

Wersja ostateczna
Grudzień 2023 r.

*Międzynarodowy Standard Badania Sprawozdań
Finansowych Mniej Złożonych Jednostek*

ISA dla LCE (MSB dla MZJ)

oraz

Zmiany dostosowawcze
do innych standardów
międzynarodowych wynikające
z MSB dla MZJ

**Tłumaczenie robocze – nie było weryfikowane i służy wyłącznie
celom poglądowym, prace weryfikacyjne są w toku.
Termin publikacji – 25 marca 2024 r.**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board



PIOB Certification of

The IAASB's "International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities" (ISA for LCEs)

The Public Interest Oversight Board (PIOB) has overseen the standard-setting process throughout the full development cycle of the International Auditing and Assurance Standards Board's (IAASB) ISA for LCEs (the 'Standard').

The recommendations and the public interest issues, raised by the PIOB and provided to the IAASB throughout the standard-setting process, are available on the PIOB website.

The IAASB has provided a written statement that the Standard has been developed in accordance with agreed due process and is responsive to the public interest, informed by the concepts and principles of the Public Interest Framework (PIF), which is being implemented in the standard-setting process, and which is available in the PIOB website¹.

The PIOB considers that the Standard has been developed in a manner consistent with agreed due process. The PIOB also considers that the Standard is responsive to the public interest, informed by the concepts and principles of the PIF.

December 2023

¹ [Ramy interesu publicznego](#)

O IAASB

Niniejszy dokument został opracowany i zatwierdzony przez International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych).

Celem IAASB jest służyć interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów audytu, usług poświadczających i innych powiązanych usług oraz poprzez ułatwianie konwergencji międzynarodowych i krajowych standardów audytu i usług poświadczających, podnosząc w ten sposób jakość i spójność praktyki na całym świecie oraz wzmacniając zaufanie publiczne do globalnej profesji audytu i usług poświadczających.

IAASB opracowuje standardy audytu i poświadczenia oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów z udziałem Rady Nadzoru Interesu Publicznego, która nadzoruje działalność IAASB, oraz Konsultacyjnej Grupy Doradczej IAASB, która zapewnia wkład interesu publicznego w rozwój standardów i wytycznych.

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach można znaleźć na [stronie 164](#).

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

SPIS TREŚCI

| | Strona |
|--|-------------------|
| Międzynarodowy Standard Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek | 5 |
| Zmiany dostosowawcze wynikające z MSB dla MZJ | 1488 |

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA DOTYCZĄCY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH MNIEJ ZŁOŻONYCH JEDNOSTEK

(Obowiązuje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2025 r. lub później)

SPIS TREŚCI

| | Strona |
|--|--------------------|
| Przedmowa do MSB dla MZJ..... | 8 |
| A. Uprawnienia MSB do badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek..... | 13 |
| 1. Podstawowe koncepcje, ogólne zasady i nadrzędne wymagania | 19 |
| 1.1. Data wejścia w życie | 19 |
| 1.2. Odpowiednie wymogi etyczne i zarządzanie jakością na poziomie firmy | 19 |
| 1.3. Ogólne cele audytora | 20 |
| 1.4. Podstawowe pojęcia i ogólne zasady przeprowadzania audytu..... | 21 |
| 1.5. Oszustwo..... | 22 |
| 1.6. Przepisy ustawowe i wykonawcze | 23 |
| 1.7. Strony powiązane | 24 |
| 1.8. Ogólna komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór | 25 |
| 1.9. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji | 26 |
| 2. Dowody kontroli i dokumentacja..... | 28 |
| 2.1. Cele..... | 28 |
| 2.2. Wystarczające odpowiednie dowody kontroli | 28 |
| 2.3. Informacje wykorzystywane jako dowody badania | 28 |
| 2.4. Ogólne wymagania dotyczące dokumentacji | 30 |
| 3. Zarządzanie jakością zlecenia | 33 |
| 3.1. Cel..... | 33 |
| 3.2. Obowiązki partnera zlecenia..... | 33 |
| 3.3. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji | 37 |
| 4. Przyjęcie lub kontynuacja zlecenia badania oraz wstępne zlecenia badania | 39 |
| 4.1. Cele..... | 39 |
| 4.2. Warunki wstępne badania..... | 40 |
| 4.3. Rozważania dotyczące akceptacji lub kontynuacji zlecenia | 40 |
| 4.4. Warunki zlecenia badania | 41 |
| 4.5. Wstępne zlecenia badania | 42 |

| | |
|---|-----------|
| 4.6. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji | 43 |
| 5. Planowanie | 45 |
| 5.1. Cele..... | 45 |
| 5.2. Planowanie działań | 45 |
| 5.3. Istotność..... | 48 |
| 5.4. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji..... | 50 |
| 5.5. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji | 50 |
| 6. Identyfikacja i ocena ryzyka | 52 |
| 6.1. Cele..... | 52 |
| 6.2. Procedury identyfikacji i oceny ryzyka oraz powiązane działania | 52 |
| 6.3. Zrozumienie istotnych aspektów jednostki | 55 |
| 6.4. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnych nieprawidłowości..... | 63 |
| 6.5. Ocena stosowności korzystania z MSB dla MZJ..... | 67 |
| 6.6. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji..... | 67 |
| 6.7. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji | 67 |
| 7. Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia | 69 |
| 7.1. Cele..... | 69 |
| 7.2. Procedury badania odpowiadające oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego | 69 |
| 7.3. Procedury badania odpowiadające na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia..... | 70 |
| 7.4. Konkretnie obszary zainteresowania | 77 |
| 7.5. Kumulacja nieprawidłowości | 87 |
| 7.6. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji..... | 88 |
| 7.7. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji | 89 |
| 8. Podsumowanie..... | 90 |
| 8.1. Cele..... | 90 |
| 8.2. Ocena nieprawidłowości zidentyfikowanych podczas badania | 90 |
| 8.3. Procedury analityczne, które pomagają w formułowaniu ogólnych wniosków | 91 |
| 8.4. Późniejsze zdarzenia | 91 |
| 8.5. Oceny audytora i inne działania wspierające wnioski audytora..... | 93 |
| 8.6. Pisemne oświadczenia..... | 95 |

| | |
|--|------------|
| 8.7. Przyjmowanie ogólnej odpowiedzialności za zarządzanie i osiągnięcie jakości..... | 97 |
| 9. Formułowanie opinii i raportowanie | 100 |
| 9.1. Cele..... | 100 |
| 9.2. Formułowanie opinii na temat sprawozdań finansowych | 100 |
| 9.3. Forma opinii | 101 |
| 9.4. Sprawozdanie biegłego rewidenta | 102 |
| 9.5. Modyfikacje opinii..... | 105 |
| 9.6. Inne punkty sprawozdania biegłego rewidenta | 113 |
| 9.7. Informacje porównawcze - odpowiednie dane liczbowe i porównawcze sprawozdania finansowe | 114 |
| 9.8. Inne informacje..... | 116 |
| 9.9. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji | 118 |
| 10. Badanie sprawozdań finansowych Grupy | 119 |
| 10.1. Cel..... | 119 |
| 10.2. Planowanie działań | 119 |
| 10.3. Istotność | 120 |
| 10.4. Zrozumienie Grupy i jej otoczenia, obowiązujących ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej Grupy..... | 121 |
| 10.5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnych nieprawidłowości | 121 |
| 10.6. Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia | 122 |
| 10.7. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji | 123 |
| 10.8. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji..... | 123 |
| DODATEK 1..... | 124 |
| DODATEK 2..... | 136 |
| DODATEK 3..... | 139 |
| DODATEK 4..... | 140 |
| DODATEK 5..... | 143 |
| DODATEK 6..... | 145 |
| DODATEK 7..... | 146 |

Przedmowa do MSB dla MZJ

- P.1. Niniejszy standard (tj. MSB dla MZJ, ang. *ISA for LCE*) został opracowany w celu uzyskania wystarczającej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MZJ, ang. *LCE*) w sektorze prywatnym i publicznym. Standard został opracowany w celu odzwierciedlenia charakteru i okoliczności badania sprawozdań finansowych MZJ oraz zapewnienia spójnego wykonania zlecenia badania wysokiej jakości. Niniejszy standard opiera się na założeniu, że firma podlega ISQM¹² lub wymogom krajowym, które są co najmniej tak samo wymagające. Zlecenie badania o wysokiej jakości uzyskuje się poprzez planowanie i wykonanie zlecenia oraz sporządzenie sprawozdania z badania zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Osiągnięcie celu niniejszego standardu wymaga zastosowania profesjonalnego osądu i zachowania zawodowego sceptycyzmu.
- P.2. Niniejszy standard został opracowany w kontekście badania pełnego zbioru sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia MZJ, o którym mowa w Części A. Może on również zostać dostosowany, w razie potrzeby, w okolicznościach zlecenia, do badania pełnego zbioru sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia lub badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego, wyłącznie jeżeli jednostka jest MZJ, o której mowa w Części A.
- P.3. W przypadku zlecenia badania przeprowadzonego z zastosowaniem niniejszego standardu, Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej nie mają zastosowania do zlecenia.
- P.4. Część A określa organ odpowiedzialny za określenie właściwego zastosowania MSB dla MZJ. Decyzje dotyczące wymaganego lub dozwolonego stosowania niniejszego standardu, w tym opisy rodzajów jednostek, w przypadku których można przeprowadzić badanie zgodnie z niniejszym standardem, należą do organów ustawodawczych i regulacyjnych lub odpowiednich organów lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów.
- P.5. Jeżeli niniejszy standard jest stosowany do zleceń badania innych niż te, o których mowa w Części A, biegły rewident nie może w sprawozdaniu biegłego rewidenta przedstawiać zgodności z MSB dla MZJ.
- P.6. Niniejszy standard nie zastępuje lokalnych przepisów prawa lub regulacji, które regulują badanie sprawozdań finansowych w danej jurysdykcji. MSB dla MZJ nie odnosi się do obowiązków biegłego rewidenta, które mogą wynikać z przepisów prawa lub regulacji. Takie obowiązki mogą różnić się od tych określonych w niniejszym standardzie, a obowiązkiem biegłego rewidenta jest zapewnienie zgodności ze wszystkimi odpowiednimi obowiązkami prawnymi, regulacyjnymi lub zawodowymi.

Obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

- P.7. Sprawozdania finansowe podlegające badaniu są sprawozdaniami finansowymi jednostki, sporządzonymi przez kierownictwo jednostki pod nadzorem osób, którym powierzono obowiązki zarządcze. Przepisy prawa lub regulacje mogą określać zakres odpowiedzialności kierownictwa i osób, którym powierzono sprawowanie obowiązków zarządczych, w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard nie nakłada obowiązków na kierownictwo ani na osoby, którym powierzono sprawowanie zarządu i nie zastępuje przepisów prawa lub regulacji, które regulują ich obowiązki. Jednakże badanie zgodne z niniejszym standardem jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby, którym powierzono sprawowanie zarządu, uznały pewne obowiązki, które mają zasadnicze znaczenie dla przeprowadzenia badania. Badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownictwa ani osób, którym powierzono sprawowanie zarządu, z ich obowiązków.

² Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

Odpowiedzialność kierownictwa i osób sprawujących nadzór za sporządzenie sprawozdania finansowego

Zakres odpowiedzialności kierownictwa lub sposób jej opisanie może różnić się w zależności od jurysdykcji. Chociaż mogą istnieć różnice w zakresie tych obowiązków lub sposobie ich opisanie, badanie zgodnie z niniejszym standardem jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby, którym powierzono sprawowanie zarządu, uznały i zrozumiały, że ponoszą odpowiedzialność:

- Za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej, w tym, w stosownych przypadkach, za ich rzetelną prezentację;
- za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie uznają za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów; oraz
- Zapewnienie biegłemu rewidentowi nieograniczonego dostępu do wszystkich znanych mu informacji, które są istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych, dodatkowych

- P.8. Mające zastosowanie ramy sprawozdawczości finansowej często obejmują standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez autoryzowaną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy lub wymogi prawne lub regulacyjne.
- P.9. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdań finansowych. Mimo, że ramy sprawozdawczości finansowej mogą nie określać sposobu księgowania lub ujawniania wszystkich transakcji lub zdarzeń, zazwyczaj zawierają one wystarczająco szerokie zasady, które mogą służyć jako podstawa do opracowania i stosowania zasad rachunkowości zgodnych z koncepcjami ramowymi leżącymi u podstaw wymogów.
- P.10. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne są ramowymi założeniami zgodności. Niniejszy standard obejmuje oba rodzaje ramowych założeń. Termin "ramowe założenia rzetelnej prezentacji" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń oraz:
- (a) Uznaje w sposób wyraźny lub dorozumiany, że w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych może być konieczne, aby kierownictwo przedstawiło ujawnienia wykraczające poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia; lub
 - (b) Przyznaje wyraźnie, że może być konieczne, aby kierownictwo odstąpiło od wymogu zawartego w Założeniach koncepcyjnych w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Termin "ramowe założenia zgodności" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale nie zawierają potwierżeń w punktach (a) lub (b).

(b) powyżej.

Audyt sprawozdań finansowych

- P.11. Celem badania jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych. Osiąga się to poprzez wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Jako podstawa opinii biegłego rewidenta, niniejszy standard wymaga od biegłego rewidenta uzyskania racjonalnej

pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów.

- P.12. Rozsądna pewność to wysoki poziom pewności. Uzyskuje się go, gdy biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania, aby zmniejszyć ryzyko badania (tj. ryzyko, że biegły rewident wyrazi niewłaściwą opinię, gdy sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone) do akceptowalnie niskiego poziomu. Jednakże wystarczająca pewność nie jest absolutnym poziomem pewności, ponieważ istnieją nieodłączne ograniczenia badania, które powodują, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i opiera opinię biegłego rewidenta, jest raczej przekonująca niż rozstrzygająca.

Nieodłączne ograniczenia audytu

Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka wykrycia. Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia opiera się na procedurach badania mających na celu uzyskanie informacji niezbędnych do tego celu oraz na dowodach uzyskanych w trakcie badania. Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia jest kwestią profesjonalnego osądu, a nie kwestią, którą można precyzyjnie zmierzyć.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych mogą nie zostać wykryte, nawet jeśli badanie zostało prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem. W związku z tym późniejsze wykrycie istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub błędu nie oznacza samo w sobie, że badanie nie zostało przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem. Jednakże nieodłączne ograniczenia badania nie stanowią

Format ISA dla LCE

P.13. ISA dla LCE obejmuje:

- (a) Część A, w której określono organ odpowiedzialny za określenie właściwego zastosowania ISA dla LCE.
- (b) Część 1, która określa podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi, które mają być stosowane podczas całego audytu.
- (c) Część 2, która określa ogólne wymogi dotyczące dowodów kontroli i dokumentacji, a także ogólny cel kontroli.
- (d) Część 3, która określa obowiązki biegłego rewidenta i partnera zaangażowanego w zakresie zarządzania jakością podczas badania LCE.
- (e) Części od 4 do 9, które śledzą przebieg zlecenia badania i określają szczegółowe wymogi dotyczące badania. Każda z tych części zawiera również określone wymagania dotyczące komunikacji i dokumentacji, jeśli jest to konieczne.
- (f) Część 10, która określa szczególne względy mające zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grupy.
- (g) Załączniki, które zawierają glosariusz terminów użytych w niniejszym standardzie, twierdzenia, przykładowy list zaangażowania i przykładowy list reprezentacyjny, a także inne odpowiednie materiały pomocnicze do wdrożenia wymogów niniejszego standardu.

P.14. Zawartość części 1-10 obejmuje: Części 1-10

- (a) Materiał wprowadzający w oddzielnej ramce określający treść i zakres tej części (ale nie tworzy żadnych dodatkowych obowiązków dla biegłego rewidenta).

- (b) Cel(e), które łączą wymogi tej części z ogólnym celem audytu.
- (c) Wymogi, które muszą być spełnione, z wyjątkiem sytuacji, gdy wymóg jest warunkowy, a warunek nie istnieje. Wymagania są wyrażane za pomocą "powinien".
- (d) Niezbędne materiały objaśniające (EEM) mają na celu dostarczenie dalszych wyjaśnień związanych z podsekcją lub konkretnym wymogiem. Wszystkie EEM są przedstawione kursywą w oddzielnych niebieskich ramkach. Istnieją dwa rodzaje EEM: ogólne wprowadzające EEM, które wyjaśniają kontekst następnej sekcji, oraz EEM specyficzne dla wymogu znajdującego się bezpośrednio nad nim.

Niektóre wymogi i EEM mają zastosowanie tylko wtedy, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner. Takie wymogi i EEM są przedstawione w ramce z nagłówkiem "Rozważania, gdy są członkowie zespołu wykonującego zlecenie inni niż partner wykonujący zlecenie".

- P.15. Definicje, opisujące znaczenia przypisane niektórym terminom dla celów niniejszego standardu, można znaleźć w Słowniku terminów w Załączniku 1. Definicje te pomagają w spójnym stosowaniu i interpretacji wymogów i nie mają na celu zastąpienia definicji, które mogą zostać ustanowione do innych celów, czy to w przepisach prawa, czy regulacjach.
- P.16. Dla celów niniejszego standardu użycie "LCE" lub "jednostka" odnosi się również do grupy (tj. gdy badanie jest badaniem sprawozdań finansowych grupy).

Nieautorytatywne materiały pomocnicze

- P.17. IAASB może wydawać publikacje pracowników lub inne nieautorytatywne materiały wspierające wdrożenie MSRF dla LCE.

Podmioty sektora publicznego

- P.18. Niniejszy standard ma zastosowanie do zleceń w sektorze publicznym, gdy mają zastosowanie względy określone w części A. Na obowiązki biegłego rewidenta w sektorze publicznym może jednak wpływać zlecenie badania lub obowiązki jednostek sektora publicznego wynikające z przepisów prawa, regulacji lub innych uprawnień (takich jak dyrektywy ministerialne, wymogi polityki rządu lub uchwały organu ustawodawczego), które mogą obejmować szerszy zakres niż badanie sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem. Te dodatkowe obowiązki nie zostały omówione w niniejszym standardzie. Mogą one zostać omówione w oświadczeniach Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli lub krajowych organów ustanawiających standardy, lub w wytycznych opracowanych przez agencje audytu sektora publicznego.
- P.19. Mające zastosowanie ramy sprawozdawczości finansowej stosowane przez jednostkę sektora publicznego są określone przez ramy prawne i regulacyjne właściwe dla każdej jurysdykcji lub w ramach każdego obszaru geograficznego. Kwestie, które mogą być brane pod uwagę przy stosowaniu przez jednostkę mających zastosowanie wymogów sprawozdawczości finansowej oraz sposobu ich stosowania w kontekście charakteru i okoliczności jednostki oraz jej otoczenia, obejmują to, czy jednostka stosuje pełną zasadę memoriałową, czy zasadę kasową zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, czy też podejście hybrydowe.
- P.20. Własność jednostki sektora publicznego może nie mieć takiego samego znaczenia jak w sektorze prywatnym, ponieważ decyzje związane z jednostką mogą być podejmowane poza jednostką w wyniku procesów politycznych. W związku z tym kierownictwo może nie mieć kontroli nad niektórymi podejmowanymi decyzjami. Kwestie, które mogą być istotne, obejmują zrozumienie zdolności jednostki do podejmowania jednostronnych decyzji oraz zdolności innych podmiotów sektora publicznego do kontrolowania lub wpływania na mandat i kierunek strategiczny jednostki.
- P.21. W stosownych przypadkach w EEM uwzględniono dodatkowe kwestie specyficzne dla podmiotów sektora publicznego.

A. Uprawnienia MSB do badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek

Treść niniejszej części

W części A określono organ określający właściwe zastosowanie MSRF dla LCE.

MSB dla LCE został opracowany, aby umożliwić osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta, biorąc pod uwagę typowy charakter i okoliczności LCE opisane w niniejszej części. Istnieją ograniczenia w stosowaniu MSB dla LCE, które zostały podzielone na trzy kategorie: szczególne zakazy, cechy jakościowe i progi ilościowe. Część A opisuje również obowiązki organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub odpowiednich organów lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów w celu wspierania właściwego stosowania niniejszego standardu. Użycie "LCE" lub "jednostka" odnosi się również do grupy (tj. gdy badanie jest badaniem sprawozdań finansowych grupy)³.

Wymogi zawarte w niniejszym MSRF dla LCE zostały zaprojektowane w taki sposób, aby były proporcjonalne do typowego charakteru i okoliczności badania LCE (tj. nie odnoszą się do złożonych kwestii lub okoliczności). Jeżeli MSRF dla LCE jest stosowany do badania wykraczającego poza zamierzony zakres niniejszego standardu, zgodność z wymogami MSRF dla LCE nie będzie wystarczająca do uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów badania na poparcie opinii dającej wystarczającą pewność.

Uzupełniające Wytyczne dla Organu Standardu (Uzupełniające Wytyczne dla Organu Standardu) zawierają dalsze wytyczne dla organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub odpowiednich organów lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów w zakresie ich

Ograniczenia w korzystaniu z ISA dla LCE

Ograniczenia w korzystaniu z ISA dla LCE są podzielone na trzy kategorie:

- *Określone klasy podmiotów, w przypadku których korzystanie z ISA dla LCE jest zabronione (tj. konkretne zakazy);*
- *Cechy jakościowe, które opisują LCE, a których brak w danej jednostce zwykle wykluczałby zastosowanie MSRF dla LCE do badania sprawozdań finansowych tej jednostki; oraz*
- *Progi ilościowe zostaną określone przez organy ustawodawcze lub regulacyjne lub odpowiednie organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów w każdej jurysdykcji.*

Określając odpowiednie zastosowanie ISA dla LCE, należy wziąć pod uwagę wszystkie trzy

³ "Grupa" to jednostka sprawozdawcza, dla której sporządzane są sprawozdania finansowe grupy, a "sprawozdania finansowe grupy" to sprawozdania finansowe, które zawierają informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w procesie konsolidacji. Termin "proces konsolidacji" użyty w MSRF dla LCE nie ma tego samego znaczenia co "konsolidacja" lub "skonsolidowane sprawozdanie finansowe" zdefiniowane lub opisane w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Termin "proces konsolidacji" odnosi się raczej szerzej do procesu wykorzystywanego do sporządzania sprawozdań finansowych grupy. Glosariusz terminów (**Załącznik 1**) opisuje znaczenia przypisane niektórym terminom dla celów MSRF dla LCE, w tym znaczenie grupy i sprawozdania finansowego grupy.

Szczególne zakazy

Paragraf A.1. określa klasy jednostek, w przypadku których stosowanie niniejszego standardu jest zabronione.

A.1. ISA dla LCE nie może być stosowany, jeśli

- (a) Prawo lub regulacja zabrania stosowania MSRF dla LCE lub określa stosowanie standardów badania innych niż MSRF dla LCE do badania sprawozdań finansowych w danej jurysdykcji.
- (b) Podmiot jest podmiotem notowanym na giełdzie.
- (c) Podmiot należy do jednej z następujących klas:
 - (i) Podmiot, którego jedną z głównych funkcji jest przyjmowanie depozytów od ludności;
 - (ii) Podmiot, którego jedną z głównych funkcji jest świadczenie usług ubezpieczeniowych dla ludności; lub
 - (iii) Klasa podmiotów, w przypadku których stosowanie ISA dla LCE jest zabronione dla tej konkretnej klasy podmiotów przez organ ustawodawczy lub regulacyjny lub odpowiedni organ lokalny posiadający uprawnienia do ustanawiania standardów w danej jurysdykcji.
- (d) Audyt jest badaniem sprawozdań finansowych grupy (audyt grupy):
 - (i) Którykolwiek z poszczególnych podmiotów lub jednostek biznesowych grupy spełnia kryteria opisane w punkcie A.1.(b) lub A.1.(c); lub
 - (ii) Audytorzy komponentów są zaangażowani, z wyjątkiem sytuacji, gdy zaangażowanie audytora komponentu jest ograniczone do okoliczności, w których fizyczna obecność jest wymagana do przeprowadzenia określonej procedury audytu dla audytu grupy (np. udział w fizycznym liczeniu zapasów lub fizyczna kontrola aktywów lub dokumentów).

Pojedynczy podmiot prawny może być zorganizowany z więcej niż jedną jednostką gospodarczą, na przykład spółką prowadzącą działalność w wielu lokalizacjach, takich jak sklep z wieloma oddziałami. Gdy te jednostki gospodarcze mają cechy takie jak oddzielne lokalizacje, oddzielne zarządzanie, oddzielna księga główna, a informacje finansowe są agregowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych pojedynczego podmiotu prawnego, takie sprawozdania finansowe spełniają definicję sprawozdań finansowych grupy, ponieważ zawierają informacje finansowe więcej niż jednego podmiotu lub jednostki gospodarczej w procesie konsolidacji.

W niektórych przypadkach pojedynczy podmiot prawny może skonfigurować swój system informatyczny tak, aby przechwytywał informacje finansowe dla więcej niż jednej linii produktów lub usług do celów sprawozdawczości prawnej lub regulacyjnej lub innych celów zarządczych. W takich okolicznościach sprawozdania finansowe jednostki nie są sprawozdaniami finansowymi grupy, ponieważ nie ma agregacji informacji finansowych więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w procesie konsolidacji. Co więcej, gromadzenie odrębnych informacji (np. w księdze pomocniczej) na potrzeby sprawozdawczości prawnej lub regulacyjnej lub innych celów zarządczych nie tworzy odrębnych jednostek lub jednostek biznesowych (np. oddziałów) na potrzeby niniejszego MSRF dla LCE.

Audytorzy komponentów

⁴ Komponent to jednostka, jednostka gospodarcza, funkcja lub działalność gospodarcza, lub pewna ich kombinacja, określona przez biegłego rewidenta grupy do celów planowania i przeprowadzania procedur badania w ramach badania grupy.

biegłi rewidenci mogą pochodzić z firmy sieciowej, firmy niebędącej firmą sieciową lub firmy biegłego rewidenta grupy (np. innego biura w firmie biegłego rewidenta grupy).

W pewnych okolicznościach biegły rewident grupy może przeprowadzić scentralizowane badanie klas transakcji, sald kont lub ujawnień, lub może przeprowadzić procedury badania związane z komponentem. W takich okolicznościach biegły rewident grupy nie jest uważany za biegłego rewidenta komponentu.

Część 3 zawiera wymogi dotyczące jakości zaangażowania, w tym odpowiednie wymogi etyczne, a także kierowanie i nadzór nad członkami zespołu zaangażowanego oraz przegląd ich pracy.

- A.2. Klasy w ust. A.1.(a) (b) i (d) są bezwzględnymi zakazami i nie mogą być modyfikowane. Organy ustawodawcze lub regulacyjne lub odpowiednie organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów mogą modyfikować każdą klasę opisaną w paragrafie A.1.(c), ale klasa nie może zostać usunięta.

A.1.(c) określa niektóre klasy podmiotów, które mogą wykazywać cechy interesu publicznego. Podmioty, które mają cechy interesu publicznego, mogą ucieleśniać poziom złożoności w rzeczywistości lub wyglądzie i są wyraźnie zabronione do korzystania z ISA dla LCE. Modyfikacji można dokonać poprzez dodanie klasy podmiotów do listy podmiotów objętych zakazem, zezwolenie określonym podzbiorem w ramach klasy na stosowanie tego standardu lub zastosowanie progów ilościowych w celu zakazania stosowania tego standardu. Organy ustawodawcze lub regulacyjne lub odpowiednie organy lokalne posiadające uprawnienia do

Cechy jakościowe

Wymogi niniejszego MSRF dla LCE zostały zaprojektowane tak, aby były proporcjonalne do typowego charakteru i okoliczności badania LCE.

ISA dla LCE nie został opracowany w celu rozwiązania tego problemu:

- Złożone sprawy lub okoliczności dotyczące charakteru i zakresu działalności gospodarczej jednostki, operacji i powiązanych transakcji oraz zdarzeń istotnych dla sporządzenia sprawozdania finansowego.*
- Tematy, zagadnienia i kwestie, które zwiększają lub wskazują na występowanie złożoności, takie jak te związane z własnością jednostki, ustaleniami dotyczącymi ładu korporacyjnego jednostki lub politykami, procedurami lub procesami ustanowionymi przez jednostkę.*

Ponadto, ISA dla LCE nie zawiera żadnych wymagań w tym zakresie:

- Procedury lub kwestie typowe dla jednostek notowanych na giełdzie, w tym raportowanie informacji o segmentach lub kluczowych kwestiach związanych z audytem.*
- Gdy audytor zamierza wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych, ponieważ zwykle nie ma to zastosowania do audytu LCE.*
- W przypadku gdy audytor zamierza wykorzystać raport dostarczony przez audytora organizacji usługowej jako dowód z audytu dotyczący zaprojektowania i wdrożenia kontroli w organizacji usługowej (tj. raport typu 1 lub typu 2) lub jako dowód z audytu potwierdzający, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie (tj. raport typu 2), ponieważ zwykle nie byłby to mające zastosowanie do audytu LCE.*

- A.3. Poniższa lista opisuje cechy charakterystyczne LCE w celu określenia właściwego wykorzystania ISA dla LCE. Lista ta nie jest wyczerpująca ani nie ma być bezwzględna (w tym numeryczna).

Wskaźniki) oraz inne istotne kwestie mogą również wymagać rozważenia. Każda z cech jakościowych może sama w sobie nie być wystarczająca do ustalenia, czy MSRF dla LCE jest odpowiedni w danych okolicznościach. W związku z tym kwestie opisane na liście powinny być rozpatrywane zarówno indywidualnie, jak i łącznie. Dla celów badania grupy, rozważania te mają zastosowanie zarówno do grupy, jak i do każdej z jej poszczególnych jednostek i jednostek gospodarczych.

| | |
|--|--|
| <p>Działalność biznesowa, model biznesowy i branża</p> | <p>Działalność gospodarcza jednostki, model biznesowy lub branża, w której działa jednostka, nie powodują znaczącego, wszechobecnego ryzyka biznesowego.</p> <p>Nie istnieją żadne szczególne przepisy ani regulacje, które regulowałyby działalność biznesową, co zwiększa złożoność (np. wymogi ostrożnościowe).</p> <p>Transakcje jednostki wynikają z kilku linii biznesowych lub strumieni przychodów.</p> |
| <p>Struktura organizacyjna i wielkość</p> | <p>Struktura organizacyjna jest stosunkowo prosta, z kilkoma liniami lub poziomami raportowania i niewielkim kluczowym zespołem zarządzającym (np. 5 osób lub mniej).</p> |
| <p>Struktura własności</p> | <p>Struktura własnościowa podmiotu jest prosta i istnieje wyraźna przejrzystość własności i kontroli, tak że wszyscy indywidualni właściciele i beneficjenci są znani.</p> |
| <p>Charakter funkcji finansowej</p> | <p>Jednostka posiada scentralizowaną funkcję finansową, w tym scentralizowane działania związane ze sprawozdawczością finansową.</p> <p>W sprawozdawczość finansową zaangażowanych jest niewielu pracowników (np. 5 lub mniej osób).</p> |
| <p>Technologia informacyjna (IT)</p> | <p>Środowisko informatyczne jednostki, w tym jej aplikacje informatyczne i procesy informatyczne, jest proste.</p> <p>Podmiot korzysta z komercyjnego oprogramowania i nie ma możliwości wprowadzania żadnych zmian w programie poza konfiguracją oprogramowania (np. planu kont, parametrów raportowania lub progów).</p> <p>Dostęp do oprogramowania jest zazwyczaj ograniczony do jednej lub dwóch wyznaczonych osób w celu dokonania konfiguracji.</p> <p>Niewiele sformalizowanych ogólnych kontroli IT jest potrzebnych w okolicznościach jednostki.</p> |
| <p>Zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej i szacunków księgowych</p> | <p>Niewiele kont lub ujawnień w sprawozdaniach finansowych jednostki wymaga użycia znaczącego osądu kierownictwa przy stosowaniu wymogów ram sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Sprawozdania finansowe jednostki zazwyczaj nie zawierają szacunków księgowych, które wymagają zastosowania złożonych metod, modeli, założeń lub danych.</p> |

| | |
|--|--|
| <p>Dodatkowe cechy istotne dla audytów grupowych</p> <p>W przypadku audytów grupowych, oprócz powyższych, należy wziąć pod uwagę następujące cechy jakościowe:</p> | |
| Struktura i działania grupy | <p>Grupa ma niewiele podmiotów lub jednostek biznesowych (np. 5 lub mniej).</p> <p>Podmioty lub jednostki biznesowe w ramach grupy działają w jurysdykcjach o podobnych cechach, na przykład przepisach prawa lub regulacjach i praktykach biznesowych.</p> |
| Dostęp do informacji lub osób | Kierownictwo grupy będzie w stanie zapewnić zespołowi wykonującemu zlecenie dostęp do informacji i nieograniczony dostęp do osób w grupie, zgodnie z ustaleniami biegłego rewidenta grupy. |
| Proces konsolidacji | <p>Grupa ma prosty proces konsolidacji. Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Korekty między spółkami lub inne korekty konsolidacyjne nie są skomplikowane; • Informacje finansowe wszystkich podmiotów lub jednostek biznesowych zostały sporządzone zgodnie z podobnymi zasadami rachunkowości stosowanymi w sprawozdaniach finansowych grupy; oraz • Wszystkie podmioty lub jednostki biznesowe mają ten sam koniec okresu sprawozdawczego, który jest wykorzystywany w sprawozdawczości finansowej grupy. |

*Niezależnie od tego, że profesjonalny osąd jest stosowany przy określaniu, czy niniejszy standard jest
jeżeli istnieje niepewność co do tego, czy badanie spełnia kryteria określone w niniejszym Urzędzie,*

Progi ilościowe

- A.4. Określenie progów ilościowych pomaga w spójnym i odpowiednim stosowaniu ISA dla LCE w danej jurysdykcji. Niniejsza sekcja przewiduje, że organy ustawodawcze lub regulacyjne lub odpowiednie organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów określają progi ilościowe dla stosowania ISA dla LCE w swoich jurysdykcjach.

Wytyczne dotyczące ustalania progów ilościowych zostały opisane w Przewodniku uzupełniającym Urzędu. Progi ilościowe mogą być ustalone na przykład dla wszystkich podmiotów mających zastosowanie w ramach danej jurysdykcji w ujęciu ogólnym lub różne progi mogą być ustalone dla podmiotów w określonych lub niektórych branżach lub dla niektórych klas podmiotów. Czyniąc to, należy wziąć pod uwagę szczególne zakazy stosowania MSRF dla LCE oraz cechy jakościowe LCE, określone w niniejszej części, a także inne szczególne okoliczności lub potrzeby, które mogą być istotne w danej jurysdykcji. Chociaż złożoność nie zawsze jest bezpośrednio związana z wielkością jednostki lub jej działalnością, złożoność często wzrasta wraz ze wzrostem kluczowych miar ilościowych (np. przychodów, sumy aktywów, liczby pracowników itp.).

Przy określaniu progów ilościowych dla stosowania ISA dla LCE można na przykład wziąć pod uwagę istniejące definicje lub progi w danej jurysdykcji, opracowane dla różnych celów:

- Definicja "małego przedsiębiorstwa" opracowana przez Komisję Europejską.⁵ Małe przedsiębiorstwo definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 osób i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 10 mln EUR.
- Południowoafrykański Departament Rozwoju Małych Przedsiębiorstw definiuje "małe przedsiębiorstwo".⁶ Definicja ta obejmuje kategorię wielkości "małe", które jest przedsiębiorstwem zatrudniającym 50 lub mniej pracowników w przeliczeniu na pełne etaty i posiadającym całkowity roczny obrót nieprzekraczający kwoty

IAASB uznała, że te definicje lub progi mogą być odpowiednimi przykładami do rozważenia przez jurysdykcję przy określaniu progów ilościowych, dostosowanych do warunków gospodarczych i innych okoliczności panujących w danej jurysdykcji.

Gdy biegły rewident ustala, czy MSRF dla LCE jest odpowiedni do zastosowania, progi ilościowe ustanowione w danej jurysdykcji powinny być brane pod uwagę w uzupełnieniu do konkretnych zakazów zawartych w paragrafie

Obowiązki organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub odpowiednich organów lokalnych

Decyzje dotyczące wymaganego lub dozwolonego stosowania Międzynarodowych Standardów IAASB (w tym Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i MSRF dla LCE) spoczywają na organach ustawodawczych lub regulacyjnych lub odpowiednich organach lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów (takich jak organy regulacyjne lub nadzorcze, jurysdykcyjne / krajowe organy ustanawiające standardy rewizji finansowej, organizacje zawodowe księgowych lub inne, w zależności od przypadku) w poszczególnych jurysdykcjach.

Przewiduje się, że w ramach lokalnego procesu przyjmowania i wdrażania, organy ustawodawcze lub regulacyjne lub odpowiednie organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów:

- Może dodać lub zmodyfikować klasy podmiotów w paragrafie A.1.(c) zgodnie z paragrafem A.2.
- Określenie progów ilościowych opisanych w punkcie A.4.

Czyniąc to, należy wziąć pod uwagę konkretne zakazy i cechy jakościowe, a także inne szczególne potrzeby, które mogą być istotne w danej jurysdykcji.

⁵ Definicja ta została zaczerpnięta ze strony internetowej Komisji Europejskiej (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) w momencie finalizowania ISA dla LCE (wrzesień 2023 r.). Niniejszy Urząd nie będzie podlegał dalszym zmianom w związku z późniejszymi zmianami tej definicji.

⁶ Definicja ta została zaczerpnięta ze strony internetowej południowoafrykańskiego Departamentu Rozwoju Małych Przedsiębiorstw (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) w momencie finalizowania ISA dla LCE (wrzesień 2023 r.). Urząd ten nie będzie podlegał dalszym zmianom w związku z późniejszymi zmianami tej definicji.

1. Podstawowe koncepcje, ogólne zasady i nadrzędne wymagania

Treść niniejszej części

- Data wejścia w życie niniejszego standardu.
- Odpowiednie wymogi etyczne i obowiązki w zakresie zarządzania jakością na poziomie firmy.
- Ogólne cele biegłego rewidenta. Każda część niniejszego standardu zawiera cel planowania i przeprowadzania badania oraz zapewnia powiązanie między wymogami zawartymi w tej części a ogólnymi celami biegłego rewidenta. Cele w każdej części pomagają biegłemu rewidentowi zrozumieć zamierzone wyniki procedur zawartych w tej części.
- Podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi mające zastosowanie do zlecenia, w tym profesjonalny osąd i profesjonalny sceptycyzm.
- Nadrzędne wymogi w odniesieniu do oszustw, prawa lub regulacji, podmiotów powiązanych oraz komunikacji z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, osobami, którym powierzono zarządzanie.

Zakres niniejszej części

Koncepcje, zasady i nadrzędne wymogi zawarte w niniejszej części mają zastosowanie do całego zlecenia badania.

1.1. Data wejścia w życie

- 1.1.1 Niniejszy standard obowiązuje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych LCE za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2025 r. i później.

1.2. Odpowiednie wymogi etyczne i zarządzanie jakością na poziomie firmy

Odpowiednie wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdań finansowych

- 1.2.1 Biegły rewident przestrzega odpowiednich wymogów etycznych, w tym d o t y c z ą c y c h niezależności, w odniesieniu do zleceń badania sprawozdań finansowych.

Odpowiednie wymogi etyczne zazwyczaj obejmują postanowienia Międzynarodowego Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowych Standardów Niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) odnoszące się do badania sprawozdań finansowych, wraz z wymogami krajowymi, które są bardziej restrykcyjne.

Kodeks IESBA ustanawia podstawowe zasady etyki, którymi są:

- *Integralność;*
- *Obiektywizm;*
- *Kompetencje zawodowe i należyta staranność;*
- *Poufność; oraz*

- *Profesjonalne*

Podstawowe zasady etyki ustanawiają standardy zachowania oczekiwane od profesjonalnego księgowego. Kodeks IESBA zapewnia ramy koncepcyjne, które określają podejście, które zawodowy księgowy jest zobowiązany stosować przy identyfikacji, ocenie i rozwiązywaniu zagrożeń dla

Zarządzanie jakością na poziomie firmy

- 1.2.2. Partner zaangażowany powinien być członkiem firmy, która stosuje ISQM lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak wymagające jak ISQM.

Systemy zarządzania jakością, w tym polityki lub procedury, są obowiązkiem firmy. ISQM 1 ma zastosowanie do wszystkich firm przeprowadzających badania sprawozdań finansowych. Jeżeli polityka lub procedury firmy ustanowione zgodnie z ISQM 1 wymagają przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia, wówczas ^{zastosowanie} ma ISQM 2,⁷. ISQM 2 dotyczy wyznaczania i kwalifikowania osoby przeprowadzającej kontrolę jakości zlecenia, oraz

1.3. Ogólne cele audytora

- 1.3.1. Ogólnymi celami biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania sprawozdań finansowych z wykorzystaniem MSRF dla LCE są

- (a) uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, aby umożliwić biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz
- (b) Raportowanie na temat sprawozdań finansowych i przekazywanie informacji zgodnie z wymogami niniejszego standardu, zgodnie z ustaleniami biegłego rewidenta.

- 1.3.2. Biegły rewident zapoznaje się z całym tekstem niniejszego standardu, aby zrozumieć jego cele i właściwie stosować jego wymogi.

- 1.3.3. Aby osiągnąć cele ogólne, audytor wykorzystuje cele określone w odpowiednich Częściach podczas planowania i przeprowadzania audytu, aby:

- (a) Ustalenie, czy do osiągnięcia celów określonych w niniejszym standardzie konieczne są dodatkowe procedury badania oprócz procedur wymaganych w odpowiedniej części; oraz
- (b) Ocenic, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.

Od biegłego rewidenta wymaga się wykorzystania celów do oceny, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania w kontekście ogólnych celów biegłego rewidenta. Jeśli w rezultacie biegły rewident stwierdzi, że dowody badania nie są wystarczające i odpowiednie, wówczas biegły rewident może zastosować jedno lub więcej z poniższych podejść:

- *Ocenic, czy dalsze istotne dowody badania zostały lub zostaną uzyskane w wyniku spełnienia wymogów określonych w innych częściach;*
- *Rozszerzenie pracy wykonanej w ramach stosowania jednego lub więcej wymogów; lub*
- *Przeprowadzenie innych procedur uznanych przez biegłego rewidenta za niezbędne w*

⁷ MSZJ 2, Kontrole jakości wykonania zlecenia

1.3.4. Jeśli cel w Części nie może zostać osiągnięty, biegły rewident ocenia, czy uniemożliwia to biegłemu rewidentowi osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta, a tym samym wymaga od biegłego rewidenta:

- (a) zmodyfikować warunki zlecenia i przeprowadzić badanie oraz sporządzić sprawozdanie zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej; lub
- (b) Zmodyfikować opinię biegłego rewidenta lub wycofać się ze zlecenia (jeśli wycofanie się jest możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji).

Nieosiągnięcie celu stanowi istotną kwestię wymagającą udokumentowania.

1.4. Podstawowe pojęcia i ogólne zasady przeprowadzania audytu

1.4.1. Biegły rewident przestrzega wszystkich odnośnych wymogów, chyba że w wyjątkowych okolicznościach uzna za konieczne odstępianie od odnośnego wymogu. W takich okolicznościach biegły rewident wykonuje alternatywne procedury, aby osiągnąć cel tego wymogu. Oczekuje się, że konieczność odstąpienia przez biegłego rewidenta od odpowiedniego wymogu wystąpi tylko wtedy, gdy wymóg dotyczy przeprowadzenia określonej procedury, a w szczególnych okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna w osiągnięciu celu wymogu.

Wymóg nie jest odpowiedni tylko w przypadkach, gdy cała część nie jest odpowiednia (na przykład, gdy badanie nie jest badaniem grupy lub wymóg jest warunkowy, a warunek nie istnieje (na przykład wymóg modyfikacji opinii biegłego rewidenta w przypadku niemożności uzyskania wystarczających informacji).

1.4.2. Biegły rewident nie przedstawia zgodności z MSB dla LCE w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że wszystkie odpowiednie wymogi niniejszego standardu zostały spełnione lub zachodzą okoliczności określone w paragrafie 1.4.1.

Profesjonalny osąd

1.4.3. Audytor korzysta z profesjonalnego osądu podczas planowania i przeprowadzania audytu.

Profesjonalny osąd jest niezbędny do prawidłowego przeprowadzenia badania. Wynika to z faktu, że interpretacja odpowiednich wymogów etycznych i niniejszego standardu oraz świadome decyzje wymagane w trakcie badania nie mogą być podejmowane bez zastosowania odpowiedniej wiedzy i doświadczenia do faktów i okoliczności.

Cechą wyróżniającą profesjonalny osąd oczekiwany od biegłego rewidenta jest to, że jest on wykonywany przez biegłego rewidenta, którego szkolenie, wiedza i doświadczenie zostały wystarczająco rozwinięte, aby osiągnąć kompetencje niezbędne do dokonywania racjonalnych osądów.

Profesjonalny osąd w każdym konkretnym przypadku opiera się na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi.

Istotne profesjonalne osądy dokonane przy wyciąganiu wniosków na temat znaczących kwestii pojawiających się podczas badania muszą być udokumentowane zgodnie z wymogami Części 2

Profesjonalny sceptycyzm

1.4.4. Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu, uznając, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych.

1.4.5. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być sprzeczne.

Profesjonalny sceptycyzm obejmuje na przykład bycie czujnym:

- *Dowody audytu, które są sprzeczne z innymi uzyskanymi dowodami audytu.*
- *Informacje, które podważają wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają być wykorzystane jako dowody audytu.*
- *Warunki, które mogą wskazywać na możliwe oszustwo.*
- *Okoliczności, które sugerują potrzebę zastosowania procedur audytu oprócz tych wymaganych przez niniejszy standard.*

Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów badania. Obejmuje to kwestionowanie sprzecznych dowodów badania oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania oraz innych informacji uzyskanych od kierownictwa, a w stosownych przypadkach od osób, którym powierzono sprawowanie rządów. Obejmuje to również rozważenie wystarczalności i stosowności uzyskanych dowodów badania w świetle okoliczności.

Nie można oczekiwać, że biegły rewident zlekceważy wcześniejsze doświadczenia dotyczące uczciwości i prawości kierownictwa jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osób, którym powierzono funkcje zarządcze. Niemniej jednak przekonanie, że kierownictwo i osoby odpowiedzialne za zarządzanie są uczciwe i rzetelne, nie zwalnia biegłego rewidenta z konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu ani nie pozwala biegłemu rewidentowi zadowolić się mniej niż przekonującymi dowodami badania przy uzyskiwaniu wystarczającej pewności.

Warunki zlecenia mogą stwarzać presję na zespół wykonujący zlecenie, która może utrudniać właściwe stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas projektowania i wykonywania procedur

1.5. Oszustwo

Główna odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw spoczywa zarówno na kierownictwie, jak i, w stosownych przypadkach, na osobach odpowiedzialnych za zarządzanie jednostką. Chociaż oszustwo jest szerokim pojęciem prawnym, dla celów niniejszego standardu biegły rewident zajmuje się oszustwem, które powoduje istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych.

Zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych mogą wynikać z oszustwa lub błędu. Czynnikiem odróżniającym oszustwo od błędu jest to, czy leżące u jego podstaw działanie, które skutkuje zniekształceniem sprawozdań finansowych, jest zamierzone czy niezamierzone. Dwa rodzaje celowych zniekształceń są istotne dla biegłego rewidenta - zniekształcenia wynikające z oszukańczej sprawozdawczości finansowej i zniekształcenia wynikające z przywłaszczenia aktywów. Chociaż biegły rewident może podejrzewać lub, w rzadkich przypadkach, zidentyfikować wystąpienie oszustwa, biegły rewident nie dokonuje prawnych ustaleń, czy oszustwo rzeczywiście wystąpiło.

Biegły rewident przeprowadzający badanie zgodnie z niniejszym standardem jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest wyższe niż ryzyko niewykrycia zniekształcenia spowodowanego błędem, nawet jeśli badanie zostało prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem. Wynika to z faktu, że oszustwo może obejmować wyrafinowane i starannie zorganizowane schematy mające na celu jego ukrycie, takie jak fałszerstwo, celowe nierejestrowanie transakcji lub celowe wprowadzanie w błąd audytora.

Uzyskując wystarczającą pewność, biegły rewident jest odpowiedzialny za

- *Zachowanie profesjonalnego sceptycyzmu podczas całego audytu;*
- *Uwzględnienie możliwości obejścia kontroli przez kierownictwo; oraz*
- *Uznanie faktu, że procedury audytu, które są skuteczne w wykrywaniu błędów, mogą nie być skuteczne w wykrywaniu oszustw.*

1.5.1. Audytor odnosi się do ryzyka oszustwa, gdy:

- (a) Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Czyniąc to, biegły rewident ocenia, czy informacje uzyskane z procedur identyfikacji i oceny ryzyk oraz powiązanych działań wskazują na występowanie jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa;⁸
- (b) Uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem; oraz
- (c) Odpowiednie reagowanie na nadużycia lub podejrzenia nadużyć zidentyfikowane podczas audytu.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

Obowiązki biegłego rewidenta sektora publicznego związane z oszustwami mogą wynikać z przepisów prawa, regulacji lub innych uprawnień mających zastosowanie do jednostek sektora publicznego lub mogą być odrębnie objęte mandatem biegłego rewidenta. W związku z tym odpowiedzialność biegłego rewidenta sektora publicznego może nie ograniczać się do rozważenia ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, ale może również obejmować szerszą odpowiedzialność za rozważenie ryzyka oszustwa.

Audytor nie może kontynuować zlecenia

1.5.2. Jeżeli w wyniku zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub podejrzenia oszustwa biegły rewident napotka wyjątkowe okoliczności, które poddają w wątpliwość zdolność biegłego rewidenta do kontynuowania badania, biegły rewident określa obowiązki prawne i zawodowe mające zastosowanie w danych okolicznościach lub rozważa, czy właściwe jest wycofanie się, jeżeli wycofanie się jest możliwe na mocy prawa lub regulacji.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

W wielu przypadkach w sektorze publicznym opcja wycofania się ze zlecenia może nie być dostępna dla biegłego rewidenta ze względu na charakter zlecenia lub względy interesu publicznego.

1.6. Przepisy ustawowe i wykonawcze

Obowiązkiem kierownictwa, w stosownych przypadkach pod nadzorem osób odpowiedzialnych za zarządzanie, jest zapewnienie, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i regulacjami, w tym zgodnie z przepisami prawa i regulacjami, które określają kwoty raportowane i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych jednostki.

Wymogi niniejszego standardu mają na celu pomóc biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu istotnych okoliczności.

zniekształcenie sprawozdań finansowych z powodu niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Jednakże biegły rewident nie jest odpowiedzialny za zapobieganie niezgodnościom i nie można od niego oczekiwać wykrycia niezgodności.

⁸ Załącznik 4 określa czynniki ryzyka nadużyć istotne dla mniej złożonych podmiotów.

zgodność ze wszystkimi przepisami prawa i regulacjami. Podczas badania sprawozdań finansowych biegły rewident koncentruje się na okolicznościach, w których niezgodność z przepisami prawa lub regulacjami skutkuje istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych. W tym zakresie obowiązki biegłego rewidenta dotyczą zgodności z dwiema różnymi kategoriami przepisów prawa i regulacji i są rozróżniane w następujący sposób:

- Przepisy prawa i regulacje powszechnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych (np. przepisy podatkowe i emerytalne); oraz
- Inne przepisy prawa i regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie kwot i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, ale których przestrzeganie może mieć zasadnicze znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności, zdolności jednostki do kontynuowania działalności lub uniknięcia istotnych kar (np. zgodność z warunkami koncesji, zgodność z regulacyjnymi wymogami dotyczącymi wypłacalności lub zgodność z przepisami dotyczącymi ochrony środowiska), tj. nieprzestrzeganie takich przepisów prawa i regulacji może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

- 1.6.1. Podczas audytu audytor powinien być wyczulony na możliwość, że wykonywanie procedur audytu może zwrócić jego uwagę na przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.

W przypadku braku zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności, biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzania procedur badania dotyczących zgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami, innych niż wymagane przez niniejszy standard.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

W sektorze publicznym mogą istnieć dodatkowe obowiązki audytu w odniesieniu do uwzględnienia prawa i regulacje, które mogą odnosić się do badania sprawozdań finansowych lub mogą obejmować inne aspekty działalności jednostki.

Zgłaszanie do odpowiedniego organu spoza jednostki

- 1.6.2. Jeśli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, w tym oszustwo, biegły rewident ustala, czy przepisy prawa, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne:

- Wymóg, aby biegły rewident składał sprawozdania odpowiedniemu organowi spoza jednostki.
- Ustalenie obowiązków, w ramach których raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

Zgłaszanie zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, w tym oszustw, odpowiednim organom spoza jednostki może być wymagane lub właściwe w danych okolicznościach, ponieważ:

- *Audytor ustalił, że zgłoszenie jest odpowiednim działaniem w odpowiedzi na zidentyfikowane lub podejrzewane niezgodności zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi; lub*
- *Prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne dają biegłemu rewidentowi takie prawo.*

1.7. Podmioty powiązane

- 1.7.1. Podczas audytu audytor powinien zachować czujność:

- Informacje o podmiotach powiązanych jednostki, w tym o okolicznościach dotyczących podmiotu powiązanego o dominującym wpływie;

- (b) Ustalenia lub inne informacje, które mogą wskazywać na istnienie związków lub transakcji z podmiotami powiązаныmi, których kierownictwo nie zidentyfikowało wcześniej ani nie ujawniło audytorowi; oraz
- (c) Znaczące transakcje poza normalnym tokiem działalności jednostki.

Wiele transakcji z podmiotami powiązаныmi ma miejsce w normalnym toku działalności. W takich okolicznościach mogą one nie powodować wyższego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych niż podobne transakcje z podmiotami niepowiązаныmi. Jednak charakter relacji i transakcji z podmiotami powiązаныmi może w pewnych okolicznościach powodować wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych niż transakcje z podmiotami niepowiązаныmi. Podmioty powiązane, ze względu na ich zdolność do sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu, mogą być w stanie wywierać dominujący wpływ na jednostkę lub jej kierownictwo. Uwzględnienie takiego zachowania jest istotne przy identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustanawia określone wymogi dotyczące rachunkowości i ujawniania informacji na temat związków, transakcji i sald podmiotów powiązanych, aby umożliwić użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie ich charakteru oraz rzeczywistego lub potencjalnego wpływu na sprawozdania finansowe. W przypadku, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanowiły takie wymogi, biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie procedur badania w celu zidentyfikowania, oceny i zareagowania na ryzyko istotnego zniekształcenia wynikającego z braku odpowiedniego ujęcia lub ujawnienia przez jednostkę związków, transakcji lub sald podmiotów powiązanych zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Nawet jeśli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie ustanowiły takich wymogów, biegły rewident musi mimo to uzyskać zrozumienie związków i transakcji między podmiotami powiązаныmi jednostki, aby móc stwierdzić, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, czy też nie. Wprowadzające w błąd ramy zgodności.

1.8. Ogólna komunikacja z kierownictwem i osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie

- 1.8.1. Audytor określa odpowiednią osobę (osoby) w strukturze zarządzania jednostki, z którą należy się komunikować.
- 1.8.2. Biegły rewident informuje osoby odpowiedzialne za zarządzanie o odpowiednich wymogach etycznych, w tym związanych z niezależnością, które biegły rewident stosuje w odniesieniu do zlecenia badania.
- 1.8.3. Biegły rewident komunikuje się w odpowiednim czasie z kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze.

Struktury zarządzania różnią się w zależności od jurysdykcji i podmiotu, odzwierciedlając wpływy, takie jak różne uwarunkowania kulturowe i prawne, a także wielkość i cechy własnościowe. Zarządzanie jest zbiorową odpowiedzialnością organu zarządzającego, takiego jak zarząd, rada nadzorcza, wspólnicy, właściciele, komitet zarządzający, rada gubernatorów, powiernicy lub równoważne.

Mogą istnieć inne przypadki, w których nie jest jasne, z kim należy się komunikować, na przykład w niektórych firmach rodzinnych, niektórych organizacjach non-profit i niektórych jednostkach rządowych (np. struktura zarządzania może nie być zdefiniowana). W takich przypadkach biegły rewident może być zmuszony do omówienia i uzgodnienia z kierownictwem lub stroną angażującą, z którą należy się komunikować.

1.8.4. Konkretne kwestie, o których należy poinformować, są wymagane w całym niniejszym standardzie. Biegły rewident kieruje się profesjonalnym osądem przy określaniu odpowiedniej formy, czasu i ogólnej treści komunikacji z kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze. Określając formę i czas komunikacji, biegły rewident bierze pod uwagę:

- (a) Wymogi prawne dotyczące komunikacji; oraz
- (b) Znaczenie przekazywanych informacji.

Odpowiednia forma i czas komunikacji będą się różnić w zależności od okoliczności audytu i mogą zależeć od znaczenia i charakteru sprawy oraz działań, które mają zostać podjęte przez kierownictwo i, w stosownych przypadkach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie.

Komunikacja z kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze, często może odbywać się w mniej ustrukturyzowany sposób, a sprawy mogą być przekazywane ustnie. Niniejszy standard wymaga, aby biegły rewident kierował się zawodowym osądem w celu ustalenia, kiedy ustne przekazanie sprawy nie będzie odpowiednie i kiedy właściwe będzie przekazanie informacji na piśmie. Ponadto wymaga się, aby pewne sprawy należy przekazać na piśmie, zgodnie z niniejszym standardem.

1.8.5. W niektórych przypadkach wszystkie osoby odpowiedzialne za zarządzanie są zaangażowane w zarządzanie jednostką, na przykład LCE, w której jeden właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie pełni roli zarządczej. W takich przypadkach, jeżeli kwestie wymagane przez niniejszy standard zostały przekazane osobie (osobom) odpowiedzialnej (odpowiedzialnym) za zarządzanie, a osoba (osoby) ta (te) pełni (pełnią) również obowiązki w zakresie nadzoru właścicielskiego, kwestie te nie muszą być ponownie przekazywane tej samej osobie (tym samym osobom) pełniącej (pełniącym) obowiązki w zakresie nadzoru właścicielskiego. Niemniej jednak biegły rewident powinien upewnić się, że komunikacja z osobą(-ami) pełniącą(-ymi) obowiązki zarządcze odpowiednio informuje wszystkie osoby, z którymi biegły rewident komunikowałby się w ramach pełnienia funkcji zarządczych.

1.8.6. W przypadku, gdy odpowiedzi na zapytania kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób odpowiedzialnych za zarządzanie w danej sprawie są niespójne, biegły rewident bada tę niespójność.

Określone komunikaty związane z oszustwami

1.8.7. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował oszustwo lub uzyskał informacje wskazujące na możliwość wystąpienia oszustwa, przekazuje te informacje, o ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje, na czas odpowiedniemu szefowi kierownictwa w celu poinformowania osób ponoszących główną odpowiedzialność za zapobieganie oszustwom i ich wykrywanie o kwestiach związanych z ich obowiązkami.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

W sektorze publicznym wymogi dotyczące zgłaszania nadużyć, niezależnie od tego, czy zostały wykryte w procesie audytu, mogą podlegać określonym przepisom mandatu audytowego lub powiązanych przepisom ustawowym, wykonawczym lub innym organom.

1.8.8. O ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje, biegły rewident komunikuje się z osobami, którym powierzono sprawowanie r z ą d ó w , w odpowiednim czasie, jeśli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa oszustwo:

- (a) Kierownictwo, chyba że osoby odpowiedzialne za zarządzanie są zaangażowane w zarządzanie jednostką;

- (b) Pracownicy, którzy pełnią znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej jednostki; lub
- (c) Inne, gdy oszustwo skutkuje istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych.

1.8.9. Jeśli biegły rewident podejrzewa oszustwo z udziałem kierownictwa, omawia z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie charakter, harmonogram i zakres procedur badania niezbędnych do zakończenia badania.

1.9. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji określonych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej części.

- 1.9.1. Biegły rewident uwzględnia w dokumentacji z badania informacje o oszustwach przekazane kierownictwu, osobom odpowiedzialnym za zarządzanie, organom regulacyjnym i innym podmiotom.

2. Dowody kontroli i dokumentacja

Treść niniejszej części

Część 2 określa wymogi, które należy stosować w trakcie audytu:

- Dowody kontroli.
- Dokumentacja. W ramach poszczególnych Części mogą również obowiązywać dodatkowe szczególne wymagania dotyczące dokumentacji.

Zakres niniejszej części

Wymogi określone w niniejszej części mają zastosowanie przez cały okres trwania zlecenia badania

2.1. Cele

2.1.1. Cele audytora są następujące

- (a) Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w taki sposób, aby umożliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania pozwalających na wyciągnięcie rozsądnych wniosków, na których można oprzeć opinię biegłego rewidenta; oraz
- (b) Przygotowuje dokumentację, która stanowi wystarczający i odpowiedni zapis podstawy sprawozdania biegłego rewidenta oraz dostarcza dowodów, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSRF dla LCE oraz mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami.

2.2. Wystarczające odpowiednie dowody kontroli

2.2.1. Aby uzyskać wystarczającą pewność, biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania, aby zmniejszyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu, umożliwiając tym samym biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których może on oprzeć swoją opinię.

2.2.2. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania.

Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Ma na nią wpływ dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (im wyższe ocenione ryzyko, tym więcej dowodów badania będzie prawdopodobnie wymaganych), a także jakość dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniej może być wymaganych). Uzyskanie większej liczby dowodów badania może jednak nie zrekomensować sytuacji, gdy są one niskiej jakości.

Stosowność jest miarą jakości dowodów badania, czyli ich przydatności i wiarygodności w dostarczaniu wsparcia dla wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta.

Większość pracy biegłego rewidenta przy formułowaniu opinii polega na uzyskaniu i ocenie dowodów badania. Czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania, aby zmniejszyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu, a tym samym umożliwić biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których można oprzeć opinię biegłego rewidenta? opinia biegłego rewidenta jest kwestią profesjonalnego osądu.

2.3. Informacje wykorzystywane jako dowody audytu

Dowody badania umożliwiające wyciągnięcie uzasadnionych wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta, uzyskuje się poprzez projektowanie i przeprowadzanie procedur mających na celu identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia (zob. część 6)

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

i reagowanie na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia (zob. część 7), a także procedury w innych częściach w celu spełnienia wymogów MSRF dla LCE.

Procedury badania mające na celu uzyskanie dowodów badania mogą obejmować inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne wykonanie i procedury analityczne, często w pewnej kombinacji, oprócz badania. Chociaż badanie może dostarczyć ważnych dowodów badania, a nawet może dostarczyć dowodów zniekształcenia, samo badanie zwykle nie dostarcza wystarczających dowodów badania na brak istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, ani na skuteczność działania kontroli.

Dowody badania mają charakter kumulatywny i są uzyskiwane przede wszystkim z procedur badania przeprowadzanych podczas badania, ale mogą również obejmować informacje z innych źródeł, takich jak:

- Poprzednie audyty (pod warunkiem, że audytor potwierdził brak zmian);*
- Inne zlecenia wykonane dla klienta; oraz*
- Procedury zarządzania jakością firmy dotyczące akceptacji i kontynuacji.*

Dowody badania mogą pochodzić z wewnątrz lub z zewnątrz jednostki (dokumentacja księgową jednostki jest ważnym źródłem dowodów badania), pracy eksperta kierownictwa i obejmują informacje, które zarówno wspierają i potwierdzają twierdzenia kierownictwa, jak i zaprzeczają takim twierdzeniom.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki (ATT)

ATT, do celów niniejszego standardu, to procesy oparte na technologii informatycznej, które obejmują automatyzację metod i procedur, na przykład analizę danych przy użyciu modelowania i wizualizacji lub technologii dronów do obserwacji lub inspekcji aktywów.

Stosując niniejszy standard, biegły rewident może zaprojektować i przeprowadzić procedury badania ręcznie lub przy użyciu ATT, a każda z tych technik może być skuteczna. Niezależnie od zastosowanych narzędzi i technik, audytor jest zobowiązany do przestrzegania wymogów niniejszego standardu.

Korzystanie z ATT może uzupełniać lub zastępować manualne lub powtarzalne zadania. W pewnych okolicznościach, podczas uzyskiwania dowodów badania, biegły rewident może stwierdzić, że wykorzystanie ATT do przeprowadzenia pewnych procedur badania może skutkować bardziej przekonującymi dowodami badania w odniesieniu do badanego stwierdzenia. W innych okolicznościach przeprowadzenie procedur badania może być skuteczne bez użycia ATT.

Stosowanie ATT może potencjalnie powodować uprzedzenia lub ogólne ryzyko nadmiernego polegania na informacjach lub wynikach przeprowadzonej procedury badania. Choć narzędzia te mogą być skuteczne, nie zastępują one wiedzy i profesjonalnego osądu biegłego rewidenta. Ponadto, chociaż biegły rewident może mieć dostęp do szerokiej gamy danych, w tym pochodzących z różnych źródeł (tj. zwiększonej ilości), zachowanie zawodowego sceptycyzmu pozostaje konieczne do krytycznej oceny dowodów badania wynikających z wykorzystania danych i wyników stosowania ATT.

- 2.3.1. Podczas projektowania i przeprowadzania procedur badania biegły rewident bierze pod uwagę przydatność i wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, w tym informacji pochodzących z zewnętrznych źródeł informacji.

Istotność dotyczy logicznego związku z celem procedury badania oraz, w stosownych przypadkach, rozpatrywanego twierdzenia. Na istotność informacji może mieć wpływ kierunek badania.

Na wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, ma wpływ ich źródło i charakter, a także okoliczności, w których zostały uzyskane, w tym kontrole nad ich przygotowaniem i wykorzystaniem.

konserwacja w stosownych przypadkach. Ogólnie rzecz biorąc, wiarygodność informacji wzrasta, gdy są one uzyskiwane z niezależnych źródeł spoza jednostki, bezpośrednio przez biegłego rewidenta, są oryginalnym dokumentem, a nie kopią i są informacjami pisemnymi, a nie ustnymi. Jednakże mogą zaistnieć okoliczności, które mogą wpływać na te uogólnienia.

2.3.2. Korzystając z informacji wytworzonych przez jednostkę, biegły rewident ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:

- (a) Uzyskanie dowodów na dokładność i kompletność informacji; oraz
- (b) Ocena, czy informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów audytora.

Uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności takich informacji może być przeprowadzone równocześnie z faktyczną procedurą badania zastosowaną do tych informacji, gdy uzyskanie takich dowodów badania stanowi integralną część samej procedury badania. W innych sytuacjach biegły rewident mógł uzyskać dowody badania dotyczące dokładności i kompletności takich informacji poprzez testowanie kontroli nad przygotowaniem i utrzymaniem informacji. W niektórych sytuacjach biegły rewident może jednak ustalić, że potrzebne są dodatkowe procedury audytu.

2.3.3. O ile biegły rewident nie ma podstaw, aby sądzić inaczej, biegły rewident może uznać zapisy i dokumenty za autentyczne. Jeśli warunki zidentyfikowane podczas badania powodują, że biegły rewident uważa, że dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione biegłemu rewidentowi, biegły rewident przeprowadza dalsze dochodzenie i określa wpływ na resztę uzyskanych dowodów badania.

2.3.4. Audytor określa, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur audytu są konieczne, jeśli:

- (a) Dowody audytu uzyskane z jednego źródła są niespójne z dowodami uzyskanymi z innego źródła; lub
- (b) Biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.

2.4. Ogólne wymagania dotyczące dokumentacji

ISA dla LCE określa ogólne wymogi dotyczące dokumentacji w niniejszej części oraz, w stosownych przypadkach, szczegółowe wymogi dotyczące dokumentacji w innych częściach. Wymóg dotyczący dokumentacji ma zastosowanie wyłącznie do wymagań, które są istotne w danych okolicznościach.

2.4.1. Biegły rewident przygotowuje na czas dokumentację badania, która jest wystarczająca do zrozumienia przez doświadczonego biegłego rewidenta, niemającego wcześniej związku z badaniem:

- (a) Charakter, czas i zakres procedur audytu przeprowadzonych zgodnie z niniejszym standardem oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, w tym rejestrowanie:
 - (i) Cechy identyfikujące konkretne badane elementy lub kwestie;
 - (ii) Kto wykonał pracę i datę jej zakończenia;
 - (iii) Kto dokonał przeglądu wykonanej pracy audytowej oraz datę i zakres takiego przeglądu.
- (b) Wyniki przeprowadzonych procedur audytu i uzyskane dowody audytu; oraz

- (c) Istotne sprawy wynikłe podczas badania, wyciągnięte z nich wnioski oraz znaczące profesjonalne osądy dokonane przy wyciąganiu tych wniosków.

Dokumentacja audytowa stanowi dowód, że audyt jest zgodny z MSRF dla LCE. Forma, treść i zakres dokumentacji audytowej zależy od charakteru i okoliczności jednostki oraz przeprowadzanych procedur.

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

Dokumentacja badania może mieć formę papierową lub elektroniczną. Wyjaśnienia ustne udzielane samodzielnie przez audytora nie stanowią odpowiedniego wsparcia dla pracy wykonanej przez audytora lub wyciągniętych wniosków, ale mogą być wykorzystane do wyjaśnienia lub doprecyzowania informacji zawartych w dokumentacji audytowej.

Nie jest konieczne włączanie do dokumentacji audytowej zastąpionych projektów dokumentów roboczych lub sprawozdań finansowych.

Nie jest konieczne ani wykonalne, aby biegły rewident dokumentował każdą sprawę rozważaną lub profesjonalny osąd dokonany podczas badania. Jednakże od biegłego rewidenta wymaga się przygotowania dokumentacji badania, która stanowi wystarczający i odpowiedni zapis podstawy sprawozdania biegłego rewidenta i dostarcza dowodów, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB dla LCE oraz mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami. Ponadto nie jest konieczne, aby biegły rewident oddzielnie dokumentował (na przykład na liście kontrolnej) zgodność z kwestiami, w odniesieniu do których zgodność została wykazana w dokumentach zawartych w aktach badania.

Istotne sprawy

Ocena istotności sprawy wymaga profesjonalnego osądu oraz analizy faktów i okoliczności. Przykłady znaczących kwestii obejmują kwestie powodujące znaczące ryzyko, obszary, w których sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone, okoliczności, w których biegły rewident miał trudności z zastosowaniem niezbędnych procedur badania, lub wszelkie ustalenia, które mogą skutkować modyfikacją opinii.

Kiedy partner wykonujący zlecenie wykonuje wszystkie prace związane z audytem

W przypadku badania, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje wszystkie prace związane z badaniem, dokumentacja nie będzie obejmować kwestii, które mogłyby wymagać udokumentowania wyłącznie w celu poinformowania lub poinstruowania członków zespołu wykonującego zlecenie lub w celu dostarczenia dowodów przeglądu przez innych członków zespołu (np. nie będzie kwestii do udokumentowania związanych z dyskusjami lub nadzorem zespołu). Niemniej jednak partner odpowiedzialny za zlecenie spełnia nadrzędny wymóg przygotowania dokumentacji badania, która może być zrozumiała dla doświadczonego biegłego rewidenta, ponieważ dokumentacja badania może podlegać przeglądowi przez strony zewnętrzne w celach regulacyjnych lub innych.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Niniejszy standard nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy różnymi narzędziami i technikami, które biegły rewident może wykorzystać do zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania, na przykład wykorzystując techniki ręczne lub zautomatyzowane w odniesieniu do tego, co należy udokumentować. Niezależnie od zastosowanych narzędzi i technik, audytor jest zobowiązany do przestrzegania odpowiednich wymogów dotyczących dokumentacji.

- 2.4.2. Jeśli biegły rewident zidentyfikował informacje, które są niespójne z wnioskiem biegłego rewidenta dotyczącym istotnej sprawy, biegły rewident dokumentuje, w jaki sposób biegły rewident odniósł się do tej niespójności.
- 2.4.3. Jeżeli w wyjątkowych okolicznościach biegły rewident uzna za konieczne odstępianie od odpowiedniego wymogu niniejszego standardu, biegły rewident dokumentuje, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury badania pozwalają osiągnąć cel tego wymogu, a także przyczyny odstąpienia.

2.4.4. Biegły rewident dokumentuje dyskusje na temat istotnych spraw z kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze, a także z innymi osobami, w tym charakter omawianych istotnych spraw oraz kiedy i z kim dyskusje miały miejsce.

Dokumentacja komunikacji

2.4.5. W przypadku, gdy kwestie wymagane przez niniejszy standard są przekazywane ustnie, biegły rewident uwzględnia je w dokumentacji badania oraz podaje, kiedy i komu zostały one przekazane.

2.4.6. W przypadku, gdy kwestie zostały przekazane na piśmie, audytor zachowuje kopię komunikatu jako część dokumentacji audytu. Pisemne komunikaty nie muszą obejmować wszystkich kwestii, które pojawiły się podczas audytu.

3. Zarządzanie jakością zaangażowania

Treść niniejszej części

Część 3 określa obowiązki w zakresie zarządzania i osiągnięcia jakości zlecenia badania.

Zakres niniejszej części

Zgodnie z ISQM 1 firma jest odpowiedzialna za zaprojektowanie, wdrożenie i obsługę systemu zarządzania jakością w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych, który zapewnia firmie wystarczającą pewność, że:

- Firma i jej pracownicy wypełniają swoje obowiązki zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, a także realizują zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami; oraz
- Wydane raporty zaangażowania są odpowiednie w danych okolicznościach.

Zespół zaangażowany, kierowany przez partnera zaangażowanego, jest odpowiedzialny w kontekście systemu zarządzania jakością firmy za:

- Wdrażanie reakcji firmy na ryzyka związane z jakością, które mają zastosowanie do zlecenia badania, z wykorzystaniem informacji przekazanych przez firmę lub od niej uzyskanych;
- Ustalenie, czy potrzebne są dodatkowe reakcje na poziomie zaangażowania, wykraczające poza te zawarte w politykach lub procedurach firmy, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zaangażowania; oraz
- Przekazywanie firmie informacji ze zlecenia badania, które muszą być przekazywane zgodnie z polityką lub procedurami firmy w celu wsparcia projektowania, wdrażania i działania systemu zarządzania jakością firmy.

Wymogi określone w niniejszej części mają zastosowanie przez cały okres trwania zlecenia badania.

3.1. Cel

3.1.1. Celem biegłego rewidenta jest zarządzanie jakością na poziomie zlecenia, aby uzyskać wystarczającą pewność, że jakość została osiągnięta w taki sposób, że:

- (a) Biegły rewident wypełnił obowiązki biegłego rewidenta i przeprowadził badanie z g o d n i e z niniejszym standardem oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi; oraz
- (b) Wydany raport biegłego rewidenta jest odpowiedni w danych okolicznościach.

3.2. Obowiązki partnera zaangażowanego

Obowiązki lidera w zakresie zarządzania i osiągnięcia jakości

3.2.1. Partner zaangażowany przyjmuje:

- (a) Ogólna odpowiedzialność za zarządzanie zleceniem badania i osiągnięcie jego jakości, w tym wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia badania, tak aby partner zlecenia miał podstawę do stwierdzenia, czy dokonane istotne osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie w danych okolicznościach; oraz
- (b) Odpowiedzialność za podejmowanie jasnych, spójnych i skutecznych działań, które odzwierciedlają zaangażowanie firmy w jakość.

Odpowiedzialność partnera zaangażowanego za zarządzanie i osiągnięcie jakości jest wspierana przez firmę

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole zaangażowanym są członkowie inni niż partner zaangażowany

3.2.2. Przyjmując ogólną odpowiedzialność za zarządzanie zleceniem badania i osiągnięcie jego jakości, partner odpowiedzialny za zlecenie określa charakter, czas i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu:

- (a) Odpowiada charakterowi i okolicznościom zaangażowania oraz przydzielonym zasobom; oraz
- (b) Zaplanowane i wykonane zgodnie z politykami lub procedurami firmy, niniejszym standardem, odpowiednimi wymogami etycznymi i wymogami regulacyjnymi.

Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie

Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia badania, gdy procedury, zadania lub działania zostały przypisane innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, może być wykazane przez partnera wykonującego zlecenie na różne sposoby, w tym:

- *Informowanie przydzielonych osób o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie przydzielonej pracy i jej celach; oraz dostarczanie wszelkich innych niezbędnych instrukcji i istotnych informacji.*
- *Kierowanie i nadzór nad przydzielonymi pracownikami.*
- *Przegląd pracy przydzielonych osób w celu oceny wyciągniętych wniosków.*

Kierowanie, nadzór i przegląd

Podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu może być dostosowane w zależności od, na przykład:

- *Wcześniejsze doświadczenie członka zespołu zaangażowanego w jednostce i obszarze, który ma zostać poddany audytowi.*
- *Ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia. Wyższe ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia może wymagać odpowiedniego zwiększenia zakresu i częstotliwości kierowania i nadzoru nad członkami zespołu zaangażowanego oraz bardziej szczegółowego przeglądu ich pracy.*
- *Kompetencje i możliwości poszczególnych członków zespołu wykonującego badanie.*

3.2.3. Partner odpowiedzialny za realizację zlecenia ponosi odpowiedzialność za ustanowienie i zakomunikowanie członkom zespołu realizującego zlecenie oczekiwanego zachowania członków zespołu realizującego zlecenie, w tym za podkreślenie:

- (a) Wszyscy członkowie zespołu zaangażowanego są odpowiedzialni za przyczynianie się do zarządzania i osiągnięcia jakości na poziomie zaangażowania;
- (b) Znaczenie etyki zawodowej, wartości i postaw;
- (c) Znaczenie otwartej i solidnej komunikacji w zespole zaangażowanym oraz wspieranie zdolności członków zespołu zaangażowanego do zgłaszania obaw bez obawy przed represjami; oraz
- (d) Znaczenie zachowania profesjonalnego sceptycyzmu w trakcie całego zlecenia badania.

Spełniając wymogi określone w paragrafach 3.2.2. i 3.2.3., partner zaangażowany może komunikować się bezpośrednio z innymi członkami zespołu zaangażowanego i wzmacniać tę komunikację poprzez zachowanie i działania (np. dawanie dobrego przykładu).

Odpowiednie wymogi etyczne

3.2.4. Partner wykonujący zlecenie powinien rozumieć odpowiednie wymogi etyczne, w tym wymogi dotyczące niezależności, które mają zastosowanie z uwagi na charakter i okoliczności zlecenia badania.

3.2.5. Jeśli partner zaangażowany zwróci uwagę na kwestie, które wskazują, że istnieje zagrożenie dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi lub odpowiednie wymogi etyczne zostały naruszone, partner zaangażowany podejmie działania, w tym:

- (a) Postępowanie zgodnie z zasadami lub procedurami firmy w celu oceny zagrożenia; oraz
- (b) Konsultacje z innymi pracownikami firmy.

Jeśli nie ma innych osób w firmie, z którymi można by się skonsultować, partner zaangażowany może skonsultować się z innymi osobami spoza firmy, takimi jak doświadczeni praktycy z innych firm lub profesjonalny organ księgowy.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

3.2.6. Przez cały czas trwania zlecenia badania partner odpowiedzialny za zlecenie

- (a) ponosi odpowiedzialność za zapoznanie innych członków zespołu wykonującego zlecenie z odpowiednimi wymogami etycznymi oraz powiązanymi politykami lub procedurami firmy dotyczącymi identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi; oraz
- (b) Zachowanie czujności, poprzez obserwację i przeprowadzanie dochodzeń w razie

Zasoby dotyczące zaangażowania

3.2.7. Biorąc pod uwagę charakter i okoliczności badania oraz powiązane polityki lub procedury firmy, partner zaangażowany

- (a) Ustal to:

- (i) Wystarczające i odpowiednie zasoby są przydzielane lub udostępniane zespołowi zaangażowanemu w odpowiednim czasie; oraz
 - (ii) Członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz zewnętrzni eksperci biegłego rewidenta posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu, do wykonania zlecenia badania.
- (b) Jeśli warunki określone w punkcie (a) nie są spełnione, partner zaangażowany podejmuje odpowiednie działania.

Inne obowiązki partnera zaangażowanego

3.2.8. Partner zaangażowany powinien:

- (a) Uzyskanie zrozumienia informacji z procesu monitorowania i naprawczego firmy, przekazanych przez firmę, w tym, w stosownych przypadkach, informacji z procesu monitorowania i naprawczego sieci i firm sieciowych, oraz:
 - (i) Określić istotność i wpływ tych informacji na zlecenie badania; oraz
 - (ii) Podjęcie odpowiednich działań; oraz
- (b) Zachowaj czujność w kwestiach, które mogą być istotne dla procesu monitorowania i naprawiania firmy oraz komunikuj się z osobami odpowiedzialnymi za ten proces.

3.2.9. Partner zaangażowany powinien:

- (a) Ponoszenie odpowiedzialności za to, że różnice zdań są rozpatrywane i rozwiązywane zgodnie z zasadami lub procedurami firmy;
- (b) Ponoszenie odpowiedzialności za konsultacje podejmowane zgodnie z powiązаныmi politykami lub procedurami firmy lub w razie potrzeby w trudnych lub spornych kwestiach;
- (c) Ustalenie, że wnioski wyciągnięte w odniesieniu do różnic zdań i trudnych lub spornych kwestii są udokumentowane, uzgodnione ze stroną, z którą się konsultowano, i wdrożone; oraz
- (d) Nie datować raportu biegłego rewidenta do czasu wyjaśnienia wszelkich różnic w opiniach.

Sformułowanie obiektywnego poglądu na temat stosowności osądów dokonanych w trakcie audytu może stwarzać praktyczne problemy, gdy ta sama osoba przeprowadza również cały audyt. Jeśli w grę wchodzi nietypowe kwestie, pożądane może być skonsultowanie się z innymi odpowiednio doświadczonymi biegłymi rewidentami lub organizacją zawodową księgowych.

Konsultacja może być odpowiednia lub wymagana przez zasady lub procedury firmy, gdy istnieją:

- *Kwestie, które są złożone lub nieznane;*
- *Istotne ryzyko;*
- *Znaczące transakcje, które wykraczają poza normalny tok działalności lub w inny sposób wydają się nietypowe;*
- *Ograniczenia nałożone przez kierownictwo; lub*
- *Niezgodność z prawem lub regulacjami.*

Różnice zdań mogą pojawić się w zespole wykonującym zlecenie lub pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie a weryfikatorem jakości zlecenia, a nawet z osobami wykonującymi czynności w ramach systemu zarządzania jakością firmy, takimi jak osoby odpowiedzialne za udzielanie konsultacji.

Przy rozpatrywaniu kwestii związanych z różnicami zdań, sprawami trudnymi lub spornymi Partner zaangażowany może również rozważyć, czy stosowanie ISA dla LCE jest nadal odpowiednie.

3.2.10. W przypadku zleceń badania, dla których wymagana jest weryfikacja jakości zlecenia, partner zlecenia ustala, czy weryfikator jakości zlecenia został wyznaczony:

- (a) Współpraca z weryfikatorem jakości zaangażowania;
- (b) Omówienie istotnych kwestii i znaczących osądów powstałych podczas audytu z kontrolerem jakości zaangażowania; oraz
- (c) Nie datować raportu biegłego rewidenta przed zakończeniem przeglądu jakości zlecenia.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

3.2.11. Partner odpowiedzialny za realizację zlecenia dokonuje przeglądu dokumentacji badania w odpowiednich momentach w trakcie badania, w tym dokumentacji dotyczącej:

- (a) Istotne kwestie;
- (b) Istotne osądy i wyciągnięte wnioski; oraz
- (c) Inne kwestie, które w profesjonalnym osądzie partnera zaangażowanego są istotne z punktu widzenia jego obowiązków.

Partner zaangażowany dokonuje profesjonalnego osądu przy określaniu kwestii do przeglądu, na przykład na podstawie:

- *Charakter i okoliczności zlecenia audytu.*
- *Który członek zespołu wykonał pracę.*
- *Kwestie wynikające z ostatnich inspekcji.*
- *Wymogi polityk lub procedur firmy.*

3.2.12. Partner odpowiedzialny za zaangażowanie dokonuje przeglądu, przed ich wydaniem, formalnych pisemnych komunikatów skierowanych do kierownictwa, osób odpowiedzialnych za zarządzanie lub organów regulacyjnych.

3.3. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej części.

3.3.1. Audytor uwzględni w dokumentacji audytowej:

- (a) Zidentyfikowane sprawy, odpowiednie dyskusje i wnioski wyciągnięte w odniesieniu do wypełnienia obowiązków w zakresie odpowiednich wymogów etycznych, w tym obowiązujących wymogów dotyczących niezależności.
- (b) Jeśli zlecenie badania podlega kontroli jakości zlecenia, to czy kontrola jakości zlecenia została zakończona w dniu lub przed dniem sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta.

4. Przyjęcie lub kontynuacja zlecenia badania oraz wstępne zlecenia badania

Treść niniejszej części

Część 4 określa obowiązki biegłego rewidenta w zakresie:

- Uzgodnienie warunków zlecenia audytu z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie. Obejmuje to ustalenie, że istnieją pewne warunki wstępne audytu.
- Ustalenie, czy zastosowanie MSRF dla LCE jest odpowiednie dla zlecenia badania. Część 4 dotyczy również działań związanych z początkowymi zleceniami badania.

Zakres niniejszej części

Część A niniejszego standardu określa organ odpowiedzialny za określenie właściwego zastosowania MSB dla LCE. Niniejsza część określa obowiązki partnera zaangażowanego w zakresie stosowania niniejszego standardu w ramach procedur akceptacji lub kontynuacji zlecenia badania LCE.

Informacje i dowody badania zebrane podczas procedur akceptacji klienta i kontynuacji badania są wykorzystywane do ustalenia, czy MSRF dla LCE jest odpowiedni dla zlecenia badania, i stanowią podstawę procedur biegłego rewidenta podczas planowania badania oraz identyfikacji i oceny ryzyka.

We wstępie określono, że niniejszy standard opiera się na założeniu, że firma podlega ISQM 1 lub wymogom krajowym, które są co najmniej tak samo wymagające. ISQM 1 wymaga od firmy ustanowienia celów jakościowych, które odnoszą się do akceptacji i kontynuacji relacji z klientami i konkretnych zleceń. Ponadto zgodność z ISQM 1 może wymagać od firm posiadania polityk lub procedur dotyczących innych kwestii istotnych dla niniejszej części.

Zlecenia badania mogą być przyjęte tylko wtedy, gdy biegły rewident uzna, że odpowiednie wymogi etyczne, takie jak niezależność i kompetencje zawodowe oraz należyta staranność, zostaną spełnione, a warunki wstępne badania są spełnione. Ponadto biegły rewident rozważy wykonanie usług niebędących usługami poświadczającymi na rzecz klienta przeprowadzającego badanie oraz to, czy usługi te są dozwolone.

Jeśli badanie jest zleceniem początkowym, niniejsza część określa również obowiązki biegłego rewidenta związane z bilansami otwarcia.

4.1. Cele

4.1.1. Cele audytora są następujące:

- (a) Przyjmowanie lub kontynuowanie zlecenia audytu tylko wtedy, gdy podstawa, na której ma ono zostać wykonane, została uzgodniona:
 - (i) Ustalenie, czy istnieją warunki wstępne do przeprowadzenia audytu; oraz
 - (ii) Potwierdzenie, że istnieje wspólne zrozumienie pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, warunków zlecenia badania.
- (b) W przypadku początkowych zleceń badania, w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy

- (i) Bilanse otwarcia zawierają nieprawidłowości, które mają istotny wpływ na sprawozdania finansowe za bieżący okres, oraz
- (ii) Odpowiednie zasady rachunkowości odzwierciedlone w bilansach otwarcia były konsekwentnie stosowane w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, a zmiany w tych sprawozdaniach zostały odpowiednio ujęte oraz odpowiednio zaprezentowane i ujawnione zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej.

4.2. Warunki wstępne audytu

4.2.1. W celu ustalenia, czy warunki wstępne audytu są spełnione, audytor

- (a) Ustalenie, czy ramy sprawozdawczości finansowej, które mają być stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, są akceptowalne;
- (b) Uzyskanie zgody kierownictwa na przyjęcie do wiadomości i zrozumienie jego odpowiedzialności:
 - (i) Za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej, w tym, w stosownych przypadkach, za ich rzetelną prezentację;
 - (ii) W odniesieniu do kontroli, które kierownictwo uzna za niezbędne w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów; oraz
 - (iii) Zapewnienie audytorowi:
 - a. Dostęp do wszystkich informacji, o których kierownictwo wie, a które są istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych, takich jak rejestry, dokumentacja i inne kwestie;
 - b. Dodatkowe informacje, których audytor może zażądać od kierownictwa do celów audytu; oraz
 - c. Nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których biegły rewident uzna za konieczne uzyskanie dowodów badania.

4.2.2. Jeśli warunki wstępne badania nie są spełnione, biegły rewident omawia tę kwestię z kierownictwem. O ile nie jest to wymagane przez prawo lub regulacje, biegły rewident nie przyjmuje proponowanego zlecenia badania:

- (a) Jeżeli biegły rewident ustalił, że ramy sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, są nie do przyjęcia; lub
- (b) Jeśli nie uzyskano zgody kierownictwa, że uznaje ono i rozumie swoją odpowiedzialność.

4.2.3. Jeśli kierownictwo lub osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, nałożą ograniczenie na zakres pracy biegłego rewidenta w taki sposób, że biegły rewident uważa, iż ograniczenie to spowoduje, że biegły rewident odmówi wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych, biegły rewident nie przyjmuje takiego ograniczonego zlecenia jako zlecenia badania, chyba że jest to wymagane przez prawo lub regulację.

4.3. Rozważania dotyczące akceptacji lub kontynuacji zaangażowania

Przeprowadzenie procedur akceptacji lub kontynuacji przed rozpoczęciem planowania pomaga audytorowi w identyfikacji i ocenie zdarzeń lub okoliczności, które mogą niekorzystnie wpłynąć na zdolność biegłego rewidenta do zaplanowania i wykonania bieżącego zlecenia.

4.3.1. Partner zaangażowany powinien ustalić, że

- (a) Przestrzegano polityk lub procedur firmy dotyczących akceptacji i kontynuacji zlecenia badania;⁹ oraz
- (b) Wyciągnięte wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji zlecenia badania są odpowiednie, w tym stwierdzenie, że zlecenie badania może zostać przeprowadzone z zastosowaniem MSB dla LCE zgodnie z częścią A niniejszego standardu.

Część A określa kwestie istotne dla partnera zaangażowanego w celu określenia właściwego zastosowania MSRF dla LCE, w szczególności w odniesieniu do ograniczeń stosowania tego standardu.

Informacje i dowody badania zebrane podczas procedur akceptacji klienta i kontynuacji badania mogą być wykorzystane do ustalenia stosowania MSB dla MZJ. Dalsze informacje mogą być również uzyskane podczas przeprowadzania procedur identyfikacji i oceny ryzyka, które mogą zmienić wstępne ustalenie partnera zlecenia dotyczące stosowania MSB dla MZJ zgodnie z niniejszą częścią. Część 6 (zob. paragraf 6.5.1) wymaga, aby partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, czy MSB dla MZJ jest nadal odpowiedni dla charakteru i okoliczności badanej jednostki podczas procesu identyfikacji i oceny ryzyka. Uwzględnienie dalszych informacji w trakcie badania może zmienić ustalenia partnera zaangażowanego dotyczące stosowności stosowania MSB dla MZJ.

4.3.2. W niektórych przypadkach prawo lub regulacja odpowiedniej jurysdykcji nakazuje układ lub sformułowanie sprawozdania biegłego rewidenta w formie lub na warunkach, które znacząco różnią się od wymogów niniejszego standardu. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia:

- (a) Czy użytkownicy mogą błędnie zrozumieć pewność uzyskaną z badania sprawozdań finansowych, a jeśli tak, to w jaki sposób,
- (b) Czy dodatkowe wyjaśnienia w raporcie biegłego rewidenta mogą złagodzić ewentualne nieporozumienia.

4.3.3. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie mogą złagodzić ewentualnego nieporozumienia, biegły rewident nie przyjmuje zlecenia badania, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja. Badanie przeprowadzone zgodnie z takim prawem lub regulacją nie jest zgodne z MSB dla LCE. W związku z tym biegły rewident nie zamieszcza w sprawozdaniu z badania żadnych odniesień do badania przeprowadzonego zgodnie z niniejszym MSB dla LCE.

4.4. Warunki zlecenia audytu

4.4.1. Audytor uzgadnia warunki zlecenia audytu z kierownictwem lub, w stosownych przypadkach, z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie.

Jeśli prawo lub regulacje określają obowiązki kierownictwa, które są równoważne w skutkach z wymogami niniejszego standardu, biegły rewident może użyć sformułowania prawa lub regulacji, aby opisać je w pisemnej umowie.

Załącznik 2 zawiera przykładowy list intencyjny.

⁹ ISQM 1, Zarządzanie jakością w firmach przeprowadzających badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub świadczących inne usługi poświadczające lub pokrewne, paragraf 30 określa obowiązki firmy w zakresie ustalania celów jakościowych dla przyjmowania określonych zleceń, w tym osądów związanych z priorytetami finansowymi i operacyjnymi firmy przy podejmowaniu decyzji o przyjęciu lub kontynuowaniu określonych zleceń.

- 4.4.2. W przypadku powtarzających się badań biegły rewident ocenia, czy okoliczności wymagają zmiany warunków zlecenia badania oraz czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o obowiązujących warunkach zlecenia badania.
- 4.4.3. Biegły rewident nie wyraża zgody na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli nie ma ku temu racjonalnego uzasadnienia.
- 4.4.4. Jeżeli przed zakończeniem zlecenia badania biegły rewident zostanie poproszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które zapewnia niższy poziom pewności, biegły rewident ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania.

Przed wyrażeniem zgody na zmianę zlecenia badania na przegląd lub usługę pokrewną, biegły rewident może konieczność oceny wszelkich prawnych lub umownych implikacji zmiany.

- 4.4.5. Jeśli warunki zlecenia badania ulegają zmianie, biegły rewident i kierownictwo uzgadniają i zapisują nowe warunki zlecenia w liście zlecającym lub innej odpowiedniej formie pisemnej umowy.
- 4.4.6. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania i kierownictwo nie zezwala mu na kontynuowanie pierwotnego zlecenia badania, biegły rewident powinien
- Wycofanie się ze zlecenia badania, jeśli jest to możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji; oraz
 - Ustalenie, czy istnieje jakikolwiek obowiązek, umowny lub inny, zgłaszania okoliczności innym stronom, takim jak osoby odpowiedzialne za zarządzanie, właściciele lub organy regulacyjne.

4.5. Wstępne zlecenia audytowe

- 4.5.1. Jeśli zlecenie jest badaniem początkowym i nastąpiła zmiana biegłego rewidenta, biegły rewident komunikuje się z poprzednim biegłym rewidentem, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi.
- 4.5.2. Biegły rewident zapoznaje się z najnowszymi sprawozdaniami finansowymi, jeśli takie istnieją, oraz z raportem biegłego rewidenta na ich temat, jeśli taki istnieje, w celu uzyskania informacji istotnych dla bilansów otwarcia, w tym ujawnień.
- 4.5.3. Jeżeli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta i nastąpiła modyfikacja opinii, biegły rewident ocenia wpływ sprawy powodującej modyfikację na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych za bieżący okres.¹⁰
- 4.5.4. Biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody ^{badania}¹¹ na temat tego, czy bilanse otwarcia zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdania finansowe za bieżący okres poprzez:
- Ustalenie, czy salda zamknięcia poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione na bieżący okres lub, w stosownych przypadkach, zostały przekształcone;
 - Ustalenie, czy bilanse otwarcia odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości; oraz
 - Wykonywanie co najmniej jednej z poniższych czynności:
 - W przypadku b a d a n i a sprawozdań finansowych za poprzedni rok, sprawdzenie dokumentacji roboczej poprzedniego audytora w celu uzyskania dowodów dotyczących bilansów otwarcia;

¹⁰Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.9.

¹¹Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.6.

- (ii) Ocenę, czy procedury audytu przeprowadzone w bieżącym okresie dostarczają dowodów istotnych dla bilansów otwarcia; lub
- (iii) Przeprowadzenie określonych procedur audytu w celu uzyskania dowodów dotyczących bilansów otwarcia.

Charakter i zakres procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających dowodów badania dotyczących bilansów otwarcia zależy od takich kwestii jak

- *Zasady rachunkowości stosowane przez jednostkę.*
- *Charakter sald kont, klas transakcji i ujawnień oraz ryzyko istotnych nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres.*
- *Znaczenie bilansów otwarcia w odniesieniu do sprawozdań finansowych za bieżący okres.*
- *Czy sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez biegłego rewidenta, a jeśli tak, to czy opinia poprzedniego biegłego rewidenta została zmodyfikowana.*

4.5.5. Jeżeli biegły rewident uzyska dowody badania, że bilanse otwarcia zawierają zniekształcenia, które mogłyby istotnie wpłynąć na sprawozdania finansowe za bieżący okres, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności w celu ustalenia wpływu na sprawozdania finansowe za bieżący okres.¹²

4.5.6 Biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące tego, czy zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w bilansie otwarcia były konsekwentnie stosowane w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres oraz czy wszelkie zmiany zasad (polityki) rachunkowości zostały odpowiednio ujęte oraz odpowiednio zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.¹³

4.6. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji

4.6.1. Audytor komunikuje się z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie:

- (a) Odpowiedzialność biegłego rewidenta za sporządzenie i wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych przygotowanych przez kierownictwo; oraz
- (b) Odpowiedzialność biegłego rewidenta nie zwalnia kierownictwa ani osób odpowiedzialnych z a zarządzanie z odpowiedzialności za nadzór nad sporządzaniem sprawozdań finansowych.

4.7. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej części.

4.7.1. Biegły rewident uwzględnia w dokumentacji badania zidentyfikowane kwestie, odpowiednie dyskusje z personelem oraz wnioski wyciągnięte w odniesieniu do akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zlecenia badania.

4.7.2. Biegły rewident dokumentuje podstawę podjętej decyzji o zastosowaniu MSRF dla LCE.

4.7.3. Biegły rewident dokumentuje ewentualne zmiany w określeniu zastosowania MSRF dla LCE, jeżeli w trakcie badania uzyska dodatkowe informacje, które mogą zmienić profesjonalny osąd dokonany w tym zakresie.

¹²Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.7.

¹³Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.8.
Strona 43 z 166

4.7.4. Biegły rewident odnotowuje ten fakt w liście zlecającym badanie lub innej odpowiedniej formie pisemnej umowy:

- (a) Audyt zostanie przeprowadzony zgodnie z ISA dla LCE;
- (b) Cel i zakres badania sprawozdań finansowych;
- (c) Odpowiednie obowiązki biegłego rewidenta i kierownictwa;
- (d) Identyfikacja ram sprawozdawczości finansowej mających zastosowanie do sporządzania sprawozdań finansowych;
- (e) Odniesienie do oczekiwanej formy i treści wszelkich sprawozdań wydawanych przez biegłego rewidenta; oraz
- (f) Oświadczenie, że mogą wystąpić okoliczności, w których raport może różnić się od oczekiwanej formy i treści.

4.7.5. Jeżeli prawo lub regulacje określają wystarczająco szczegółowo warunki zlecenia badania, o których mowa w niniejszym standardzie, biegły rewident nie musi ujmować ich w pisemnej umowie, z wyjątkiem faktu, że takie prawo lub regulacje mają zastosowanie oraz że kierownictwo przyjmuje do wiadomości i rozumie swoje obowiązki.

5. Planowanie

Treść niniejszej części

Część 5 określa odpowiedzialność biegłego rewidenta za zaplanowanie badania (w tym przeprowadzenie dyskusji w zespole wykonującym zlecenie) oraz koncepcję istotności podczas planowania i przeprowadzania badania.

Zakres niniejszej części

Planowanie nie jest odrębną fazą kontroli, ale raczej ciągłym i iteracyjnym procesem, który jest aktualizowany i modyfikowany, w razie potrzeby, przez cały czas trwania kontroli. Część 6, identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia, oraz część 7, reagowanie na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia, są również istotne dla tej części.

Niektóre wymogi zawarte w niniejszej części są powiązane z procedurami zawartymi w innych częściach i mogą wymagać od biegłego rewidenta wykonania tych procedur w celu spełnienia wymogów zawartych w niniejszej części.

5.1. Cele

5.1.1. Cele audytora są następujące

- (a) zaplanować audyt w taki sposób, aby został przeprowadzony w sposób efektywny; oraz
- (b) Odpowiednie stosowanie koncepcji istotności podczas planowania i przeprowadzania audytu.

5.2. Planowanie działań

Charakter, czas i zakres działań planistycznych będą się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki, wielkości i charakteru zespołu wykonującego zlecenie, wcześniejszego doświadczenia członków zespołu wykonującego zlecenie z jednostką oraz wszelkich zmian okoliczności, które wystąpią w trakcie zlecenia badania.

Cel planowania badania jest taki sam niezależnie od tego, czy badanie jest badaniem początkowym, czy powtarzającym się. Jednakże, w przypadku pierwszego badania, biegły rewident może być zmuszony do rozszerzenia działań planistycznych, ponieważ biegły rewident zazwyczaj nie ma wcześniejszego doświadczenia z jednostką, która jest przedmiotem badania. brane pod uwagę przy planowaniu powtarzających się zobowiązań.

5.2.1. Audytor określa zakres, harmonogram i kierunek audytu:

- (a) Zidentyfikuj cechy zaangażowania, które definiują jego zakres;
- (b) Ustalenie celów sprawozdawczych zlecenia w celu zaplanowania harmonogramu audytu i charakteru wymaganej komunikacji;
- (c) Należy rozważyć czynniki, które w profesjonalnym osądzie biegłego rewidenta są istotne dla ukierunkowania wysiłków zespołu wykonującego zlecenie;
- (d) Rozważyć wyniki wstępnych działań związanych z zaangażowaniem oraz, w stosownych przypadkach, czy wiedza zdobyta w ramach innych zleceń wykonywanych przez partnera zaangażowanego dla tej jednostki jest istotna; oraz
- (e) Ustalenie charakteru, czasu i zakresu procedur, które mają zostać przeprowadzone, oraz zasobów niezbędnych do przeprowadzenia badania, w tym ustalenie, czy potrzebni są eksperci.

Ustalenie zakresu, harmonogramu i kierunku audytu nie musi być skomplikowane ani czasochłonne. Na przykład krótkie memorandum przygotowane po poprzednim audycie, oparte na przeglądzie dokumentacji roboczej i podkreślające kwestie zidentyfikowane podczas właśnie zakończonego audytu, zaktualizowane w bieżącym okresie na podstawie dyskusji z właścicielem-menedżerem, może służyć jako udokumentowany zakres, harmonogram i kierunek bieżącego zlecenia audytu. Standardowe programy audytu lub listy kontrolne stworzone w oparciu o założenie niewielkiej liczby zidentyfikowanych kontroli, co prawdopodobnie będzie miało miejsce w mniej złożonej jednostce, mogą być stosowane pod warunkiem, że są dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oceny ryzyka przez audytora.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

5.2.2. Partner zaangażowany i inni kluczowi członkowie zespołu zaangażowanego powinni być zaangażowani w planowanie audytu.

5.2.3. Biegły rewident planuje charakter, czas i zakres kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy.

5.2.4. Partner odpowiedzialny za zlecenie uwzględnia informacje uzyskane w procesie akceptacji i kontynuacji w planowaniu i przeprowadzaniu badania.

5.2.5. Jeżeli informacje wykorzystane do zaplanowania i przeprowadzenia badania zostały uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką lub wcześniejszych badań, biegły rewident ocenia, czy takie informacje pozostają odpowiednie i wiarygodne jako dowody badania w bieżącym okresie.

5.2.6. Audytor aktualizuje i zmienia zakres, harmonogram i kierunek w razie potrzeby w trakcie audytu.

Dyskusja zespołu ds. zaangażowania

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

5.2.7. Partner zaangażowany i inni kluczowi członkowie zespołu zaangażowanego omawiają podatność sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenia, w tym:

- (a) Zastosowanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej do faktów i okoliczności występujących w jednostce.
- (b) W jaki sposób i gdzie sprawozdania finansowe jednostki mogą być podatne na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem, w tym w jaki sposób oszustwo może wystąpić oraz w jaki sposób oszustwo lub błąd może wynikać z relacji lub transakcji z podmiotami powiązanymi.

Dyskusje między zespołem wykonującym zlecenie powinny odbywać się z pominięciem przekonań zespołu wykonującego zlecenie, że kierownictwo i, w stosownych przypadkach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie są uczciwe i rzetelne.

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie może również obejmować inne kwestie związane z audytem, takie jak kwestie logistyczne, operacyjne lub inne (np. gdy ryzyko istotnego zniekształcenia mogło ulec zmianie w porównaniu z poprzednimi latami lub kwestie związane z odpowiednimi wymogami etycznymi, w tym niezależność) oraz harmonogram audytu i wymaganą komunikację.

5.2.8. W przypadku, gdy w dyskusji nie uczestniczą członkowie zespołu wykonującego zlecenie, partner wykonujący zlecenie określa, które kwestie należy przekazać tym członkom.

Korzystanie z pracy eksperta ds. zarządzania

5.2.9. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy tego eksperta dla celu biegłego rewidenta, powinien:

- (a) Ocenić kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta; oraz
- (b) Uzyskanie zrozumienia pracy tego eksperta.

Ocena kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta ds. zarządzania

Kompetencje odnoszą się do charakteru i poziomu wiedzy eksperta kierownictwa. Zdolność odnosi się do zdolności eksperta kierownictwa do korzystania z tych kompetencji w danych okolicznościach. Obiektywizm odnosi się do możliwego wpływu stronniczości, konfliktu interesów lub wpływu innych osób na profesjonalny lub biznesowy osąd eksperta kierownictwa. Kwestie istotne dla oceny kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta kierownictwa mogą obejmować to, czy praca tego eksperta podlega standardom technicznym lub innym wymogom zawodowym lub branżowym.

Uzyskanie zrozumienia pracy eksperta ds. zarządzania

Podczas uzyskiwania zrozumienia pracy eksperta kierownictwa, ocena umowy pomiędzy jednostką a tym ekspertem może pomóc biegłemu rewidentowi w określeniu odpowiedniości poniższych informacji dla celów biegłego rewidenta:

- *Charakter, zakres i cele pracy eksperta;*
- *Odpowiednie role i obowiązki kierownictwa i eksperta; oraz*
- *Charakter, harmonogram i zakres komunikacji pomiędzy kierownictwem a ekspertem, w tym forma wszelkich raportów, które mają zostać dostarczone przez eksperta.*

Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta biegłego rewidenta

5.2.10. Jeżeli do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania niezbędna jest wiedza specjalistyczna w dziedzinie innej niż rachunkowość lub badanie sprawozdań finansowych, biegły rewident określa, czy skorzystać z pracy eksperta biegłego rewidenta.

Jeżeli sporządzenie sprawozdań finansowych wymaga wykorzystania wiedzy specjalistycznej w dziedzinie innej niż rachunkowość, biegły rewident, który posiada umiejętności w zakresie rachunkowości i badania sprawozdań finansowych, może nie posiadać wiedzy specjalistycznej niezbędnej do zbadania tych sprawozdań finansowych. Ustalenie przez biegłego rewidenta, czy skorzystać z pracy eksperta biegłego rewidenta, a jeśli tak, to kiedy i w jakim zakresie, pomaga biegłemu rewidentowi w spełnieniu wymogów określonych w paragrafach 3.2.7. i 5.2.1.(e). W miarę postępu badania lub zmiany okoliczności biegły rewident może być zmuszony do zmiany wcześniejszych decyzji dotyczących wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta.

Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania i odpowiedzialność ta nie jest ograniczona przez korzystanie przez biegłego rewidenta z pracy eksperta biegłego rewidenta. Niemniej jednak, jeżeli biegły rewident korzystający z pracy eksperta biegłego rewidenta stwierdzi, na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów, że praca tego eksperta jest odpowiednia dla celów biegłego rewidenta, biegły rewident może zaakceptować

ustalenia lub wnioski tego eksperta w jego dziedzinie jako odpowiednie dowody audytu.

5.2.11. Określając charakter, harmonogram i zakres procedur związanych z ekspertem biegłego rewidenta, biegły rewident bierze pod uwagę następujące kwestie:

- (a) Charakter sprawy, której dotyczy praca eksperta;
- (b) Ryzyko istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca eksperta;
- (c) Znaczenie pracy eksperta w kontekście audytu;
- (d) Wiedza i doświadczenie biegłego rewidenta w zakresie poprzedniej pracy wykonanej przez tego eksperta; oraz
- (e) Czy ekspert ten podlega polityce lub procedurom zarządzania jakością firmy audytorskiej.

5.2.12. Jeśli biegły rewident korzysta z pracy eksperta biegłego rewidenta, biegły rewident

- (a) Ocena, czy ekspert biegłego rewidenta posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów biegłego rewidenta. W przypadku zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta ocena obiektywizmu obejmuje zapytanie dotyczące interesów i relacji, które mogą stanowić zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta;
- (b) Uzyskanie wystarczającego zrozumienia dziedziny wiedzy specjalistycznej eksperta, aby umożliwić biegłemu rewidentowi określenie charakteru, zakresu i celów pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta oraz ocenę adekwatności tej pracy dla celów biegłego rewidenta; oraz
- (c) Uzgodnienie, w stosownych przypadkach na piśmie, charakteru, zakresu i celów pracy eksperta, odpowiednich ról i obowiązków biegłego rewidenta i eksperta, charakteru, harmonogramu i zakresu komunikacji oraz potrzeby przestrzegania przez eksperta wymogów poufności.

5.3. Istotność

5.3.1. Biegły rewident określa istotność dla sprawozdań finansowych jako całości.

Istotność w kontekście audytu

Koncepcja istotności jest stosowana przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz ewentualnych nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdania finansowe oraz przy formułowaniu opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Określenie istotności przez biegłego rewidenta jest kwestią profesjonalnego osądu i zależy od postrzegania przez biegłego rewidenta potrzeb użytkowników sprawozdań finansowych w zakresie informacji finansowych.

Profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący zniekształceń, które zostaną uznane za istotne, stanowi podstawę:

- *Określenie charakteru, harmonogramu i zakresu procedur mających na celu identyfikację i ocenę ryzyka istotnych nieprawidłowości;*
- *Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia; oraz*
- *Określenie charakteru, harmonogramu i zakresu dalszych procedur audytu.*

Wykorzystanie benchmarków w określaniu istotności sprawozdań finansowych jako całości

Wartość procentowa jest często stosowana do wybranego punktu odniesienia jako punkt wyjścia przy określaniu istotności dla sprawozdania finansowego jako całości. Czynniki, które mogą mieć wpływ na identyfikację odpowiedniej

Analiza porównawcza obejmuje następujące elementy:

- *Elementy sprawozdania finansowego (na przykład aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty)*
- *Czy istnieją elementy, na których skupia się uwaga użytkowników;*
- *Charakter jednostki, etap cyklu życia jednostki oraz branża i otoczenie gospodarcze, w którym jednostka prowadzi działalność;*
- *Struktura własnościowa jednostki i sposób jej finansowania. Na przykład, jeśli jednostka jest finansowana wyłącznie długiem, a nie kapitałem własnym, użytkownicy mogą kłaść większy nacisk na aktywa i roszczenia z nimi związane niż na zyski jednostki; oraz*
- *Względna zmienność benchmarku.*

Przykłady wzorców, które mogą być odpowiednie, w zależności od okoliczności jednostki, obejmują kategorie zgłaszanych dochodów, takie jak zysk przed opodatkowaniem, całkowite przychody, zysk brutto i całkowite koszty, całkowity kapitał własny lub wartość aktywów netto. Zysk przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej jest często stosowany w przypadku podmiotów zorientowanych na zysk. Gdy zysk przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej jest zmienny, bardziej odpowiednie mogą być inne wskaźniki, takie jak zysk brutto lub całkowite przychody. W przypadku organizacji non-profit bardziej odpowiednie mogą być wskaźniki takie jak przychody, koszty, aktywa lub kapitał własny.

Gdy zysk jednostki przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej jest stale nominalny, co może mieć miejsce w przypadku przedsiębiorstwa zarządzanego przez właściciela, w którym właściciel pobiera znaczną część zysku przed opodatkowaniem w formie wynagrodzenia, bardziej odpowiedni może być punkt odniesienia, taki jak zysk przed opodatkowaniem i wynagrodzeniem.

Istnieje związek między wartością procentową a wybranym poziomem odniesienia, tak że wartość procentowa zastosowana do zysku przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej będzie zwykle wyższa niż wartość procentowa zastosowana do całkowitych przychodów.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

W przypadku jednostek sektora publicznego, ustawodawcy i organy regulacyjne są często głównymi użytkownikami ich sprawozdań finansowych. Ponadto sprawozdania finansowe mogą być wykorzystywane do podejmowania decyzji innych niż decyzje gospodarcze. Na określenie istotności sprawozdania finansowego jako całości w badaniu sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego ma zatem wpływ prawo, regulacja lub inny organ, a także potrzeby ustawodawców i społeczeństwa w zakresie informacji finansowych w odniesieniu do programów sektora publicznego.

W audycie jednostki sektora publicznego, całkowity koszt lub koszt netto (wydatki pomniejszone o przychody lub wydatki pomniejszone o wpływy) mogą być odpowiednimi punktami odniesienia dla działań programowych. W przypadku, gdy jednostka sektora publicznego sprawuje pieczę nad aktywami publicznymi, aktywa mogą być odpowiednim punktem odniesienia.

- 5.3.2. Biegły rewident określa również poziom lub poziomy istotności, które mają być zastosowane do poszczególnych klas transakcji, sald kont lub ujawnień, jeżeli w szczególnych okolicznościach jednostki istnieje jedna lub więcej określonych klas transakcji, sald kont lub ujawnień, w przypadku których można racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia o mniejszej wartości niż istotność dla sprawozdań finansowych jako całości mogą wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych.
- 5.3.3. Biegły rewident określa istotność wyników dla celów oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz

określenia charakteru, czasu i zakresu dalszych procedur badania.

Planowanie badania wyłącznie w celu wykrycia pojedynczych istotnych zniekształceń pomija fakt, że suma pojedynczych nieistotnych zniekształceń może spowodować, że sprawozdanie finansowe będzie niewiarygodne.

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

istotnie zniekształcone i nie pozostawia marginesu na ewentualne niewykryte zniekształcenia. Istotność wyników (która, zgodnie z definicją, jest jedną lub większą liczbą kwot) jest ustalana w celu zmniejszenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy istotność.

Określenie istotności wyników nie jest prostym, mechanicznym obliczeniem i wymaga zastosowania profesjonalnego osądu. Ma na nią wpływ zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta, zaktualizowane podczas identyfikacji i oceny ryzyka; oraz charakter i zakres zniekształceń zidentyfikowanych w poprzednich badaniach, a tym samym oczekiwania biegłego rewidenta w odniesieniu do zniekształceń w bieżącym okresie.

Wyraźnie trywialne nieprawidłowości

Część 7 wymaga od biegłego rewidenta kumulowania zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, innych niż te, które są wyraźnie trywialne. Podczas planowania biegły rewident może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia kwot w poszczególnych sprawozdaniach byłyby wyraźnie trywialne i nie musiałyby być kumulowane, ponieważ biegły rewident oczekuje, że kumulacja takich kwot wyraźnie by nie miały istotnego wpływu na sprawozdania finansowe.

- 5.3.4. Jeśli w trakcie badania biegły rewident uzyska informacje, które spowodowałyby, że biegły rewident początkowo ustaliłby inną kwotę (lub kwoty), biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz, jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych klas transakcji, sald kont lub ujawnień).
- 5.3.5. Jeśli biegły rewident dojdzie do wniosku, że niższa istotność dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz, jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych klas transakcji, sald kont lub ujawnień) niż pierwotnie ustalona jest odpowiednia, biegły rewident ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wyników oraz czy charakter, czas i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.

5.4. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji

- 5.4.1. Audytor przekazuje kierownictwu i, w stosownych przypadkach, osobom odpowiedzialnym za zarządzanie przegląd planowanego zakresu, harmonogramu i kierunku audytu.

5.5. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji określonych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej części.

- 5.5.1. Audytor zawrze w dokumentacji audytowej opis zakresu, harmonogramu i kierunku audytu, w tym charakter, harmonogram i zakres procedur, które mają zostać przeprowadzone, oraz znaczące zmiany dokonane w trakcie audytu, wraz z uzasadnieniem takich zmian.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

- 5.5.2. Biegły rewident uwzględnia w dokumentacji badania sprawy omawiane przez zespół wykonujący zlecenie oraz podjęte znaczące decyzje, w tym znaczące decyzje dotyczące podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

5.5.3. Audytor uwzględnia w dokumentacji audytu

- (a) Następujące kwoty i czynniki brane pod uwagę przy ich ustalaniu (w tym wszelkie zmiany, jeśli mają zastosowanie):
 - (i) Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości;
 - (ii) W stosownych przypadkach, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych klas transakcji, sald kont lub ujawnień; oraz
 - (iii) Istotność wyników.
- (b) Kwota, poniżej której nieprawidłowości zostałyby uznane za wyraźnie trywialne.

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

6. Identyfikacja i ocena ryzyka

Treść niniejszej części

Część 6 zawiera wymogi odnoszące się do odpowiedzialności biegłego rewidenta za wykonywanie procedur i powiązanych czynności w celu:

- Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki;
- identyfikuje ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia, niezależnie od tego, czy jest ono spowodowane oszustwem czy błędem; oraz
- Ocena ryzyka nieodłącznego i kontrola ryzyka.

Załącznik 3 ilustruje iteracyjny charakter identyfikacji i oceny ryzyka przez audytora.

Zakres niniejszej części

Ta część dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, co stanowi podstawę procedur badania podejmowanych w odpowiedzi na ocenione ryzyka w części 7. Część 5 określa obowiązki biegłego rewidenta w zakresie planowania czynności, w tym wymogi dotyczące dyskusji zespołu wykonującego zlecenie.

6.1. Cele

- 6.1.1. Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia (ocenione ryzyka).

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki umożliwia biegłemu rewidentowi identyfikację i ocenę ryzyk istotnych dla sprawozdania finansowego.

6.2. Procedury identyfikacji i oceny ryzyka oraz powiązanych działań

- 6.2.1. Audytor projektuje i przeprowadza procedury w celu uzyskania dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do:

- (a) Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia; oraz
- (b) Projektowanie dalszych procedur audytu.

Biegły rewident kieruje się profesjonalnym osądem w celu określenia charakteru i zakresu procedur, które mają zostać przeprowadzone, co może różnić się w zależności od formalności polityk lub procedur jednostki.

Niektóre mniej złożone podmioty, a w szczególności podmioty zarządzane przez właścicieli, mogą nie mieć ustanowionych ustrukturyzowanych procesów i systemów lub mogą mieć ustanowione procesy lub systemy z ograniczoną dokumentacją lub brakiem spójności w sposobie ich realizacji. Gdy takie systemy i procesy nie są sformalizowane, procedury opisane w paragrafie 6.2.3. są nadal wymagane.

Projektowanie i przeprowadzanie procedur w celu uzyskania dowodów badania w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być sprzeczne, może obejmować uzyskanie dowodów z wielu źródeł w jednostce i poza nią. Jednakże biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia wyczerpującego badania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł dowodów.

6.2.2. Uzyskując dowody badania w celu zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania, biegły rewident bierze pod uwagę informacje pochodzące z

- (a) Procedury akceptacji lub kontynuacji; oraz
- (b) W stosownych przypadkach, inne zlecenia wykonane przez partnera wykonującego zlecenie na rzecz jednostki.

6.2.3. Procedury identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia obejmują:

- (a) Zapytania kierownictwa i innych odpowiednich osób w jednostce;
- (b) Procedury analityczne; oraz
- (c) Obserwacja i inspekcja.

Biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia wszystkich tych procedur dla każdego aspektu zrozumienia przez biegłego rewidenta wymaganego przez niniejszą część.

Procedury analityczne wykonywane jako procedura identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia pomagają zidentyfikować niespójności, nietypowe transakcje lub zdarzenia oraz kwoty, wskaźniki i trendy, które wskazują na kwestie mogące mieć wpływ na badanie. Zidentyfikowane nietypowe lub nieoczekiwane relacje mogą pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, w szczególności ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, w tym ryzyk związanych z rachunkami przychodów.

Procedury analityczne przeprowadzane w ramach identyfikacji i oceny ryzyka mogą obejmować zarówno informacje finansowe (np. cena sprzedaży), jak i niefinansowe (np. ilość sprzedanych towarów) oraz wykorzystanie danych zagregowanych na wysokim poziomie. Audytor może przeprowadzić proste porównanie informacji, takich jak zmiana sald kont w stosunku do sald z poprzednich okresów, w celu zidentyfikowania potencjalnych obszarów wyższego ryzyka.

Obserwacja i inspekcja mogą wspierać, potwierdzać lub zaprzeczać zapytaniom kierownictwa i innych osób, a także mogą dostarczać informacji o jednostce i jej otoczeniu. W przypadku, gdy zasady lub procedury nie są udokumentowane lub kontrole jednostki nie są sformalizowane, biegły rewident może nadal być w stanie uzyskać pewne dowody badania w celu wsparcia identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia poprzez obserwację lub inspekcję działania kontroli.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

Podczas zasięgania informacji od osób, które mogą posiadać informacje mogące pomóc w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia, biegli rewidentzi jednostek sektora publicznego mogą uzyskiwać informacje z dodatkowych źródeł, takich jak od biegłych rewidentów zaangażowanych w kontrole wykonania zadań lub inne kontrole związane z jednostką. Procedury przeprowadzane przez biegłych rewidentów jednostek sektora publicznego w celu identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia mogą również obejmować obserwację i kontrolę dokumentów przygotowanych przez kierownictwo dla ustawodawcy, na przykład dokumentów związanych z obowiązkową sprawozdawczością na temat wyników.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Jeśli biegły rewident stosuje ATT, biegły rewident może zaprojektować i przeprowadzić procedury badania w celu zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na stosunkowo dużych ilościach danych (z księgi głównej, ksiąg pomocniczych).

6.2.4. Projektując i wykonując procedury identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident bierze pod uwagę możliwe ryzyka istotnego zniekształcenia wynikające z:

- (a) Oszustwo lub błąd;
- (b) Relacje i transakcje z podmiotami powiązаныmi; oraz
- (c) Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Oszustwo

Nieuczciwa sprawozdawczość finansowa obejmuje celowe zniekształcenia, w tym pominięcia kwot lub ujawnień w sprawozdaniach finansowych w celu wprowadzenia w błąd użytkowników sprawozdań finansowych. Nieuczciwa sprawozdawczość finansowa często wiąże się z obejściem przez kierownictwo mechanizmów kontrolnych, które w innych okolicznościach mogą wydawać się skuteczne, takich jak rejestrowanie fikcyjnych wpisów w dzienniku blisko końca okresu sprawozdawczego.

Sprzeniewierzenie aktywów wiąże się z kradzieżą aktywów jednostki i jest często popełniane przez pracowników w stosunkowo niewielkich i nieistotnych kwotach. Może jednak również dotyczyć kierownictwa, które zazwyczaj jest w stanie ukryć lub zataić sprzeniewierzenie w sposób trudny do wykrycia.

Sprzeniewierzeniu aktywów często towarzyszą fałszywe lub wprowadzające w błąd rejestry lub dokumenty w celu ukrycia faktu, że aktywa zaginęły lub zostały zastawione bez odpowiedniego upoważnienia.

W LCE mogą występować inne czynniki ryzyka nadużyć niż w bardziej złożonych podmiotach. Z jednej strony, kierownictwo lub właściciel-zarządca mogą być w stanie sprawować skuteczniejszy nadzór niż w bardziej złożonej jednostce, co może rekompensować bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków. Z drugiej strony, mniejszy podział obowiązków i bardziej bezpośrednie zaangażowanie kierownictwa lub właściciela-zarządcy może dawać kierownictwu lub właścicielowi-zarządcy większą możliwość obejścia kontroli i popełnienia oszustwa. LCE, w tym właściciele-zarządcy, mogą również odczuwać inną presję lub motywację do popełniania oszustw niż kierownictwo w bardziej złożonych jednostkach. W Załączniku 4 przedstawiono czynniki ryzyka nadużyć istotne dla mniej złożonych podmiotów.

Podmioty powiązane

W niektórych LCE transakcje z podmiotami powiązаныmi pomiędzy właścicielami-menedżerami i bliskimi członkami rodziny mogą być powszechne, w szczególności w podmiotach ściśle powiązanych. Transakcje te mogą nie być przeprowadzane na normalnych warunkach rynkowych; na przykład niektóre transakcje z podmiotami powiązаныmi mogą być przeprowadzane bez wymiany wynagrodzenia lub za wynagrodzenie znacznie odbiegające od wartości godziwej.

Kontynuacja działalności

Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do

kontynuowania działalności, o szczególnym znaczeniu dla LCE, obejmują ryzyko, że banki i inni kredytodawcy, członkowie bliskiej rodziny lub właściciele-menedżerowie mogą przestać wspierać jednostkę, a także możliwą utratę głównego dostawcy, głównego klienta, kluczowego pracownika lub prawa do prowadzenia działalności na podstawie licencji, franczyzy lub innej umowy prawnej.

- 6.2.5. Jeśli opinia z badania sprawozdań finansowych za poprzedni okres została zmodyfikowana, biegły rewident ocenia jej wpływ na sprawozdania finansowe za bieżący rok przy identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia.

6.3. Zrozumienie istotnych aspektów podmiotu

Zrozumienie przez biegłego rewidenta odpowiednich aspektów jednostki, w tym jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki ustanawia ramy odniesienia, w których biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia, a także informuje, w jaki sposób audytor planuje i przeprowadza dalsze procedury audytu.

Zapytania kierownictwa i innych osób w jednostce

- 6.3.1. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, do osób, którym powierzono funkcje zarządcze, z zapytaniem dotyczącym:

- (a) W jaki sposób jednostka identyfikuje ryzyka biznesowe istotne dla sporządzenia sprawozdania finansowego i jak sobie z nimi radzi;
- (b) Ryzyko oszustwa w jednostce oraz mechanizmy kontrolne ustanowione przez kierownictwo w celu ograniczenia tego ryzyka;
- (c) Charakter i zakres bezpośredniego zaangażowania kierownictwa w operacje lub inne działania, które mogą pomóc kierownictwu w zapobieganiu lub wykrywaniu nieprawidłowości w informacjach księgowych lub w identyfikacji mechanizmów kontrolnych, które nie działają zgodnie z przeznaczeniem.
- (d) Tożsamość podmiotów powiązanych jednostki, w tym:
 - (i) Zmiany w stosunku do poprzedniego okresu;
 - (ii) Charakter relacji pomiędzy jednostką a tymi podmiotami powiązаныmi; oraz
 - (iii) Czy jednostka zawarła jakiegokolwiek transakcje z tymi podmiotami powiązаныmi w danym okresie, a jeśli tak, to jakiego rodzaju i w jakim celu; oraz
- (e) Czy jednostka jest zgodna z przepisami prawa lub regulacjami, które mogą mieć wpływ na sprawozdania finansowe, oraz czy prowadzono korespondencję z odpowiednimi organami licencyjnymi lub regulacyjnymi, która może mieć znaczenie dla sprawozdań finansowych.
- (f) Podstawa zamierzonego stosowania zasady kontynuacji działalności, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, a jeżeli tak, to jakie są plany kierownictwa odnośnie do rozwiązania tych problemów.

Zapytania skierowane do kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, do osób, którym powierzono sprawowanie funkcji zarządczych, pomagają biegłemu rewidentowi zidentyfikować i ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia oraz zareagować na to ryzyko.

Zapytania o to, w jaki sposób jednostka identyfikuje i ocenia swoje ryzyka biznesowe istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych, mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ich zrozumieniu:

- *W przypadku zidentyfikowanego ryzyka biznesowego;*
- *Czy i w jaki sposób jednostka zareagowała na te ryzyka;*
- *Czy ryzyka, na które narażona jest jednostka zostały zidentyfikowane, ocenione i zaadresowane odpowiednio do charakteru i okoliczności jednostki.*

Zapytania dotyczące ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w jednostce mogą pomóc biegłemu rewidentowi w jego zrozumieniu:

- Przeprowadzona przez kierownictwo ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych w wyniku oszustwa, w tym charakter, zakres i częstotliwość takich ocen;
- Proces kierownictwa mający na celu identyfikację i reagowanie na ryzyko oszustwa w jednostce, w tym wszelkie szczególne ryzyka oszustwa, które kierownictwo zidentyfikowało lub na które zwróciło uwagę, lub klasy transakcji, salda kont lub ujawnienia, w przypadku których ryzyko oszustwa jest prawdopodobne;
- Komunikacja kierownictwa z osobami, którym powierzono sprawowanie rządów, dotycząca procesów identyfikacji i reagowania na ryzyko nadużyć w jednostce.

Zapytanie o to, w jaki sposób kierownictwo wykonuje działania w celu zapobiegania lub wykrywania nieprawidłowości w informacjach księgowych i identyfikuje kontrole, które nie działają zgodnie z zamierzeniami, może obejmować zapytanie o to, z jakich informacji korzysta kierownictwo i na jakiej podstawie kierownictwo uważa informacje za wystarczająco wiarygodne, a także zapytanie o to, w jaki sposób usuwane są niedociągnięcia. Zapytania te pomagają biegłemu rewidentowi zrozumieć, czy inne aspekty systemu kontroli wewnętrznej jednostki są obecne i funkcjonują odpowiednio do okoliczności jednostki, biorąc pod uwagę charakter i złożoność jednostki.

Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu, że jednostka kontynuuje działalność i będzie kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia są sporządzane przy założeniu kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza zlikwidować jednostkę, albo zaprzestać działalności, albo nie ma innej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaprzestania działalności. Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, aktywa i zobowiązania są ujmowane w oparciu o założenie, że jednostka będzie w stanie zrealizować swoje aktywa i wywiązać się ze swoich zobowiązań w normalnym toku działalności.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole zaangażowanym są członkowie inni niż partner zaangażowany

6.3.2. Biegły rewident dzieli się stosownymi informacjami uzyskanymi na temat podmiotów powiązanych jednostki z innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie.

6.3.3. Biegły rewident zasięga informacji u kierownictwa, osób odpowiedzialnych za zarządzanie oraz, w stosownych przypadkach, innych osób w jednostce w celu ustalenia, czy posiadają oni wiedzę na temat jakiegokolwiek faktycznego, podejrzanego lub domniemanego oszustwa mającego wpływ na jednostkę.

Zrozumienie podmiotu i jego środowiska

6.3.4. Audytor uzyskuje zrozumienie

- Struktura organizacyjna podmiotu, własność i zarządzanie oraz model biznesowy.
- Branża i inne czynniki zewnętrzne wpływające na jednostkę.
- Sposób pomiaru wyników finansowych jednostki.
- Ramy prawne i regulacyjne mające zastosowanie do jednostki oraz sposób, w jaki jednostka przestrzega tych ram.

- (e) Transakcje jednostki oraz inne zdarzenia i warunki, które mogą powodować konieczność ujęcia lub ujawnienia wartości szacunkowych lub ich zmiany.
- (f) Umowy lub relacje, które mogą skutkować nieujętych zobowiązaniami lub przyszłymi zobowiązaniami.

Zrozumienie modelu biznesowego jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w zrozumieniu celów i strategii jednostki oraz w zrozumieniu ryzyka biznesowego, które jednostka podejmuje i na które jest narażona. Zrozumienie ryzyka biznesowych jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia, ponieważ większość ryzyka biznesowych będzie miała ostatecznie konsekwencje finansowe, a zatem wpływ na sprawozdania finansowe. Uzyskując zrozumienie modelu biznesowego jednostki, biegły rewident może rozważyć, w jaki sposób jednostka wykorzystuje IT.

Odpowiednie czynniki branżowe obejmują warunki branżowe, takie jak otoczenie konkurencyjne, relacje z dostawcami i klientami oraz rozwój technologiczny. Inne czynniki zewnętrzne wpływające na jednostkę, które biegły rewident może wziąć pod uwagę, obejmują ryzyko związane z klimatem, ogólne warunki gospodarcze, stopy procentowe i dostępność finansowania oraz inflację lub rewaluację waluty.

Rozumiejąc umowy lub relacje, które mogą skutkować nieujętych zobowiązaniami lub przyszłymi zobowiązaniami, audytor może rozważyć sprawdzenie protokołów spotkań i korespondencji z radcą prawnym oraz sprawdzenie rachunków kosztów prawnych.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

Jednostki działające w sektorze publicznym mogą tworzyć i dostarczać wartość w inny sposób niż te, które tworzą bogactwo dla właścicieli, ale nadal będą miały "model biznesowy" z określonym celem. Kwestie, które biegli rewidenci sektora publicznego mogą zrozumieć, a które są istotne dla modelu biznesowego jednostki, obejmują:

- *Znajomość odpowiednich działań rządowych, w tym powiązanych programów.*
- *Cele i strategię programu, w tym elementy polityki publicznej.*

Zrozumienie obowiązujących ram sprawozdawczości finansowej

6.3.5. Audytor uzyskuje zrozumienie

- (a) Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w tym, w odniesieniu do wartości szacunkowych, kryteria ujmowania, podstawy wyceny oraz związane z nimi wymogi dotyczące prezentacji i ujawniania informacji, a także sposób ich stosowania w kontekście charakteru i okoliczności jednostki oraz jej otoczenia.
- (b) Zasady rachunkowości jednostki i przyczyny wszelkich zmian w tym zakresie.

6.3.6. Biegły rewident ocenia, czy zasady rachunkowości jednostki są odpowiednie i spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki

W LCE, a w szczególności w jednostkach zarządzanych przez właścicieli, sposób, w jaki system kontroli wewnętrznej jednostki jest zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany, różni się w zależności od wielkości i złożoności jednostki. W przypadku braku sformalizowanych procesów lub udokumentowanych zasad lub procedur, biegły rewident jest nadal zobowiązany do uzyskania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo lub, w stosownych przypadkach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie zapobiegają oszustwom i błędom oraz je wykrywają, a także do zastosowania

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

Audytorzy jednostek sektora publicznego często mają dodatkowe obowiązki w odniesieniu do kontroli wewnętrznej, na przykład w zakresie raportowania zgodności z ustalonym kodeksem postępowania lub raportowania wydatków w stosunku do budżetu. Audytorzy jednostek sektora publicznego mogą również mieć obowiązek sporządzania sprawozdań na temat zgodności z przepisami prawa, regulacjami lub innymi organami. W rezultacie ich rozważania na temat systemu kontroli wewnętrznej może być szerszy i bardziej szczegółowy.

Zrozumienie środowiska kontroli jednostki

6.3.7. Audytor

- (a) Uzyskanie zrozumienia środowiska kontroli związanego ze sporządzaniem sprawozdań finansowych; oraz
- (b) Ocenic, czy środowisko kontroli zapewnia odpowiednie podstawy dla systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biorąc pod uwagę charakter i złożoność jednostki.

Zrozumienie audytora może obejmować:

- *Sposób, w jaki kierownictwo, a w stosownych przypadkach osoby odpowiedzialne za zarządzanie, nadzorują jednostkę, wykazują uczciwość i wartości etyczne, na przykład poprzez komunikację z pracownikami w zakresie oczekiwań dotyczących praktyk biznesowych i etycznego zachowania;*
- *Kultura podmiotu, w tym to, czy kierownictwo wspiera uczciwość i etyczne zachowanie;*
- *Przypisanie uprawnień i odpowiedzialności przez jednostkę;*
- *W jaki sposób jednostka przyciąga, rozwija i zatrzymuje kompetentne osoby; oraz*
- *W stosownych przypadkach, w jaki sposób właściciele-menedżerowie są aktywnie zaangażowani w działalność i jak może to wpłynąć na ryzyko wynikające z nadpisania kontroli przez kierownictwo z powodu braku podziału obowiązków.*

Środowisko kontroli stanowi ogólną podstawę działania innych aspektów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, a niedociągnięcia mogą osłabić resztę systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Chociaż nie zapobiega ono bezpośrednio zniekształceniom ani ich nie wykrywa i nie koryguje, może wpływać na skuteczność innych mechanizmów kontrolnych w systemie kontroli wewnętrznej. Środowisko kontroli obejmuje funkcje zarządzania i kierowania oraz postawy, świadomość i działania osób odpowiedzialnych za zarządzanie i kierowanie dotyczące systemu kontroli wewnętrznej jednostki i jego znaczenia dla jednostki.

Ponieważ środowisko kontroli ma fundamentalne znaczenie dla systemu kontroli wewnętrznej jednostki, wszelkie niedociągnięcia mogą mieć wszechogarniający wpływ na sporządzanie sprawozdań finansowych. Dlatego też zrozumienie i ocena środowiska kontroli przez biegłego rewidenta wpływa na identyfikację i ocenę przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a także może wpływać na identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, jak również na reakcje biegłego rewidenta na ocenione ryzyka.

Niektóre lub wszystkie aspekty środowiska kontroli mogą nie mieć zastosowania do LCE lub mogą być mniej sformalizowane. Na przykład LCE może nie posiadać pisemnego kodeksu postępowania, ale zamiast tego może rozwinąć kulturę, która podkreśla znaczenie uczciwości i etycznego zachowania poprzez komunikację ustną i przykład kierownictwa.

Niektóre jednostki mogą być zdominowane przez jedną osobę, która może korzystać z dużej swobody decyzyjnej. Działania i postawy tej osoby mogą mieć wszechobecny wpływ na kulturę jednostki, co z kolei może mieć wszechobecny wpływ na środowisko kontroli. Zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę w LCE nie oznacza samo w sobie, że kierownictwo nie wykazuje i nie komunikuje odpowiedniego podejścia do kontroli wewnętrznej i procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach potrzeba autoryzacji kierownictwa może zrekompensować niedoskonałości kontroli i zmniejszyć ryzyko oszustw pracowniczych. Jednakże zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę może stanowić potencjalną wadę kontroli, ponieważ istnieje możliwość w celu obejścia kontroli przez kierownictwo.

Zrozumienie procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę gospodarczą

6.3.8. W przypadku znaczących klas transakcji, sald kont i ujawnień, biegły rewident uzyskuje zrozumienie procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę, w tym:

- (a) Zapisy księgowe i inne zapisy, które potwierdzają klasy transakcji, salda kont i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych;
- (b) W jaki sposób transakcje są inicjowane i jak informacje o nich są rejestrowane, przetwarzane, korygowane w razie potrzeby, przenoszone do księgi głównej i raportowane w sprawozdaniach finansowych;
- (c) W jaki sposób informacje o zdarzeniach i warunkach innych niż transakcje są identyfikowane, przetwarzane i ujawniane; oraz
- (d) Zasoby jednostki, w tym środowisko informatyczne, istotne z punktu (a) do (c) powyżej.

Kwestie, które biegły rewident może rozważyć, uzyskując zrozumienie procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę w odniesieniu do znaczących klas transakcji, sald kont i ujawnień, obejmują sposób:

- *Przetwarzane są dane lub informacje dotyczące transakcji, innych zdarzeń i warunków;*
- *Zachowana jest integralność tych danych lub informacji; oraz*
- *Wykorzystywane są procesy informacyjne, personel i inne zasoby.*

Zrozumienie audytora można uzyskać na różne sposoby i może ono obejmować:

- *Zapytania odpowiednich pracowników o procedury stosowane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub o proces sprawozdawczości finansowej jednostki;*
- *Inspekcja podręczników zasad lub procesów lub innej dokumentacji procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę;*
- *Obserwacja realizacji polityk lub procedur przez personel jednostki; lub*
- *Wybór transakcji i prześledzenie ich przez odpowiedni proces w celu sporządzenia sprawozdania finansowego (tj. przeprowadzenie przeglądu).*

Spółki LCE z bezpośrednim udziałem kierownictwa mogą nie potrzebować obszernych opisów procedur księgowych, zaawansowanej dokumentacji księgowej lub pisemnych zasad.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Biegły rewident może również wykorzystać ATT do uzyskania bezpośredniego dostępu lub cyfrowego pobrania z baz danych w systemie informacyjnym jednostki, które przechowują zapisy księgowych transakcji. Stosując ATT do tych informacji, biegły rewident może potwierdzić uzyskane zrozumienie sposobu przepływu transakcji przez system informacyjny poprzez prześledzenie wpisów w dzienniku lub innych zapisów cyfrowych związanych z konkretną transakcją lub całą populacją transakcji, od zainicjowania w ewidencji księgowej do zapisania w księdze głównej. Analiza kompletnych lub dużych zestawów transakcji może również skutkować identyfikacją odchyleń od normalnych lub oczekiwanych procedur przetwarzania dla tych transakcji, co może skutkować identyfikacją ryzyka istotnego zniekształcenia.

6.3.9. W przypadku szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dotyczących znaczących klas transakcji, sald kont lub ujawnień, biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki kierownictwo:

- (a) Identyfikuje, wybiera i stosuje odpowiednie metody, założenia i dane, które są właściwe w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej, w tym identyfikuje istotne założenia;
- (b) rozumie stopień niepewności szacunków i odnosi się do takiej niepewności, w tym wybiera szacunek punktowy i powiązane ujawnienia do włączenia do sprawozdań finansowych; oraz
- (c) Dokonuje przeglądu wyników poprzednich szacunków księgowych i reaguje na wyniki tego przeglądu.

6.3.10. Biegły rewident ocenia, czy proces sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę, w tym szacunków księgowych, odpowiednio wspiera sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Zrozumienie usług świadczonych przez organizację usługową

6.3.11. Jeżeli jednostka korzysta z usług organizacji usługowej i usługi te są istotne dla procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę, zrozumienie biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem

6.3.8. obejmuje:

- (a) Charakter usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenie tych usług dla jednostki, w tym ich wpływ na system kontroli wewnętrznej jednostki będącej użytkownikiem;
- (b) Charakter i istotność przetwarzanych transakcji lub kont lub procesów sprawozdawczości finansowej, na które organizacja usługowa ma wpływ;
- (c) Stopień interakcji między działaniami organizacji usługowej a działaniami jednostki użytkownika; oraz
- (d) Odpowiednie warunki umowne dotyczące działań podejmowanych przez organizację usługową.

Zrozumienie biegłego rewidenta jest wystarczające, aby zapewnić odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.

LCE mogą często korzystać z zewnętrznych usług księgowych, począwszy od przetwarzania niektórych transakcji (na przykład przetwarzania listy płac i płatności podatków od wynagrodzeń) i prowadzenia dokumentacji księgowej, a skończywszy na sporządzaniu sprawozdań finansowych. Korzystanie z usług takiej organizacji przy sporządzaniu sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa mniej złożonej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osób odpowiedzialnych za zarządzanie z odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe.

Usługi świadczone przez organizację usługową są istotne dla procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę, gdy usługi te oraz kontrole nad nimi stanowią część procesu opisanego w paragrafie 6.3.8 lub mają na niego wpływ.

Zrozumienie przez biegłego rewidenta pomaga poinformować biegłego rewidenta o charakterze i znaczeniu usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływie na system kontroli wewnętrznej jednostki użytkownika, co wpływa na charakter i zakres prac, które mają być wykonane przez biegłego rewidenta w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację usługową. Znaczenie kontroli organizacji usługowej w stosunku do kontroli jednostki zależy od stopnia interakcji między działaniami organizacji usługowej a działaniami jednostki. Na przykład organizacja usługowa może przetwarzać i księgować transakcje, które nadal muszą być autoryzowane przez jednostkę, alternatywnie jednostka może polegać na takich kontrolach, na które ma wpływ organizacja usługowa.

Organizacja usługowa mogła zaangażować audytora usług w celu dostarczenia raportu na temat opisu i projektu (raport typu 1) lub na temat opisu, projektu i skuteczności operacyjnej (raport typu 2) kontroli w organizacji usługowej. Takie raporty mogą dostarczyć informacji dla biegłego rewidenta w uzyskaniu zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki użytkownika. Jednakże niniejszy standard nie został opracowany i dlatego nie zawiera wymogów dotyczących wykorzystania przez biegłego rewidenta takich raportów jako dowodów badania na temat projektu, wdrożenia lub skuteczności działania systemu kontroli wewnętrznej w organizacji usługowej.

Zrozumienie działań kontrolnych jednostki

6.3.12. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie działań kontrolnych jednostki poprzez identyfikację kontroli, które odnoszą się do ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, jak określono poniżej. Dla każdej kontroli zidentyfikowanej w (a)-(e) poniżej, biegły rewident przeprowadza procedury, poza zapytaniem, w celu oceny, czy kontrola jest zaprojektowana skutecznie i czy została wdrożona:

- (a) Kontrole, które odnoszą się do ryzyka uznanego za istotne;
- (b) Kontrole zapisów w dzienniku, w tym zapisów w dzienniku w celu rejestrowania jednorazowych, nietypowych transakcji lub korekt;
- (c) Kontrole, jeśli istnieją, dla których audytor planuje przetestować skuteczność działania kontroli przy określaniu charakteru, czasu i zakresu testów merytorycznych, w tym kontrole, które odnoszą się do ryzyk, dla których same procedury merytoryczne nie są wystarczające do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania; oraz
- (d) Kontrole, jeśli istnieją, związane z istotnymi transakcjami i ustaleniami z podmiotami powiązаныmi oraz istotnymi transakcjami i ustaleniami poza normalnym tokiem działalności.
- (e) Kontrole, jeśli istnieją, w lit. a)-d) w podmiocie użytkownika związane z usługami świadczonymi przez organizację usługową, w tym te, które są stosowane do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową.

Wymagane od biegłego rewidenta zrozumienie czynności kontrolnych jednostki obejmuje identyfikację określonych kontroli, stosownie do okoliczności jednostki, oraz ocenę ich zaprojektowania i ustalenie, czy kontrole zostały wdrożone. Ocena zaprojektowania i wdrożenia kontroli obejmuje ocenę tego, czy kontrola jest zaprojektowana skutecznie w celu zaadresowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia lub skutecznie zaprojektowana w celu wsparcia działania innych kontroli, oraz ustalenie, czy kontrola została wdrożona.

Pomaga to biegłemu rewidentowi w zrozumieniu podejścia kierownictwa do określonych rodzajów ryzyka, a tym samym stanowi podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania odpowiadających na te rodzaje ryzyka, nawet jeśli biegły rewident nie planuje badania skuteczności działania zidentyfikowanych mechanizmów kontrolnych.

Wpisy do dziennika

Oczekuje się, że kontrole zapisów w dzienniku zostaną zidentyfikowane w przypadku wszystkich audytów, ponieważ sposób, w jaki jednostka włącza informacje z przetwarzania transakcji do księgi głównej, zwykle wiąże się z wykorzystaniem zapisów w dzienniku, zarówno standardowych, jak i niestandardowych, zautomatyzowanych lub ręcznych. Zakres, w jakim inne kontrole są identyfikowane, może się różnić w zależności od charakteru jednostki i planowanego podejścia biegłego rewidenta do dalszych procedur badania. Na przykład, system informatyczny jednostki może nie być złożony, a biegły rewident może nie zamierzać testować skuteczności operacyjnej kontroli. Ponadto biegły rewident mógł nie zidentyfikować żadnych znaczących ryzyk lub innych ryzyk istotnego zniekształcenia, w przypadku których konieczne jest dokonanie przez biegłego rewidenta oceny projektu kontroli i ustalenie, czy zostały one wdrożone. W takim badaniu biegły rewident może stwierdzić, że nie istnieją zidentyfikowane kontrole inne niż kontrole jednostki dotyczące zapisów w dzienniku.

Podmioty powiązane

Mechanizmy kontrolne w LCE będą prawdopodobnie mniej formalne, a takie podmioty mogą nie mieć udokumentowanych procesów dotyczących relacji i transakcji z podmiotami powiązanymi. Właściciel-zarządca może łagodzić niektóre ryzyka wynikające z transakcji z podmiotami powiązanymi lub potencjalnie zwiększać te ryzyka poprzez aktywne zaangażowanie we wszystkie główne aspekty transakcji. W przypadku takich jednostek biegły rewident może uzyskać zrozumienie związków i transakcji z podmiotami powiązanymi oraz wszelkich kontroli, które mogą nad nimi istnieć, poprzez zapytanie kierownictwa w połączeniu z innymi procedurami, takimi jak obserwacja działań kierownictwa w zakresie nadzoru i przeglądu oraz kontrola dostępnej odpowiedniej dokumentacji.

6.3.13. W odniesieniu do kontroli określonych w pkt 6.3.12. audytor

- (a) Identyfikacja aplikacji informatycznych i innych aspektów środowiska informatycznego, które podlegają ryzyku wynikającemu z korzystania z technologii informatycznych, oraz identyfikacja tych ryzyk;
- (b) Zidentyfikować ogólne kontrole informatyczne jednostki, które odpowiadają na te zidentyfikowane ryzyka; oraz
- (c) Wykonując procedury uzupełniające zapytania, należy ocenić, czy zidentyfikowane ogólne kontrole IT zostały zaprojektowane i wdrożone w sposób skuteczny.

Zrozumienie przez biegłego rewidenta procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę (które może być dokonane poprzez przeprowadzenie procedur badania) obejmuje środowisko informatyczne istotne dla przepływu transakcji i przetwarzania informacji. Wynika to z faktu, że korzystanie przez jednostkę z aplikacji informatycznych lub innych aspektów środowiska informatycznego może powodować ryzyko wynikające z korzystania z technologii informatycznych (tj. podatność kontroli przetwarzania informacji na nieskuteczne zaprojektowanie lub działanie lub ryzyko dla integralności informacji).

Zakres zrozumienia przez biegłego rewidenta procesów informatycznych, w tym zakres, w jakim jednostka posiada ogólne kontrole informatyczne, będzie różnił się w zależności od charakteru i okoliczności jednostki oraz jej środowiska informatycznego, a także w zależności od charakteru i zakresu kontroli zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. Liczba aplikacji IT, które podlegają ryzyku wynikającemu z korzystania z IT, również będzie się różnić w zależności od tych czynników. Ogólne kontrole informatyczne wspierają ciągłe prawidłowe działanie środowiska informatycznego, w tym ciągłe skuteczne funkcjonowanie kontroli przetwarzania informacji i integralność systemów informatycznych.

Niedociągnięcia w systemie kontroli wewnętrznej jednostki

6.3.14. Biegły rewident ustala, czy w systemie kontroli wewnętrznej jednostki zidentyfikowano jedno lub więcej niedociągnięć, a jeśli tak, to czy pojedynczo lub łącznie stanowią one znaczące niedociągnięcia.

Rozumiejąc system kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident może stwierdzić, że niektóre z polityk lub procedur jednostki nie są odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki. Takie ustalenie może być wskaźnikiem pomagającym biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu niedociągnięć kontroli wewnętrznej. Jeśli biegły rewident zidentyfikował jedno lub więcej niedociągnięć, biegły rewident może rozważyć wpływ tych niedociągnięć na identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia oraz na zaprojektowanie dalszych procedur badania.

Biegły rewident kieruje się profesjonalnym osądem przy ustalaniu, czy dana wada stanowi istotną wadę kontroli wewnętrznej.

6.4. Identyfikacja i ocena ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości

Ryzyko istotnego zniekształcenia jest identyfikowane i oceniane przez biegłego rewidenta w celu określenia charakteru, czasu i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania. Dowody te umożliwiają biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych na poziomie akceptowalnie niski poziom ryzyka audytu.

6.4.1. Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem:

- (a) Poziom sprawozdania finansowego. Czyniąc to, biegły rewident ustala, czy wpływają one na ryzyko na poziomie stwierdzenia oraz rozważa charakter i zakres wszechobecnego wpływu zidentyfikowanego ryzyka na sprawozdania finansowe; oraz
- (b) Poziom twierdzenia dla klas transakcji, sald kont i ujawnień. Czyniąc to, biegły rewident
 - (i) Określenie odpowiednich stwierdzeń i powiązanych istotnych klas transakcji, sald kont i ujawnień; oraz
 - (ii) Ocena ryzyka nieodłącznego dla zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia poprzez ocenę prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia.

Ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego

Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnosi się do ryzyk, które odnoszą się do sprawozdania finansowego jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami związanymi z konkretnymi stwierdzeniami na poziomie klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia (np. ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo).

Ryzyko na poziomie twierdzenia

Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident wykorzystuje stwierdzenia do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Załącznik 5 określa stwierdzenia, które mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów zniekształceń na poziomie stwierdzenia.

Twierdzenie dotyczące klasy transakcji, salda rachunku lub ujawnienia jest istotnym twierdzeniem, gdy ma zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Ustalenie, czy twierdzenie jest istotnym twierdzeniem, jest dokonywane przed rozważeniem jakichkolwiek powiązanych kontroli (tj. nieodłącznego ryzyka) i wynosi

na podstawie rozważenia przez biegłego rewidenta zniekształceń, które mają uzasadnioną możliwość zarówno wystąpienia (tj. prawdopodobieństwo), jak i bycia istotnymi, gdyby miały wystąpić (tj. wielkość). Istotne klasy transakcji, sald kont i ujawnień to te, dla których istnieje jedno lub więcej istotnych stwierdzeń. Określenie istotnych stwierdzeń i znaczących klas transakcji, sald kont i ujawnień stanowi podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.

Ocena ryzyka nieodłącznego

Oszacowane ryzyko nieodłączne dla określonego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia stanowi osąd w zakresie od niższego do wyższego w spektrum ryzyka nieodłącznego.

Oceniając ryzyko nieodłączne, biegły rewident kieruje się zawodowym osądem przy określaniu znaczenia kombinacji prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia w spektrum ryzyka nieodłącznego. Osąd dotyczący tego, w którym przedziale ryzyko nieodłączne jest oceniane, może różnić się w zależności od charakteru, wielkości lub okoliczności jednostki i uwzględnia ocenione prawdopodobieństwo i wielkość zniekształcenia.

Rozważając prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia, biegły rewident bierze pod uwagę możliwość wystąpienia zniekształcenia. Rozważając wielkość zniekształcenia, biegły rewident bierze pod uwagę jakościowe i ilościowe aspekty możliwego zniekształcenia (tj. zniekształcenia w stwierdzeniach dotyczących klas transakcji, sald kont lub ujawnień mogą być uznane za istotne ze względu na charakter, wielkość lub okoliczności).

Oceniając ryzyko nieodłączne, czynniki związane z przygotowaniem informacji wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które wpływają na podatność twierdzeń na zniekształcenia, mogą obejmować:

- Złożoność;
- Subiektywność;
- Zmiana;
- Niepewność (w przypadku szacunków księgowych jest to niepewność szacunku); lub
- Podatność na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa w zakresie, w jakim wpływają one na ryzyko nieodłączne.

Obecność tych czynników może powodować wyższe ryzyko nieodłączne i może wskazywać, że MSRF dla LCE nie jest odpowiedni dla badania.

Gdy ryzyka istotnego zniekształcenia odnoszą się w większym stopniu do sprawozdania finansowego jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń, ryzyka istotnego zniekształcenia są oceniane na poziomie sprawozdania finansowego. Oceniając ryzyko na poziomie stwierdzenia, biegły rewident bierze pod uwagę stopień, w jakim ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego wpływa na ocenę nieodłącznego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.

W identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia istotne są wyniki dyskusji zespołu zaangażowanego oraz wszelkie zapytania dotyczące oszustw i kontynuacji działalności.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

Dokonując profesjonalnego osądu w zakresie oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, biegli rewidenci z sektora publicznego mogą wziąć pod uwagę złożoność przepisów i dyrektyw oraz ryzyko braku istotnego zniekształcenia.

- 6.4.2. Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident, opierając się na założeniu, że istnieje ryzyko oszustwa przy ujmowaniu przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji przychodowych lub stwierdzeń powodują takie ryzyko.

Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident może rozważyć, czy podczas przeprowadzania procedur analitycznych zidentyfikowano nietypowe lub nieoczekiwane relacje, w tym te związane z kontami przychodów.

Domniemanie istnienia ryzyka oszustwa przy ujmowaniu przychodów może zostać obalone. Na przykład biegły rewident może stwierdzić, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że nie istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów w przypadku, gdy występuje jeden rodzaj oszustwa.

- 6.4.3. Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia odnoszące się do wartości szacunkowych i związanych z nimi ujawnień na poziomie stwierdzenia, biegły rewident bierze pod uwagę stopień, w jakim wartość szacunkowa podlega niepewności szacunku oraz stopień, w jakim złożoność, subiektywizm, zmiana lub stronniczość kierownictwa wpływają na następujące czynniki:

- (a) Wybór i zastosowanie metody, przyjęte założenia i wykorzystane dane; oraz
- (b) Wybór szacunków punktowych kierownictwa i powiązanych ujawnień.

Istotne zagrożenia

- 6.4.4. Biegły rewident ustala, czy którekolwiek z ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia stanowi, według zawodowego osądu biegłego rewidenta, znaczące ryzyko.

Określenie, które z ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia są bliskie górnej granicy spektrum nieodłącznego ryzyka, a zatem są ryzykami istotnymi, jest kwestią profesjonalnego osądu, chyba że ryzyko należy do rodzaju określonego jako ryzyko istotne zgodnie z paragrafem 6.4.6. Bycie blisko górnej granicy spektrum nieodłącznego ryzyka będzie się różnić w zależności od jednostki i niekoniecznie będzie takie samo dla jednostki w poszczególnych okresach. Może to zależeć od charakteru i okoliczności jednostki, dla której ryzyko jest oceniane.

- 6.4.5. Biegły rewident ustala, czy ocenione ryzyka związane z relacjami i transakcjami z podmiotami powiązanymi oraz ocenione ryzyka związane z szacunkami księgowymi są ryzykami istotnymi.

- 6.4.6. Audytor traktuje następujące czynniki jako znaczące ryzyko:

- (a) Ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku obejścia kontroli przez kierownictwo;
- (b) Wszelkie inne ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, w tym ryzyka zidentyfikowane przez biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 6.4.2; lub
- (c) Zidentyfikowane istotne transakcje z podmiotami powiązanymi poza normalnym tokiem działalności jednostki.

Chociaż poziom ryzyka obejścia mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo będzie różny w zależności od podmiotu, ryzyko to jest następujące niemniej jednak występuje we wszystkich jednostkach. Ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do takiego nadpisania, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, a zatem ryzyko znaczące.

Ocena ryzyka związanego z kontrolą

6.4.7. Audytor ocenia ryzyko kontroli, jeśli:

- (a) Biegły rewident ustalił, że same procedury merytoryczne nie mogą dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do któregośkolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia; lub
- (b) Audytor planuje również przetestować skuteczność operacyjną kontroli.

W przeciwnym razie ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia jest takie samo jak ocena ryzyka nieodłącznego.

Plany audytora dotyczące testowania skuteczności operacyjnej kontroli opierają się na oczekiwaniu, że kontrole działają skutecznie, co będzie stanowić podstawę oceny ryzyka kontroli przez audytora.

Początkowe oczekiwanie skuteczności operacyjnej kontroli opiera się na dokonanej przez biegłego rewidenta ocenie projektu i określeniu wdrożenia kontroli zidentyfikowanych w paragrafach 6.3.12. i 6.3.13. (b). Po przetestowaniu przez biegłego rewidenta skuteczności działania kontroli zgodnie z Częścią 7, biegły rewident będzie w stanie potwierdzić początkowe oczekiwania dotyczące skuteczności działania kontroli. Jeśli kontrole nie działają skutecznie zgodnie z oczekiwaniami, audytor będzie musiał zrewidować ocenę ryzyka kontroli.

Dokonywana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka kontroli może być przeprowadzana na różne sposoby, w zależności od preferowanych technik lub metodologii badania, i może być wyrażana na różne sposoby. Ocena ryzyka kontroli może być wyrażona za pomocą kategorii jakościowych (na przykład ryzyko kontroli ocenione jako maksymalne, umiarkowane, minimalne) lub w kategoriach oczekiwań biegłego rewidenta co do skuteczności kontroli w odniesieniu do zidentyfikowanego ryzyka, czyli planowanego polegania na skutecznym działaniu kontroli. Na przykład, jeśli ryzyko kontroli zostanie ocenione jako maksymalne, audytor rozważa brak polegania na skutecznym działaniu kontroli. Jeśli ryzyko kontroli jest ocenione na mniej niż maksymalne, audytor rozważa poleganie na skutecznym działaniu kontroli.

W przypadku, gdy rutynowe transakcje biznesowe podlegają wysoce zautomatyzowanemu przetwarzaniu z niewielką lub żadną ręczną interwencją, może nie być możliwe przeprowadzenie wyłącznie istotnych procedur w odniesieniu do ryzyka. Może to mieć miejsce w okolicznościach, w których znaczna ilość informacji jednostki jest inicjowana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana wyłącznie w formie elektronicznej. W takich przypadkach:

- *Wystarczalność i adekwatność dowodów badania zwykle zależy od skuteczności kontroli ich dokładności i kompletności.*
- *Potencjał niewłaściwego zainicjowania lub zmiany informacji i niewykrycia tego może być większy, jeśli odpowiednie kontrole nie działają skutecznie.*

Ocena procedur identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz przegląd oceny ryzyka

6.4.8. Biegły rewident ocenia, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Jeśli nie, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury do czasu uzyskania dowodów badania zapewniających taką podstawę. Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident bierze pod uwagę wszystkie uzyskane dowody badania.

z procedur identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, potwierdzających lub zaprzeczających twierdzeniom kierownictwa.

- 6.4.9. Dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia może ulec zmianie w trakcie badania w miarę uzyskiwania dodatkowych dowodów badania. W okolicznościach, w których biegły rewident uzyskuje dowody badania w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania lub w przypadku uzyskania nowych informacji, z których każda jest niespójna z dowodami badania, na których biegły rewident pierwotnie oparł ocenę, biegły rewident weryfikuje ocenę i odpowiednio modyfikuje dalsze planowane procedury badania.
- 6.4.10. Biegły rewident zachowuje czujność przez cały czas trwania badania w celu uzyskania dowodów badania zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

Jeżeli po przeprowadzeniu przez biegłego rewidenta oceny ryzyka zostaną zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, ocena biegłego rewidenta dotycząca ryzyka istotnego zniekształcenia może wymagać przeglądu.

6.5. Ocena stosowności korzystania z ISA dla LCE

- 6.5.1. Na podstawie procedur przeprowadzonych w celu identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, partner odpowiedzialny za zlecenie ocenia, czy MSRF dla LCE są nadal odpowiednie dla charakteru i okoliczności badanej jednostki.

Pierwotne postanowienie biegłego rewidenta o stosowaniu MSB dla LCE może ulec zmianie w miarę uzyskiwania nowych informacji lub dodatkowych dowodów badania podczas przeprowadzania procedur identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. W okolicznościach, w których uzyskano dowody badania lub nowe informacje, które są niespójne z pierwotnym ustaleniem biegłego rewidenta o stosowaniu MSRF dla LCE, biegły rewident może być zmuszony do zmiany pierwotnego ustalenia o stosowaniu MSRF dla LCE i przejścia na stosowanie MSRF lub MSRF dla LCE inne obowiązujące standardy.

6.6. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji

- 6.6.1. Biegły rewident informuje kierownictwo, a tam gdzie to stosowne, osoby, którym powierzono funkcje zarządcze, o znaczącym ryzyku zidentyfikowanym przez biegłego rewidenta.

6.7. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej części.

Forma i zakres dokumentacji dotyczącej identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia może być prosta i stosunkowo krótka, a wpływ na nią mają:

- *Charakter, wielkość i złożoność jednostki oraz jej system kontroli wewnętrznej.*
- *Dostępność informacji od podmiotu.*
- *Metodologia audytu i technologia wykorzystywana w trakcie audytu.*

Nie jest konieczne dokumentowanie całości zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i spraw z nią związanych, ale raczej zastosowanie zasad z Części 2.4 i spraw wymienionych poniżej.

6.7.1. Audytor uwzględni w dokumentacji audytowej następujące elementy:

- (a) Kluczowe elementy zrozumienia uzyskanego w odniesieniu do każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej, systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz procedur przeprowadzonych w celu identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia;
- (b) Nazwy zidentyfikowanych podmiotów powiązanych (w tym zmiany w stosunku do poprzedniego okresu) oraz charakter relacji z podmiotami powiązanymi;
- (c) Zidentyfikowane i ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, w tym znaczące ryzyka i ryzyka, dla których same procedury merytoryczne nie mogą dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania, oraz uzasadnienie dokonanych znaczących osądów;
- (d) Jeśli ma to zastosowanie, powody stwierdzenia, że nie istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów;
- (e) Kontrole określone w paragrafach 6.3.12. i 6.3.13. oraz ocena, czy kontrola została zaprojektowana skutecznie i ustalenie, czy kontrola została wdrożona; oraz
- (f) W przypadku szacunków księgowych, kluczowe elementy zrozumienia szacunków księgowych przez biegłego rewidenta, w tym kontrole, stosownie do przypadku, powiązanie ocenionego ryzyka istotnych zniekształceń z dalszymi procedurami biegłego rewidenta oraz wszelkie wskaźniki stroniczości kierownictwa i sposób, w jaki zostały one uwzględnione.

6.7.2. Biegły rewident dokumentuje podstawę oceny, czy MSRF dla LCE jest nadal odpowiedni dla charakteru i okoliczności badanej jednostki.

7. Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia

Treść niniejszej części

Część 7 zawiera treści związane z:

- Projektowanie i wdrażanie ogólnych reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego;
- Zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (tj. zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania). Dalsze procedury obejmują procedury merytoryczne (testy szczegółowości i merytoryczne procedury analityczne) oraz testy kontroli (stosownie do przypadku) i zostały rozszerzone w niniejszej części; oraz
- Procedury dotyczące określonych tematów w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia.

Zakres niniejszej części

Niniejsza część określa szczegółowe wymagania dotyczące uzyskiwania dowodów badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia. Część 2 określa również ogólne wymagania dotyczące dowodów badania. Spełniając wymagania zawarte w niniejszej części, biegły rewident może uznać za przydatne zapoznanie się z poniższymi informacjami, które określają istotne kwestie:

- Oszustwo - patrz część 1.5.
- Przepisy ustawowe i wykonawcze - patrz część 1.6.
- Podmioty powiązane - patrz część 1.7.
- Informacje wykorzystywane jako dowody audytu - patrz część 2.3.

7.1. Cele

7.1.1. Cele audytora są następujące

- (a) Uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia poprzez zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na to ryzyko;
- (b) Odpowiednie reagowanie na ryzyko istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub podejrzenia oszustwa;
- (c) Uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących zastosowania przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności i powiązanych ujawnień; oraz
- (d) Odpowiednie reagowanie na zidentyfikowane lub podejrzewane niezgodności z prawem lub regulacjami, które zostały zidentyfikowane podczas audytu.

7.2. Procedury badania odpowiadające na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego

7.2.1. Biegły rewident opracowuje i wdraża ogólne reakcje w celu uwzględnienia ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem.

Ogólne reakcje biegłego rewidenta na poziomie sprawozdania finansowego, na przykład wprowadzanie ogólnych zmian w charakterze, czasie lub zakresie procedur badania lub korekty przydzielonych lub wykorzystanych zasobów. eksperci, opierają się na tych ryzykach, które odnoszą się do sprawozdań finansowych jako całości. Te

mogą obejmować, na przykład, ryzyko wynikające z czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych lub kwestie związane z podstawami rachunkowości lub zasadami rachunkowości jednostki.

W szczególności na ogólne odpowiedzi biegłego rewidenta ma również wpływ jego zrozumienie środowiska kontroli. Środowisko kontroli stanowi ogólną podstawę działania innych aspektów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Chociaż środowisko kontroli nie zapobiega bezpośrednio zniekształceniom ani ich nie wykrywa i nie koryguje, może ono wpływać na skuteczność innych kontroli w systemie kontroli wewnętrznej. Dlatego skuteczne środowisko kontroli może pozwolić biegłemu rewidentowi na większe zaufanie do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania generowanych wewnątrz w jednostce.

Niedoskonałości, które zostały zidentyfikowane w środowisku kontrolnym podczas uzyskiwania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki, mają jednak odwrotny skutek i mogą skutkować potrzebą uzyskania bardziej obszernych dowodów badania z procedur merytorycznych. Słabe środowisko kontroli również wpływa na prace, które mogą zostać podjęte w okresie przejściowym.

7.2.2. Określając ogólne reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego, biegły rewident

- (a) Ocenić, czy wybór i stosowanie zasad rachunkowości przez jednostkę, w szczególności tych związanych z subiektywnymi pomiarami, może wskazywać na oszukańczą sprawozdawczość finansową wynikającą z wysiłków kierownictwa w zakresie zarządzania zyskami; oraz
- (b) Uwzględnić elementu nieprzewidywalności w wyborze charakteru, czasu i zakresu procedur audytu.

Element nieprzewidywalności można osiągnąć na przykład poprzez:

- *Przeprowadzenie procedur merytorycznych dotyczących wybranych sald kont i twierdzeń, które nie zostały przetestowane w inny sposób ze względu na ich istotność lub ryzyko.*
- *Dostosowanie harmonogramu procedur audytowych w stosunku do oczekiwanego.*
- *Korzystanie z różnych metod pobierania próbek.*
- *Przeprowadzanie procedur audytowych w różnych lokalizacjach lub w niezapowiedzianych lokalizacjach.*

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

7.2.3. Określając ogólne reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego, biegły rewident przydziela i nadzoruje personel, biorąc pod uwagę wiedzę, umiejętności i zdolności osób, które mają otrzymać znaczące obowiązki związane ze zleceniem oraz dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem dla danego zlecenia.

7.3. Procedury badania odpowiadające na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie twierdzenia

7.3.1. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których charakter, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na ocenionym ryzyku, wynikającym z oszustwa lub błędu, na poziomie stwierdzenia, i stanowią reakcją na to ryzyko.

Dalsze procedury badania obejmują testy kontroli i procedury merytoryczne. Biegły rewident może zdecydować o przeprowadzeniu testów kontroli lub mogą one być wymagane w określonych okolicznościach (zob. paragraf 7.3.2.(d)). Procedury merytoryczne obejmują testy szczegółów i merytoryczne procedury analityczne.

Dalsze procedury badania odpowiadają na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i zapewniają wyraźne powiązanie pomiędzy dalszymi procedurami biegłego rewidenta a oceną ryzyka. Jeżeli ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia wynika z ryzyka oszustwa na poziomie stwierdzenia, charakter, czas i zakres procedur badania może wymagać zmiany w celu uzyskania dowodów badania, które są bardziej odpowiednie i wiarygodne lub w celu uzyskania dodatkowych informacji potwierdzających.

Biegły rewident nie musi projektować i przeprowadzać dalszych procedur badania, jeżeli ocena ryzyka istotnego zniekształcenia jest poniżej akceptowalnie niskiego poziomu. Jednakże, zgodnie z wymogami paragrafu 7.3.14, niezależnie od ocenionego ryzyka, biegły rewident przeprowadza istotne procedury dla każdego istotnego zniekształcenia. klasa transakcji, saldo konta i ujawnianie informacji.

7.3.2. Projektując dalsze procedury audytu, audytor

- (a) Rozważ przyczyny oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdej istotnej klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia, w tym:
 - (i) Prawdopodobieństwo i skala zniekształcenia ze względu na charakterystykę istotnej klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia (tj. ryzyko nieodłączne); oraz
 - (ii) Czy ocena ryzyka uwzględnia kontrole, które adresują ryzyko istotnych zniekształceń (tj. ryzyko kontroli), wymagając tym samym od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania w celu ustalenia, czy kontrole działają skutecznie (w przypadku gdy biegły rewident planuje przetestować skuteczność działania kontroli przy określaniu charakteru, czasu i zakresu procedur merytorycznych);
- (b) Uzyskanie bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta;
- (c) Projektując i przeprowadzając testy kontroli, należy uzyskać tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej audytor polega na operacyjnej skuteczności kontroli; oraz
- (d) Jeśli biegły rewident zamierza zbadać skuteczność działania kontroli lub gdy same procedury merytoryczne nie mogą dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia, należy zaprojektować i przeprowadzić testy kontroli, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące skuteczności działania takich kontroli.

W niektórych audytach audytor może nie być w stanie zidentyfikować wielu mechanizmów kontrolnych lub zakres dokumentacji przygotowanej przez jednostkę na temat ich istnienia lub działania może być ograniczony. W takich przypadkach bardziej efektywne dla biegłego rewidenta może być przeprowadzenie dalszych procedur badania, które są przede wszystkim procedurami merytorycznymi.

Uzyskując bardziej przekonujące dowody badania ze względu na wyższą ocenę ryzyka, biegły rewident może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej odpowiednie lub wiarygodne, na przykład kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów od osób trzecich lub uzyskując potwierdzające dowody z wielu niezależnych źródeł.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

W przypadku badania jednostek sektora publicznego, zlecenie badania i wszelkie inne specjalne wymogi dotyczące badania mogą mieć wpływ na rozważenie przez biegłego rewidenta charakteru, czasu i zakresu dalszych procedur badania.

7.3.3. Projektując testy kontroli i testy szczegółów, audytor określa sposoby wyboru pozycji do testów, które są skuteczne w spełnieniu celu procedury audytu.

Wybierając pozycje do badania, biegły rewident jest zobowiązany zgodnie z paragrafem 2.3.1 do określenia przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania; inny aspekt skuteczności (wystarczalności) jest ważnym czynnikiem brany pod uwagę przy wyborze pozycji do badania. Środki dostępne dla biegłego rewidenta w celu wyboru pozycji do testowania to wybór wszystkich pozycji (100% badanie), wybór określonych pozycji do testowania (100% badanie). pozycje i próbkowanie audytowe.

Testy kontroli

7.3.4. Projektując i przeprowadzając testy kontroli, audytor przeprowadza procedury audytu w połączeniu z zapytaniem w celu uzyskania dowodów audytu na temat skuteczności operacyjnej kontroli, w tym:

- (a) W jaki sposób kontrole były stosowane w odpowiednich momentach w danym okresie;
- (b) Spójność, z jaką zostały zastosowane; oraz
- (c) Przez kogo lub w jaki sposób zostały one zastosowane.

7.3.5. Biegły rewident ustala, czy kontrole, które mają zostać zbadane, zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeśli tak, rozważa, czy konieczne jest uzyskanie dowodów na temat skutecznego działania kontroli pośrednich.

7.3.6. Biegły rewident testuje kontrole w okresie lub przez cały okres, w którym biegły rewident zamierza polegać na tych kontrolach, aby zapewnić odpowiednią podstawę do polegania na nich przez biegłego rewidenta.

7.3.7. Jeśli biegły rewident uzyska dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, biegły rewident uzyskuje dodatkowe dowody badania dotyczące wszelkich późniejszych znaczących zmian i określa dodatkowe dowody badania, które należy uzyskać dla pozostałego okresu.

7.3.8. Jeśli biegły rewident zamierza wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane w poprzednich okresach, biegły rewident

- (a) Rozważ:
 - (i) Skuteczność systemu kontroli wewnętrznej;
 - (ii) Ryzyko związane z charakterystyką kontroli (np. ręczna lub automatyczna);
 - (iii) Skuteczność ogólnych kontroli IT;
 - (iv) Skuteczność kontroli i jej stosowanie przez jednostkę;
 - (v) Czy brak zmiany w danej kontroli stwarza ryzyko ze względu na zmieniające się okoliczności; oraz
 - (vi) Ryzyko istotnego zniekształcenia i zakres polegania na planowanej kontroli; oraz
- (b) Ustalenie ciągłej przydatności tych dowodów poprzez uzyskanie dowodów badania dotyczących tego, czy po poprzednim badaniu wystąpiły znaczące zmiany w tych kontrolach. Jeśli wystąpiły znaczące zmiany, audytor powinien przetestować kontrolę w bieżącym okresie, w przeciwnym razie co najmniej raz na trzeci audyt.

7.3.9. Jeśli biegły rewident zamierza polegać na kontroli, która jest kontrolą znaczącego ryzyka, biegły rewident testuje kontrolę w bieżącym okresie.

- 7.3.10. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, biegły rewident ocenia, czy zniekształcenia wykryte za pomocą procedur merytorycznych wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych przez procedury merytoryczne nie stanowi jednak dowodu badania, że kontrole związane z testowanym stwierdzeniem są skuteczne.
- 7.3.11. W przypadku wykrycia odchyień od kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, biegły rewident przeprowadzi szczegółowe badania w celu zrozumienia tych kwestii i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustali, czy:
- Testy kontroli zapewniają odpowiednią podstawę do polegania na kontrolach;
 - Konieczne są dodatkowe testy kontroli; lub
 - Ryzyko istotnego zniekształcenia musi zostać zaadresowane przy użyciu procedur merytorycznych.

Procedury merytoryczne

- 7.3.12. Procedury merytoryczne biegłego rewidenta obejmują procedury merytoryczne odpowiadające konkretnie na znaczące ryzyko. Jeżeli reakcja na znaczące ryzyko składa się wyłącznie z procedur merytorycznych, procedury te obejmują testy szczegółów.
- 7.3.13. Procedury merytoryczne biegłego rewidenta obejmują procedury badania związane z procesem zamknięcia sprawozdania finansowego, w tym:
- Uzgadnianie lub uzgadnianie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych z bazowymi zapisami księgowymi, w tym uzgadnianie lub uzgadnianie informacji zawartych w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy takie informacje pochodzą z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy też spoza nich; oraz
 - Badanie istotnych zapisów księgowych i innych korekt dokonanych w trakcie sporządzania sprawozdań finansowych.
- 7.3.14. Niezależnie od ocenionego ryzyka, procedury merytoryczne są przeprowadzane dla każdej istotnej klasy transakcji, salda rachunku i ujawnienia.

Paragraf 7.3.1 wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania, których charakter, czas i zakres są oparte na ocenionym ryzyku istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i odpowiadają na to ryzyko. Z tego powodu procedury merytoryczne mogły już zostać przeprowadzone dla znaczących klas transakcji, sald kont i ujawnień.

Nie wszystkie stwierdzenia w ramach istotnej klasy transakcji, sald kont lub ujawnień muszą być testowane. Przy projektowaniu procedur merytorycznych, które mają zostać przeprowadzone, rozważenie przez biegłego rewidenta stwierdzeń, w przypadku których, jeżeli wystąpiłoby zniekształcenie, istnieje uzasadnione prawdopodobieństwo, że zniekształcenie to byłoby istotne, może pomóc w zidentyfikowaniu odpowiedniego charakteru, czasu i sposobu przeprowadzenia badania i zakresu procedur, które mają zostać wykonane.

- 7.3.15. Jeśli biegły rewident wykonał procedury merytoryczne w dacie śródrocznej, biegły rewident obejmuje pozostały okres wykonując:
- Procedury merytoryczne połączone z testami kontroli za okres przejściowy; lub
 - Jeśli biegły rewident stwierdzi, że jest to wystarczające, dalsze procedury merytoryczne, które zapewniają rozsądną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania z daty śródrocznej na koniec okresu.

Merytoryczne procedury analityczne

7.3.16. Jeśli biegły rewident stosuje merytoryczne procedury analityczne w celu uzyskania dowodów badania, biegły rewident

- (a) Określenie przydatności merytorycznej procedury analitycznej dla celu testu i dla danego stwierdzenia (stwierzeń);
- (b) Ocenia wiarygodność danych, na podstawie których biegły rewident formułuje oczekiwania dotyczące zarejestrowanych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz charakter i przydatność dostępnych informacji, a także kontrole nad ich przygotowaniem;
- (c) Opracowanie oczekiwań dotyczących zarejestrowanych kwot lub wskaźników i ocena, czy oczekiwania są wystarczająco precyzyjne, aby zidentyfikować istotne nieprawidłowości;
- (d) Określić kwotę wszelkich różnic zarejestrowanych kwot od wartości oczekiwanych, która jest akceptowalna bez konieczności dalszego badania; oraz
- (e) Zbadanie wahań lub relacji, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub które różnią się od oczekiwanych wartości o znaczącą kwotę, poprzez zapytanie kierownictwa i uzyskanie odpowiednich dowodów badania istotnych dla odpowiedzi kierownictwa oraz przeprowadzenie dodatkowych procedur badania, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach.

Merytoryczne procedury analityczne mają generalnie większe zastosowanie do dużych wolumenów transakcji, które są zwykle przewidywalne w czasie. Zastosowanie zaplanowanych procedur analitycznych opiera się na oczekiwaniu, że relacje między danymi istnieją i utrzymują się przy braku znanych warunków świadczących o tym, że jest inaczej. Jednakże odpowiedniość konkretnej procedury analitycznej będzie zależeć od oceny biegłego rewidenta, na ile będzie ona skuteczna w wykrywaniu zniekształceń, które pojedynczo lub w połączeniu z innymi zniekształceniami mogą powodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych.

Na określenie przez biegłego rewidenta kwoty różnicy w stosunku do oczekiwań, którą można zaakceptować bez dalszego badania, ma wpływ istotność, biorąc pod uwagę możliwość, że zniekształcenie, pojedynczo lub w połączeniu z innymi zniekształceniami, może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych. Wraz ze wzrostem ocenianego ryzyka, kwota różnicy uznawana za możliwą do zaakceptowania bez badania zmniejsza się w celu osiągnięcia pożądanego poziomu przekonujących dowodów.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Procedury analityczne mogą być wykonywane przy użyciu szeregu narzędzi lub technik, które mogą być również zautomatyzowane. Ewolucja technologii, w połączeniu ze wzrostem liczby i różnorodności źródeł danych, może stworzyć biegłemu rewidentowi więcej możliwości korzystania z ATT przy przeprowadzaniu istotnych procedur analitycznych.

Audytor ma do dyspozycji niezliczone źródła informacji (np. media społecznościowe, źródła informacji o wolnym dostępie), a niektóre z nich są bardziej wiarygodne niż inne. Wykorzystanie ATT do przeprowadzenia istotnych procedur analitycznych pozwala biegłemu rewidentowi na włączenie informacji z większej liczby źródeł zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych w stosunku do jednostki, a także na wykorzystanie w analizach znacznie większych ilości danych. Niemniej jednak odpowiedzialność biegłego rewidenta za wiarygodność danych wykorzystywanych w merytorycznych procedurach analitycznych pozostaje niezmienną.

Kontrola wyrywkowa

7.3.17. Jeśli biegły rewident stosuje dobór próby do badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia jako sposób wyboru pozycji do badania, biegły rewident powinien

- (a) Należy rozważyć cel procedur audytu i charakterystykę populacji, z której zostanie pobrana próba.
- (b) Określenie wielkości próby wystarczającej do zmniejszenia ryzyka próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu.
- (c) Wybierz elementy w taki sposób, aby każda jednostka próby w populacji miała szansę na wybór.
- (d) Przeprowadzenie procedur audytu, odpowiednich do celu, dla każdej wybranej pozycji. Jeśli procedura nie ma zastosowania do wybranej pozycji, audytor przeprowadza procedurę na pozycji zastępczej. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zastosować zaprojektowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych do wybranej pozycji, biegły rewident traktuje tę pozycję jako odstępstwo od zalecanej kontroli (w przypadku testów kontroli) lub zniekształcenie (w przypadku testów szczegółów).
- (e) Zbadanie charakteru i przyczyny wszelkich zidentyfikowanych odchyleń lub nieprawidłowości oraz ocena ich możliwego wpływu na cel procedury audytu i na inne obszary audytu.

Przykładowy projekt

Podczas projektowania próby audytu, rozważania audytora mogą obejmować:

- *Cel badania, kombinacja procedur badania, która prawdopodobnie najlepiej zrealizuje cel, pozycje, które należy wybrać, aby zrealizować cel oraz twierdzenie, którego dotyczy badanie.*
- *Charakter poszukiwanych dowodów badania oraz możliwe warunki odchylenia lub zniekształcenia lub inne cechy związane z tymi dowodami badania pomogą biegłemu rewidentowi w określeniu, co stanowi odchylenie lub zniekształcenie oraz jaką populację należy wykorzystać do doboru próby.*

Rozważania biegłego rewidenta dotyczące charakterystyki populacji mogą obejmować:

- *Czy populacja testowanych elementów jest odpowiednia do osiągnięcia celów testu. Próbkowanie nie identyfikuje ani nie testuje pozycji, które nie są już uwzględnione w populacji. Na przykład, próba sald należności może być wykorzystana do testowania istnienia należności, ale taka populacja nie byłaby odpowiednia do testowania kompletności należności.*
- *Wielkość populacji. W niektórych przypadkach wnioski statystyczne mogą nie zostać wyciągnięte, jeśli badana populacja jest zbyt mała, aby pobrać próbę.*

Kontrola wyrywkowa może być stosowana przy użyciu niestatystycznego lub statystycznego podejścia do kontroli wyrywkowej. Wnioski statystyczne można wyciągać na podstawie prób statystycznych. Próby niestatystyczne mogą być stosowane w połączeniu z innymi procedurami audytu, które dotyczą tego samego stwierdzenia.

Wielkość próby

Poziom ryzyka związanego z próbą, który biegły rewident jest skłonny zaakceptować, wpływa na wymaganą wielkość próby. Im niższe ryzyko jest skłonny zaakceptować audytor, tym większa musi być wielkość próby. Załącznik 6 zawiera przykłady czynników wpływających na wielkość próby dla testów kontroli i testów szczegółów.

Wybór elementów do testowania

W przypadku statystycznego doboru próby, elementy próby są wybierane w taki sposób, że każda jednostka próby ma znane prawdopodobieństwo bycia wybraną. W przypadku niestatystycznego doboru próby do wyboru elementów próby wykorzystuje się osąd. Ważne jest, aby audytor wybrał reprezentatywną próbę, aby uniknąć stronniczości, wybierając elementy próby, które mają cechy typowe dla populacji.

Głównymi metodami doboru prób są: dobór losowy, dobór systematyczny i dobór przypadkowy.

7.3.18. W niezwykle rzadkich okolicznościach, gdy biegły rewident uznaje zniekształcenie lub odchylenie wykryte w próbie za anomalię, biegły rewident uzyskuje wysoki stopień pewności, że takie zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Biegły rewident uzyskuje ten stopień pewności poprzez przeprowadzenie dodatkowych procedur badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, że zniekształcenie lub odchylenie nie ma wpływu na pozostałą część populacji.

7.3.19. W przypadku testów szczegółowych biegły rewident prognozuje zniekształcenia wykryte w próbie na populację.

Nieprawidłowość, która została uznana za anomalię, nie musi być prognozowana dla pozostałej populacji.

7.3.20. Audytor ocenia:

- (a) Wyniki próby; oraz
- (b) Czy zastosowanie doboru próby audytowej zapewniło uzasadnioną podstawę do wyciągnięcia wniosków na temat badanej populacji.

W przypadku testów kontroli nieoczekiwanie wysoki wskaźnik odchylenia próby może prowadzić do zwiększenia ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, chyba że uzyskane zostaną dalsze dowody badania potwierdzające początkową ocenę. W przypadku testów szczegółowych nieoczekiwanie wysoka kwota zniekształcenia w próbie może spowodować, że biegły rewident uzna, że klasa transakcji lub saldo konta są istotnie zniekształcone, w przypadku braku dalszych dowodów badania potwierdzających brak istotnego zniekształcenia. Ponadto, w przypadku badania danych szczegółowych, przewidywane zniekształcenie plus ewentualne anomalne zniekształcenie jest najlepszym szacunkiem biegłego rewidenta dotyczącym zniekształcenia w populacji.

Jeśli biegły rewident stwierdzi, że dobór próby do badania nie zapewnił uzasadnionej podstawy do wyciągnięcia wniosków na temat badanej populacji, biegły rewident może:

- *Zażądać od kierownictwa zbadania zidentyfikowanych nieprawidłowości i możliwości wystąpienia dalszych nieprawidłowości oraz dokonania niezbędnych korekt; lub*
- *Dostosowanie charakteru, harmonogramu i zakresu tych dalszych procedur kontrolnych w celu jak najlepszego osiągnięcia celu wymaganej pewności. Na przykład w przypadku testów kontroli audytor może zwiększyć wielkość próby, przetestować alternatywną kontrolę lub zmodyfikować powiązane procedury merytoryczne.*

Potwierdzenia zewnętrzne

7.3.21. Biegły rewident rozważa, czy zewnętrzne procedury potwierdzające mają być wykonywane jako procedury merytoryczne.

Zewnętrzne procedury potwierdzające są często istotne przy rozpatrywaniu twierdzeń związanych z sald kont i ich elementami, ale nie musi się do nich ograniczać. Audytor może na przykład zażądać zewnętrznego potwierdzenia warunków umów, kontraktów lub transakcji

między jednostką a innymi stronami. Zewnętrzne procedury potwierdzające mogą być również przeprowadzane w celu uzyskania dowodów badania dotyczących braku określonych warunków.

7.3.22. Korzystając z zewnętrznych procedur potwierdzających, audytor zachowuje kontrolę nad:

- (a) Określenie informacji, które mają zostać potwierdzone lub zażądane i wybranie odpowiedniej strony potwierdzającej;
- (b) Projektowanie wniosków o potwierdzenie, w tym ustalanie, czy wnioski są odpowiednio zaadresowane i zawierają informacje zwrotne, aby odpowiedzi mogły być wysłane bezpośrednio do audytora; oraz
- (c) Wysyłanie wniosków, w tym w stosownych przypadkach wniosków uzupełniających, do strony potwierdzającej.

7.3.23. Jeśli kierownictwo odmówi audytorowi wysłania prośby o potwierdzenie, audytor powinien:

- (a) Zapytać o powody odmowy ze strony kierownictwa i uzyskać dowody audytu co do ich ważności i zasadności;
- (b) Ocenia wpływ odmowy kierownictwa na ocenę przez biegłego rewidenta odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na charakter, czas przeprowadzenia i zakres innych procedur badania; oraz
- (c) Przeprowadzenie alternatywnych procedur badania mających na celu uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania.

7.3.24. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że odmowa kierownictwa na wysłanie przez biegłego rewidenta prośby o potwierdzenie jest nieuzasadniona lub biegły rewident nie jest w stanie uzyskać odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania za pomocą alternatywnych procedur badania, biegły rewident komunikuje się z osobami, którym powierzono sprawowanie kontroli. Biegły rewident określa również konsekwencje dla badania i opinii biegłego rewidenta.¹⁴

7.3.25. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje czynniki, które budzą wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, biegły rewident uzyskuje dalsze dowody badania w celu rozwiania tych wątpliwości. Jeżeli biegły rewident ustali, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, biegły rewident ocenia wpływ na ocenę odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na powiązany charakter, czas i zakres innych procedur badania.

7.3.26. W przypadku każdego braku odpowiedzi biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania.

7.3.27. Biegły rewident bada wyjątki w celu ustalenia, czy wskazują one na zniekształcenia.

7.3.28. Biegły rewident ocenia, czy wyniki zewnętrznych procedur potwierdzających, jeśli takie istnieją, dostarczają odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania, czy też konieczne są dalsze dowody badania.

7.4. Konkretny obszar zainteresowania

Kontynuacja działalności

Obowiązki audytora polegają na uzyskaniu wystarczających odpowiednich dowodów audytu i wyciągnięciu wniosków:

- *na temat stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych; oraz*
- *Na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.*

¹⁴ Informacje na temat wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta znajdują się w części 9, paragraf 9.5.14.

Obowiązki te istnieją nawet wtedy, gdy ramy sprawozdawczości finansowej zastosowane do sporządzenia nie zawiera wyraźnego wymogu, aby kierownictwo dokonywało konkretnej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

- 7.4.1. Biegły rewident ocenia dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności.¹⁵

Zgodnie z wymogami niniejszej części biegły rewident musi ocenić ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności. W wielu przypadkach kierownictwo mniej złożonych jednostek mogło nie przygotować szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ale zamiast tego może polegać na dogłębnej znajomości działalności i przewidywanych perspektyw na przyszłość. W takich przypadkach właściwe może być omówienie średnio- i długoterminowego finansowania jednostki z kierownictwem, pod warunkiem, że plany kierownictwa mogą być potwierdzone wystarczającymi dowodami z dokumentów i są spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta. Dlatego też ocena biegłego rewidenta dotycząca kontynuacji działalności, na przykład, może być spełniona poprzez dyskusję, zapytanie i sprawdzenie dokumentacji uzupełniającej.

Ciągłe wsparcie ze strony właścicieli-zarządzających jest często ważne dla zdolności mniej złożonego podmiotu do kontynuowania działalności. W przypadku, gdy LCE jest w dużej mierze finansowana z pożyczki od właściciela-zarządzającego, ważne może być, aby środki te nie zostały wycofane. W przypadku, gdy jednostka jest zależna od dodatkowego wsparcia ze strony właściciela-zarządzającego, biegły rewident może ocenić zdolność właściciela-zarządzającego do wywiązania się ze zobowiązań wynikających z umowy wsparcia. Ponadto biegły rewident może zażądać pisemnego potwierdzenia warunków wsparcia i warunki związane z takim wsparciem oraz zamiar lub zrozumienie właściciela-zarządcy.

- 7.4.2. Oceniając dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności, biegły rewident

- (a) Obejmuje ten sam okres, który został wykorzystany przez kierownictwo, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jeśli okres ten jest krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdań finansowych, biegły rewident zwraca się do kierownictwa o przedłużenie tego okresu. Jeżeli kierownictwo nie dokona oceny lub jej nie przedłuży, biegły rewident rozważa konsekwencje dla sprawozdania biegłego rewidenta.¹⁶
- (b) Należy rozważyć, czy ocena kierownictwa obejmuje wszystkie istotne informacje, o których biegły rewident dowiedział się w wyniku badania.

Biegły rewident pozostaje również wyczulony na możliwość wystąpienia znanych zdarzeń, zaplanowanych lub innych, lub warunków, które wystąpią po okresie oceny przyjętym przez kierownictwo, które mogą podważyć stosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Im dalej w przyszłość wybiegają zdarzenia lub warunki, tym bardziej znacząca jest kontynuacja działalności. Kwestie budzące obawy muszą zostać rozwiązane, zanim audytor podejmie dalsze działania.

- 7.4.3. Biegły rewident powinien zapytać kierownictwo o jego wiedzę na temat zdarzeń lub warunków wykraczających poza okres oceny kierownictwa, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

- 7.4.4. Jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do

zdolności jednostki do kontynuowania działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania, aby

¹⁵Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.17.

¹⁶Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.20.

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

ustalenie, czy istnieje istotna niepewność poprzez przeprowadzenie dodatkowych procedur, w tym rozważenie czynników łagodzących. Procedury te obejmują:

- (a) W przypadku, gdy kierownictwo nie przeprowadziło jeszcze oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, zwrócenie się do kierownictwa o przeprowadzenie takiej oceny.
- (b) Ocena planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań w odniesieniu do oceny kontynuacji działalności, czy wynik tych planów może poprawić sytuację oraz czy plany kierownictwa są wykonalne w danych okolicznościach.
- (c) W przypadku, gdy jednostka sporządziła prognozę przepływów pieniężnych, a analiza prognozy jest istotnym czynnikiem przy rozważaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków w ocenie planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań:
 - (i) Ocena wiarygodności danych bazowych wygenerowanych w celu przygotowania prognozy; oraz
 - (ii) Ustalenie, czy istnieje odpowiednie wsparcie dla założeń leżących u podstaw prognozy.
- (d) Rozważenie, czy jakiegokolwiek dodatkowe fakty lub informacje stały się dostępne od dnia, w którym kierownictwo dokonało oceny.

Istotna niepewność występuje, gdy skala jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że zgodnie z profesjonalnym osądem biegłego rewidenta odpowiednie ujawnienie charakteru i skutków niepewności jest, w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, niezbędne do rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych lub, w przypadku ramowych założeń zgodności, niezbędne do tego, aby sprawozdania finansowe nie były wprowadzać w błąd.

7.4.5. W przypadku znacznego opóźnienia w zatwierdzeniu sprawozdań finansowych przez kierownictwo lub osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli po dacie sprawozdań finansowych, biegły rewident zapytuje o przyczyny opóźnienia. Jeśli biegły rewident uważa, że opóźnienie może być związane ze zdarzeniami lub warunkami dotyczącymi oceny kontynuacji działalności, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania, jeśli jest to konieczne, a także rozważa wpływ na wniosek biegłego rewidenta dotyczący istnienia istotnej niepewności.

Nadpisanie kontroli przez kierownictwo

7.4.6. Audytor projektuje i przeprowadza procedury audytu w celu:

- (a) Sprawdzenie adekwatności ręcznych i automatycznych wpisów do dziennika zarejestrowanych w księdze głównej oraz innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdań finansowych, w tym:
 - (i) Kierowanie zapytań do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej o niewłaściwe lub nietypowe działania związane z przetwarzaniem wpisów do dziennika i innych korekt;
 - (ii) Wybór wpisów do dziennika i innych korekt dokonywanych na koniec okresu sprawozdawczego; oraz
 - (iii) Rozważenie potrzeby testowania zapisów księgowych i innych korekt w całym okresie.
- (b) Dokonuje przeglądu szacunków księgowych pod kątem tendencyjności i ocenia, czy okoliczności powodujące tendencyjność, jeśli występują, stanowią ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Dokonując przeglądu, biegły rewident

- (i) Ocenia, czy osądy i decyzje podejmowane przez kierownictwo wskazują na możliwą stronniczość kierownictwa jednostki, nawet jeśli są indywidualnie racjonalne, co może stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Jeśli tak, biegły rewident ponownie ocenia szacunki księgowe jako całość; oraz
 - (ii) Przeprowadzenie retrospektywnego przeglądu osądów i założeń kierownictwa związanych ze znaczącymi szacunkami księgowymi odzwierciedlonymi w sprawozdaniach finansowych za poprzedni rok.
- (c) W przypadku znaczących nietypowych transakcji, które wykraczają poza normalny tok działalności jednostki lub które w inny sposób wydają się nietypowe, należy ocenić, czy uzasadnienie biznesowe (lub jego brak) transakcji sugeruje, że mogły one zostać zawarte w celu zaangażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub ukrycia sprzeniewierzenia aktywów.
- (d) Reakcja na zidentyfikowane ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo w zakresie nieuwzględnionym w punktach od (a) do (c).

Chociaż poziom ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo różni się w zależności od jednostki, ryzyko to występuje we wszystkich jednostkach. Ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do takiego obejścia, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, a zatem ryzyko znaczące.

Istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych spowodowane oszustwem często wiąże się z manipulacją procesem sprawozdawczości finansowej poprzez rejestrowanie niewłaściwych lub nieautoryzowanych wpisów w dzienniku. Może to mieć miejsce w ciągu roku lub na koniec okresu, lub w obu przypadkach, lub poprzez dokonywanie przez kierownictwo korekt kwot wykazanych w sprawozdaniach finansowych, które nie są odzwierciedlone we wpisach do dziennika, takich jak reklasyfikacje.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

W ręcznych systemach księgi głównej niestandardowe zapisy w dzienniku można zidentyfikować poprzez kontrolę ksiąg, dzienników i dokumentacji uzupełniającej. Gdy do prowadzenia księgi głównej i sporządzania sprawozdań finansowych stosowane są zautomatyzowane procedury, takie wpisy mogą istnieć tylko w formie elektronicznej i dlatego mogą być łatwiej zidentyfikowane dzięki wykorzystaniu ATT.

Podmioty powiązane

7.4.7. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z relacjami i transakcjami z podmiotami powiązanymi, w tym przeprowadza inspekcję:

- (a) Potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane w ramach procedur audytora;
- (b) Protokoły ze spotkań akcjonariuszy i osób odpowiedzialnych za zarządzanie; oraz
- (c) Inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uzna za niezbędne w okolicznościach danej jednostki.

7.4.8. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje ustalenia lub informacje sugerujące istnienie związków lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało ani nie

ujawniło biegłemu rewidentowi, biegły rewident ustala, czy okoliczności leżące u podstaw tych ustaleń lub transakcji potwierdzają istnienie tych związków lub transakcji.

7.4.9. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje podmioty powiązane lub znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, biegły rewident

- (a) W przypadku, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych:
 - (i) Poprosić kierownictwo o zidentyfikowanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi podmiotami powiązanymi w celu dalszej oceny przez audytora;
 - (ii) Zapytać, dlaczego kontrole jednostki nad relacjami i transakcjami z podmiotami powiązanymi nie umożliwiły identyfikacji lub ujawnienia relacji lub transakcji z podmiotami powiązanymi;
- (b) Przeprowadzenie odpowiednich merytorycznych procedur audytowych dla takich nowo zidentyfikowanych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi;
- (c) Ponowne rozważenie ryzyka, że mogą istnieć inne podmioty powiązane lub znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi, oraz przeprowadzenie dodatkowych procedur audytu w razie potrzeby; oraz
- (d) Jeśli nieujawnienie informacji przez kierownictwo wydaje się celowe (a zatem wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem), należy ocenić konsekwencje dla kontroli.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

7.4.10. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje podmioty powiązane lub znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, biegły rewident niezwłocznie przekazuje odpowiednie informacje pozostałym członkom zespołu wykonującego zlecenie.

7.4.11. W przypadku zidentyfikowanych znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi poza normalnym tokiem działalności jednostki biegły rewident

- (a) Sprawdzić ewentualne umowy lub porozumienia leżące u ich podstaw i ocenić, czy
 - (i) Uzasadnienie biznesowe (lub jego brak) transakcji sugeruje, że mogły one zostać zawarte w celu zaangażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub ukrycia sprzeniewierzenia aktywów;
 - (ii) Warunki transakcji są zgodne z wyjaśnieniami kierownictwa; oraz
 - (iii) Transakcje zostały odpowiednio zaksięgowane, zaprezentowane i ujawnione zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej.
- (b) Uzyskanie dowodów kontroli, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone.

7.4.12. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje znaczące transakcje poza normalnym tokiem działalności jednostki, biegły rewident zapyta kierownictwo o charakter tych transakcji i o to, czy mogą w nich uczestniczyć podmioty powiązane.

7.4.13. Jeżeli kierownictwo w sprawozdaniach finansowych stwierdziło, że transakcja z podmiotem

powiązany została przeprowadzona na warunkach równoważnych z warunkami obowiązującymi w transakcjach zawieranych na warunkach rynkowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia.

Szacunki księgowe

- 7.4.14. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania związane z szacunkami księgowymi w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, w tym w odniesieniu do powiązanych ujawnień.
- 7.4.15. Dalsze procedury badania stosowane przez biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia odnoszące się do wartości szacunkowej obejmują jedno lub więcej z poniższych podejść:
- Uzyskanie dowodów badania na podstawie zdarzeń mających miejsce do daty sprawozdania biegłego rewidenta (zob. paragraf 7.4.16).
 - Sprawdzenie, w jaki sposób kierownictwo dokonało szacunku księgowego (zob. paragrafy 7.4.17-7.4.18).
 - Opracowanie oszacowania punktowego lub przedziału biegłego rewidenta (zob. paragraf 7.4.19).

Biorąc pod uwagę charakter wielu szacunków księgowych dla LCE, ostateczny wynik szacunku księgowego może być znany przed datą sprawozdania biegłego rewidenta. W takich okolicznościach dowody badania uzyskane na podstawie zdarzeń mających miejsce do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta mogą stanowić wystarczające odpowiednie dowody badania w celu uwzględnienia ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia. Jednak w przypadku niektórych wartości szacunkowych zdarzenia mające miejsce do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta mogą nie dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy wartość szacunkowa jest zasadna, czy też zniekształcona (np. gdy

Uzyskanie dowodów badania na podstawie zdarzeń mających miejsce do daty sprawozdania biegłego rewidenta.

- 7.4.16. Jeżeli dalsze procedury biegłego rewidenta obejmują uzyskanie dowodów badania na podstawie zdarzeń mających miejsce do daty sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident ocenia, czy dowody badania są wystarczające i odpowiednie, biorąc pod uwagę wszelkie zmiany okoliczności i innych odpowiednich warunków między zdarzeniem a datą wyceny, które mogą wpływać na istotność takich dowodów.

Testowanie sposobu, w jaki kierownictwo dokonało oszacowania księgowego

- 7.4.17. Podczas sprawdzania, w jaki sposób kierownictwo dokonało szacunków księgowych, dalsze procedury audytowe audytora powinny dotyczyć tego, czy
- Wybrana metoda jest odpowiednia;
 - Istotne założenia i dane są spójne i odpowiednie, a ich integralność jest zachowana podczas stosowania metody;
 - Zmiany w stosunku do poprzednich okresów w metodzie, istotnych założeniach i danych są odpowiednie;
 - Kierownictwo ma zamiar przeprowadzić określone działania;
 - Osądy dokonane przy wyborze metody, istotnych założeń i danych prowadzą do powstania wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa. W przypadku zidentyfikowania wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa, biegły rewident ocenia konsekwencje dla badania. Tam, gdzie istnieje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa ma charakter

- oszustwa;
- (f) Dane są istotne i wiarygodne w danych okolicznościach; oraz
- (g) Obliczenia są matematycznie dokładne i czy osądy zostały zastosowane konsekwentnie.

Metoda, istotne założenia i dane

Istotne kwestie dla biegłego rewidenta dotyczące stosowości metody, istotnych założeń i danych w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz, jeśli ma to zastosowanie, stosowności zmian w stosunku do poprzedniego okresu mogą obejmować:

- *Uzasadnienie kierownictwa dotyczące wyboru metody, założeń i danych;*
- *Czy metoda, założenia i dane są odpowiednie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę charakter szacunków księgowych, wymogi mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz działalność, branżę i środowisko, w którym jednostka prowadzi działalność;*
- *Czy zmiana w stosunku do poprzednich okresów w wyborze metody, założenia lub danych jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Jeśli tak nie jest, zmiana może nie być uzasadniona ani zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany szacunków księgowych mogą prowadzić do istotnych nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych lub mogą wskazywać na możliwy błąd w zarządzaniu.*
- *Gdy kierownictwo ustali, że różne metody skutkują zakresem znacząco różniących się szacunków, w jaki sposób kierownictwo zbadało przyczyny tych różnic.*
- *Czy istotne założenia są niespójne ze sobą oraz z założeniami stosowanymi w innych szacunkach księgowych.*

7.4.18. Dalsze procedury badania przez biegłego rewidenta dotyczą tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownictwo podjęło odpowiednie kroki w celu zrozumienia niepewności szacunków i uwzględnienia niepewności szacunków poprzez wybór odpowiednich szacunków punktowych i opracowanie powiązanych ujawnień. Jeżeli kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, biegły rewident

- (a) Zwrócenie się do kierownictwa o przeprowadzenie dodatkowych procedur w celu zrozumienia niepewności szacunku lub odniesienia się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownictwa lub rozważenie dostarczenia dodatkowych ujawnień związanych z niepewnością szacunku; oraz
- (b) Jeśli biegły rewident stwierdzi, że odpowiedź kierownictwa na prośbę biegłego rewidenta nie odnosi się w wystarczającym stopniu do niepewności szacunków, w zakresie, w jakim jest to wykonalne, należy opracować szacunek punktowy lub przedział biegłego rewidenta.

W przypadku, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają sposobu wyboru oszacowania punktowego spośród racjonalnie możliwych wyników lub nie wymagają konkretnych ujawnień, osąd kierownictwa jest ważnym czynnikiem dla biegłego rewidenta w odniesieniu do stosowności wybranego oszacowania punktowego i powiązanych ujawnień.

Kwestie, które mogą być istotne dla biegłego rewidenta w odniesieniu do ujawnień kierownictwa dotyczących niepewności szacunków, obejmują wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą wymagać ujawnień:

- *które opisują kwotę jako szacunek księgowy oraz wyjaśniają charakter i ograniczenia procesu jego dokonywania; oraz*
- *O istotnych informacjach dotyczących polityki rachunkowości związanych z szacunkami księgowymi, które mogą obejmować istotne lub krytyczne osądy kierownictwa, a także istotne założenia dotyczące przyszłości lub inne źródła niepewności szacunków.*

Opracowanie oszacowania punktowego lub zakresu audytora

7.4.19. Gdy biegły rewident opracowuje oszacowanie punktowe lub zakres w celu oceny oszacowania punktowego kierownictwa, dalsze procedury badania przez biegłego rewidenta obejmują procedury badania mające na celu:

- (a) Ocenic, czy zastosowane metody, założenia lub dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej; oraz
- (b) Ustalenie, że zakres obejmuje tylko kwoty, które są poparte wystarczającymi odpowiednimi dowodami audytu.

Decyzja biegłego rewidenta, czy opracować szacunek punktowy zamiast przedziału, może zależeć od charakteru szacunku księgowego i profesjonalnego osądu biegłego rewidenta w danych okolicznościach. Na przykład charakter wartości szacunkowej może być taki, że oczekuje się mniejszej zmienności racjonalnie możliwych wyników. W takich okolicznościach opracowanie szacunku punktowego może być skutecznym podejściem, zwłaszcza gdy można go opracować z większą precyzją.

Wymóg, aby biegły rewident ustalił, że przedział obejmuje tylko kwoty, które są poparte wystarczającymi odpowiednimi dowodami badania, nie oznacza, że oczekuje się od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania na poparcie każdego możliwego wyniku w przedziale z osobna. Jest raczej prawdopodobne, że biegły rewident uzyska dowody w celu ustalenia, że punkty na obu końcach przedziału są uzasadnione w danych okolicznościach, tym samym potwierdzając, że kwoty mieszczące się między tymi dwoma punktami również są uzasadnione, rozsądne.

Inwentaryzacja

7.4.20. Jeśli zapasy są istotne dla sprawozdań finansowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów poprzez:

- (a) O ile nie jest to niewykonalne, obecność przy spisie inwentarza z natury, aby:
 - (i) Ocenic instrukcje i procedury kierownictwa dotyczące rejestrowania i kontrolowania wyników inwentaryzacji jednostki;
 - (ii) Obserwacja wykonywania procedur liczenia przez kierownictwo;
 - (iii) Przeprowadzić inspekcję inwentarza; oraz
 - (iv) Przeprowadzić zliczanie testów;
- (b) Przeprowadzenie procedur audytu końcowej dokumentacji inwentaryzacyjnej jednostki w celu ustalenia, czy dokładnie odzwierciedla ona rzeczywiste wyniki inwentaryzacji; oraz
- (c) Jeśli spis inwentarza z natury odbywa się na dzień inny niż dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, przeprowadzenie procedur audytu w celu uzyskania dowodów audytu dotyczących tego, czy zmiany stanu zapasów między dniem spisu a dniem sporządzenia sprawozdania finansowego zostały prawidłowo zarejestrowane.

7.4.21. Jeśli biegły rewident nie uczestniczył w liczeniu zapasów z powodu nieprzewidzianych okoliczności, biegły rewident przeprowadza lub obserwuje niektóre fizyczne liczenia w alternatywnym terminie i przeprowadza procedury badania dotyczące transakcji pośrednich. Jeśli udział w spisie inwentarza z natury jest niewykonalny, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu inwentarza lub, jeśli nie jest to możliwe, określa wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.¹⁷

¹⁷Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.15.

W niektórych przypadkach obecność podczas spisu inwentarza z natury może być niewykonalna. Może to być spowodowane czynnikami takimi jak charakter i lokalizacja inwentarza, na przykład, gdy inwentarz jest przechowywany w miejscu, które może stanowić zagrożenie dla bezpieczeństwa audytora. Kwestia ogólnych niedogodności, trudności, czasu lub związanych z tym kosztów nie jest jednak wystarczająca do podjęcia przez audytora decyzji, że obecność jest niewykonalna. W niektórych przypadkach, gdy obecność jest niewykonalna, alternatywne procedury audytu, na przykład inspekcja dokumentacji późniejszej sprzedaży określonych pozycji zapasów nabytych lub zakupionych przed spisem inwentarza z natury, mogą zapewnić wystarczające odpowiednie dowody audytu dotyczące istnienia i stanu zapasów. W innych przypadkach jednak uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur badania może nie być możliwe. W takich przypadkach biegły rewident wymagane do zmodyfikowania opinii w raporcie biegłego rewidenta w wyniku ograniczenia zakresu.

7.4.22. Jeśli zapasy znajdujące się pod opieką i kontrolą strony trzeciej są istotne dla sprawozdań finansowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu tych zapasów poprzez potwierdzenie ich ilości i stanu lub przeprowadzenie inspekcji lub innych procedur badania odpowiednich do okoliczności.

Spory sądowe i roszczenia

7.4.23. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania w celu zidentyfikowania sporów sądowych i roszczeń dotyczących jednostki, które mogą powodować ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym:

- (a) Zapytanie kierownictwa i, w stosownych przypadkach, innych osób w jednostce, w tym wewnętrznego radcy prawnego;
- (b) Sprawdzanie protokołów ze spotkań osób odpowiedzialnych za zarządzanie oraz korespondencji między jednostką a jej zewnętrznym radcą prawnym; oraz
- (c) Kontrola rachunków kosztów prawnych.

7.4.24. Jeżeli biegły rewident ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia w odniesieniu do sporów sądowych lub roszczeń, które zostały zidentyfikowane, lub gdy przeprowadzone procedury badania wskazują, że mogą istnieć inne istotne spory sądowe lub roszczenia, biegły rewident, oprócz procedur wymaganych przez niniejszy standard, dąży do bezpośredniej komunikacji z zewnętrznym radcą prawnym jednostki. Biegły rewident dokonuje tego w drodze pisma z zapytaniem, przygotowanego przez kierownictwo i wysłanego przez biegłego rewidenta, w którym zwraca się do zewnętrznego radcy prawnego jednostki z prośbą o bezpośrednią komunikację z biegłym rewidentem.¹⁸

7.4.25. Biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli:

- (a) Kierownictwo odmawia udzielenia audytorowi pozwolenia na komunikację lub spotkanie z zewnętrznym radcą prawnym jednostki lub zewnętrzny radca prawny jednostki odmawia udzielenia odpowiedniej odpowiedzi na pismo z zapytaniem lub nie może udzielić odpowiedzi; oraz
- (b) Audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur badania.

¹⁸ Informacje na temat wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta znajdują się w części 9, paragraf 9.5.14.

¹⁹ Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.16.

Procedury audytu w przypadku stwierdzenia lub podejrzenia niezgodności z prawem lub regulacjami

7.4.26. Biegły rewident uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące zgodności z przepisami prawa i regulacjami powszechnie uznawanymi za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych.²⁰

7.4.27. Jeśli audytor uzyska informacje dotyczące przypadku niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, audytor powinien:

- (a) Zrozumienie charakteru i okoliczności oraz uzyskanie dalszych informacji niezbędnych do oceny możliwego wpływu na sprawozdania finansowe;
- (b) Przedyskutować niezgodność z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje;
- (c) Jeśli nie można uzyskać wystarczających informacji na temat podejrzewanej niezgodności, należy ocenić wpływ braku wystarczających odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta; oraz
- (d) Ocenić wpływ na inne aspekty badania, w tym ocenę ryzyka przez biegłego rewidenta oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń i podjąć odpowiednie działania²¹.

Korzystanie z usług organizacji usługowej

7.4.28. Jeśli jednostka korzysta z usług organizacji usługowej, biegły rewident

- (a) Ustalenie, czy w jednostce dostępne są wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące odnośnych stwierdzeń sprawozdania finansowego; a jeśli nie, to czy są one dostępne,
- (b) Przeprowadzenie dalszych procedur audytu w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów audytu.

Aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania, biegły rewident może rozważyć następujące procedury:

- Sprawdzenie rejestrów i dokumentów przechowywanych przez jednostkę użytkownika;
- Sprawdzić rejestry i dokumenty przechowywane przez organizację serwisową;
- Uzyskiwanie potwierdzeń sald i transakcji od organizacji usługowej w przypadkach, gdy jednostka użytkownika prowadzi własne niezależne rejestry sald i transakcji.

Korzystanie z pracy eksperta ds. zarządzania

7.4.29. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy tego eksperta dla celu biegłego rewidenta, ocenia odpowiedniość pracy eksperta jako dowodu badania dla odnośnego stwierdzenia.

Rozważania przy ocenie adekwatności pracy eksperta kierownictwa mogą obejmować:

- Adekwatność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta, ich spójność z innymi dowodami badania oraz to, czy zostały one odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych;

²⁰Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta

- zob. część 9, paragraf 9.5.10.

²¹Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta

- zob. część 9, paragrafy 9.5.11, 9.5.12 i 9.5.13.

- *Jeśli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie istotnych założeń i metod, należy ocenić trafność i racjonalność tych założeń i metod;*
- *Jeśli praca tego eksperta wiąże się ze znacznym wykorzystaniem danych źródłowych, adekwatność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych; oraz*
- *Jeśli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie informacji z zewnętrznego źródła informacji, znaczenie i wiarygodność tych informacji.*

Korzystanie z pracy biegłego rewidenta

7.4.30. Jeżeli biegły rewident zdecydował się skorzystać z pracy eksperta biegłego rewidenta, biegły rewident ocenia adekwatność pracy eksperta biegłego rewidenta, w tym:

- (a) Adekwatność i zasadność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania;
- (b) Jeżeli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie istotnych założeń i metod, adekwatność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach; oraz
- (c) Jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie danych źródłowych, które są istotne dla jego pracy, istotność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych.

7.4.31. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że praca eksperta biegłego rewidenta nie jest odpowiednia do celów biegłego rewidenta, biegły rewident uzgadnia dalsze prace, które mają być wykonane przez tego eksperta lub przeprowadza dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

7.5. Kumulacja nieprawidłowości

7.5.1. Biegły rewident gromadzi zniekształcenia zidentyfikowane podczas badania, inne niż te, które są wyraźnie trywialne.

Zniekształcenia, które są wyraźnie trywialne, będą miały zupełnie inny (mniejszy) rząd wielkości lub zupełnie inny charakter niż te, które zostałyby określone jako istotne, i będą zniekształceniami, które są wyraźnie nieistotne, niezależnie od tego, czy są rozpatrywane indywidualnie czy łącznie, i niezależnie od tego, czy są oceniane na podstawie jakichkolwiek kryteriów charakteru, wielkości lub okoliczności. Jeżeli istnieje niepewność co do tego, czy jedno lub więcej pozycji jest wyraźnie trywialnych, zniekształcenie nie jest uważane za wyraźnie trywialne.

7.5.2. Audytor zwraca się do kierownictwa o skorygowanie wszystkich nieprawidłowości powstałych podczas audytu.

7.5.3. Jeżeli na wniosek biegłego rewidenta kierownictwo zbadało klasę transakcji, saldo konta lub ujawnienie i skorygowało wykryte zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia nadal występują.

Wniosek taki może zostać złożony na przykład w oparciu o prognozę biegłego rewidenta dotyczącą zniekształceń zidentyfikowanych w próbie kontrolnej w odniesieniu do całej populacji, z której została ona pobrana.

7.5.4. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie podczas badania, ocenia, czy zniekształcenie wskazuje na oszustwo. Jeśli istnieje takie wskazanie, biegły rewident określa wpływ na inne aspekty badania, w tym na zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia oraz wiarygodność oświadczeń kierownictwa.

Ponieważ oszustwo wiąże się z zachętą lub presją do popełnienia oszustwa, postrzeganą okazją do jego popełnienia lub pewną racjonalizacją czynu, jest mało prawdopodobne, aby przypadek oszustwa był odosobnionym zdarzeniem. Odpowiednio,

Zniekształcenia, takie jak liczne zniekształcenia, nawet jeśli łączny efekt nie jest istotny, mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

7.5.5. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie, które może być wynikiem oszustwa i podejrzewa, że kierownictwo jest w to zaangażowane, biegły rewident

- (a) Ponowna ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem i odpowiedzi biegłego rewidenta na to ryzyko; lub
- (b) Rozważ, czy okoliczności lub warunki wskazują na możliwą znowę z udziałem pracowników, kierownictwa lub stron trzecich przy ponownym rozważaniu wiarygodności wcześniej uzyskanych dowodów.

Konsekwencje zidentyfikowanego lub podejrzewanego oszustwa zależą od okoliczności. Na przykład, nieistotne oszustwo może być znaczące, jeśli dotyczy kierownictwa wyższego szczebla. W takich okolicznościach wiarygodność wcześniej uzyskanych dowodów może zostać zakwestionowana, ponieważ mogą pojawić się wątpliwości co do kompletności i prawdziwości złożonych oświadczeń oraz autentyczności zapisów księgowych i dokumentacji. Może również istnieć możliwość znowy z udziałem pracowników, kierownictwa lub osób trzecich.

7.5.6. Audytor ustala, czy zakres, harmonogram i kierunek audytu wymagają zmiany, jeśli:

- (a) Charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia wskazują, że mogą istnieć inne zniekształcenia, które w połączeniu ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania mogą być istotne; oraz
- (b) Suma zniekształceń zgromadzonych podczas badania zbliża się do poziomu istotności.

7.6. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji

7.6.1. Audytor przekazuje informacje w odpowiednim czasie:

- (a) pisemne poinformowanie osób odpowiedzialnych za zarządzanie o istotnych niedociągnięciach w systemie kontroli wewnętrznej jednostki zidentyfikowanych podczas audytu.
- (b) Do kierownictwa:
 - (i) Na piśmie, kwestie, które zostały przekazane osobom, którym powierzono obowiązki zarządcze (chyba że bezpośrednia komunikacja z kierownictwem byłaby niewłaściwa w danych okolicznościach); oraz
 - (ii) Inne zidentyfikowane niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, które nie zostały zgłoszone, ale są na tyle istotne, że zasługują na uwagę kierownictwa.

7.6.2. W odniesieniu do przekazywania informacji o znaczących niedociągnięciach osobom, którym powierzono sprawowanie kontroli, biegły rewident dołącza opis i wyjaśnienie potencjalnego wpływu niedociągnięć oraz informacje wystarczające do zrozumienia kontekstu przekazu.

Opisując kontekst komunikatu biegłego rewidenta, biegły rewident może wyjaśnić, że:

- *Celem audytu było wyrażenie przez audytora opinii na temat sprawozdań finansowych;*
- *Badanie obejmowało analizę kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzeniem sprawozdania finansowego w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli*

- *Zgłaszane kwestie ograniczają się do tych niedociągnięć, które zostały zidentyfikowane przez audytora podczas audytu i które audytor uznał za wystarczająco ważne, aby zasługiwały na zgłoszenie osobom, którym powierzono sprawowanie rządów.*

7.6.3. Komunikując się z kierownictwem oraz, tam gdzie jest to stosowne, z osobami, którym powierzono sprawowanie kontroli, biegły rewident rozważa, czy istnieją jakiegokolwiek kwestie do zakomunikowania dotyczące wartości szacunkowych. Czyniąc to, biegły rewident rozważa, czy przyczyny ryzyka istotnego zniekształcenia odnoszą się do niepewności szacunków lub skutków złożoności, subiektywizmu, zmian lub stronniczości kierownictwa w dokonywaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.

7.7. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej części.

7.7.1. Audytor uwzględni w dokumentacji audytowej następujące elementy:

- (a) Ogólne reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego;
- (b) Powiązanie między przeprowadzonymi procedurami a ocenionym ryzykiem na poziomie stwierdzenia;
- (c) Wyniki procedur audytu, w tym wnioski, jeśli nie są one jasne;
- (d) Wyniki procedur audytowych mających na celu uwzględnienie ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo;
- (e) Wszystkie nieprawidłowości zgromadzone podczas audytu i czy zostały one skorygowane; oraz
- (f) Jeśli biegły rewident planuje wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane podczas poprzednich badań, wnioski wyciągnięte na temat polegania na takich kontrolach, które zostały przetestowane podczas poprzedniego badania.

7.7.2. W przypadku, gdy ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia wynika z oszustwa, dokumentacja biegłego rewidenta zawiera konkretną reakcję na oszustwo.

7.7.3. W przypadku, gdy audytor zidentyfikował lub podejrzewa niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, powinien to udokumentować:

- (a) Wyniki dyskusji z kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi osobami, w tym sposób, w jaki zareagowano na daną sprawę; oraz
- (b) Przeprowadzone procedury badania, dokonane znaczące profesjonalne osądy i wyciągnięte na ich podstawie wnioski.

7.7.4. W odniesieniu do wartości szacunkowych biegły rewident dokumentuje znaczące osądy związane z ustaleniem przez biegłego rewidenta, czy wartości szacunkowe i powiązane z nimi ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone.

8. Podsumowanie

Treść niniejszej części

Część 8 określa wymagania

- Ocena skorygowanych i nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych podczas audytu. Ocena późniejszych zdarzeń.
- Działania końcowe, w tym powiązane oceny. Zakończenie kontynuacji działalności i powiązane ujawnienia.
- Uzyskanie pisemnych oświadczeń i przeprowadzenie końcowych procedur

Zakres niniejszej części

Przeprowadzone oceny i wyciągnięte wnioski będą stanowić podstawę opinii biegłego rewidenta w części 9.

8.1. Cele

8.1.1. Cele audytora są następujące

- (a) Ocenic wpływ zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz wpływ wszelkich nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdania finansowe;
- (b) na podstawie uzyskanych dowodów badania stwierdza, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności; oraz
- (c) Stwierdzenie, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię biegłego rewidenta.

8.2. Ocena nieprawidłowości zidentyfikowanych podczas audytu

8.2.1. Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń zgłoszonych przez biegłego rewidenta, biegły rewident uzyskuje zrozumienie powodów, dla których kierownictwo nie dokonało korekt i uwzględnia to zrozumienie przy ocenie, czy sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń.

8.2.2. Przed oceną skutków nieskorygowanych zniekształceń biegły rewident ponownie ocenia istotność, aby potwierdzić, czy pozostaje ona odpowiednia w kontekście rzeczywistych wyników finansowych jednostki.

8.2.3. Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie, poprzez rozważenie

- (a) Charakter i rozmiar nieprawidłowości, zarówno w odniesieniu do poszczególnych kategorii transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdań finansowych jako całości, oraz szczególne okoliczności ich wystąpienia; oraz
- (b) Wpływ nieskorygowanych nieprawidłowości dotyczących poprzednich okresów na odpowiednie kategorie transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz na sprawozdanie finansowe jako całość.

8.3. Procedury analityczne, które pomagają w formułowaniu ogólnych wniosków

- 8.3.1. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury analityczne pod koniec badania, które pomagają biegłemu rewidentowi w sformułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdania finansowe są zgodne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta, oraz w zidentyfikowaniu wszelkich przesłanek wskazujących na wcześniej niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- 8.3.2. Biegły rewident bada fluktuacje lub relacje, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami uzyskanymi w trakcie badania, pytając kierownictwo i wykonując inne procedury badania niezbędne w danych okolicznościach.

8.4. Późniejsze zdarzenia

Na sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ pewne zdarzenia, które mają miejsce po dacie sprawozdania finansowego. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wyraźnie odnosi się do takich zdarzeń. Takie ramy sprawozdawczości finansowej zazwyczaj identyfikują dwa rodzaje zdarzeń:

- *Te, które dostarczają dowodów na warunki, które istniały na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego; oraz*
- *Te, które dostarczają dowodów na warunki, które powstały po dacie sprawozdania finansowego.*

Zdarzenia mające miejsce pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą raportu biegłego rewidenta

- 8.4.1. Biegły rewident przeprowadza procedury badania zaprojektowane w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia mające miejsce pomiędzy datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, zostały zidentyfikowane.
- 8.4.2. Biegły rewident przeprowadza te procedury zgodnie z paragrafem 8.4.1. za okres od daty sprawozdań finansowych do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub możliwie najbliższej tej daty, w tym:
- (a) Uzyskanie zrozumienia wszelkich procedur ustanowionych przez kierownictwo w celu zapewnienia identyfikacji kolejnych zdarzeń.
 - (b) Zwrócenie się do kierownictwa, a w stosownych przypadkach do osób, którym powierzono sprawowanie rządów, z zapytaniem, czy wystąpiły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
 - (c) Zapoznanie się z protokołami ze spotkań właścicieli, kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie, które odbyły się po dacie bilansowej, oraz zapytanie o sprawy omawiane na takich spotkaniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne.
 - (d) Zapoznanie się z miesięcznymi lub kwartalnymi informacjami finansowymi podmiotu, jeśli są dostępne.
- 8.4.3. Jeśli biegły rewident zidentyfikował zdarzenia, które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnień w nich zawartych w celu zapewnienia zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki podczas przeprowadzania procedur określonych w paragrafach 8.4.1. i 8.4.2, biegły rewident ustala, czy każde takie zdarzenie zostało odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych.

Fakty, które stały się znane biegłemu rewidentowi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą publikacji sprawozdania finansowego

- 8.4.4. Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych procedur badania dotyczących sprawozdań finansowych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, jeśli biegły rewident dowie się o faktach lub zdarzeniach, które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi w dniu sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed wydaniem sprawozdań finansowych, mogłyby spowodować zmianę sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident omawia je z kierownictwem, a tam gdzie to stosowne, z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze, i ustala, czy sprawozdania finansowe wymagają zmiany, a jeśli tak, pyta, w jaki sposób kierownictwo zamierza rozwiązać tę kwestię.
- 8.4.5. Jeśli kierownictwo zmieni sprawozdania finansowe, biegły rewident przeprowadza procedury badania niezbędne w danych okolicznościach w odniesieniu do zmiany, w tym rozszerza procedury badania przeprowadzone do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta i przedstawia nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat zmienionych sprawozdań finansowych.
- 8.4.6. W jurysdykcjach, w których prawo, regulacje lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie wymagają od kierownictwa wydania zmienionych sprawozdań finansowych, biegły rewident nie musi przedstawiać zmienionego lub nowego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, jeśli kierownictwo nie zmieni sprawozdań finansowych w okolicznościach, w których biegły rewident uważa, że powinny one zostać zmienione, wówczas biegły rewident powinien:
- Jeśli sprawozdanie biegłego rewidenta nie zostało jeszcze przekazane jednostce, zmodyfikować opinię, a następnie przekazać sprawozdanie biegłego rewidenta;²² lub
 - Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zostało już przekazane jednostce, należy powiadomić kierownictwo i osoby odpowiedzialne za zarządzanie, aby nie wydawały sprawozdań finansowych stronom trzecim przed wprowadzeniem niezbędnych poprawek. Jeżeli mimo to sprawozdania finansowe zostaną wydane bez niezbędnych zmian, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania, aby zapobiec poleganiu na sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Fakty, o których biegły rewident dowiedział się po sporządzeniu sprawozdania finansowego

- 8.4.7. Po wydaniu sprawozdań finansowych biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych procedur badania dotyczących tych sprawozdań finansowych. Jednakże, jeżeli po wydaniu sprawozdań finansowych biegły rewident dowie się o fakcie, który, gdyby był znany biegłemu rewidentowi w dniu sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta, mógłby spowodować zmianę sprawozdania biegłego rewidenta, to biegły rewident
- Omówienie sprawy z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie;
 - Ustalenie, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany; a jeśli tak, to jakiej,
 - Zapytać, w jaki sposób kierownictwo zamierza odnieść się do tej kwestii w sprawozdaniu finansowym.
- 8.4.8. Jeśli kierownictwo zmieni sprawozdania finansowe, biegły rewident
- Przeprowadzenie procedur audytu niezbędnych w okolicznościach zmiany, w tym:
 - Przedłużenie procedur badania, o których mowa w paragrafach 8.4.1. i 8.4.2., do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta i opatrzenie nowego sprawozdania biegłego rewidenta datą nie wcześniejszą niż data zatwierdzenia zmienionych sprawozdań finansowych; oraz

²²Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.21.

- (ii) Dostarczenie nowego raportu biegłego rewidenta²³ na temat zmienionych sprawozdań finansowych; oraz
- (b) Weryfikacja kroków podjętych przez kierownictwo w celu zapewnienia, że każda osoba, która otrzymała wcześniej opublikowane sprawozdanie finansowe wraz z raportem biegłego rewidenta na jego temat, została poinformowana o zaistniałej sytuacji.

8.4.9. Jeśli kierownictwo nie podejmie niezbędnych kroków w celu zapewnienia, że każda osoba, która otrzymała wcześniej wydane sprawozdania finansowe, została poinformowana o zaistniałej sytuacji i nie zmieni sprawozdań finansowych w okolicznościach, w których biegły rewident uważa, że powinny one zostać zmienione, biegły rewident podejmie odpowiednie działania w celu uniemożliwienia polegania na sprawozdaniu biegłego rewidenta.

8.5. Oceny audytora i inne działania wspierające wnioski audytora

Wymagane oceny

8.5.1. Na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania biegły rewident ocenia, czy oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia pozostają odpowiednie.

Badanie sprawozdań finansowych jest procesem kumulatywnym i iteracyjnym. W miarę jak biegły rewident przeprowadza zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą spowodować, że biegły rewident zmodyfikuje charakter, czas lub zakres zaplanowanych procedur badania. Biegły rewident może uzyskać informacje, które znacząco różnią się od informacji, na których oparto ocenę ryzyka. W takich okolicznościach biegły rewident może być zmuszony do ponownej oceny zaplanowanych procedur badania na podstawie zweryfikowanego rozważenia ocenionego ryzyka w odniesieniu do wszystkich lub niektórych klas transakcji, sald kont lub ujawnień i związanych z nimi stwierdzeń.

Biegły rewident może również rozważyć, czy takie informacje zmieniają ustalenia biegłego rewidenta dotyczące stosowności zastosowania MSB dla MZJ do badania, co może wymagać modyfikacji warunków zlecenia.

8.5.2. W przypadku wartości szacunkowych biegły rewident ocenia, na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, czy:

- (a) Oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia pozostają odpowiednie, w tym gdy zidentyfikowano wskaźniki możliwego błędu w zarządzaniu; oraz
- (b) Decyzje kierownictwa dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania szacunków księgowych w sprawozdaniach finansowych są uzasadnione w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.

8.5.3. Biegły rewident ocenia, czy dwustronna komunikacja między biegłym rewidentem a osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie była odpowiednia do celów badania. Jeśli tak nie jest, audytor ocenia wpływ, jeśli w ogóle, na audyt i podejmuje odpowiednie działania.

Na przykład może być konieczna zmiana pierwotnej oceny ryzyka, modyfikacja opinii biegłego rewidenta na podstawie ograniczenia zakresu lub podjęcie innych działań.

8.5.4. Biegły rewident przeprowadza procedury badania w celu oceny, czy ogólna prezentacja sprawozdań finansowych jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tego

²³ Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.6.7.

w ramach oceny biegły rewident rozważa, czy sprawozdania finansowe są przedstawione w sposób, który odzwierciedla odpowiedni stan rzeczy:

- (a) Klasyfikacja i opis informacji finansowych oraz leżących u ich podstaw transakcji, zdarzeń i warunków; oraz
- (b) Prezentacja, struktura i treść sprawozdań finansowych.

Podsumowanie

8.5.5. Biegły rewident stwierdza, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania. Formułując opinię, biegły rewident bierze pod uwagę wszystkie odpowiednie dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzające czy sprzeczne.

8.5.6. Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących danego stwierdzenia, podejmuje próbę uzyskania dodatkowych dowodów badania. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych.²⁴

8.5.7. Biegły rewident ocenia, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych i wyciąga wnioski na ten temat.²⁵

8.5.8. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, czy w profesjonalnym osądzie biegłego rewidenta istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które pojedynczo lub łącznie mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.²⁶

8.5.9. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach, ale istnieje istotna niepewność, biegły rewident ustala, czy sprawozdania finansowe są prawidłowe:

- (a) Odpowiednie ujawnienie głównych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz planów kierownictwa dotyczących radzenia sobie z tymi zdarzeniami lub warunkami; oraz
- (b) Wyraźne ujawnić, że istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, a zatem, że może ona nie być w stanie zrealizować swoich aktywów i wywiązać się ze swoich zobowiązań w normalnym toku działalności.

W takich przypadkach biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera oddzielną sekcję zatytułowaną "Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności".

8.5.10. Jeśli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie występuje istotna niepewność, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej sprawozdania finansowe zawierają odpowiednie ujawnienia dotyczące tych zdarzeń lub warunków.

²⁴Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.27.

²⁵Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.17.

²⁶Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.18.

8.5.11. Jeśli biegły rewident potwierdzi lub nie jest w stanie stwierdzić, czy sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa, biegły rewident ocenia wpływ na badanie, w tym na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia i sprawozdanie biegłego rewidenta.

8.6. Pisemne oświadczenia

Pisemne oświadczenia są niezbędnymi informacjami, których biegły rewident żąda w związku z badaniem sprawozdań finansowych jednostki. W związku z tym, podobnie jak odpowiedzi na zapytania, pisemne oświadczenia stanowią dowody badania. Jednakże, mimo że pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów badania, same w sobie nie dostarczają wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących żadnej ze spraw, których dotyczą. Ponadto fakt, że kierownictwo przedstawiło wiarygodne pisemne oświadczenia, nie wpływa na charakter ani zakres innych dowodów badania, które uzyskuje biegły rewident o wypełnianiu obowiązków przez kierownictwo lub o konkretnych stwierdzeniach.

8.6.1. Biegły rewident uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownictwa, które posiada odpowiednią wiedzę na temat przedmiotowych kwestii i ponosi odpowiedzialność za sprawozdania finansowe, oraz, w stosownych przypadkach, od osób, którym powierzono sprawowanie funkcji zarządczych, dotyczące następujących kwestii:

- (a) że wywiązali się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, w stosownych przypadkach, za jego rzetelną prezentację. Odpowiedzialność powinna być opisana w taki sam sposób w oświadczeniu, jak opisano w warunkach zlecenia;
- (b) Zapewnili audytorowi wszystkie istotne informacje i dostęp zgodnie z warunkami zlecenia audytu;
- (c) Wszystkie transakcje są rejestrowane i odzwierciedlane w sprawozdaniach finansowych;
- (d) że uznają swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie kontroli w celu zapobiegania oszustwom i ich wykrywania;
- (e) Ujawniły biegłemu rewidentowi wynik oceny ryzyka, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa;
- (f) że ich wiedza na temat oszustwa, podejrzenia oszustwa lub zarzutów oszustwa lub podejrzenia oszustwa została ujawniona biegłemu rewidentowi;
- (g) Ujawnili biegłemu rewidentowi tożsamość podmiotów powiązanych jednostki oraz wszystkie znane im relacje i transakcje z podmiotami powiązanymi;
- (h) że odpowiednio rozliczyli i ujawnili relacje i transakcje z podmiotami powiązanymi zgodnie z wymogami ram sprawozdawczości finansowej;
- (i) Czy wszystkie znane przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, których skutki należy uwzględnić przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, zostały ujawnione audytorowi;
- (j) Wszystkie znane faktyczne lub możliwe spory sądowe i roszczenia, których skutki należy uwzględnić przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, zostały ujawnione audytorowi oraz rozliczone i ujawnione zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej;
- (k) W odniesieniu do szacunków księgowych, czy metody, znaczące założenia i dane wykorzystane przy dokonywaniu szacunków księgowych i ujawnień są odpowiednie do osiągnięcia

ujęcie, wycena lub ujawnienie są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;

- (l) Wszystkie zdarzenia, które wystąpiły po dacie sprawozdania finansowego i w odniesieniu do których obowiązujące ramy sprawozdawczości finansowej wymagają korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione;
- (m) W odniesieniu do kontynuacji działalności, jeśli istnieje istotna niepewność, informacje na temat ich planów dotyczących przyszłych działań i wykonalności tych planów;
- (n) W odniesieniu do wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnych nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych z poprzednich okresów, które mają wpływ na dane porównawcze; oraz
- (o) Inne oświadczenia, które biegły rewident uzna za niezbędne do poparcia innych dowodów badania istotnych dla sprawozdań finansowych lub jednego lub większej liczby konkretnych stwierdzeń w sprawozdaniach finansowych, w tym w razie potrzeby do poparcia oświadczeń ustnych.

8.6.2. Biegły rewident rozważa potrzebę uzyskania oświadczeń dotyczących określonych szacunków księgowych.

8.6.3. Pisemne oświadczenie powinno mieć formę oświadczenia skierowanego do biegłego rewidenta.

Załącznik 7 zawiera przykładowy list reprezentacyjny.

Jeśli prawo lub regulacja wymaga od kierownictwa złożenia pisemnych publicznych oświadczeń dotyczących jego odpowiedzialności, a biegły rewident stwierdzi, że takie oświadczenia zawierają niektóre lub wszystkie oświadczenia wymagane przez niniejszy standard, odpowiednie kwestie objęte takimi oświadczeniami nie muszą być uwzględniane w sprawozdaniu finansowym list reprezentacyjny.

8.6.4. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, do osób, którym powierzono sprawowanie kontroli, z prośbą o pisemne oświadczenie, czy uważają, że skutki nieskorygowanych zniekształceń są nieistotne, pojedynczo lub łącznie, dla sprawozdań finansowych jako całości. Podsumowanie takich pozycji powinno być zawarte lub dołączone do pisemnego oświadczenia.

8.6.5. Jeżeli biegły rewident ma obawy dotyczące kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa, lub jego zaangażowania w ich przestrzeganie, lub otrzymane oświadczenia są niespójne z innymi dowodami badania, biegły rewident określa bardziej ogólnie wpływ na dowody badania i podejmuje odpowiednie działania, w tym rozważa możliwy wpływ na opinię zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta²⁷, mając na uwadze wymóg określony w paragrafie 8.6.7.

W przypadku zidentyfikowanych niespójności między jednym lub większą liczbą pisemnych oświadczeń a dowodami badania uzyskanymi z innego źródła, biegły rewident może rozważyć, czy ocena ryzyka pozostaje odpowiednia, a jeśli nie, zrewidować ocenę ryzyka i określić charakter, czas i zakres dalszych procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko.

Obawy dotyczące kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa lub jego zaangażowania w ich egzekwowanie mogą spowodować, że biegły rewident dojdzie do wniosku, że ryzyko wprowadzenia w błąd przez kierownictwo w sprawozdaniach finansowych jest takie, że nie można przeprowadzić badania. W takim przypadku biegły rewident może rozważyć wycofanie się ze zlecenia, o ile jest to możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacją, chyba że osoby, którym powierzono zarządzanie, wprowadzą odpowiednie środki naprawcze. Takie środki mogą jednak nie być wystarczające, aby umożliwić audytora do wydania niezmodyfikowanej opinii z audytu.

²⁷

Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.22.

- 8.6.6. Jeśli kierownictwo nie dostarczy jednego lub więcej wymaganych pisemnych oświadczeń, audytor
- (a) Omów sprawę z kierownictwem;
 - (b) Ponownie ocenić uczciwość kierownictwa i ocenić wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność ustnych i pisemnych oświadczeń oraz ogólnie dowodów kontroli; oraz
 - (c) Podjęcie odpowiednich działań, w tym określenie możliwego wpływu na opinię zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta²⁸ z uwzględnieniem wymogu zawartego w paragrafie 8.6.7.
- 8.6.7. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że istnieją wystarczające wątpliwości co do uczciwości kierownictwa, tak że pisemne oświadczenia wymagane przez paragrafy 8.6.1.(a)-(c) nie są wiarygodne²⁹ lub kierownictwo nie przedstawi pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragrafy 8.6.1.(a)-(c), biegły rewident odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych.
- 8.6.8. Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie najbliższa dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, ale nie późniejsza. Pisemne oświadczenia powinny dotyczyć wszystkich sprawozdań finansowych i okresów, o których mowa w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

8.7. Przyjmowanie ogólnej odpowiedzialności za zarządzanie i osiągnięcie jakości

- 8.7.1. Przed datowaniem sprawozdania biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy partner odpowiedzialny za zlecenie wzięł na siebie ogólną odpowiedzialność za zarządzanie i osiągnięcie jakości w ramach zlecenia badania. Czyniąc to, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że:
- (a) Zaangażowanie partnera zaangażowanego było wystarczające i odpowiednie przez cały czas trwania zlecenia badania, tak aby partner zaangażowany miał podstawę do stwierdzenia, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia; oraz
 - (b) Uwzględniono charakter i okoliczności zlecenia badania, wszelkie zmiany w tym zakresie oraz powiązane polityki lub procedury firmy.
- 8.7.2. W dniu lub przed dniem wydania sprawozdania biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania na poparcie wyciągniętych wniosków i wydania sprawozdania biegłego rewidenta.
- 8.7.3. Przed datowaniem raportu biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu sprawozdań finansowych i raportu biegłego rewidenta w celu ustalenia, czy raport, który ma zostać wydany, jest odpowiedni w danych okolicznościach.

8.8. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji

- 8.8.1. Biegły rewident powinien w odpowiednim czasie informować kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach powstałych w trakcie badania, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje.
- 8.8.2. Audytor komunikuje się z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie:

²⁸Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.23.

²⁹Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.24.

³⁰Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.25.

- (a) Nieskorygowane zniekształcenia i ich wpływ, indywidualnie lub łącznie, na opinię biegłego rewidenta, chyba że jest to zabronione przez prawo lub regulację. Komunikat biegłego rewidenta identyfikuje indywidualnie istotne nieskorygowane zniekształcenia.
- (b) Wpływ nieskorygowanych nieprawidłowości z poprzednich okresów na sprawozdanie finansowe za bieżący rok.
- (c) Poglądy biegłego rewidenta na temat znaczących jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym zasad rachunkowości, szacunków księgowych i ujawnień sprawozdań finansowych.
- (d) Istotne trudności napotkane podczas audytu, jeśli takie wystąpiły.
- (e) Istotne sprawy wynikłe w trakcie badania, w tym związane z podmiotami powiązanymi jednostki, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z kierownictwem.
- (f) Istotne ustalenia z audytu. Jeśli, zgodnie z profesjonalną oceną audytora, komunikacja ustna nie byłaby odpowiednia, taka komunikacja powinna mieć formę pisemną.
- (g) Inne, niezgłoszone wcześniej kwestie związane z oszustwami, które mogą mieć znaczenie dla obowiązków osób, którym powierzono zarządzanie, chyba że jest to zabronione przez prawo lub regulacje.
- (h) Okoliczności, jeśli występują, które wpływają na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta.
- (i) Pisemne oświadczenia, o które prosi audytor.
- (j) Inne znaczące sprawy, jeśli występują, wynikające z badania, które według profesjonalnego osądu biegłego rewidenta są istotne dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej.
- (k) Oczekiwania w tym zakresie oraz sformułowanie, jeżeli biegły rewident spodziewa się, że w sprawozdaniu biegłego rewidenta zostanie zawarty akapit dotyczący podkreślenia znaczenia lub innych kwestii.

8.8.3. O ile w zarządzanie jednostką nie są zaangażowane wszystkie osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, biegły rewident informuje osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, o zidentyfikowanych zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, w tym:

- (a) Czy zdarzenia lub warunki stanowią istotną niepewność;
- (b) Czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest właściwe przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
- (c) Adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych; oraz
- (d) W stosownych przypadkach, implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta.

8.9. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji określonych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego audytu
Poniżej opisano konkretne kwestie, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej części.*

8.9.1. Audytor uwzględni w dokumentacji audytowej następujące elementy:

- (a) Wszystkie zniekształcenia ujawnione podczas badania oraz informację, czy zostały one skorygowane, a także wniosek biegłego rewidenta co do tego, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz podstawę tego wniosku; oraz
- (b) Charakter i zakres konsultacji podjętych w trakcie audytu oraz wnioski z nich płynące, w tym sposób wdrożenia takich wniosków.

8.9.2. Dokumentacja biegłego rewidenta wykazuje, że informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych zgadzają się lub uzgadniają z bazowymi zapisami księgowymi, w tym uzgadniają lub uzgadniają ujawnienia, niezależnie od tego, czy takie informacje pochodzą z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy spoza nich.

8.9.3. Audytor gromadzi dokumentację audytową w aktach audytu i kończy proces administracyjny gromadzenia ostatecznych akt audytu w odpowiednim czasie po dacie raportu audytora.

ISQM 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające) wymaga, aby systemy zarządzania jakością w firmach ustanawiały cel jakościowy, który dotyczy terminowego gromadzenia dokumentacji zlecenia po dacie raportów ze zlecenia.³¹ Odpowiedni termin, w którym należy zakończyć gromadzenie ostatecznych akt audytu, zwykle nie przekracza 60 dni po dacie sprawozdania.

8.9.4. Po zakończeniu montażu ostatecznej dokumentacji audytowej audytor nie może usuwać ani odrzucać dokumentacji audytowej jakiegokolwiek rodzaju przed upływem okresu jej przechowywania.

ISQM 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające) wymaga, aby systemy zarządzania jakością firm ustanawiały cel jakościowy dotyczący odpowiedniego prowadzenia i przechowywania dokumentacji zlecenia w celu zaspokojenia potrzeb firmy i zapewnienia zgodności z prawem, regulacjami, odpowiednimi wymogami etycznymi lub standardami zawodowymi.³³ Okres przechowywania zleceń badania zwykle nie jest krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta lub, jeśli jest późniejszy,

8.9.5. Jeśli ma to zastosowanie, biegły rewident dokumentuje niespełnienie celu którejkolwiek z części MSRF dla LCE oraz wynikające z tego działania (takie jak wpływ na opinię biegłego rewidenta lub wycofanie się ze zlecenia, jeśli ogólny cel biegłego rewidenta nie może zostać osiągnięty).

8.9.6. Jeśli audytor uzna za konieczne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji audytowej lub dodanie nowej dokumentacji audytowej po zakończeniu montażu ostatecznych akt audytu, audytor, niezależnie od charakteru modyfikacji lub dodatków, udokumentuje:

- (a) Konkretny powody ich wprowadzenia; oraz
- (b) Kiedy i przez kogo zostały sporządzone i zweryfikowane.

³¹ ISQM 1, paragraf 31(f)

³² ISQM 1, paragraf A83

³³ ISQM 1, paragraf 31(f)

³⁴ ISQM 1, paragraf A85

9. Formułowanie opinii i raportowanie

Treść niniejszej części

Część 9 określa wymagania dotyczące:

- Formułowanie opinii;
- Rodzaje opinii audytowych; oraz
- Treść raportu biegłego rewidenta.
- Inne informacje i dane porównawcze.

Zakres niniejszej części

Niniejsza część wyjaśnia treść sprawozdania biegłego rewidenta i określa, w jaki sposób biegły rewident określa modyfikacje opinii, a także kiedy potrzebne są inne zmiany w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Określa również wymagane procedury biegłego rewidenta w odniesieniu do odpowiednich danych liczbowych i porównawczych sprawozdań finansowych oraz innych informacji (jeśli ma to zastosowanie).

Przykłady zmodyfikowanych opinii, istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności, paragrafów kładących nacisk na inne kwestie oraz powiązanych wytycznych dotyczących raportów biegłego rewidenta można znaleźć w *Uzupełniającym przewodniku biegłego rewidenta na temat sprawozdawczości finansowej*.

9.1. Cele

9.1.1. Cele audytora są następujące

- (a) sformułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania oraz wyraźne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu; oraz
- (b) Należy rozważyć, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami, jeśli takie istnieją, a danymi:
 - (i) Sprawozdania finansowe; oraz
 - (ii) Wiedza audytora uzyskana podczas audytu.

9.2. Formułowanie opinii na temat sprawozdań finansowych

9.2.1. Biegły rewident wydaje opinię na temat tego, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej.

9.2.2. W celu sformułowania tej opinii biegły rewident stwierdza, czy uzyskał wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wniosek ten uwzględnia:

- (a) Czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody audytu;
- (b) Czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie; oraz
- (c) Oceny wymagane w punktach od 9.2.3. do 9.2.6.

9.2.3. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym wskaźników możliwej stronnictwość w osądach kierownictwa.

9.2.4. Przeprowadzając ocenę, o której mowa w paragrafie 9.2.3., biegły rewident ocenia, w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy:

- (a) Sprawozdania finansowe odpowiednio ujawniają istotne zasady rachunkowości jednostki i czy zostały one przedstawione w sposób zrozumiały;
- (b) Wybrane i stosowane przez jednostkę zasady rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie;
- (c) Szacunki księgowe i związane z nimi ujawnienia dokonane przez kierownictwo są uzasadnione;
- (d) Zidentyfikowane relacje i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio ujęte, zaprezentowane i ujawnione zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej;
- (e) Informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe, w tym czy:
 - (i) Informacje, które powinny zostać uwzględnione, zostały uwzględnione;
 - (ii) Takie informacje są odpowiednio sklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane i scharakteryzowane; oraz
 - (iii) Ogólna prezentacja sprawozdania finansowego została podważona poprzez włączenie informacji, które nie są istotne lub które zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnionych kwestii;
- (f) Sprawozdania finansowe zawierają odpowiednie ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych; oraz
- (g) Terminologia stosowana w sprawozdaniach finansowych, w tym tytuł każdego sprawozdania finansowego, jest właściwa.

9.2.5. Jeżeli sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, biegły rewident ocenia również, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację. Ocena ta obejmuje rozważenie

- (a) Ogólna prezentacja, struktura i treść sprawozdań finansowych; oraz
- (b) Czy sprawozdania finansowe przedstawiają transakcje i zdarzenia leżące u ich podstaw w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Ocena biegłego rewidenta dotycząca tego, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację, zarówno pod względem w odniesieniu do prezentacji i ujawnień niezbędnych do jej osiągnięcia, jest kwestią profesjonalnego osądu.

9.2.6. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdania finansowe odpowiednio odnoszą się lub opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

9.3. Forma opinii

9.3.1. Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy stwierdzi, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Jeśli ramy sprawozdawczości finansowej są ramami rzetelnej prezentacji, jak ma to zazwyczaj miejsce w przypadku sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, wymagana opinia dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe są prezentowane rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub czy przedstawiają prawdziwy i rzetelny obraz. Jeśli ramami sprawozdawczości finansowej są ramy zgodności, wymagana opinia dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami.

9.3.2. Jeżeli sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewniają rzetelnej prezentacji, biegły rewident omawia tę kwestię z kierownictwem i, w zależności od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz sposobu rozwiązania tej kwestii, ustala, czy zmodyfikować opinię.³⁵

9.3.3. Jeżeli sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, biegły rewident nie jest zobowiązany do oceny, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację. Jednakże, jeżeli w niezwykle rzadkich okolicznościach biegły rewident stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że takie sprawozdania finansowe wprowadzają w błąd, biegły rewident omawia tę kwestię z kierownictwem i, w zależności od sposobu jej rozwiązania, ustala, czy i w jaki sposób poinformować o tym w sprawozdaniu biegłego rewidenta.³⁶

9.4. Sprawozdanie biegłego rewidenta

9.4.1. Audytor składa sprawozdanie zgodnie z określonym poniżej formatem i treścią, chyba że:

- (a) Zmiana sprawozdania biegłego rewidenta jest wymagana w celu zapewnienia zgodności z określonym układem lub brzmieniem sprawozdania biegłego rewidenta wymaganym przez prawo lub regulację danej jurysdykcji. Jeżeli układ lub treść sprawozdania biegłego rewidenta są określone przez prawo lub regulację, sprawozdanie biegłego rewidenta odwołuje się do niniejszego MSB dla LCE tylko wtedy, gdy zawiera elementy określonego formatu i treści przedstawione poniżej;
- (b) Biegły rewident jest zobowiązany do przeprowadzenia badania zgodnie ze standardem badania obowiązującym w danej jurysdykcji dla mniej złożonych jednostek ("krajowy standard badania LCE"), który określa układ lub brzmienie sprawozdania biegłego rewidenta inne niż wymagane przez MSB dla LCE i dodatkowo przestrzegał MSB dla LCE podczas przeprowadzania badania. W takim przypadku sprawozdanie biegłego rewidenta może odnosić się do MSB dla LCE w uzupełnieniu do krajowego standardu badania LCE tylko wtedy, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera elementy określonego formatu i treści przedstawione poniżej; lub
- (c) Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera zmodyfikowaną opinię, paragraf podkreślający znaczenie, paragraf dotyczący innych kwestii, istotną niepewność związaną z kontynuacją działalności, inne obowiązki sprawozdawcze lub oddzielną sekcję dotyczącą Innych informacji, w którym to przypadku biegły rewident modyfikuje opinię biegłego rewidenta (zgodnie z częścią 9.5.) lub zmienia sprawozdanie biegłego rewidenta (zgodnie z częścią 9.8.).

³⁵Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.28.

³⁶Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.29.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do [Akcjonariuszy Spółki ABC lub innego właściwego adresata]³⁷

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie³⁸ sprawozdań finansowych [Spółki ABC (Jednostki), które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym podsumowanie znaczących zasad rachunkowości (zastąpić nazwy raportów odpowiednimi tytułami)].³⁹

Naszym zdaniem załączone sprawozdanie finansowe ["przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach" lub "daje prawdziwy i rzetelny obraz"]⁴⁰ sytuacji finansowej [Jednostki] na dzień [31 grudnia 20X1 r.] oraz [jej] wyników finansowych i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].⁴¹

Podstawa opinii

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rewizji Finansowej dotyczącym badania sprawozdań finansowych jednostek o mniej złożonej strukturze (MSRF). Nasza odpowiedzialność zgodnie z MSRF dla LCE została dalej opisana w sekcji *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego* naszego raportu.⁴² Jesteśmy niezależni od [Jednostki] zgodnie z wymogami etycznymi, które są odpowiednie dla naszego badania sprawozdań finansowych w [jurysdykcji] i wypełniliśmy nasze pozostałe obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.⁴³

Odpowiedzialność [kierownictwa] za sprawozdania finansowe⁴⁴

[Kierownictwo] jest odpowiedzialne za sporządzenie [i rzetelną prezentację] sprawozdań finansowych zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]⁴⁵ oraz za kontrolę wewnętrzną, którą [kierownictwo] uznaje za niezbędną do sporządzenia sprawozdań finansowych wolnych od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, [kierownictwo] odpowiada za ocenę zdolności Jednostki do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy [kierownictwo] albo zamierza dokonać likwidacji Jednostki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych^{46 47}

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSRF dla LCE zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli takie istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie tych sprawozdań finansowych.

W ramach audytu zgodnego z MSRF dla LCE korzystamy z profesjonalnego osądu i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

Uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej [Jednostki].

Ocena stosowności stosowanych zasad rachunkowości oraz zasadności szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo.

Wyrażamy opinię na temat odpowiedności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność [Jednostki] do kontynuacji działalności. Jeżeli

stwierdzamy istnienie istotnej niepewności, jesteśmy zobowiązani do zwrócenia uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na

³⁷ Kwestie odzwierciedlone w określonym formacie i treści sprawozdania biegłego rewidenta w nawiasach kwadratowych (np. []) należy odpowiednio dostosować.

³⁸ W przypadku odmowy wydania opinii, oświadczenie wskazujące, że sprawozdania finansowe zostały zbadane, zostaje zmienione w celu stwierdzenia, że biegły rewident został zaangażowany do zbadania sprawozdań finansowych.

³⁹ Zidentyfikować jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane; zidentyfikować każde sprawozdanie finansowe, jego datę i okres oraz odnieść się do informacji dodatkowej i znaczących zasad rachunkowości lub użyć innego odpowiedniego opisu zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

⁴⁰ Zob. również 9.4.2 poniżej. Gdy sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia i opis obowiązków biegłego rewidenta odnoszą się zamiast tego do tego, czy sprawozdania finansowe są sporządzane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

⁴¹ Określić jurysdykcję pochodzenia ram sprawozdawczości finansowej, jeśli nie są to Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

⁴² Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych, oświadczenie to nie jest zawarte w raporcie biegłego rewidenta.

⁴³ Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, oświadczenie o tym, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę opinii biegłego rewidenta, zostaje zmienione tak, aby zawierało odpowiednio słowo "z zastrzeżeniem" lub "negatywna". Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, oświadczenie to nie jest zawarte w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

⁴⁴ Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

⁴⁵ W przypadku, gdy obowiązkiem kierownictwa jest sporządzenie sprawozdania finansowego dającego prawdziwy i rzetelny obraz, zapis ten może brzmieć: "Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdań finansowych dających rzetelny i jasny obraz zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] oraz za takie ...".

⁴⁶ Opis obowiązków biegłego rewidenta może być również zawarty w załączniku lub, jeżeli prawo, regulacje lub krajowe standardy badania wyraźnie na to zezwalają, jako opis na stronie internetowej odpowiedniego organu, jeżeli opis ten odnosi się do niniejszych MSB dotyczących LCE i nie jest z nimi sprzeczny. W takich przypadkach w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszcza się odniesienie do lokalizacji załącznika lub opisu. Jeżeli biegły rewident odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, opis odpowiedzialności biegłego rewidenta obejmuje tylko kwestie wymagane przez paragraf 9.5.33.

⁴⁷ W przypadku, gdy zastosowanie ma Część 10, należy dodatkowo opisać obowiązki biegłego rewidenta w ramach zlecenia badania grupy stwierdzając, że;

MSB dla MZJ

- (i) Obowiązkiem biegłego rewidenta jest zaplanowanie i przeprowadzenie badania grupy w taki sposób, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych w ramach grupy, stanowiące podstawę do sformułowania opinii na temat sprawozdań finansowych grupy;
- (ii) Audytor jest odpowiedzialny za kierowanie, nadzór i przegląd prac audytorskich wykonywanych na potrzeby audytu grupy; oraz
- (iii) Biegły rewident pozostaje wyłącznie odpowiedzialny za opinię biegłego rewidenta.

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

w powiązanych ujawnieniach w sprawozdaniach finansowych lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, do modyfikacji naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że [Jednostka] przestanie kontynuować działalność.

[Ocena ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdań finansowych, w tym ujawnień, oraz tego, czy sprawozdania finansowe przedstawiają transakcje i zdarzenia leżące u ich podstaw w sposób zapewniający rzetelną prezentację]⁴⁸.

Komunikujemy się z [kierownictwem, a w stosownych przypadkach z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie] w sprawie, między innymi, planowanego zakresu i harmonogramu badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących niedociągnięć kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta lub obojwoma tymi nazwiskami, stosownie do danej jurysdykcji].

[Adres biegłego rewidenta: nazwa lokalizacji w jurysdykcji, w której biegły rewident prowadzi działalność].

[Data: Nie wcześniej niż w dniu, w którym biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania, na których może oprzeć opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych, w tym dowody, że (i) Wszystkie stwierdzenia i ujawnienia składające się na sprawozdania finansowe zostały sporządzone; oraz (ii) Te z uznanymi standardami sprawozdawczości finansowej są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. oświadczyły, że wzięły na siebie odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe].

9.4.2. Gdy sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, biegły rewident odnosi się do "sporządzenia i rzetelnej prezentacji tych sprawozdań finansowych" lub "sporządzenia sprawozdań finansowych dających prawdziwy i rzetelny obraz", stosownie do okoliczności, w opisie odpowiedzialności za sprawozdania finansowe w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

9.4.3. Biegły rewident nie odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta zawierającym opinię niezmodyfikowaną, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja. Jeśli takie odniesienie jest wymagane przez prawo lub regulację, biegły rewident wskazuje w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że odniesienie nie zmniejsza odpowiedzialności biegłego rewidenta za opinię biegłego rewidenta.

9.5. Modyfikacje opinii

Tabele od A do C poniżej określają wymogi, dla których zmodyfikowana opinia ma być stosowana w różnych sytuacjach, a także formę i treść zmodyfikowanej opinii.

9.5.1. Biegły rewident modyfikuje opinię w raporcie biegłego rewidenta zgodnie z tabelami A-C poniżej, gdy:

- (a) Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że sprawozdania finansowe jako całość nie są wolne od istotnych zniekształceń; lub
- (b) Audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych nieprawidłowości.

9.5.2. Gdy biegły rewident modyfikuje opinię z badania, biegły rewident

- (a) Zmienić nagłówek "Podstawa opinii" na "Podstawa opinii z zastrzeżeniami", "Podstawa opinii negatywnej" lub "Podstawa odmowy wydania opinii" zgodnie z tabelami A-C; oraz
- (b) W sekcji dotyczącej podstawy opinii należy zawrzeć opis sprawy, która spowodowała modyfikację.

⁴⁸ Istotne, gdy sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z zasadami rzetelnej prezentacji.

Tabela A poniżej określa, w jaki sposób profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący charakteru sprawy powodującej modyfikację oraz powszechności jej skutków lub możliwych skutków dla sprawozdań finansowych wpływa na rodzaj opinii, która ma zostać wyrażona.

| TABELA A Natura materii powodująca modyfikację | Profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący powszechności wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdania finansowe | |
|--|---|----------------------------------|
| | <i>Istotne, ale nie wszechobecne</i> | <i>Materialny i wszechobecny</i> |
| <i>Sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone</i> | Opinia z zastrzeżeniem | Opinia negatywna |
| <i>Niemożność uzyskania wystarczających dowodów audytu</i> | Opinia z zastrzeżeniem | Zastrzeżenie dotyczące opinii |

Tabela B poniżej określa modyfikacje, które należy wprowadzić do opinii dla każdego typu opinii w tabeli A.

| TABELA B Forma opinii | Ramy uczciwej prezentacji | Ramy zgodności |
|--|---|---|
| 9.5.3. Opinia z zastrzeżeniem Raport biegłego rewidenta - nagłówek opinii: "Opinia z zastrzeżeniami" Raport biegłego rewidenta - Nagłówek podstawy opinii: "Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniami" | "Naszym zdaniem, z wyjątkiem [skutków lub możliwych skutków] ⁴⁹ kwestii opisanych w sekcji Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem, załączone sprawozdania finansowe [przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach / [przedstawiają rzetelny i jasny obraz] [...] zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]". | "...z wyjątkiem [skutków lub możliwych skutków] kwestii opisanych w sekcji Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem, załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]". |
| 9.5.4. Opinia negatywna Raport biegłego rewidenta - Nagłówek opinii: "Opinia negatywna" Raport biegłego rewidenta - Nagłówek podstawy opinii: "Podstawa wydania negatywnej opinii" | "...załączone sprawozdania finansowe nie [przedstawiają rzetelnie /dają prawdziwy i rzetelny obraz] [...] zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]". | "...załączone załączone sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramami sprawozdawczości finansowej]". |
| 9.5.5. Zastrzeżenie opinii | "Zostaliśmy zaangażowani do zbadania sprawozdań finansowych..." | |

⁴⁹ Kwestie odzwierciedlone w nawiasach kwadratowych (np. []) należy odpowiednio dostosować

| | |
|--|---|
| Raport biegłego rewidenta - nagłówek opinii: "Zastrzeżenie opinii" Raport biegłego rewidenta - Nagłówek podstawy opinii: "Podstawa zastrzeżenia opinii" | "Nie wyrażamy opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Ze względu na istotność sprawy (spraw) opisanej (opisanych) w sekcji Podstawa odmowy wydania opinii, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby stanowić podstawę do wydania opinii z badania sprawozdania finansowego". |
|--|---|

Tabela C poniżej określa szczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta ma zostać zmodyfikowana, oraz rodzaje opinii wyrażanych w tych okolicznościach w oparciu o charakter sprawy powodującej modyfikację (zob. Tabela A). Tabela C nie jest wyczerpującą listą wszystkich okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta może zostać zmodyfikowana.

| TABELA C | | | | |
|--|-----------------|------------------------|---------------------|---------------------|
| Szczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji | Para Ref | Zakwalifikowany | Niekorzystne | Zastrzeżenie |
| <i>Bilans otwarcia</i> | | | | |
| 9.5.6. Audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów kontroli dotyczących bilansów otwarcia. | 4.5.4. | ✓ | | ✓ |
| 9.5.7. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że bilanse otwarcia zawierają zniekształcenie, które istotnie wpływa na sprawozdania finansowe za bieżący okres, a skutki tego zniekształcenia nie zostały odpowiednio ujęte lub nie zostały odpowiednio przedstawione lub ujawnione. | 4.5.5. | ✓ | ✓ | |
| 9.5.8. Biegły rewident stwierdza, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że zasady rachunkowości bieżącego okresu nie są konsekwentnie stosowane w odniesieniu do bilansów otwarcia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub zmiana zasad rachunkowości nie jest odpowiednio rozliczona lub odpowiednio przedstawiona lub ujawniona, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. | 4.5.6. | ✓ | ✓ | |

| TABELA C Szczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji | Para Ref | Zakwalifikowany | Niekorzystne | Zastrzeżenie |
|--|-----------------|------------------------|---------------------|---------------------|
| 9.5.9. Opinia poprzedniego biegłego rewidenta dotycząca sprawozdań finansowych za poprzedni okres zawierała modyfikację, która pozostaje istotna dla sprawozdań finansowych za bieżący okres. | 4.5.3. | ✓ | ✓ | ✓ |
| <i>Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami</i> | | | | |
| 9.5.10. Nie można uzyskać wystarczających informacji na temat podejrzewanej niezgodności. | 7.4.26. | ✓ | | ✓ |
| 9.5.11. Audytor stwierdza, że zidentyfikowana lub podejrzewana niezgodność ma istotny wpływ na sprawozdania finansowe i nie została odpowiednio odzwierciedlona w sprawozdaniach finansowych. | 7.4.27 | ✓ | ✓ | |
| 9.5.12. Kierownictwo lub osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, uniemożliwiają biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby ocenić, czy wystąpiła lub jest prawdopodobne, że wystąpiła niezgodność, która może być istotna dla sprawozdań finansowych. | 7.4.27. | ✓ | | ✓ |
| 9.5.13. Audytor nie jest w stanie określić, czy doszło do niezgodności z przepisami z powodu ograniczeń nałożonych przez okoliczności, a nie przez kierownictwo lub osoby, którym powierzono zarządzanie. | 7.4.27. | ✓ | | ✓ |
| <i>Potwierdzenia zewnętrzne</i> | | | | |
| 9.5.14. Biegły rewident stwierdza, że odmowa kierownictwa dotycząca umożliwienia biegłemu rewidentowi wysłania prośby o potwierdzenie jest nieuzasadniona lub biegły rewident jest niezdolny do uzyskania odpowiednich i wiarygodnych | 7.3.24. | ✓ | | ✓ |

| TABELA C | | | | |
|--|------------------|------------------------|---------------------|---------------------|
| Szczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji | Para Ref | Zakwalifikowany | Niekorzystne | Zastrzeżenie |
| dowody badania z alternatywnych procedur badania. | | | | |
| <i>Inwentaryzacja</i> | | | | |
| 9.5.15. Biegły rewident nie może przeprowadzić alternatywnych procedur badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów. | 7.4.21. | ✓ | | ✓ |
| <i>Spory sądowe i roszczenia</i> | | | | |
| 9.5.16. Kierownictwo odmawia udzielenia biegłemu rewidentowi zgody na komunikację lub spotkanie z zewnętrznym radcą prawnym jednostki lub zewnętrznym radcą prawnym jednostki odmawia udzielenia odpowiedniej odpowiedzi na pismo z zapytaniem lub nie może udzielić odpowiedzi; a biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur badania. | 7.4.25 | ✓ | | ✓ |
| <i>Kontynuacja działalności</i> | | | | |
| 9.5.17. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, ale w profesjonalnym osądzie audytora zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest niewłaściwe. | 7.4.1. 8.5.7. | | ✓ | |

| | | | | |
|--|-------|---|---|--|
| 9.5.18. W sprawozdaniu finansowym nie ujawniono odpowiednich informacji na temat istotnej niepewności. | | | | |
| 9.5.19. W takim przypadku podstawa opinii z zastrzeżeniem (lub negatywnej) powinna stwierdzać, że "istnieje istotna niepewność, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności". obawy i że finanse | 7.4.4 | ✓ | ✓ | |
| | 8.5.8 | | | |

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGŁADOWYM

| TABELA C Szczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji | Para Ref | Zakwalifik owane | Niekorzyst ne | Zastrzeżeni e |
|---|-----------------|-----------------------------|--------------------------|--------------------------|
| oświadczenia nie ujawniają odpowiednio tej kwestii". | | | | |
| 9.5.20. Podczas oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności, okres jest krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, a kierownictwo nie dokonuje ani nie rozszerza swojej oceny, co prowadzi do tego, że biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania. | 7.4.2. | ✓ | | ✓ |
| <i>Późniejsze zdarzenia</i> | | | | |
| 9.5.21. Fakty stają się znane biegłemu rewidentowi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą wydania sprawozdań finansowych, a kierownictwo nie zmienia sprawozdań finansowych w okolicznościach, w których biegły rewident uważa, że wymagają one zmiany. | 8.4.6. | ✓ | ✓ | ✓ |
| <i>Pisemne oświadczenia</i> | | | | |
| 9.5.22. Biegły rewident stwierdza, że pisemne oświadczenia wymagane przez niniejszy standard nie są wiarygodne. | 8.6.5. | ✓ | | ✓ |
| 9.5.23. Kierownictwo nie dostarczyło co najmniej jednego z wymaganych pisemnych oświadczeń. | 8.6.6. | ✓ | | ✓ |
| 9.5.24. Biegły rewident stwierdza, że istnieją wystarczające wątpliwości co do uczciwości kierownictwa, aby pisemne oświadczenia wymagane przez 8.6.1.(a)-(c) nie są wiarygodne. | 8.6.7. | | | ✓ |

| TABELA C | | | | |
|--|-----------------|------------------------|---------------------|---------------------|
| Szczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji | Para Ref | Zakwalifikowany | Niekorzystne | Zastrzeżenia |
| 9.5.25. Gdy kierownictwo nie przedstawi pisemnych oświadczeń wymaganych w pkt 8.6.1.(a)-(c). | 8.6.7. | | | ✓ |
| <i>Odpowiednie liczby</i> | | | | |
| 9.5.26. Przedstawiono odpowiednie dane liczbowe, sprawozdanie biegłego rewidenta za poprzedni okres, w wersji poprzednio wydanej, zawierało opinię z zastrzeżeniem, odmowę wydania opinii lub opinię negatywną, a kwestia, która spowodowała modyfikację, jest nierozwiązana. Akapit Podstawa modyfikacji: (a) odnosi się zarówno do danych liczbowych bieżącego okresu, jak i do odpowiadających im danych liczbowych w opisie sprawy powodującej modyfikację, gdy skutki lub możliwe skutki tej sprawy dla danych liczbowych bieżącego okresu są istotne; lub (b) w innych przypadkach wyjaśnia, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na skutki lub możliwe skutki nierozwiązanej sprawy dla porównywalności danych liczbowych bieżącego okresu i odpowiadających im danych liczbowych. | 9.7.6 | ✓ | ✓ | ✓ |
| <i>Inne przedmioty</i> | | | | |
| 9.5.27. Audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania. | 8.5.6. | ✓ | | ✓ |
| 9.5.28. Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z wymogami ram rzetelnej prezentacji nie zapewniają rzetelnej prezentacji. | 9.3.2. | | ✓ | |

| | | | | |
|--|-------|---|---|---|
| 9.5.29. Sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramami zgodności, a w niezwykle rzadkich przypadkach | 9.3.3 | ✓ | ✓ | ✓ |
|--|-------|---|---|---|

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGŁĄDOWYM

| TABELA C Szczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji | Para Ref | Zakwalifik owane | Niekorzyst ne | Zastrzeżeni e |
|---|-----------------|-----------------------------|--------------------------|--------------------------|
| okoliczności, biegły rewident stwierdza, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że takie sprawozdania finansowe wprowadzają w błąd. | | | | |

Inne kwestie związane z modyfikacjami

9.5.30. Jeżeli biegły rewident odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ponieważ takie odniesienie jest istotne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta, biegły rewident wskazuje w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że takie odniesienie nie zmniejsza odpowiedzialności biegłego rewidenta za tę opinię.

9.5.31. W przypadku istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, które odnosi się do:

- (a) W przypadku zniekształceń określonych kwot w sprawozdaniach finansowych (w tym ujawnień ilościowych) biegły rewident zamieszcza w sekcji "Podstawa wydania opinii" opis i kwantyfikację skutków finansowych zniekształcenia, chyba że jest to niewykonalne w praktyce. Jeżeli określenie skutków finansowych nie jest wykonalne w praktyce, biegły rewident stwierdza to w tej sekcji.
- (b) W przypadku ujawnień o charakterze jakościowym biegły rewident zamieszcza w sekcji Podstawa wydania opinii wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia są zniekształcone.
- (c) W przypadku nieujawnienia w sprawozdaniach finansowych informacji, których ujawnienie jest wymagane, biegły rewident:
 - (i) Omówienie nieujawnienia z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie;
 - (ii) Opisać w sekcji "Podstawa opinii" charakter pominiętych informacji; oraz
 - (iii) O ile nie jest to zabronione przez prawo lub regulacje, należy uwzględnić pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że jest to wykonalne w praktyce, a biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące pominiętych informacji.

9.5.32. Jeśli modyfikacja wynika z niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, biegły rewident zamieszcza w sekcji "Podstawa wydania opinii" powody tej niemożności.

9.5.33. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych z powodu niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, biegły rewident zmienia sekcję Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych w raporcie zgodnie z paragrafem 9.4.1, aby uwzględnić tylko następujące elementy:

- (a) Oświadczenie, że obowiązkiem biegłego rewidenta jest przeprowadzenie badania sprawozdań finansowych jednostki zgodnie z MSRF dla LCE oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta;
- (b) Stwierdzenie, że z powodu sprawy (spraw) opisanej (opisanych) w sekcji Podstawa odmowy wyrażenia opinii, biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę do wyrażenia opinii z badania sprawozdań finansowych; oraz

- (c) Oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi dotyczącymi badania oraz wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami.

9.5.34. Jeśli biegły rewident wyraził negatywną opinię lub odmówił wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, biegły rewident opisuje w sekcji Podstawa opinii powody wszelkich innych spraw, o których biegły rewident wie, a które wymagałyby modyfikacji opinii, oraz ich skutki.

9.6. Inne akapity w raporcie biegłego rewidenta

Akapity "Podkreślenie znaczenia" i "Inne kwestie" w raporcie biegłego rewidenta są stosowane, gdy biegły rewident uzna to za konieczne:

- *Zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę lub sprawy przedstawione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są na tyle istotne, że mają fundamentalne znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników (podkreślenie sprawy); lub*
- *Zwrócenie uwagi użytkowników na wszelkie kwestie lub sprawy inne niż te przedstawione lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, które są istotne dla zrozumienia przez użytkowników badania, opinii biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta. odpowiedzialności lub raportu biegłego rewidenta (Inne kwestie).*

Podkreślenie znaczenia akapitów

9.6.1. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę przedstawioną lub ujawnioną w sprawozdaniach finansowych, która według zawodowego osądu biegłego rewidenta jest na tyle ważna, że ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników, a biegły rewident nie byłby zobowiązany do zmiany opinii w wyniku tej sprawy, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf Podkreślenie sprawy wskazujący, że sprawozdanie biegłego rewidenta nie zostało zmodyfikowane w odniesieniu do podkreślonej sprawy.

Przykłady sytuacji, w których mogą być potrzebne akapity podkreślające znaczenie, obejmują:

- *Gdy ramy sprawozdawczości finansowej określone przepisami prawa lub regulacjami byłyby niedopuszczalne, gdyby nie fakt, że są one określone przepisami prawa lub regulacjami.*
- *Gdy fakty stają się znane biegłemu rewidentowi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta i biegły rewident przedstawia nowe lub zmienione sprawozdanie biegłego rewidenta (tj. późniejsze zdarzenia).*

Włączenie do sprawozdania biegłego rewidenta paragrafu zawierającego podkreślenie istoty sprawy nie ma wpływu na opinię biegłego rewidenta. Paragraf podkreślający znaczenie nie zastępuje:

- *Zmodyfikowana opinia, gdy wymagają tego okoliczności konkretnego zlecenia badania;*
- *Ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, które zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej są wymagane od kierownictwa lub które są w inny sposób niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji; lub*
- *Raportowanie, gdy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.*

Paragrafy dotyczące innych spraw

Treść paragrafu "Inne zagadnienia" wyraźnie odzwierciedla, że takie inne zagadnienia nie muszą być prezentowane i ujawniane w sprawozdaniu finansowym. Paragraf "Inne zagadnienia" nie obejmuje

informacje, których audytorowi nie wolno udzielać na mocy przepisów prawa, regulacji lub innych obowiązków zawodowych.

standardy, na przykład standardy etyczne dotyczące poufności informacji. Paragraf "Inne kwestie" nie obejmuje również informacji, których dostarczenie jest wymagane przez kierownictwo.

9.6.2. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne poinformowanie o sprawie innej niż przedstawione lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, która według zawodowego osądu biegłego rewidenta jest istotna dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf Inne sprawy, o ile nie jest to zabronione przez prawo lub regulację.

Treść innych akapitów w raporcie z audytu

9.6.3. Jeżeli biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta uwzględnia paragraf dotyczący podkreślenia znaczenia, paragraf dotyczący innych kwestii lub istotną niepewność związaną z kontynuacją działalności, biegły rewident uwzględnia paragraf lub sekcję zgodnie z poniższą tabelą D:

| TABELA D | | | |
|---|---|--|--|
| Akapit lub sekcja | Lokalizacja | Nagłówek powinien zawierać | Treść powinna zawierać |
| 9.6.4. Podkreślenie ustępu Sprawy | Oddzielna sekcja raportu biegłego rewidenta | Odpowiedni nagłówek zawierający "Podkreślenie znaczenia" | Wyraźne odniesienie do podkreślanej kwestii oraz do miejsca, w którym odpowiednie ujawnienia, które w pełni opisują tę kwestię, można znaleźć w sprawozdaniu finansowym. Odniesienie wyłącznie do informacji przedstawionych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Wskazanie, że opinia biegłego rewidenta nie została zmodyfikowana w odniesieniu do podkreślonej kwestii. |
| 9.6.5. Inne Akapit główny | Oddzielna sekcja raportu biegłego rewidenta | Odpowiedni nagłówek zawierający "Inne sprawy" | Odpowiednio do okoliczności. |
| 9.6.6. Materiał Niepewność związana z paragrafem kontynuacji działalności | Oddzielna sekcja raportu biegłego rewidenta | "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" | Zwrócić uwagę na notę w sprawozdaniu finansowym, która ujawnia kwestie związane z istotną niepewnością. Stwierdzenie, że te zdarzenia lub warunki wskazują na istnienie istotnej niepewności, która może budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz że opinia biegłego rewidenta nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii. |

9.6.7. Jeżeli fakty zostaną ujawnione biegłemu rewidentowi po wydaniu sprawozdań finansowych i jeżeli kierownictwo zmieni sprawozdania finansowe, biegły rewident zamieszcza w nowym lub

zmienionym sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf dotyczący podkreślenia znaczenia lub paragraf dotyczący innych kwestii, zwracając uwagę użytkowników na przyczynę zmiany i odnosząc się do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta.

9.7. Informacje porównawcze - odpowiednie dane i porównawcze sprawozdania finansowe

9.7.1. Biegły rewident ustala, czy sprawozdania finansowe zawierają informacje porównawcze wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej oraz czy takie informacje są odpowiednio sklasyfikowane. Czyniąc to, biegły rewident ocenia, czy:

- (a) Kwoty i ujawnienia w poprzednim okresie są zgodne z danymi porównawczymi lub zostały przekształcone; oraz
- (b) Zasady rachunkowości odzwierciedlone w danych porównawczych są spójne z zasadami stosowanymi w bieżącym okresie lub, w przypadku zmian, zostały prawidłowo rozliczone i odpowiednio przedstawione lub ujawnione.

9.7.2. Jeżeli biegły rewident dowie się o możliwym istotnym zniekształceniu informacji porównawczych podczas przeprowadzania badania bieżącego okresu, przeprowadza on dodatkowe procedury badania niezbędne w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających dowodów badania, aby ustalić, czy wystąpiło istotne zniekształcenie. Jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zmienione, biegły rewident ustala, czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionymi sprawozdaniami finansowymi.

9.7.3. Jeżeli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a biegły rewident nie ma zakazu wynikającego z przepisów prawa lub regulacji powoływania się na sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta dotyczące odpowiednich danych liczbowych i zdecyduje się to uczynić, biegły rewident stwierdza to w paragrafie Inne kwestie w sprawozdaniu biegłego rewidenta:

- (a) Fakt, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta;
- (b) Rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta oraz, jeśli opinia została zmodyfikowana, jej uzasadnienie; oraz
- (c) Data tego raportu.

9.7.4. Jeżeli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta i są prezentowane jako porównawcze sprawozdania finansowe, oprócz wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, biegły rewident stwierdza w paragrafie Inne kwestie:

- (a) Fakt, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta;
- (b) Rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta oraz, jeśli opinia została zmodyfikowana, jej uzasadnienie; oraz
- (c) Data tego sprawozdania, chyba że sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta dotyczące sprawozdań finansowych za poprzedni okres zostało ponownie opublikowane wraz ze sprawozdaniami finansowymi.

9.7.5. Jeżeli sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie zostały zbadane, biegły rewident stwierdza w paragrafie dotyczącym innych kwestii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że odpowiednie dane liczbowe lub porównawcze sprawozdania finansowe nie zostały zbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z wymogu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów

badania, że bilanse otwarcia nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdania finansowe za bieżący okres.

Odpowiednie liczby

9.7.6. Gdy prezentowane są dane porównawcze, opinia biegłego rewidenta nie odnosi się do danych porównawczych, chyba że zgodnie z paragrafem 9.7.5 lub w następujących okolicznościach:

- (a) Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta za poprzedni okres, w wersji poprzednio wydanej, zawierało opinię z zastrzeżeniem, odmowę wyrażenia opinii lub opinię negatywną, a sprawa, która spowodowała modyfikację jest nierozwiązana, biegły rewident modyfikuje opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres.⁵⁰
- (b) Jeśli biegły rewident uzyska dowody badania wskazujące na istnienie istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres, o których uprzednio wydano opinię niezmodyfikowaną, a odpowiednie dane liczbowe nie zostały odpowiednio przekształcone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych za bieżący okres, zmodyfikowaną w odniesieniu do odpowiednich danych liczbowych w nich zawartych.

Porównawcze sprawozdania finansowe

9.7.7. W przypadku prezentacji porównawczych sprawozdań finansowych opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego okresu, za który prezentowane są sprawozdania finansowe i na temat którego wyrażana jest opinia z badania.

9.7.8. W przypadku składania sprawozdania na temat sprawozdań finansowych za poprzedni okres w związku z badaniem bieżącego okresu, jeżeli opinia biegłego rewidenta na temat takich sprawozdań finansowych za poprzedni okres różni się od opinii wyrażonej przez biegłego rewidenta wcześniej, biegły rewident ujawnia merytoryczne powody odmiennej opinii w paragrafie Inne kwestie.

9.8. Inne informacje

"Inne informacje" to informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdania finansowe i raport biegłego rewidenta na ich temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki.

9.8.1. Biegły rewident ustala, w drodze dyskusji z kierownictwem, który(e) dokument(y) składa(ją) się na raport roczny oraz planowany przez jednostkę sposób i termin wydania takiego(ych) dokumentu(ów).

9.8.2. Audytor zapoznaje się z pozostałymi informacjami oraz:

- (a) Rozważyć, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami a sprawozdaniami finansowymi; oraz
- (b) Należy rozważyć, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania.

9.8.3. Jako podstawę rozważań w paragrafie 9.8.2.(a) biegły rewident, w celu oceny ich spójności, porównuje wybrane kwoty lub inne pozycje w innych informacjach (które mają być takie same jak kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniach finansowych, podsumowywać je lub zapewniać większą szczegółowość) z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniach finansowych.

Oceniając spójność wybranych kwot lub innych pozycji, biegły rewident nie jest zobowiązany do porównywania wszystkich kwot lub innych pozycji w innych informacjach, które mają być takie same jak kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym, ani do ich podsumowywania lub dostarczania bardziej szczegółowych informacji na ich temat z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniach finansowych.

9.8.4. Zapoznając się z pozostałymi informacjami, biegły rewident powinien również zwracać uwagę na oznaki, że pozostała część pozostałych informacji, która nie jest związana ze sprawozdaniami finansowymi lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania, wydaje się być istotnie zniekształcona.

⁵⁰Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta - zob. część 9, paragraf 9.5.26.

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

9.8.5. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że istnieje istotna niespójność (lub dowie się, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone), biegły rewident omawia tę kwestię z kierownictwem i, jeśli to konieczne, przeprowadza inne procedury w celu ustalenia, czy:

- (a) Istnieje istotne zniekształcenie innych informacji;
- (b) Istnieją istotne nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych; lub
- (c) Zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta wymaga aktualizacji.

9.8.6. Jeśli biegły rewident stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że istnieje istotne zniekształcenie innych informacji, biegły rewident zwraca się do kierownictwa o skorygowanie innych informacji. Jeżeli kierownictwo:

- (a) zgadza się na dokonanie korekty, audytor stwierdza, że korekta została dokonana; lub
- (b) Jeżeli biegły rewident odmawia dokonania korekty, biegły rewident informuje o tym osoby odpowiedzialne za zarządzanie i żąda dokonania korekty. Jeśli korekta nadal nie zostanie dokonana, biegły rewident rozważa konsekwencje dla sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z Tabelą E poniżej lub wycofuje się ze zlecenia, jeśli jest to możliwe.

9.8.7. Jeżeli biegły rewident uzyskał niektóre lub wszystkie inne informacje w dniu sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta sekcję Inne informacje zgodnie z Tabelą E.

| TABELA E Akapit lub sekcja | Lokalizacja | Nagłówek powinien zawierać | Treść powinna zawierać |
|---|---|---|--|
| 9.8.8. Inne Sekcja informacyjna | Oddzielna sekcja raportu biegłego rewidenta | "Inne informacje " lub inny odpowiedn i tytuł | <ul style="list-style-type: none"> (a) Oświadczenie, że kierownictwo jest odpowiedzialne za pozostałe informacje; (b) Identyfikacja innych informacji, jeśli takie istnieją, uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta; (c) Stwierdzenie, że opinia biegłego rewidenta nie obejmuje innych informacji i w związku z tym biegły rewident nie wyraża opinii z badania ani żadnej formy wniosku poświadczającego na ich temat; (d) Opis obowiązków biegłego rewidenta związanych z odczytywaniem, analizowaniem i raportowaniem innych informacji zgodnie z wymogami niniejszego MSB dla LCE; oraz (e) Gdy inne informacje zostały uzyskane przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, albo: <ul style="list-style-type: none"> (i) Oświadczenie, że audytor nie ma nic do zgłoszenia; lub (ii) Jeśli biegły rewident stwierdził, że istnieje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oświadczenie, które opisuje |

| | | | |
|--|--|--|---|
| | | | nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji. |
|--|--|--|---|

9.8.9. O ile nie jest to wymagane przez prawo lub regulacje, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera sekcji Inne informacje.

9.9. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy

9.9.1. Biegły rewident dokumentuje procedury przeprowadzone w odniesieniu do innych informacji oraz ostateczną wersję innych informacji.

10. Badania sprawozdań finansowych Grupy

Treść niniejszej części

Część 10 określa szczególne względy, które mają zastosowanie do badania grupy. W całej niniejszej części "biegły rewident" powinien być rozumiany jako "biegły rewident grupy".

Zakres niniejszej części

Wszystkie części MSRF dla LCE mają zastosowanie do badania grupy. Wymogi i wytyczne zawarte w niniejszej części odnoszą się lub rozszerzają zastosowanie innych części MSRF dla LCE do badania

10.1. Cel

10.1.1. Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz zaplanowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania, aby odpowiednio zareagować na te ocenione ryzyka.

10.2. Planowanie działań

10.2.1. Stosując Część 5, biegły rewident ustala i w razie potrzeby aktualizuje zakres, harmonogram i kierunek badania grupy. Czyniąc to, biegły rewident określa:

- (a) Komponenty, w których będą wykonywane prace audytowe; oraz
- (b) Zasoby potrzebne do wykonania zlecenia badania grupy.

Komponenty

Określenie komponentów, przy których należy przeprowadzić badanie, jest kwestią profesjonalnego osądu. Kwestie, które mogą mieć wpływ na decyzję biegłego rewidenta obejmują, na przykład:

- *Charakter zdarzeń lub warunków, które mogą powodować ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie twierdzenia sprawozdania finansowego grupy, które są związane z komponentem, na przykład nowo utworzonymi lub nabytymi jednostkami lub jednostkami biznesowymi lub jednostkami lub jednostkami biznesowymi, w których nastąpiły znaczące zmiany.*
- *Dezagregacja istotnych klas transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniach finansowych grupy w podziale na komponenty, z uwzględnieniem wielkości i charakteru aktywów, zobowiązań i transakcji w danej lokalizacji lub jednostce biznesowej w stosunku do sprawozdań finansowych grupy.*
- *Czy oczekuje się, że wystarczające odpowiednie dowody badania zostaną uzyskane dla wszystkich znaczących kategorii transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniach finansowych grupy na podstawie prac audytowych zaplanowanych w odniesieniu do informacji finansowych zidentyfikowanych komponentów.*
- *Charakter i zakres nieprawidłowości lub niedociągnięć w zakresie kontroli zidentyfikowanych w komponentach w audytach poprzednich okresów.*
- *Charakter i zakres powszechności kontroli w całej grupie oraz czy, a jeśli tak, to w jaki sposób, grupa centralizuje działania istotne dla sprawozdawczości finansowej.*

W oparciu o zrozumienie struktury organizacyjnej i systemu informatycznego grupy, biegły rewident może stwierdzić, że informacje finansowe niektórych podmiotów lub jednostek biznesowych mogą być

rozpatrywane łącznie dla celów planowania i przeprowadzania procedur badania. Na przykład grupa może składać się z trzech podmiotów prawnych o podobnych cechach biznesowych, działających w tej samej lokalizacji geograficznej, pod tym samym kierownictwem i korzystających ze wspólnego systemu kontroli wewnętrznej, w tym systemu informatycznego. W takich okolicznościach biegły rewident może podjąć decyzję o traktowaniu tych trzech podmiotów prawnych jako jednego komponentu.

Zasoby

Część 3 wymaga od partnera zlecenia ustalenia, czy wystarczające i odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia zostały przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie w odpowiednim czasie. Ustalenie przez biegłego rewidenta zasobów potrzebnych do przeprowadzenia badania grupy jest kwestią profesjonalnego osądu i może obejmować zrozumienie:

- Grupa;
- Komponenty w ramach grupy, w których mają być wykonywane prace audytowe, lokalizacja takich komponentów oraz wszelkie powiązane czynniki jurysdykcyjne, takie jak język, kultura i przepisy; oraz
- Niezależnie od tego, czy praca ma być wykonywana centralnie, w komponentach, czy też w połączeniu z innymi rozwiązaniami.

10.2.2. Jeżeli po przyjęciu lub kontynuacji zlecenia badania grupy partner zlecenia stwierdzi, że nie można uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, partner zlecenia rozważa możliwy wpływ na badanie grupy.

10.3. Istotność

10.3.1. Stosując Część 5, gdy klasy transakcji, salda kont lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych grupy są zdezagregowane na poszczególne komponenty, dla celów planowania i przeprowadzania procedur badania, biegły rewident określa istotność wyników komponentu. Aby uwzględnić ryzyko agregacji, kwota ta powinna być niższa niż istotność wyników grupy.

Kwota istotności wydajności komponentu może być różna dla każdego komponentu. Ponadto, kwota istotności wydajności komponentu dla indywidualnego komponentu nie musi być arytmetyczną częścią istotności wydajności grupy, w związku z czym suma kwot istotności wydajności komponentu może przekraczać istotność wydajności grupy.

MSRF dla LCE nie wymaga określenia istotności wyników komponentów dla każdej klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia dla komponentów, dla których przeprowadzane są procedury badania. Jeżeli jednak, w szczególnych okolicznościach grupy, istnieje jedna lub więcej określonych klas transakcji, sald kont lub ujawnień, dla których można racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia o kwotach mniejszych niż istotność dla sprawozdań finansowych grupy jako całości mogą wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych grupy, część 5 wymaga określenia poziomu lub poziomów istotności, które należy zastosować do tych określonych klas transakcji, sald kont lub ujawnień. W takich okolicznościach biegły rewident może być zmuszony do rozważenia, czy istotność składnika wyników niższa od kwoty może być odpowiednia dla tych konkretnych klas transakcji, sald kont lub ujawnień.

Określenie istotności wyników składnika nie jest prostym, mechanicznym obliczeniem i wymaga zastosowania profesjonalnego osądu. Czynniki, które biegły rewident może wziąć pod uwagę przy ustalaniu Istotności wydajności komponentu obejmuje następujące elementy:

- Zakres dezagregacji informacji finansowych pomiędzy komponentami (np. wraz ze wzrostem zakresu dezagregacji pomiędzy komponentami, niższa istotność wyników komponentu byłaby zwykle odpowiednia w celu uwzględnienia ryzyka agregacji). Względne znaczenie komponentu dla grupy może wpływać na zakres dezagregacji (np. jeśli pojedynczy komponent stanowi dużą część grupy, prawdopodobnie może istnieć mniejsza dezagregacja między komponentami).

- Oczekiwania dotyczące charakteru, częstotliwości i skali nieprawidłowości w komponentach informacji finansowej, na przykład charakter i zakres nieprawidłowości zidentyfikowanych w komponentach w poprzednich audytach.

W celu przeciwdziałania ryzyku agregacji, paragraf 10.3.1. wymaga, aby istotność wyników komponentu była niższa niż istotność wyników grupy. W niektórych okolicznościach istotność wyników poszczególnych komponentów może być jednak ustalona na poziomie bliższym istotności wyników grupy, ponieważ ryzyko agregacji jest mniejsze, np. gdy informacje finansowe dotyczące jednego komponentu stanowią istotną część wyniku grupy.

część sprawozdania finansowego grupy.

10.4. Zrozumienie Grupy i jej otoczenia, obowiązujących ram sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej Grupy

10.4.1. Stosując Część 6, biegły rewident uzyskuje zrozumienie

- (a) Struktura organizacyjna grupy i jej model biznesowy, w tym:
 - (i) Lokalizacje, w których grupa prowadzi działalność;
 - (ii) Charakter operacji lub działań grupy oraz zakres, w jakim są one podobne w całej grupie; oraz
 - (iii) Zakres, w jakim model biznesowy grupy integruje wykorzystanie IT.
- (b) Obowiązujące ramy sprawozdawczości finansowej oraz spójność zasad i praktyk księgowych w całej grupie.
- (c) System kontroli wewnętrznej grupy, w tym:
 - (i) Proces konsolidacji stosowany przez grupę i korekty konsolidacyjne;
 - (ii) Charakter i zakres wspólnej kontroli;
 - (iii) W jaki sposób grupa centralizuje działania istotne dla sprawozdawczości finansowej; oraz
 - (iv) Sposób, w jaki kierownictwo grupy informuje kierownictwo jednostek lub jednostek biznesowych o istotnych kwestiach, które wspierają sporządzanie sprawozdań finansowych grupy.

10.5. Identyfikacja i ocena ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości

10.5.1. Stosując Część 6, na podstawie zrozumienia uzyskanego w paragrafie 10.4.1. biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, w tym w odniesieniu do procesu konsolidacji.

Stosując Część 6, biegły rewident jest zobowiązany do zidentyfikowania i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem oraz do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania, których charakter, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadają ocenionym ryzykom istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia. Informacje wykorzystywane do identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego Grupy

Sprawozdania finansowe spowodowane oszustwem mogą obejmować następujące elementy:

- Czy istnieją szczególne składniki, które są bardziej podatne na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- Czy w procesie konsolidacji występują czynniki ryzyka oszustwa lub wskaźniki stroniczości zarządzania.
- W jaki sposób osoby odpowiedzialne za zarządzanie grupą monitorują procesy kierownictwa grupy w zakresie identyfikacji i reagowania na ryzyko nadużyć w grupie oraz kontrole ustanowione przez kierownictwo grupy w celu ograniczenia tego ryzyka.
- Odpowiedzi osób odpowiedzialnych za zarządzanie grupą oraz kierownictwa grupy na zapytanie biegłego rewidenta o to, czy posiadają wiedzę na temat jakiegokolwiek faktycznego, podejrzanego lub domniemanego oszustwa wpływające na komponent lub grupę.

10.6. Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia

10.6.1. Stosując Część 7, biegły rewident określa komponenty, w których należy przeprowadzić dalsze procedury badania, oraz charakter, harmonogram i zakres prac, które należy wykonać w tych komponentach.

Dalsze procedury badania mogą być projektowane i przeprowadzane centralnie, jeżeli dowody badania, które mają być uzyskane w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania w odniesieniu do jednej lub większej liczby znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień w ujęciu zagregowanym, będą odpowiadać na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, na przykład jeżeli ewidencja księgowa transakcji przychodowych całej grupy jest prowadzona centralnie.

Biegły rewident może stwierdzić, że informacje finansowe komponentów można uznać za pojedynczą populację do celów przeprowadzenia dalszych procedur badania, na przykład, gdy transakcje są uważane za jednorodne, ponieważ mają te same cechy, powiązane ryzyka istotnego zniekształcenia są takie same, a kontrole są zaprojektowane i działają w spójny sposób. W takich przypadkach istotność wyników grupy będzie często wykorzystywana do celów przeprowadzenia tych procedur.

W innych okolicznościach procedury mające na celu reakcję na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, które są związane z informacjami finansowymi komponentu, mogą być skuteczniej przeprowadzone na poziomie komponentu. Reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident może określić następujący zakres prac jako odpowiedni dla danej składowej:

- *Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur audytowych dotyczących wszystkich informacji finansowych komponentu;*
- *Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur audytu w odniesieniu do jednej lub większej liczby klas transakcji, sald kont lub ujawnień; lub*
- *Przeprowadzenie określonych dalszych procedur audytowych.*

Proces konsolidacji

10.6.2. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy wynikające z procesu konsolidacji. Procedury te obejmują:

- (a) Ocena, czy wszystkie podmioty i jednostki biznesowe zostały uwzględnione w sprawozdaniach finansowych grupy zgodnie z wymogami obowiązujących ram sprawozdawczości finansowej;

- (b) Ocena stosowności, kompletności i dokładności korekt konsolidacyjnych i reklasyfikacji;
- (c) Ocenę, czy osądy kierownictwa dokonane w procesie konsolidacji prowadzą do wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa; oraz
- (d) Reagowanie na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wynikającym z procesu konsolidacji.

Proces konsolidacji może wymagać korekt i reklasyfikacji kwot wykazywanych w sprawozdaniach finansowych grupy, które nie przechodzą przez zwykłe aplikacje informatyczne i mogą nie podlegać tym samym kontrolom, którym podlegają inne informacje finansowe. Ocena przez biegłego rewidenta stosowności, kompletności i dokładności korekt i reklasyfikacji może obejmować:

- *Ocena, czy znaczące korekty odpowiednio odzwierciedlają zdarzenia i transakcje leżące u ich podstaw;*
- *Ustalenie, czy podmioty lub jednostki biznesowe, których informacje finansowe zostały uwzględnione w sprawozdaniach finansowych grupy, zostały odpowiednio uwzględnione;*
- *Ustalenie, czy znaczące korekty zostały prawidłowo obliczone, przetworzone i zatwierdzone przez kierownictwo grupy oraz, w stosownych przypadkach, przez kierownictwo komponentu;*
- *Ustalenie, czy znaczące korekty są odpowiednio poparte i wystarczająco udokumentowane; oraz*
- *Ocena uzgodnienia i eliminacji transakcji wewnątrzgrupowych, niezrealizowanych zysków i sald kont wewnątrzgrupowych.*

10.7. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji

10.7.1. Biegły rewident informuje osoby, którym powierzono funkcje zarządcze, o następujących kwestiach:

- (a) Przegląd prac, które mają zostać wykonane w ramach komponentów grupy.
- (b) Oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa komponentu, pracowników pełniących znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej grupy lub innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy.

10.8. Szczegółowe wymagania dotyczące dokumentacji

Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne kwestie, które należy

10.8.1. Audytor uwzględni w dokumentacji audytowej:

- (a) Podstawa określenia przez biegłego rewidenta komponentów do celów planowania i przeprowadzania badania grupy;
- (b) Podstawa określenia istotności wydajności komponentów; oraz
- (c) Kluczowe elementy zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej grupy.

Słowniczek terminów

Niniejszy glosariusz zawiera listę terminów zdefiniowanych na potrzeby ISA dla LCE. Definicje te pomagają w spójnym stosowaniu i interpretacji niniejszego standardu i nie mają na celu zastąpienia definicji, które mogą zostać ustanowione do innych celów, czy to w przepisach prawa, regulacjach, czy w inny sposób. O ile nie wskazano inaczej, definicje mają takie samo znaczenie w całym niniejszym standardzie. Ponadto niniejszy glosariusz zawiera opisy innych terminów występujących w ISA dla LCE, aby pomóc we wspólnej i spójnej interpretacji i tłumaczeniu (takie inne terminy są oznaczone gwiazdką "**").

Wartość szacunkowa - kwota pieniężna, której wycena, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jest obciążona niepewnością szacunku.

Zapisy księgowo - zapisy początkowych zapisów księgowych i zapisy pomocnicze, takie jak czeki i zapisy elektronicznych przelewów środków; faktury; umowy; księgi główne i księgi pomocnicze, zapisy w dzienniku i inne korekty sprawozdań finansowych, które nie są odzwierciedlone w formalnych zapisach w dzienniku; oraz zapisy takie jak arkusze robocze i arkusze kalkulacyjne wspierające alokację kosztów, obliczenia, uzgodnienia i ujawnienia.

Ryzyko agregacji - prawdopodobieństwo, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy poziom istotności dla sprawozdania finansowego jako całości.

Procedury analityczne - ocena informacji finansowych poprzez analizę wiarygodnych relacji pomiędzy danymi finansowymi i niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują również niezbędne badanie zidentyfikowanych wahań lub relacji, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub które różnią się od oczekiwanych wartości o znaczącą kwotę.

Raport roczny - dokument lub zestaw dokumentów przygotowywany zazwyczaj raz w roku przez kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie zgodnie z przepisami prawa, regulacjami lub zwyczajami, którego celem jest dostarczenie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji na temat działalności jednostki oraz jej wyników finansowych i sytuacji finansowej przedstawionych w sprawozdaniu finansowym. Raport roczny zawiera lub towarzyszy sprawozdaniu finansowemu i raportowi biegłego rewidenta na jego temat i zazwyczaj zawiera informacje o rozwoju jednostki, jej przyszłych perspektywach oraz ryzyku i niepewności, oświadczenie organu zarządzającego jednostki oraz raporty dotyczące kwestii związanych z zarządzaniem.

Anomalia - zniekształcenie lub odchylenie, które w oczywisty sposób nie jest reprezentatywne dla zniekształceń lub odchylenia w populacji.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej - ramowe założenia sprawozdawczości finansowej przyjęte przez kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby, którym powierzono sprawowanie nadzoru nad sporządzaniem sprawozdań finansowych, które są możliwe do zaakceptowania ze względu na charakter jednostki i cel sprawozdań finansowych lub które są wymagane przez przepisy prawa lub regulacje.

Termin "ramowe założenia rzetelnej prezentacji" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń oraz:

- (a) Uznaje w sposób wyraźny lub dorozumiany, że w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych może być konieczne, aby kierownictwo przedstawiło ujawnienia wykraczające poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia; lub

- (b) Przyznaje wyraźnie, że może być konieczne, aby kierownictwo odstąpiło od wymogu zawartego w Założeniach koncepcyjnych w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Termin "ramowe założenia zgodności" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale nie zawierają potwierdzeń w punktach (a) lub (b).

(b) powyżej.

Adekwatność (dowodów badania) - miara jakości dowodów badania, tj. ich przydatności i wiarygodności w zapewnianiu wsparcia dla wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta.

Transakcja na warunkach rynkowych - transakcja przeprowadzona na takich warunkach, jak między zainteresowanym kupującym i zainteresowanym sprzedającym, którzy nie są ze sobą powiązani i działają niezależnie od siebie, kierując się własnym najlepszym interesem.

* **Ocena** - analiza zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia w celu określenia jego znaczenia. "Ocenic", zgodnie z konwencją, jest używane tylko w odniesieniu do ryzyka. (zob. również *Ocena*)

Twierdzenia - oświadczenia, wyraźne lub nie, dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych, które są nieodłącznie związane z oświadczeniem kierownictwa, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Twierdzenia są wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić podczas identyfikacji, oceny i reagowania na ryzyko istotnego zniekształcenia.

Pewność - (zob. *uzasadniona pewność*)

Dokumentacja **audytu** - zapis przeprowadzonych procedur audytu, uzyskanych odpowiednich dowodów audytu i wniosków wyciągniętych przez audytora (czasami używa się również terminów takich jak "dokumenty robocze" lub "dokumenty robocze").

Dowody badania - informacje wykorzystane przez biegłego rewidenta do wyciągnięcia wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta. Dowody badania obejmują zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej stanowiącej podstawę sprawozdań finansowych, jak i inne informacje. (Zob. *Wystarczalność dowodów badania* i *Stosowność dowodów badania*).

Akta audytu - **jeden** lub więcej folderów lub innych nośników danych, w formie fizycznej lub elektronicznej, zawierających zapisy, które składają się na dokumentację audytu dla konkretnego zlecenia.

Firma audytorska-(patrz *Firma*)

Opinia biegłego rewidenta - (zob. *opinia zmodyfikowana i opinia niezmodyfikowana*)

Ryzyko badania - ryzyko wyrażenia przez biegłego rewidenta niewłaściwej opinii z badania, gdy sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka wykrycia.

Audyt wrywkowy (próbkiowanie) - zastosowanie procedur audytu do mniej niż 100% pozycji w populacji istotnej dla audytu, tak aby wszystkie jednostki próby miały szansę wyboru w celu zapewnienia audytorowi rozsądnej podstawy do wyciągnięcia wniosków na temat całej populacji.

Biegły rewident - "Biegły rewident" jest używany w odniesieniu do osoby lub osób przeprowadzających badanie, zazwyczaj partnera zaangażowanego lub innych członków zespołu zaangażowanego lub, w stosownych przypadkach, firmy. W przypadku, gdy MSRF dla LCE wyraźnie stanowi, że wymóg lub odpowiedzialność ma być spełniona przez partnera zaangażowanego, stosuje się termin "partner zaangażowany", a nie "biegły rewident". Terminy "partner zaangażowany" i "firma" należy rozumieć jako odnoszące się do ich odpowiedników w sektorze publicznym.

Ekspert biegłego rewidenta - osoba lub organizacja posiadająca wiedzę specjalistyczną w dziedzinie innej niż rachunkowość lub badanie sprawozdań finansowych, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta do pomocy biegłemu rewidentowi w uzyskaniu wystarczających odpowiednich dowodów badania. Ekspertem biegłego rewidenta może być wewnętrzny ekspert biegłego rewidenta (będący partnerem⁵¹ lub pracownikiem, w tym pracownikiem tymczasowym, firmy biegłego rewidenta lub firmy należącej do sieci) lub ekspertem zewnętrznym biegłego rewidenta.

Oszacowanie punktowe biegłego rewidenta lub przedział biegłego rewidenta - odpowiednio kwota lub przedział kwot opracowany przez biegłego rewidenta w ramach oceny oszacowania punktowego dokonanego przez kierownictwo.

Zakres audytora - (patrz oszacowanie punktowe audytora)

Ryzyko **biznesowe** - ryzyko wynikające z istotnych warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą niekorzystnie wpłynąć na zdolność jednostki do osiągnięcia celów i realizacji strategii lub z ustalenia niewłaściwych celów i strategii.

Porównawcze sprawozdania finansowe - informacje **porównawcze**, w których kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres są zawarte w celu porównania ze sprawozdaniami finansowymi za bieżący okres, ale jeśli zostały zbadane, są wymienione w opinii biegłego rewidenta. Poziom informacji zawartych w tych porównawczych sprawozdaniach finansowych jest porównywalny z poziomem informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres.

Informacje porównawcze - kwoty i ujawnienia zawarte w sprawozdaniach finansowych w odniesieniu do jednego lub więcej poprzednich okresów zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Ramy zgodności - (patrz *Obowiązujące ramy sprawozdawczości finansowej* i *Ramy ogólnego przeznaczenia*)

Komponent - jednostka, jednostka gospodarcza, funkcja lub działalność gospodarcza, lub pewna ich kombinacja, określona przez biegłego rewidenta do celów planowania i przeprowadzania procedur badania w badaniu grupy.

Biegły **rewident komponentu** - biegły rewident, który wykonuje czynności rewizyjne związane z komponentem na potrzeby badania grupy. Biegły rewident komponentu jest częścią zespołu wykonującego zlecenie badania grupy.

Zarządzanie **komponentami** - **zarządzanie** odpowiedzialne za komponent.

Istotność wyników komponentu - kwota ustalona przez biegłego rewidenta w celu zmniejszenia ryzyka agregacji do odpowiednio niskiego poziomu na potrzeby planowania i przeprowadzania procedur badania w odniesieniu do komponentu.

* **Działania kontrolne** - zasady i procedury, które pomagają zapewnić realizację wytycznych kierownictwa. Działania kontrolne są elementem kontroli wewnętrznej.

* **Środowisko kontroli** - **obejmuje** funkcje zarządzania i kierowania oraz postawy, świadomość i działania osób odpowiedzialnych za zarządzanie i kierowanie dotyczące kontroli wewnętrznej jednostki i jej znaczenia w jednostce. Środowisko kontroli jest elementem kontroli wewnętrznej.

Ryzyko kontroli - (patrz *Ryzyko istotnego zniekształcenia*)

* **Kontrole w organizacji usługowej** - **kontrole** nad osiągnięciem celu kontroli, który jest objęty raportem poświadczającym audytora usług.

* **Ład korporacyjny** - (zob. *Ład korporacyjny*)

Dane **porównawcze** - informacje **porównawcze**, w których kwoty i inne ujawnienia dotyczące

poprzedniego okresu stanowią integralną część sprawozdania finansowego za bieżący okres i są przeznaczone do odczytu wyłącznie w odniesieniu do kwot i innych ujawnień dotyczących bieżącego okresu (zwanymi "danymi za bieżący okres"). Poziom szczegółowości prezentowany w odpowiednich kwotach i ujawnieniach jest podyktowany przede wszystkim ich istotnością dla danych bieżącego okresu.

⁵¹ "Partner" i "firma" powinny być rozumiane jako odnoszące się do ich odpowiedników w sektorze publicznym.

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

Kontrole - zasady lub procedury, które jednostka ustanawia, aby osiągnąć cele kontrolne kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie. W tym kontekście:

- (a) Zasady to oświadczenia o tym, co należy lub czego nie należy robić w jednostce, aby zapewnić kontrolę. Takie oświadczenia mogą być udokumentowane, wyraźnie określone w komunikacji lub dorozumiane poprzez działania i decyzje.
- (b) Procedury to działania mające na celu wdrożenie polityk.

Data zatwierdzenia sprawozdania finansowego - data, na którą wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone, a osoby o uznanym autorytecie potwierdziły, że wzięły odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe.

Data raportu biegłego rewidenta - data sporządzenia przez biegłego rewidenta raportu na temat sprawozdań finansowych.

Data sprawozdania finansowego - data zakończenia ostatniego okresu objętego sprawozdaniem finansowym.

Data wydania sprawozdań finansowych - data udostępnienia stronom trzecim raportu biegłego rewidenta i zbadanych sprawozdań finansowych.

Niedoskonałość kontroli wewnętrznej - występuje, gdy:

- (a) Kontrola została zaprojektowana, wdrożona lub działa w taki sposób, że nie jest w stanie zapobiec lub wykryć i skorygować nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych w odpowiednim czasie; lub
- (b) Brakuje kontroli niezbędnej do zapobiegania lub wykrywania i korygowania nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych w odpowiednim czasie.

Ryzyko **wykrycia** - ryzyko, że procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta w celu zmniejszenia ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu nie wykryją istniejącego zniekształcenia, które może być istotne, zarówno indywidualnie, jak i w połączeniu z innymi zniekształceniami.

Paragraf z podkreśleniem znaczenia - paragraf zawarty w raporcie biegłego rewidenta, który odnosi się do kwestii odpowiednio przedstawionej lub ujawnionej w sprawozdaniach finansowych, która w ocenie biegłego rewidenta jest na tyle istotna, że ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników.

* List **intencyjny** - pisemne warunki umowy w formie listu.

Partner wykonujący zlecenie⁵² - Partner lub inna osoba fizyczna wyznaczona przez firmę, która jest odpowiedzialna za zlecenie badania i jego wykonanie oraz za sprawozdanie biegłego rewidenta wydane w imieniu firmy i która, w razie potrzeby, posiada odpowiednie upoważnienie od organu zawodowego, prawnego lub regulacyjnego.

Przegląd jakości zaangażowania - obiektywna ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół zaangażowany i wyciągniętych na ich podstawie wniosków, przeprowadzona przez kontrolera jakości zaangażowania i zakończona w dniu lub przed dniem sporządzenia raportu z zaangażowania.

Kontroler jakości zlecenia - partner, inna osoba w firmie lub osoba zewnętrzna wyznaczona przez firmę do przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia.

Zespół wykonujący **zlecenie** - **wszyscy** partnerzy i pracownicy wykonujący zlecenie badania oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury badania w ramach zlecenia, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta i audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc w ramach zlecenia.

⁵² Partner zaangażowany", "partner" i "firma" należy rozumieć jako odnoszące się do ich odpowiedników w sektorze publicznym, w stosownych przypadkach.

* **Błąd** - niezamierzone zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, w tym pominięcie kwoty lub ujawnienia.

Niepewność **szacunkowa - podatność** na nieodłączny brak precyzji pomiaru.

* **Ocena - identyfikacja** i analiza istotnych kwestii, w tym przeprowadzanie dalszych procedur, jeśli to konieczne, w celu wyciągnięcia konkretnych wniosków w danej sprawie. "Ocena", zgodnie z konwencją, jest używana tylko w odniesieniu do szeregu kwestii, w tym dowodów, wyników procedur i skuteczności reakcji kierownictwa na ryzyko. (patrz również Ocena)

Wyjątek - odpowiedź wskazująca na różnicę między informacjami wymaganymi do potwierdzenia lub zawartymi w dokumentacji podmiotu a informacjami dostarczonymi przez stronę potwierdzającą.

Doświadczony audytor - osoba (wewnętrzna lub zewnętrzna w stosunku do firmy), która ma praktyczne doświadczenie w zakresie audytu i rozsądne zrozumienie:

- (a) Procesy audytu;
- (b) ISA dla LCE oraz obowiązujące wymogi prawne i regulacyjne;
- (c) Środowisko biznesowe, w którym działa jednostka; oraz
- (d) Audyt i kwestie sprawozdawczości finansowej istotne dla branży

jednostki. Ekspert - (zob. *ekspert biegłego rewidenta i ekspert*

kierownictwa) **Ekspertyza - umiejętności**, wiedza i doświadczenie w określonej dziedzinie.

Zewnętrzne potwierdzenie - dowód **badania** uzyskany jako bezpośrednia pisemna odpowiedź dla biegłego rewidenta od strony trzeciej (strony potwierdzającej), w formie papierowej lub za pośrednictwem nośnika elektronicznego lub innego.

Zewnętrzne źródło informacji - osoba lub organizacja zewnętrzna, która dostarcza informacji, które zostały wykorzystane przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdań finansowych lub które zostały uzyskane przez biegłego rewidenta jako dowody badania, gdy takie informacje są odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników. Jeżeli informacje zostały dostarczone przez osobę lub organizację działającą w charakterze eksperta kierownictwa, organizacji usługowej lub eksperta biegłego rewidenta, osoba lub organizacja nie jest uważana za zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tych konkretnych informacji.

Ramy rzetelnej prezentacji - (zob. *mające zastosowanie ramy sprawozdawczości finansowej i ramy ogólnego przeznaczenia*)

Sprawozdania finansowe - ustrukturyzowane przedstawienie historycznych informacji finansowych, w tym ujawnień, mające na celu przekazanie informacji o zasobach ekonomicznych lub zobowiązaniach jednostki w danym momencie lub ich zmianach w danym okresie, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Termin "sprawozdanie finansowe" zazwyczaj odnosi się do pełnego zestawu sprawozdań finansowych zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może również odnosić się do pojedynczego sprawozdania finansowego. Ujawnienia obejmują informacje objaśniające lub opisowe, przedstawione w sposób wymagany, wyraźnie dozwolony lub w inny sposób dozwolony przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, na pierwszej stronie sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej, lub włączone do niego poprzez odesłanie.

Firma - osoba prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą, spółka osobowa, spółka kapitałowa lub inny podmiot zrzeszający zawodowych księgowych lub odpowiednik w sektorze publicznym.

Oszustwo - celowe działanie jednej lub więcej osób spośród kierownictwa, osób odpowiedzialnych za zarządzanie, pracowników lub stron trzecich, polegające na wykorzystaniu oszustwa w celu uzyskania niesprawiedliwej lub nielegalnej korzyści.

Czynniki **ryzyka oszustwa - zdarzenia** lub warunki, które wskazują na zachętę lub presję do popełnienia oszustwa lub stwarzają okazję do popełnienia oszustwa.

* **Nieuczciwa** sprawozdawczość **finansowa - obejmuje** celowe wprowadzanie w błąd, w tym pomijanie kwot lub ujawnień w sprawozdaniach finansowych, w celu oszukania użytkowników sprawozdań finansowych.

* **Dalsze procedury - procedury** przeprowadzane w odpowiedzi na ocenione ryzyko *istotnego* zniekształcenia, w tym testy kontroli (jeśli istnieją), testy szczegółów i procedury analityczne.

Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia - sprawozdania **finansowe** sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.

Ogólne kontrole technologii informacyjnej (IT) - kontrole procesów IT jednostki, które wspierają ciągle prawidłowe działanie środowiska IT, w tym ciągle skuteczne funkcjonowanie kontroli przetwarzania informacji i integralność informacji (tj. kompletność, dokładność i ważność informacji) w systemie informacyjnym jednostki. Zobacz także definicję środowiska IT.

Ramy sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia - ramy sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia wspólnych potrzeb w zakresie informacji finansowych szerokiego grona użytkowników. Ramy sprawozdawczości finansowej mogą być ramami rzetelnej prezentacji lub ramami zgodności.

Termin "ramowe założenia rzetelnej prezentacji" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń oraz:

- (a) Uznaje w sposób wyraźny lub dorozumiany, że w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych może być konieczne, aby kierownictwo przedstawiło ujawnienia wykraczające poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia; lub
- (b) Przyznaje wyraźnie, że może być konieczne, aby kierownictwo odstąpiło od wymogu zawartego w Założeniach koncepcyjnych w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Termin "ramowe założenia zgodności" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale nie zawierają potwierdzeń w punktach (a) lub (b).

(b) powyżej.

Sprawozdania **finansowe grupy kapitałowej** - sprawozdania finansowe, które zawierają informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w procesie konsolidacji. Dla celów MSRF dla LCE, proces konsolidacji obejmuje:

- (a) Konsolidacja, konsolidacja proporcjonalna lub metoda praw własności;
- (b) Prezentacja w połączonych sprawozdaniach finansowych informacji finansowych jednostek lub jednostek gospodarczych, które nie mają jednostki dominującej, ale są pod wspólną kontrolą lub wspólnym zarządem; lub

Agregacja informacji finansowych podmiotów lub jednostek biznesowych, takich jak oddziały lub dywizje.

* **Zapytanie - zapytanie polega na** zasięgnięciu informacji od kompetentnych osób, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, w jednostce lub poza nią.

Funkcja **audytu wewnętrznego** - funkcja jednostki, która wykonuje czynności zapewniające i doradcze mające na celu ocenę i poprawę skuteczności procesów zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej.

* **Audytorzy wewnętrzni** - osoby, które wykonują czynności związane z funkcją audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni mogą należeć do działu audytu wewnętrznego lub podobnej funkcji.

* **Kontrola wewnętrzna** - proces zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby odpowiedzialne za zarządzanie, kierownictwo i innych pracowników w celu zapewnienia racjonalnej pewności co do osiągnięcia celów jednostki w odniesieniu do wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności operacji oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami. Termin "kontrola" odnosi się do wszelkich aspektów jednego lub więcej elementów kontroli wewnętrznej.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej - Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Niezgodność (w kontekście przepisów prawa i regulacji) - działania polegające na zaniechaniu lub popełnieniu przez jednostkę, umyślne lub nieumyślne, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami. Takie działania obejmują transakcje zawierane przez podmiot lub w jego imieniu przez osoby odpowiedzialne za zarządzanie, kierownictwo lub pracowników. Niezgodność nie obejmuje osobistych uchybień (niezwiązanych z działalnością gospodarczą podmiotu) osób odpowiedzialnych za zarządzanie, kierownictwo lub pracowników podmiotu.

Brak odpowiedzi - brak odpowiedzi lub pełna odpowiedź strony potwierdzającej na pozytywną prośbę o potwierdzenie lub prośba o potwierdzenie zwrócona niedostarczona.

* Obserwacja - **polega** na przyglądaniu się procesowi lub procedurze wykonywanej przez inne osoby, na przykład obserwacja przez audytora liczenia zapasów przez personel jednostki lub wykonywania czynności kontrolnych.

Bilanse otwarcia - salda kont istniejące na początku okresu. Bilanse otwarcia opierają się na bilansach zamknięcia poprzedniego okresu i odzwierciedlają skutki transakcji i zdarzeń z poprzednich okresów oraz zasady rachunkowości stosowane w poprzednim okresie. Bilanse otwarcia obejmują również kwestie wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu, takie jak nieprzewidziane okoliczności i zobowiązania.

Inne informacje - informacje **finansowe** lub niefinansowe (inne niż sprawozdania finansowe i raport biegłego rewidenta na ich temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki.

Paragraf dotyczący innych kwestii - paragraf zawarty w raporcie biegłego rewidenta, który odnosi się do kwestii innych niż przedstawione lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, które według osądu biegłego rewidenta są istotne dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu biegłego rewidenta.

Wynik szacunku księgowego - rzeczywista kwota pieniężna, która wynika z rozwiązania podstawowej(-ych) transakcji, zdarzenia(-ń) lub warunku(-ów), których dotyczy szacunek księgowy.

Partner - **każda** osoba fizyczna uprawniona do zaciągania zobowiązań wobec firmy w związku z realizacją umowy o świadczenie usług profesjonalnych.

Istotność wyników - **kwota lub** kwoty ustalone przez biegłego rewidenta na poziomie niższym niż istotność dla sprawozdań finansowych jako całości w celu zmniejszenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy istotność dla sprawozdań finansowych jako całości. Jeśli ma to zastosowanie, istotność wyników odnosi się również do kwoty lub kwot ustalonych przez biegłego rewidenta na poziomie niższym niż poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych klas transakcji, sald kont lub ujawnień.

Personel - **partnerzy** i pracownicy firmy.

Powszechny - termin używany w kontekście zniekształceń do opisanie wpływu zniekształceń na sprawozdania finansowe lub możliwego wpływu zniekształceń na sprawozdania finansowe, jeśli takie istnieją, które nie zostały wykryte z powodu niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania. Poważny wpływ na sprawozdania finansowe to taki, który według osądu biegłego rewidenta:

- (a) Nie są ograniczone do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdań finansowych;
- (b) Jeśli są ograniczone, stanowią lub mogłyby stanowić znaczną część sprawozdania finansowego; lub
- (c) W odniesieniu do ujawnień, mają one fundamentalne znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników.

Populacja - cały zbiór danych, z którego wybrano próbę i na temat którego biegły *rewident* chce wyciągnąć wnioski.

Żądanie pozytywne potwierdzenia - żądanie, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio audytorowi, wskazując, czy strona potwierdzająca zgadza się, czy nie zgadza się z informacjami zawartymi we wniosku, lub dostarczając żądane informacje.

* Praktyk - profesjonalny księgowy w praktyce publicznej.

Warunki wstępne badania - stosowanie przez kierownictwo akceptowalnych ram sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz zgoda kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób odpowiedzialnych za zarządzanie na przesłanki, na podstawie których przeprowadzane jest badanie.

Poprzedni biegły rewident - biegły rewident z innej firmy audytorskiej, który badał sprawozdania finansowe jednostki w poprzednim okresie i który został zastąpiony przez obecnego biegłego rewidenta.

Założenie odnoszące się do obowiązków kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, osób, którym powierzono sprawowanie kontroli, na podstawie których przeprowadzany jest audyt - kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, przyjęły do wiadomości i rozumieją, że spoczywają na nich następujące obowiązki, które mają fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia audytu zgodnie z MSRF dla LCE. Odpowiedzialność:

- (a) Za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej, w tym, w stosownych przypadkach, za ich rzetelną prezentację;
- (b) za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo i, w stosownych przypadkach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie uznają za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów; oraz
- (c) Zapewnienie audytorowi:
 - (i) Dostęp do wszystkich informacji, które są znane kierownictwu i, w stosownych przypadkach, osobom odpowiedzialnym za zarządzanie, które są istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie;
 - (ii) Dodatkowe informacje, których biegły rewident może zażądać od kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, od osób, którym powierzono sprawowanie zarządu w celu przeprowadzenia badania; oraz
 - (iii) Nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których biegły rewident uzna za konieczne uzyskanie dowodów badania.

W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, (a) powyżej może zostać przekształcone jako "w celu sporządzenia i *rzetelnej* prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej" lub "w celu sporządzenia sprawozdań finansowych dających *prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej*".

"Przesłanka odnosząca się do obowiązków kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób, którym powierzono zarządzanie, na podstawie której przeprowadzany jest audyt" może być również określana jako "przesłanka".

* **Zawodowy** księgowy⁵³ - osoba fizyczna będąca członkiem organu członkowskiego IFAC.

⁵³ Zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie IESBA

* **Profesjonalny księgowy w praktyce publicznej**⁵⁴ - profesjonalny księgowy, niezależnie od klasyfikacji funkcjonalnej (na przykład audyt, podatki lub doradztwo) w firmie świadczącej profesjonalne usługi. Termin ten jest również używany w odniesieniu do firmy profesjonalnych księgowych w praktyce publicznej.

Profesjonalny osąd - zastosowanie odpowiedniego szkolenia, wiedzy i doświadczenia, w kontekście zapewnionym przez standardy audytu, rachunkowości i etyki, w podejmowaniu świadomych decyzji dotyczących kierunków działania, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia audytu.

Profesjonalny sceptycyzm - postawa, która obejmuje zadawanie pytań, czujność na warunki, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem, oraz krytyczną ocenę dowodów.

Standardy zawodowe - Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej dotyczący badania sprawozdań finansowych jednostek mniej złożonych (MSRF dla LCE) oraz odpowiednie wymogi etyczne.

* **Sektor publiczny** - rządy **krajowe**, regionalne (na przykład stanowe, prowincjonalne, terytorialne), lokalne (na przykład miejskie) i powiązane podmioty rządowe (na przykład agencje, zarządy, komisje i przedsiębiorstwa).

Rozsądna pewność (w kontekście zleceń audytu) - wysoki, ale nie absolutny poziom pewności.

* Przeliczenie - polega na sprawdzeniu matematycznej dokładności dokumentów lub zapisów.

Podmiot **powiązany** - podmiot, który jest

- (a) Podmiot powiązany w rozumieniu obowiązujących ram sprawozdawczości finansowej; lub
- (b) W przypadku, gdy mające zastosowanie ramy sprawozdawczości finansowej ustanawiają minimalne lub żadne wymogi dotyczące podmiotów powiązanych:
 - (i) Osoba lub inny podmiot, który sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników, na podmiot sprawozdawczy;
 - (ii) Inny podmiot, nad którym podmiot sprawozdawczy sprawuje kontrolę lub ma na niego znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników; lub
 - (iii) Inny podmiot, który znajduje się pod wspólną kontrolą z podmiotem sprawozdawczym poprzez posiadanie:
 - a. Wspólny pakiet kontrolny;
 - b. Właściciele będący bliskimi członkami rodziny; lub
 - c. Wspólne zarządzanie kluczami.

Podmioty znajdujące się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych) nie są jednak uważane za powiązane, chyba że angażują się w znaczące transakcje lub w znacznym stopniu dzielą ze sobą zasoby.

Istotne twierdzenia - twierdzenie dotyczące klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia jest istotne, gdy istnieje zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Ustalenie, czy twierdzenie jest istotnym twierdzeniem, jest dokonywane przed rozważeniem wszelkich powiązanych kontroli (tj. nieodłącznego ryzyka).

Odpowiednie wymogi etyczne - zasady etyki zawodowej i wymogi etyczne, które mają zastosowanie do zawodowych księgowych przy podejmowaniu zlecenia badania. Odpowiednie wymogi etyczne zazwyczaj obejmują postanowienia Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Biegłych Rewidentów.

⁵⁴ Zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie IESBA

Międzynarodowy Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności) (Kodeks IESBA) odnoszący się do badania sprawozdań finansowych, wraz z bardziej restrykcyjnymi wymogami krajowymi.

* **Ponowne wykonanie** - niezależne wykonanie przez audytora procedur lub kontroli, które zostały pierwotnie wykonane w ramach kontroli wewnętrznej jednostki.

Ryzyko wynikające z wykorzystania IT - podatność kontroli przetwarzania informacji na nieskuteczne zaprojektowanie lub działanie lub ryzyko dla integralności informacji (tj. kompletności, dokładności i ważności transakcji i innych informacji) w systemie informacyjnym jednostki, wynikające z nieskutecznego zaprojektowania lub działania kontroli w procesach IT jednostki (zob. środowisko IT).

Ryzyko istotnego zniekształcenia - ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów, opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzenia:

- (a) Ryzyko nieodłączne - podatność stwierdzenia dotyczącego klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia na zniekształcenie, które może być istotne, zarówno indywidualnie, jak i w połączeniu z innymi zniekształceniami, przed rozważeniem jakichkolwiek powiązanych kontroli.
- (b) Ryzyko kontroli - ryzyko, że zniekształcenie, które może wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia i które może być istotne, zarówno indywidualnie, jak i w połączeniu z innymi zniekształceniami, nie zostanie powstrzymane lub wykryte i skorygowane w odpowiednim czasie przez kontrolę wewnętrzną jednostki.

Pobieranie próbek - (patrz *Pobieranie próbek w ramach audytu*)

Ryzyko doboru próby - ryzyko, że wnioski biegłego rewidenta oparte na próbie mogą różnić się od wniosków, gdyby cała populacja została poddana tej samej procedurze badania. Ryzyko doboru próby może prowadzić do dwóch rodzajów błędnych wniosków:

- (a) W przypadku badania kontroli, że kontrole są bardziej skuteczne niż w rzeczywistości, lub w przypadku badania szczegółów, że istotne zniekształcenie nie istnieje, podczas gdy w rzeczywistości istnieje. Biegły rewident jest przede wszystkim zaniepokojony tego rodzaju błędnymi wnioskami, ponieważ wpływają one na skuteczność badania i z większym prawdopodobieństwem doprowadzą do wydania niewłaściwej opinii z badania.
- (b) W przypadku badania kontroli, że kontrole są mniej skuteczne niż w rzeczywistości, lub w przypadku badania szczegółów, że istnieje istotne zniekształcenie, podczas gdy w rzeczywistości tak nie jest. Tego rodzaju błędne wnioski wpływają na skuteczność audytu, ponieważ zazwyczaj prowadzą do dodatkowej pracy w celu ustalenia, że początkowe wnioski były nieprawidłowe.

Jednostka **próbkiowania** - poszczególne elementy tworzące populację.

Audytór **usług** - audytór, który na wniosek organizacji usługowej dostarcza raport poświadczający dotyczący kontroli organizacji usługowej.

Organizacja usługowa - organizacja zewnętrzna (lub segment organizacji zewnętrznej), która świadczy usługi na rzecz podmiotów korzystających z usług, które są istotne dla procesu sporządzania sprawozdań finansowych przez podmiot korzystający z usług.

*Znaczenie - względna ważność sprawy, rozpatrywana w kontekście. Znaczenie danej kwestii jest oceniane przez praktyka w kontekście, w którym jest ona rozpatrywana. Może to obejmować, na przykład, uzasadnioną perspektywę zmiany lub wpłynięcia na decyzje zamierzonych użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta; lub, jako inny przykład, gdy kontekstem jest osąd dotyczący tego, czy należy zgłosić sprawę osobom, którym powierzono sprawowanie rządów, czy sprawa zostałaby uznana przez nich za ważną w odniesieniu do ich obowiązków. Istotność może być rozpatrywana w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak względne wielkość, charakter i wpływ na przedmiot oraz wyrażone interesy zamierzonych użytkowników lub odbiorców.

Istotna klasa transakcji, sald kont **lub ujawnień** - klasa transakcji, sald kont lub ujawnień, dla których istnieje jedno lub więcej istotnych stwierdzeń.

Istotne niedociągnięcie kontroli **wewnętrznej** - niedociągnięcie lub kombinacja niedociągnięć kontroli wewnętrznej, które w profesjonalnym osądzie biegłego rewidenta są na tyle istotne, że zasługują na uwagę osób odpowiedzialnych za zarządzanie.

Istotne ryzyko - zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia:

- (a) Dla których ocena ryzyka nieodłącznego jest bliska górnej granicy spektrum ryzyka nieodłącznego ze względu na istotność kombinacji prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia i skali potencjalnego zniekształcenia w przypadku jego wystąpienia; lub
- (b) Należy to traktować jako znaczące ryzyko zgodnie z wymogami MSRF dla LCE.

Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia - sprawozdania **finansowe** sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

Ramy sprawozdawczości finansowej **specjalnego przeznaczenia** - **ramy** sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia potrzeb określonych użytkowników w zakresie informacji finansowych. Ramy sprawozdawczości finansowej mogą być ramami rzetelnej prezentacji lub ramami zgodności.

Statystyczny dobór **próby** - podejście do doboru próby, które ma następujące cechy:

- (a) Losowy wybór elementów próby; oraz
- (b) Wykorzystanie teorii prawdopodobieństwa do oceny wyników próbkowania, w tym pomiaru ryzyka próbkowania.

Podejście do doboru próby, które nie ma cech (a) i (b), jest uważane za niestatystyczny dobór próby.

Stratyfikacja - proces dzielenia populacji na subpopulacje, z których każda jest grupą jednostek próbkowania, które mają podobne cechy (często wartość pieniężną).

Późniejsze zdarzenia - **zdarzenia** mające miejsce pomiędzy datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz fakty, które stały się znane biegłemu rewidentowi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.

Procedura merytoryczna - procedura badania mająca na celu wykrycie istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia. Procedury merytoryczne obejmują:

- (a) Testy szczegółów (klas transakcji, sald kont i ujawnień); oraz
- (b) Merytoryczne procedury analityczne.

Wystarczalność (dowodów badania) - miara ilości dowodów badania. Na ilość potrzebnych dowodów badania ma wpływ dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia, a także jakość takich dowodów badania.

System kontroli wewnętrznej - system zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby odpowiedzialne za zarządzanie, kierownictwo i pozostały personel w celu zapewnienia racjonalnej pewności co do osiągnięcia celów jednostki w zakresie wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności operacji oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami.

* Test - zastosowanie procedur do niektórych lub wszystkich elementów w populacji.

Testy kontroli - procedura badania mająca na celu ocenę skuteczności kontroli w zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń.

Osoby odpowiedzialne za zarządzanie - osoby lub organizacje (na przykład powiernicy korporacyjni) odpowiedzialne za nadzorowanie strategicznego kierunku jednostki i obowiązków związanych z odpowiedzialnością jednostki. Obejmuje to nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. W przypadku niektórych jednostek w niektórych jurysdykcjach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie mogą obejmować personel zarządzający, na przykład członków wykonawczych rady nadzorczej jednostki sektora prywatnego lub publicznego, lub właściciela-zarządcę.

Dopuszczalne zniekształcenie - kwota pieniężna ustalona przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do której biegły rewident stara się uzyskać odpowiedni poziom pewności, że kwota pieniężna ustalona przez biegłego rewidenta nie została przekroczona przez rzeczywiste zniekształcenie w populacji.

Dopuszczalny poziom odchyień - poziom odchyień od zaleconych procedur kontroli wewnętrznej ustalony przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do którego biegły rewident stara się uzyskać odpowiedni poziom pewności, że poziom odchyień ustalony przez biegłego rewidenta nie został przekroczony przez rzeczywisty poziom odchyień w populacji.

Nieskorygowane zniekształcenia - zniekształcenia, które biegły rewident zgromadził podczas badania i które nie zostały skorygowane.

Opinia **niezmodyfikowana** - opinia wyrażona przez biegłego rewidenta, gdy biegły rewident stwierdzi, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Jednostka **korzystająca** - jednostka, która korzysta z organizacji usługowej i której sprawozdania finansowe są badane.

Walk-through test (lub Walk-through) - polega na prześledzeniu kilku transakcji w systemie sprawozdawczości finansowej.

Pisemne oświadczenie - pisemne oświadczenie kierownictwa przekazane biegłemu rewidentowi w celu potwierdzenia pewnych kwestii lub poparcia innych dowodów badania. Pisemne oświadczenia w tym kontekście nie obejmują sprawozdań finansowych, twierdzeń w nich zawartych ani ksiąg i rejestrów pomocniczych.

Przykładowy list intencyjny

Poniżej przedstawiono przykładowy list intencyjny dotyczący badania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzonych zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]. Niniejszy list nie ma charakteru autorytatywnego, lecz ma stanowić jedynie przewodnik, który może być stosowany w połączeniu z rozważaniami przedstawionymi w MSRF dla LCE. Będzie ono musiało być zróżnicowane w zależności od indywidualnych wymogów i okoliczności. Niniejszy dokument został opracowany w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych za pojedynczy okres sprawozdawczy i wymagałby dostosowania, gdyby miał mieć zastosowanie do powtarzających się badań (zob. paragraf 4.4.2).

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie spółką ABC:⁵⁵
[Cel i zakres audytu]

Państwo⁵⁶ zwrócili się do nas z wnioskiem o przeprowadzenie badania sprawozdań finansowych Spółki ABC, które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r., sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym podsumowanie znaczących zasad rachunkowości. Mamy przyjemność potwierdzić naszą akceptację i nasze zrozumienie tego zlecenia badania za pomocą niniejszego listu.

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Rozsądna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowym Standardem Badania Sprawozdań Finansowych Jednostek Mniej Złożonych (MSB) zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli ono istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tych sprawozdań finansowych.

[Obowiązki biegłego rewidenta]

Przeprowadzimy nasz audyt zgodnie z MSRF dla LCE. MSRF dla LCE wymaga od nas przestrzegania wymogów etycznych. W ramach badania zgodnego z MSRF dla LCE korzystamy z profesjonalnego osądu i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania badania. Ponadto:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.
- Zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Jednakże, prześlemy Państwu na piśmie

⁵⁵ Adresatami i odniesieniami w piśmie byłyby te, które są odpowiednie w okolicznościach zaangażowania, w tym odpowiednia jurysdykcja.

⁵⁶ W niniejszym piśmie odniesienia do "Państwa", "my", "nas", "kierownictwa", "osób odpowiedzialnych za zarządzanie" i "biegłego rewidenta" będą używane lub zmieniane odpowiednio do okoliczności.

dotyczące wszelkich znaczących niedociągnięć kontroli wewnętrznej istotnych dla badania sprawozdań finansowych, które zidentyfikowaliśmy podczas badania.

- Ocena stosowności stosowanych zasad rachunkowości oraz zasadności szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo.
- Stwierdzamy odpowiedniość zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność.
- Ocena ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdań finansowych, w tym ujawnień, oraz tego, czy sprawozdania finansowe przedstawiają transakcje i zdarzenia leżące u ich podstaw w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia audytu, wraz z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej, istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, nawet jeśli audyt został prawidłowo zaplanowany i przeprowadzony zgodnie z MSRF dla LCE.

[Obowiązki kierownictwa i identyfikacja mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej]⁵⁷

Nasze badanie zostanie przeprowadzone w oparciu o założenie, że [kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie]⁵⁸ uznają i rozumieją, że ponoszą odpowiedzialność:

- (a) Za sporządzenie [i rzetelną prezentację] sprawozdań finansowych zgodnie z [mającymi zastosowanie ramami sprawozdawczości finansowej],⁵⁹
- (b) za taką kontrolę wewnętrzną, którą [kierownictwo] uznaje za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych wolnych od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem; oraz
- (c) Aby zapewnić nam:
 - (i) Dostęp do wszystkich informacji, o których [kierownictwo] wie, a które są istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych, takich jak rejestry, dokumentacja i inne kwestie;
 - (ii) Dodatkowe informacje, których możemy zażądać od [kierownictwa] do celów audytu; oraz
 - (iii) Nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których uzyskamy dowody badania.

W ramach naszego procesu audytu zwrócimy się do [kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób odpowiedzialnych za zarządzanie] o pisemne potwierdzenie oświadczeń złożonych nam w związku z audytem.

Oczekujemy pełnej współpracy ze strony pracowników podczas naszego audytu.

⁵⁷ Dla celów niniejszego przykładowego listu intencyjnego zakłada się, że biegły rewident nie ustalił, czy prawo lub regulacja określa te obowiązki w odpowiedni sposób; w związku z tym stosuje się opisy zawarte w paragrafie 4.2.1(b) niniejszego standardu).

⁵⁸ Stosuj terminologię odpowiednią do okoliczności.

⁵⁹ Lub, w stosownych przypadkach, "Za sporządzenie sprawozdań finansowych dających prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z [mającymi zastosowanie ramami sprawozdawczości finansowej]".

[Inne istotne informacje]

[Wstawić inne informacje, takie jak ustalenia dotyczące opłat, rachunki i inne szczegółowe warunki, stosownie do przypadku]. [Raportowanie]

[Wstawić odpowiednie odniesienie do oczekiwanej formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta, w tym, w stosownych przypadkach, sprawozdania na temat innych informacji].

Forma i treść naszego raportu może wymagać zmiany w świetle naszych ustaleń z audytu.

Prosimy o podpisanie i odesłanie załączonej kopii niniejszego pisma w celu wskazania potwierdzenia i zgody na ustalenia dotyczące naszego audytu sprawozdań finansowych, w tym naszych odpowiednich obowiązków.

XYZ & Co.

Potwierdzone i uzgodnione w imieniu ABC Company przez

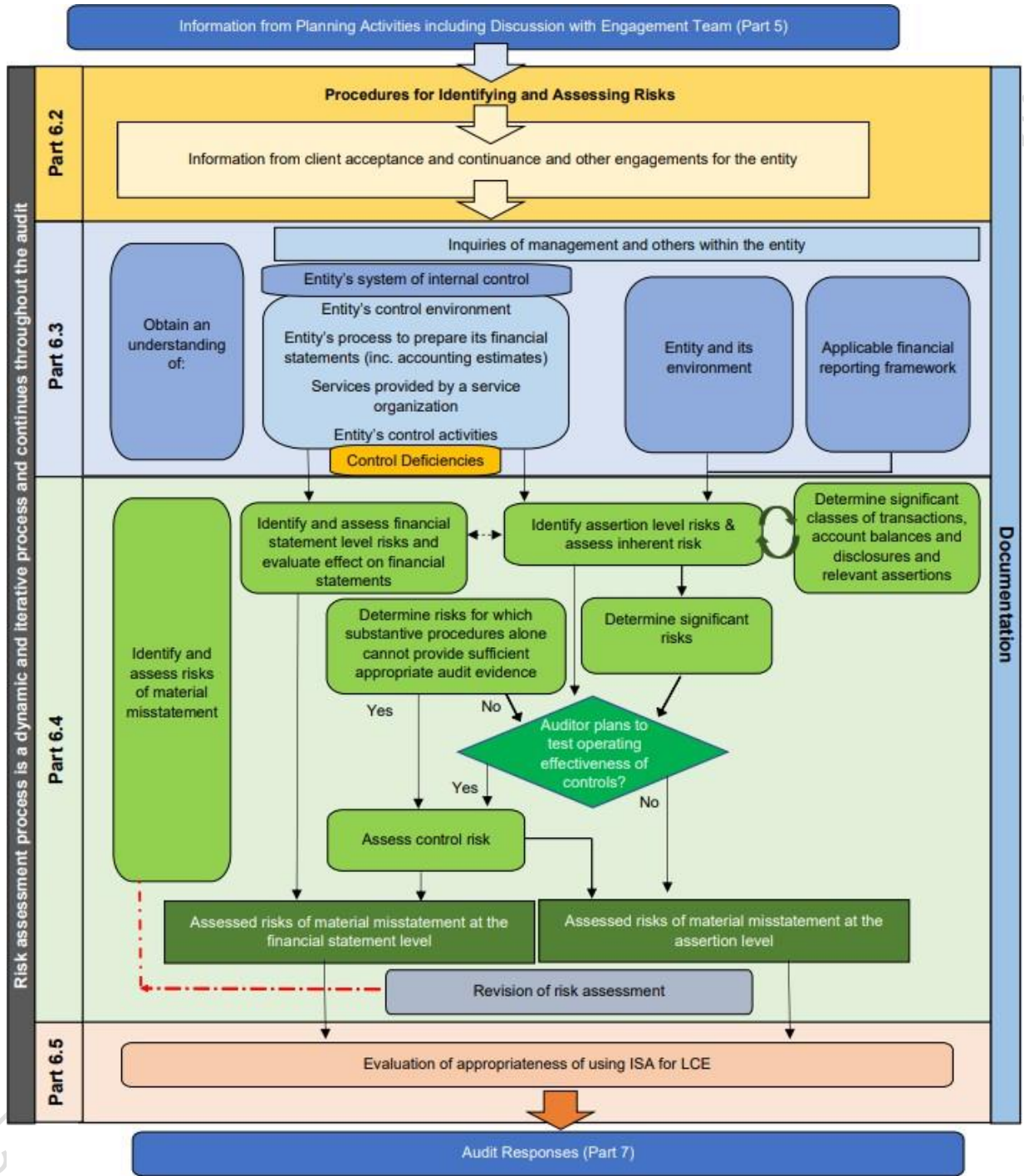
(podpisane)

.....

Imię i nazwisko

Data

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnych nieprawidłowości (część 6)



Czynniki ryzyka oszustwa

Przedstawione poniżej czynniki ryzyka oszustwa są przykładami czynników, z którymi mogą mieć do czynienia biegli rewidenci podczas badania mniej złożonych jednostek. Przykłady przedstawiono oddzielnie dla dwóch rodzajów oszustw - oszukańczej sprawozdawczości finansowej i sprzeniewierzenia aktywów.

Czynniki ryzyka są dalej klasyfikowane w oparciu o trzy warunki zwykle występujące w przypadku wystąpienia istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem: (a) zachęty/naciski, (b) możliwości oraz (c) postawy/racjonalizacje. Chociaż czynniki ryzyka obejmują szeroki zakres sytuacji, są one jedynie przykładami i w związku z tym biegły rewident może zidentyfikować dodatkowe lub inne czynniki ryzyka. Nie wszystkie z tych przykładów są istotne we wszystkich okolicznościach, a niektóre mogą mieć większe lub mniejsze znaczenie w jednostkach o różnej wielkości lub o różnych cechach własności lub okolicznościach. Ponadto kolejność podanych przykładowych czynników ryzyka nie ma na celu odzwierciedlenia ich względnego znaczenia lub częstotliwości występowania.

Czynniki ryzyka związane z nieprawidłowościami wynikającymi z nieuczciwej sprawozdawczości finansowej

Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka związanych z nieprawidłowościami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej.

Zachęty/naciski

Stabilność finansowa lub rentowność jest zagrożona przez warunki ekonomiczne, branżowe lub operacyjne podmiotu, takie jak (lub wskazane przez):

- Znaczący spadek popytu ze strony klientów lub rosnąca liczba niepowodzeń biznesowych w branży lub całej gospodarce.
- Wysoki stopień konkurencji lub nasycenia rynku, któremu towarzyszą spadające marże.
- Straty operacyjne powodujące zagrożenie bankrutstwem lub przejęciem.
- Powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do generowania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Presja na kierownictwo, aby spełnić wymagania lub oczekiwania stron trzecich z powodu:
 - Presja na odnowienie lub pozyskanie dodatkowego finansowania lub na spełnienie wymogów dotyczących spłaty zadłużenia lub umów dotyczących zadłużenia, a tym samym zawyżanie wyników lub pozycji w celu wykazania rentowności i długoterminowej rentowności.
 - Presja na zaniżanie przychodów w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych.

Możliwości

Okazje do angażowania się w nieuczciwą sprawozdawczość finansową mogą wynikać z następujących czynników:

- Transakcje z podmiotami powiązanymi, które nie są przeprowadzane w zwykłym toku działalności lub z podmiotami powiązanymi, które nie są badane lub badane przez inną firmę.
- Zdominowanie zarządzania przez jedną osobę lub niewielką grupę (w przedsiębiorstwie niezarządzanym przez właściciela) bez kompensującej kontroli.
- System kontroli wewnętrznej jest niedoskonały z następujących powodów:
 - Ograniczony podział obowiązków lub kontrole zapobiegające oszustwom (np. infolinie dotyczące oszustw)

- Nieodpowiednie zaangażowanie kierownictwa w operacje lub inne działania, które mogą pomóc kierownictwu w zapobieganiu lub wykrywaniu nieprawidłowości w informacjach księgowych lub w identyfikacji mechanizmów kontrolnych, które nie działają zgodnie z przeznaczeniem.
- Systemy księgowe i informacyjne, które nie są skuteczne, w tym sytuacje obejmujące znaczące niedociągnięcia w kontroli wewnętrznej.

Postawy/Racjonalizacje

- Słaba komunikacja, wdrażanie, wspieranie lub egzekwowanie wartości lub standardów etycznych jednostki przez kierownictwo lub komunikowanie niewłaściwych wartości lub standardów etycznych.
- Właściciel-menedżer nie rozróżnia transakcji osobistych od biznesowych.
- Spór pomiędzy udziałowcami spółki kapitałowej.
- Powtarzające się próby podejmowane przez kierownictwo lub właścicieli w celu usprawiedliwienia marginalnej lub niewłaściwej rachunkowości na podstawie istotności lub w celu przetrwania spółki.
- Relacje między kierownictwem a obecnym lub poprzednim biegłym rewidentem są napięte z powodu sporów, nieuzasadnionych żądań wobec biegłego rewidenta, ograniczeń w dostępie do osób lub informacji lub dominującego zachowania kierownictwa.

Czynniki ryzyka wynikające z nieprawidłowości wynikających z przywłaszczenia aktywów

Niektóre czynniki ryzyka związane z nieprawidłowościami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej mogą również występować w przypadku nieprawidłowości wynikających z przywłaszczenia aktywów, co często jest powszechnym oszustwem w mniej złożonych jednostkach. Na przykład, niedociągnięcia kontroli wewnętrznej mogą występować, gdy istnieją nieprawidłowości wynikające z oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub sprzeniewierzenia aktywów. Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka związanych z nieprawidłowościami wynikającymi z przywłaszczenia aktywów.

Zachęty/naciski

- Osobiste zobowiązania finansowe mogą wywierać presję na kierownictwo lub pracowników mających dostęp do gotówki lub innych aktywów podatnych na kradzież, aby sprzeniewierzyć te aktywa.
- Niekorzystne relacje między jednostką a pracownikami mającymi dostęp do gotówki lub innych aktywów podatnych na kradzież mogą motywować tych pracowników do sprzeniewierzenia tych aktywów. Na przykład:
 - Znane lub przewidywane przyszłe zwolnienia pracowników.
 - Niedawne lub przewidywane zmiany w planach wynagrodzeń lub świadczeń pracowniczych.
 - Awanse, rekompensaty lub inne nagrody niezgodne z oczekiwaniami.

Możliwości

Pewne cechy lub okoliczności mogą zwiększać podatność aktywów na sprzeniewierzenie:

- Duże ilości gotówki w kasie lub przetworzonej.
- Inwentaryzuj przedmioty o niewielkich rozmiarach, wysokiej wartości lub wysokim popycie.
- Aktywa trwałe o niewielkich rozmiarach, zbywalne lub nieposiadające możliwości do zaobserwowania identyfikacji własności.

Nieodpowiednia kontrola wewnętrzna nad aktywami może zwiększyć podatność na sprzeniewierzenie tych aktywów. Na przykład, sprzeniewierzenie aktywów może wystąpić z następujących powodów:

- Nieodpowiedni podział obowiązków lub niezależne kontrole.
- Nieodpowiedni system autoryzacji i zatwierdzania transakcji (np. w przypadku zakupów).
- Nieodpowiednie prowadzenie dokumentacji lub fizyczne zabezpieczenia gotówki, zapasów lub środków trwałych.
- Brak obowiązkowych urlopów dla pracowników pełniących kluczowe funkcje kontrolne.
- Niewystarczające zrozumienie technologii informatycznych przez kierownictwo.

Postawy/Racjonalizacje

- Lekceważenie potrzeby monitorowania lub ograniczania ryzyka związanego ze sprzeniewierzeniem aktywów.
- Lekceważenie kontroli wewnętrznej poprzez pomijanie istniejących kontroli lub niepodejmowanie odpowiednich działań zaradczych w przypadku znanych sprzeniewierzeń, w tym drobnych kradzieży.
- Zachowanie wskazujące na niezadowolenie z jednostki lub jej traktowania pracownika.

Stwierdzenia

Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident mniej złożonych jednostek (LCE) może stosować kategorie twierdzeń opisane poniżej lub wyrażać je w inny sposób, pod warunkiem uwzględnienia wszystkich aspektów opisanych poniżej. Biegły rewident może zdecydować się na połączenie stwierdzeń dotyczących klas transakcji i zdarzeń oraz powiązanych ujawnień ze stwierdzeniami dotyczącymi sald kont i powiązanych ujawnień.

Biegły rewident LCE może wykorzystać następujące stwierdzenia przy rozważaniu różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Twierdzenia mogą należeć do następujących kategorii:

Stwierdzenia o klasach transakcji i zdarzeń oraz powiązane ujawnienia za okres objęty kontrolą

- Wystąpienie - transakcje i zdarzenia, które zostały zarejestrowane lub ujawnione, miały miejsce, a takie transakcje i zdarzenia dotyczą jednostki.
- Kompletność - wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny zostać zarejestrowane, zostały zarejestrowane, a wszystkie powiązane ujawnienia, które powinny zostać uwzględnione w sprawozdaniu finansowym, zostały uwzględnione.
- Dokładność - kwoty i inne dane dotyczące zarejestrowanych transakcji i zdarzeń zostały odpowiednio zarejestrowane, a powiązane ujawnienia zostały odpowiednio wycenione i opisane.
- Odcięcie - transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane we właściwym okresie rozliczeniowym.
- Klasyfikacja - transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane na właściwych kontach.
- Prezentacja - transakcje i zdarzenia są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a powiązane ujawnienia są istotne i zrozumiałe w kontekście wymogów mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.

Stwierdzenia dotyczące sald kont i powiązanych ujawnień na koniec okresu

- Istnienie - aktywa, zobowiązania i udziały kapitałowe istnieją.
- Prawa i obowiązki - jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są obowiązkami jednostki.
- Kompletność - wszystkie aktywa, zobowiązania i udziały kapitałowe, które powinny zostać zarejestrowane, zostały zarejestrowane, a wszystkie powiązane ujawnienia, które powinny zostać uwzględnione w sprawozdaniu finansowym, zostały uwzględnione.
- Dokładność, wycena i alokacja - aktywa, zobowiązania i udziały kapitałowe zostały ujęte w sprawozdaniach finansowych w odpowiednich kwotach, a wszelkie wynikające z tego korekty wyceny lub alokacji zostały odpowiednio zarejestrowane, a powiązane ujawnienia zostały odpowiednio wycenione i opisane.
- Klasyfikacja - aktywa, zobowiązania i udziały kapitałowe zostały zaksięgowane na właściwych kontach.
- Prezentacja - aktywa, zobowiązania i udziały kapitałowe są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a powiązane ujawnienia są odpowiednie i zrozumiałe w kontekście wymogów mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.

Stwierdzenia opisane powyżej, odpowiednio dostosowane, mogą być również wykorzystywane przez biegłego rewidenta przy rozważaniu różnych rodzajów zniekształceń, które mogą wystąpić w ujawnieniach niezwiązanych bezpośrednio z zarejestrowanymi klasami transakcji, zdarzeń lub sald kont.

Przykłady czynników wpływających na wielkość próby dla testów kontroli i testów szczegółów

Poniżej przedstawiono czynniki, które biegły rewident może wziąć pod uwagę przy określaniu wielkości próby dla testów kontroli. Czynniki te, które należy rozważyć łącznie, zakładają, że biegły rewident nie modyfikuje charakteru lub harmonogramu testów kontroli ani w inny sposób nie modyfikuje podejścia do procedur merytorycznych w odpowiedzi na ocenione ryzyko.

| Czynnik wpływający na wielkość próby dla testów kontroli | Wpływ na wielkość próby |
|--|-------------------------|
| Zwiększenie zakresu, w jakim ocena ryzyka przez audytora uwzględnia plany testowania działania i skuteczności kontroli. | Wzrost |
| Wzrost dopuszczalnego wskaźnika odchyień od normy | Spadek |
| Wzrost oczekiwanego wskaźnika odchylenia testowanej populacji | Wzrost |
| Zwiększenie pożądanego przez biegłego rewidenta poziomu pewności, że dopuszczalny wskaźnik odchyień nie został przekroczony przez rzeczywisty wskaźnik odchyień w populacji. | Wzrost |
| Wzrost liczby jednostek próbkowania w populacji | Nieznacznym wpływ |

Poniżej przedstawiono czynniki, które biegły rewident może rozważyć przy określaniu wielkości próby dla testów szczegółowości. Czynniki te, które należy rozważyć łącznie, zakładają, że biegły rewident nie modyfikuje podejścia do testów kontroli ani w inny sposób nie zmienia charakteru lub harmonogramu procedur merytorycznych w odpowiedzi na ocenione ryzyko.

| Czynnik wpływający na wielkość próby dla testów szczegółów | Wpływ na wielkość próby |
|---|-------------------------|
| Wzrost dokonanej przez biegłego rewidenta oceny ryzyka istotnego zniekształcenia | Wzrost |
| Wzrost wykorzystania innych procedur merytorycznych ukierunkowanych na to samo twierdzenie | Spadek |
| Zwiększenie pożądanego przez biegłego rewidenta poziomu pewności, że dopuszczalne zniekształcenie nie zostało przekroczone przez rzeczywiste zniekształcenie w populacji. | Wzrost |
| Wzrost dopuszczalnych nieprawidłowości | Spadek |
| Wzrost ilości zniekształceń, które biegły rewident spodziewa się znaleźć w populacji | Wzrost |
| Stratyfikacja populacji w stosownych przypadkach | Spadek |
| Liczba jednostek próby w populacji | Nieznacznym wpływ |

Przykładowy list reprezentacyjny

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia wymagane przez część 8.6 MSRF dla LCE. W niniejszej ilustracji założono, że wymóg uzyskania pisemnego oświadczenia dotyczącego kontynuacji działalności nie jest istotny oraz że nie ma wyjątków od wymaganych pisemnych oświadczeń. Gdyby istniały wyjątki, oświadczenia musiałyby zostać zmodyfikowane w celu odzwierciedlenia tych wyjątków.

(Papier firmowy podmiotu)

(Do
audytora)

(Data)

Niniejsze oświadczenie zostało złożone w związku z badaniem sprawozdań finansowych ABC Company za rok zakończony 31 grudnia 20XX r. w celu wyrażenia opinii, czy sprawozdania finansowe są przedstawione rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub *dają prawdziwy i rzetelny obraz*) zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

Potwierdzamy to:

Sprawozdania finansowe

- Wypełniliśmy nasze obowiązki, określone w warunkach zlecenia badania z dnia [wstawić datę], w zakresie sporządzenia sprawozdań finansowych zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]; w szczególności sprawozdania finansowe są rzetelnie przedstawione (lub przedstawiają prawdziwy i rzetelny obraz) zgodnie z nimi.
- Metody, dane i znaczące założenia przyjęte przy dokonywaniu szacunków księgowych oraz powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie do ujęcia, wyceny lub ujawnienia, które są uzasadnione w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.
- Relacje i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z wymogami [mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej].
- Wszystkie zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego, dla których [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej] wymagają korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
- Skutki nieskorygowanych nieprawidłowości są nieistotne, zarówno indywidualnie, jak i łącznie, dla sprawozdania finansowego jako całości. Lista nieskorygowanych nieprawidłowości jest załączona do oświadczenia.
- Wszelkie faktyczne lub możliwe spory sądowe i roszczenia, których skutki należy uwzględnić przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, są rozliczane i ujawniane zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej.
- [Wszelkie inne kwestie, które audytor może uznać za stosowne].

Dostarczone informacje

- Zapewniliśmy ci:
 - Dostęp do wszystkich znanych nam informacji, które są istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych, takich jak rejestry, dokumentacja i inne kwestie;

- Dodatkowe informacje, o które poprosił nas użytkownik na potrzeby audytu; oraz
- Nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których uzyskano dowody badania.
- Wszystkie transakcje zostały zarejestrowane w dokumentacji księgowej i są odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych.
- Ujawniliśmy wyniki naszej oceny ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa.
- Ujawniliśmy wszystkie informacje dotyczące nadużyć lub podejrzeń nadużyć, o których wiemy i które mają wpływ na jednostkę i są z nią związane:
 - Zarządzenie;
 - Pracownicy, którzy odgrywają znaczącą rolę w kontroli wewnętrznej; lub
 - Inne, w których oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
- Ujawniliśmy wszystkie informacje związane z zarzutami lub podejrzaniem oszustwa mającymi wpływ na sprawozdania finansowe jednostki, przekazane przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulacyjne lub inne osoby.
- Ujawniliśmy wszystkie znane nam przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z prawem lub regulacjami, których skutki powinny być brane pod uwagę przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.
- Ujawniliśmy wszystkie znane faktyczne lub możliwe spory sądowe i roszczenia, których skutki należy wziąć pod uwagę przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.
- Ujawniliśmy tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką oraz wszystkie znane nam relacje i transakcje z podmiotami powiązanymi.
- [Wszelkie inne kwestie, które audytor może uznać za niezbędne].

Zarządzenie

Zarządzenie

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE WYNIKAJĄCE Z MSB DLA MZJ

Uwaga: Poniżej przedstawiono zmiany do innych Międzynarodowych Standardów wynikające z zatwierdzenia MSRF dla LCE. Zmiany te wejdą w życie w tym samym czasie co MSB dla MZJ i zostały przedstawione z zaznaczonymi zmianami w stosunku do ostatnich zatwierdzonych wersji Międzynarodowych Standardów, które zostały zmienione. Numery przypisów w tych zmianach nie są zgodne z Międzynarodowymi Standardami, które zostały zmienione i należy odnieść się do tych Międzynarodowych Standardów.

PRZEDMOWA DO MIĘDZYNARODOWYCH OBWIESZCZEŃ DOTYCZĄCYCH ZARZĄDZANIA JAKOŚCIĄ, AUDYTU, PRZEGLĄDU, INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH I POKREWNYCH

...

Autorytet związany z międzynarodowymi standardami wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych

5. Międzynarodowymi standardami stosowanymi przy badaniu historycznych informacji finansowych są:
- (a) Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF); lub
 - (b) Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej dotyczący badania sprawozdań finansowych jednostek mniej złożonych (MSRF dla LCE), który może być stosowany wyłącznie zgodnie z przedmową i uprawnieniami określonymi w MSRF dla LCE.

...

9. MSRF, MSRF dla LCE, ISRE, ISAE i ISRS są łącznie określane jako standardy zaangażowania IAASB.

...

Międzynarodowy Standard Badania Sprawozdań Finansowych Jednostek Mniej Złożonych

- 11A. MSRF dla LCE został opracowany w kontekście badania sprawozdań finansowych mniej złożonej jednostki przez niezależnego biegłego rewidenta. Autorytet MSB dla LCE został określony we Wstępie i Części A standardu.

...

Materiały nieautorytatywne

...

Uwagi praktyczne dotyczące audytu międzynarodowego

21. Międzynarodowe Noty o Praktyce Rewizji Finansowej (IAPN) nie nakładają na biegłych rewidentów dodatkowych wymogów wykraczających poza te zawarte w MSRF lub MSRF dla LCE, ani nie zmieniają odpowiedzialności biegłego rewidenta za przestrzeganie wszystkich MSRF lub MSRF dla LCE istotnych dla badania. IAPN stanowią praktyczną pomoc dla biegłych rewidentów. Są one przeznaczone do rozpowszechniania przez osoby odpowiedzialne za krajowe standardy lub do wykorzystania przy opracowywaniu odpowiednich materiałów krajowych. Dostarczają również materiałów, które firmy mogą wykorzystać przy opracowywaniu swoich programów szkoleniowych i wewnętrznych wytycznych.

...

MSZJ 1, ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA FIRM WYKONUJĄCYCH BADANIA LUB PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH LUB ZLECENIA INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH LUB POKREWNYCH

...

Wniosek i inne materiały wyjaśniające

Zakres niniejszego ISQM (Odniesienie: Paragraf 3-4)

A1. Inne oświadczenia IAASB, w tym Międzynarodowy Standard Badania Sprawozdań Finansowych Jednostek Mniej Złożonych (ISA dla LCE), ISRE 2400 (Zmieniony)⁶⁰ oraz ISAE 3000 (Zmieniony)⁶¹ również ustanawiają wymogi dla partnera zlecenia w zakresie zarządzania jakością na poziomie zlecenia.

...

Autorytet niniejszego ISQM (Odniesienie: Paragraf 12)

...

A8. W razie potrzeby wnioski i inne materiały wyjaśniające zawierają dalsze wyjaśnienie wymogów i wskazówki dotyczące ich realizacji. W szczególności mogą one:

- Dokładniejsze wyjaśnienie, co dany wymóg oznacza lub ma obejmować; oraz
- Dołączyć przykłady ilustrujące, w jaki sposób wymagania mogą być stosowane.

Chociaż takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogu, są one istotne dla właściwego stosowania wymogów. Zastosowanie i inne materiały objaśniające mogą również dostarczać podstawowych informacji na temat kwestii poruszonych w niniejszych ISQM. W niektórych przypadkach zawarte są odniesienia do poszczególnych MSRF. Jeśli zlecenie badania jest przeprowadzane zgodnie z MSRF dla LCE, MSRF dla LCE może również odnosić się do powiązanych kwestii w kontekście badania sprawozdań finansowych mniej złożonej jednostki, ale nie ma do nich odniesienia w niniejszych MSRF. Tam, gdzie jest to stosowne, dodatkowe uwagi specyficzne dla organizacji audytorskich sektora publicznego są zawarte we wniosku i innych materiałach objaśniających. Te dodatkowe uwagi pomagają w stosowaniu wymogów niniejszych ISQM. Nie ograniczają one jednak ani nie zmniejszają odpowiedzialności firmy za stosowanie i przestrzeganie wymogów niniejszych ISQM.

...

Wyniki zlecenia

...

Dokumentacja zaangażowania (odniesienie: par. 31(f))

A83. Przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe mogą określać terminy, w których należy zakończyć gromadzenie ostatecznej dokumentacji zlecenia dla określonych rodzajów zleceń. W przypadku, gdy takie terminy nie są określone w przepisach prawa lub regulacjach, termin może zostać ustalony przez firmę. W przypadku zleceń

⁶⁰ Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (Zmieniony), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*

⁶¹ Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (ISAE) 3000 (zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

przeprowadzonego zgodnie z MSRF, MSRF dla LCE lub MSRF, odpowiednim terminem na zakończenie montażu końcowej dokumentacji zaangażowania jest zwykle nie więcej niż 60 dni od daty raportu z zaangażowania.

...

A85. Prawo, regulacje lub standardy zawodowe mogą określać okresy przechowywania dokumentacji zlecenia. Jeżeli okresy przechowywania nie są określone, firma może wziąć pod uwagę charakter zleceń wykonywanych przez firmę oraz okoliczności, w których firma działa, w tym to, czy dokumentacja zlecenia jest potrzebna do zapewnienia zapisu spraw o ciągłym znaczeniu dla przyszłych zleceń. W przypadku zleceń przeprowadzonych zgodnie z MSB, MSB dla LCE lub MSBE, okres przechowywania zazwyczaj nie jest krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania z wykonania zlecenia lub, jeśli jest późniejsza, od daty sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy, gdy ma to zastosowanie.

...

MSZJ 2, KONTROLE JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA

Wprowadzenie

...

Autorytet niniejszego ISQM

10. Niniejsze ISQM zawierają cel dla firmy w zakresie przestrzegania niniejszych ISQM oraz wymogi mające na celu umożliwienie firmie i kontrolerowi jakości zaangażowania osiągnięcie tego celu. Ponadto, niniejsze ISQM zawierają powiązane wytyczne w postaci zastosowania i innych materiałów wyjaśniających oraz materiałów wprowadzających, które zapewniają kontekst istotny dla właściwego zrozumienia niniejszych ISQM, a także definicje. ISQM 1 wyjaśnia terminy: cel, wymagania, zastosowanie i inne materiały wyjaśniające, materiały wprowadzające i definicje. (Ref: Paragraf A0A)

...

Wniosek i inne materiały wyjaśniające

Autorytet niniejszego ISQM (Odniesienie: Paragraf 10)

A0A. Wniosek i inne materiały objaśniające mogą również dostarczać podstawowych informacji na temat kwestii poruszonych w niniejszych ISQM. W niektórych przypadkach zamieszczono odniesienia do poszczególnych Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF). Jeżeli zlecenie badania jest przeprowadzane zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rewizji Finansowej dotyczącym badania sprawozdań finansowych jednostek mniej złożonych (MSRF dla LCE), MSRF dla LCE może również odnosić się do powiązanych kwestii w kontekście badania sprawozdań finansowych jednostki mniej złożonej, ale nie ma do nich odniesienia w niniejszych MSRF.

...

Wyniki przeglądu jakości zlecenia (odniesienie: ust. 24-27)

Obowiązki partnera zaangażowanego w odniesieniu do przeglądu jakości zaangażowania (odniesienie: Paragraf 24(b))

A25. MSB 220 (Zmieniony)⁶² ustanawia wymogi dla partnera zaangażowanego w zlecenia badania, dla których wymagana jest kontrola jakości zaangażowania, w tym:

⁶² Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 (zmieniony), Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego, paragraf 36.

- Ustalenie, czy został wyznaczony weryfikator jakości zaangażowania;
- Współpraca z weryfikatorem jakości zaangażowania i informowanie innych członków zespołu zaangażowanego o ich odpowiedzialności w tym zakresie;
- Omówienie istotnych kwestii i znaczących osądów powstałych podczas zlecenia badania, w tym tych zidentyfikowanych podczas przeglądu jakości zlecenia, z kontrolerem jakości zlecenia; oraz
- Nie datowanie raportu biegłego rewidenta przed zakończeniem przeglądu jakości zlecenia.

...

ISAE 3000 (ZMIENIONY), USŁUGI ATESTACYJNE INNE NIŻ BADANIA LUB PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH INFORMACJI FINANSOWYCH

Wprowadzenie

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (ISAE) dotyczy usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych. które –Badania historycznych informacji finansowych są omówione odpowiednio– w Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej (MSRF) i Międzynarodowym Standardzie Rewizji Finansowej do Badania Sprawozdań Finansowych Jednostek o Mniejszej Złożoności (MSRF dla Jednostek o Mniejszej Złożoności), a przeglądy historycznych informacji finansowych są omówione odpowiednio– w Międzynarodowych Standardach Usług Przeglądu (MSRF). (Ref: Paragrafy A21-A22)

...

ISRE 2400 (ZMIENIONY), ZLECENIA PRZEGLĄDU HISTORYCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

...

Wymagania

...

Raport praktyka

86. Raport biegłego rewidenta z przeglądu powinien mieć formę pisemną i zawierać następujące elementy: (Patrz: paragrafy A124-A127, A148, A150)

...

- (g) Opis przeglądu sprawozdań finansowych i jego ograniczeń oraz następujące stwierdzenia: (Ref: Paragraf A134)
 - (i) Przegląd przeprowadzany zgodnie z niniejszymi standardami ISRE jest usługą o ograniczonej pewności;
 - (ii) Praktyk przeprowadza procedury, polegające przede wszystkim na kierowaniu zapytań do kierownictwa i innych osób w jednostce, w stosownych przypadkach, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody; oraz
 - (iii) Procedury przeprowadzane w ramach przeglądu są znacznie mniejsze niż procedury przeprowadzane w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

W związku z tym biegły rewident nie wyraża opinii z badania sprawozdania finansowego;

...

Dodatek 2

...

Ilustracja 1

...

Odpowiedzialność praktyka

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownictwa i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane podczas przeglądu są istotnie mniejsze od procedur przeprowadzanych podczas badania sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania tych sprawozdań finansowych.

...

Ilustracja 2

...

Odpowiedzialność praktyka

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownictwa i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane w ramach przeglądu są znacznie mniejsze niż procedury przeprowadzane w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

~~Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej~~. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania tych sprawozdań finansowych.

...

Ilustracja 3

...

Odpowiedzialność praktyka

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownictwa i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane podczas przeglądu są istotnie mniejsze od procedur przeprowadzanych podczas badania sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania tych sprawozdań finansowych.

...

Ilustracja 4

...

Odpowiedzialność praktyka

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownictwa i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a następnie ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane w ramach przeglądu są istotnie mniejsze od procedur przeprowadzanych w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania o tych skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych.

...

Ilustracja 6

...

Odpowiedzialność praktyka

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownictwa i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane podczas przeglądu są istotnie mniejsze od procedur przeprowadzanych podczas badania sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania tych sprawozdań finansowych.

...

Ilustracja 7

...

Odpowiedzialność praktyka

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownictwa i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane w ramach przeglądu są istotnie mniejsze od procedur przeprowadzanych w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania tego sprawozdania finansowego.

...

MIĘDZYNARODOWE RAMY USŁUG ATESTACYJNYCH

Wprowadzenie

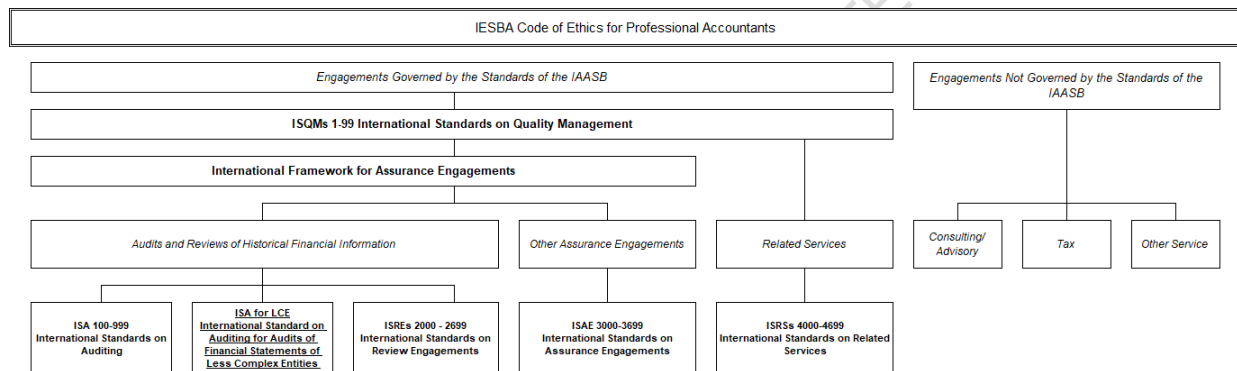
- Niniejsze Założenia koncepcyjne zostały wydane wyłącznie w celu ułatwienia zrozumienia elementów i celów zlecenia poświadczającego oraz zleceń, do których mają zastosowanie Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF), Międzynarodowy Standard Badania Sprawozdań Finansowych Jednostek Mniej Złożonych (MSB dla Jednostek Mniej Złożonych), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSRF) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSRF) (zwane dalej Standardami Usług Atestacyjnych).

...

Dodatek 1

Obwieszczenia wydane przez IAASB i ich wzajemne relacje oraz Kodeks IESBA

Niniejszy Załącznik ilustruje zakres orzeczeń wydanych przez IAASB oraz ich wzajemny związek z Kodeksem etyki zawodowych księgowych IESBA.



...

MIĘDZYNARODOWA NOTA OBJAŚNIAJĄCA NR 1000, SPECJALNE UWAGI DOTYCZĄCE BADANIA INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (IAPN) 1000, Szczególne aspekty badania instrumentów finansowych, należy czytać w połączeniu z Przedmową do Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, Usług Atestacyjnych, Rewizji Finansowej, Innych Usług Atestacyjnych oraz Usług Pokrewnych. IAPN nie nakładają na biegłych rewidentów dodatkowych wymogów wykraczających poza te zawarte w standardach rewizji finansowej wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ISA), ani nie zmieniają odpowiedzialności biegłego rewidenta za przestrzeganie wszystkich Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (ISA) istotnych dla badania lub Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej do badania sprawozdań finansowych jednostek mniej złożonych (ISA dla LCE). IAPN stanowią praktyczną pomoc dla biegłych rewidentów. Są one przeznaczone do rozpowszechniania przez osoby odpowiedzialne za standardy krajowe lub do wykorzystania przy opracowywaniu odpowiednich materiałów krajowych. Dostarczają one również materiałów, które firmy mogą wykorzystać przy opracowywaniu swoich programów szkoleniowych i wewnętrznych wytycznych.

Wprowadzenie

...

7. Badanie zgodnie z MSRF lub MSRF dla LCE przeprowadza się przy założeniu, że kierownictwo oraz, w stosownych przypadkach, osoby, którym powierzono sprawowanie zarządu, przyjęły na siebie określone obowiązki. Obowiązki te obejmują dokonywanie wyceny według wartości godziwej. Niniejszy MSb nie nakłada obowiązków na kierownictwo lub osoby, którym powierzono zarządzanie, ani nie uchylają przepisów ustawowych i wykonawczych regulujących ich obowiązki.

...

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), the International Auditing and Assurance Board (IAASB®) and the International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty wyrządzone jakiegokolwiek osobie, która działa lub powstrzymuje się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy taka strata jest spowodowana zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek, Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych, Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu, Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych, Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością, Wskazówki Praktyczne dotyczące badania, dokumenty do dyskusji oraz inne publikacje IAASB są chronione prawami autorskimi IFAC.

Copyright © grudzień 2023 r. by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać do użytku osobistego i niekomercyjnego (tj. do celów zawodowych lub badawczych) ze strony www.iaasb.org. Wymagana jest pisemna zgoda na tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub przekazywanie lub inne podobne wykorzystanie tego dokumentu.

Nazwy: 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISA for LCE', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN', oraz logo IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i innych krajach. 'International Foundation for Ethics and Audit' i 'IFEATM' są znakami towarowymi IFEA lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w USA i innych krajach.

Aby uzyskać informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach, należy przejść do sekcji [zezwoleń](#) lub skontaktować się z permissions@ifac.org.

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSZJ dla MZJ)* oraz *Zmiany dostosowawcze do innych standardów międzynarodowych wynikające z MSB dla MZJ*, uchwalone przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowane w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2023 roku, zostały przetłumaczone na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w marcu 2024 roku. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst *Międzynarodowego Standardu Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSZJ dla MZJ)* oraz *Zmian dostosowawczych do innych standardów międzynarodowych wynikających z MSB dla MZJ* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Międzynarodowego Standardu Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSZJ dla MZJ)* oraz *Zmian dostosowawczych do innych standardów międzynarodowych wynikających z MSB dla MZJ* w języku polskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (the ISA for LCE) and Conforming Amendments to Other International Standards Arising from the ISA for LCE.*

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

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM

TŁUMACZENIE ROBOCZE - MATERIAŁ O CHARAKTERZE POGLĄDOWYM



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org