

**Rada dyrektorów Izby Biegłych Rewidentów (Wirtschaftsprüferkammer):  
Uwagi odnośnie podejścia proporcjonalnego (skalowanego) do wykonania badania na  
podstawie MSB**

**Spis treści**

1. Podstawowe zasady i cele poradnika.....	2
2. Przedmiot proporcjonalnej realizacji czynności badania oraz niniejszego Poradnika; ograniczenia możliwości zastosowania .....	3
3. Rozumienie proporcjonalnego podejścia do wykonania badania .....	4
4. Podstawowe aspekty proporcjonalnego wykonania badania.....	5
5. Zakres zastosowania podejścia proporcjonalnego do wykonania badania .....	7
6. Główne aspekty proporcjonalnego wykonania badania w ramach podejścia opartego na ryzyku .....	9
6.1 Ilustracja podejścia opartego na ryzyku .....	9
6.2 Istotność.....	20
6.3 Planowanie badania.....	22
6.4 Procedury badania mające na celu uzyskanie dowodów badania i realizacji celu badania 23	
6.5 Dokumentacja .....	28
7. Uwagi końcowe.....	32

---

Niniejsza publikacja zawiera cytaty z Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) opracowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB), opublikowanych przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. Cytaty zostały zastosowane za pozwoleniem IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.  
IFAC nie ponosi żadnej odpowiedzialności za dokładność i kompletność cytatów z MSB.

---

## 1. Podstawowe zasady i cele poradnika

Celem niniejszego poradnika jest przedstawienie porad i sugestii odnośnie podejścia proporcjonalnego w badaniu sprawozdań finansowych, przy równoczesnym utrzymaniu jakości badania; w ten sposób ułatwione będzie wprowadzenie Międzynarodowych Standardów Badania (MSB). Niniejszy dokument nie jest jednak szczegółowym podręcznikiem wykonywania czynności badania.

Uzasadnieniem dla sporządzenia niniejszego poradnika jest zaobserwowana wśród biegłych rewidentów niepewność odnośnie wymogów zawartych w obecnych stanowiskach stowarzyszeń krajowych i międzynarodowych – które zwykle uważane są za użyteczne i pomocne – w zakresie badania małych i średnich firm (MŚP). MSB domyślnie kierują się paradygmatem badania dużych spółek notowanych w obrocie giełdowym, jednak równocześnie mają być standardami do powszechnego zastosowania.

Ponieważ ustawodawcy skodyfikowali obowiązek stosowania MSB w ramach Ustawy o modernizacji niemieckiego prawa rachunkowości (BilMoG), w § 317 ust. 5 niemieckiego kodeksu handlowego (HGB) i oczekuje się jego zatwierdzenia przez Komisję Europejską w średnim terminie, poniższe rozważania dotyczą realizacji czynności badania zgodnie z MSB. Art. 26 obecnego projektu nowelizacji dyrektywy ws badań ustawowych, opracowanego przez KE, przewiduje obowiązek badania ksiąg wszystkich spółek zgodnie ze standardami międzynarodowymi. Należy jednak odnotować, że zastosowanie MSB odbywa się na odpowiedzialność biegłego rewidenta.

Zdaniem WPK, możliwe jest zastosowanie wyjaśnień zawartych w niniejszym poradniku do badania sprawozdań finansowych realizowanego zgodnie ze standardami IDW, ponieważ międzynarodowe standardy badania zostały włączone do standardów IDW. Ponadto, standardy badania IDW odzwierciedlają wymagania specyficzne dla Niemiec, wynikające z przepisów prawa.

Niniejszy poradnik, opracowany przez Radę Dyrektorów Wirtschaftsprüferkammer, przy wsparciu Komitetu ds. Rachunkowości i Rewizji Finansowej, odzwierciedla rozważania WPK odnośnie potrzeby uwzględniania w procesie badania wielkości, złożoności i poziomu ryzyka związanego z badaną jednostką (tzw. podejście proporcjonalne do badania). Głównym celem poradnika jest wsparcie biegłych rewidentów w zakresie badania sprawozdań finansowych zgodnie z §§ 316 et seq. Niemieckiego Kodeksu Handlowego (HGB). Zasadnicza idea proporcjonalnego podejścia do badania może równie dobrze być zastosowana do innych audytów, zgodnie z ich definicją w § 2 ust. 1 WPO (np. audytów w rozumieniu § 16 Ustawy o agentach obrotu nieruchomości i wykonawcach usług (MaBV), czy badania

w rozumieniu MSB 800, MSB 805, MSB 810).<sup>1</sup>

Należy zauważyć, iż Komisja Europejska, w Art. 43a nowelizacji dyrektywy ws. badań ustawowych, wymaga stosowania podejścia proporcjonalnego w odniesieniu do międzynarodowych standardów badania. Kodeks Praktyki Zawodowej również zawiera stosowne zapisy w § 24b ust. 1 Statutu Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer - BS WP/vBP.

Do Poradnika załączono porównanie MSB z odpowiadającymi im standardami badania IDW.

## **2. Przedmiot proporcjonalnej realizacji czynności badania oraz niniejszego Poradnika; ograniczenia możliwości zastosowania <sup>2</sup>**

Podejście proporcjonalne do badania znajduje zastosowanie w dwóch obszarach:

1. Zapewnienie odpowiedniego systemu kontroli jakości, współmiernego do wielkości badanej jednostki, specyfiki struktury klienta (np. §319a niemieckiego Kodeksu Handlowego – zlecenia), zakres kontroli biegłych rewidentów oraz ich fizyczną obecność podczas badania.
2. Ukończenie czynności badania [przyjęcie zlecenia, wykonanie badania, sporządzenie raportu (pełny i skrócony raport z badania)].

Ad 1. Skalowanie systemu kontroli jakości nie jest przedmiotem niniejszego Poradnika. W Poradniku znajdują się odniesienia do Rozporządzenia 1/2006 i odpowiednich wytycznych Komisji ds. Zapewnienia Jakości dotyczących badania systemu kontroli jakości, z odpowiednimi zapisami dotyczącymi w szczególności małych firm audytorskich.

Ad 2. Zakres niniejszego Poradnika ograniczony jest do wykonania czynności badania. Zagadnienia związane z przyjęciem zlecenia i sporządzaniem raportów nie są tematem niniejszego Poradnika WPK.

Poradnik ma na celu przedstawienie praktycznych pomysłów i rekomendacji odnośnie proporcjonalnego (skalowanego) podejścia do czynności badania. Poradnik zawiera wyłącznie wskazówki. Nie stanowi kompleksowego podręcznika wykonywania badania sprawozdań finansowych. Nie zwalnia również biegłych rewidentów z obowiązku kierowania

---

<sup>1</sup> Dla potrzeb harmonizacji poniżej stosowane są terminy "audytor" i "audyt". (w wersji polskiej dokumentu zastosowano terminologię zgodną z polskimi standardami, tzn. „biegły rewident” i „badanie” - przyp. tłum.)

<sup>2</sup> Jeśli chodzi o aspekt proporcjonalności w praktyce biegłego rewidenta, patrz Rozporządzenie 1/2006 oraz MSB 220.

się własnym osądem przy realizacji badania w poszczególnych przypadkach. Ponadto, niniejszy poradnik nie gwarantuje kompletności prezentowanych w nim zasad. MSB mogą zawierać dalsze wskazówki odnośnie proporcjonalnego wykonania badania, które nie zostały tu opisane.

Niniejszy poradnik nie zwalnia również biegłych rewidentów z ich obowiązku starannego zapoznania się z MSB i zrozumienia ich zapisów. W przypadku sprzeczności, moc rozstrzygającą mają zapisy MSB – z uwzględnieniem własnej odpowiedzialności biegłego rewidenta. Poniższe zasady powinny być uważane za nieodzowne elementy wykonania badania, również w przypadku zastosowania MSB:

- podejście oparte na ryzyku
- ustalenie poziomu istotności
- czynniki merytoryczne, związane z personelem i harmonogramem, jakie należy wziąć pod uwagę przy planowaniu badania
- procedury badania mające na celu uzyskanie wystarczającej ilości odpowiedniego materiału dowodowego
- dokumentacja.

### **3. Rozumienie proporcjonalnego podejścia do wykonania badania**

W ramach podejścia proporcjonalnego do badania sprawozdań finansowych, charakter, zakres i dokumentacja badania są określane jako funkcja wielkości, złożoności i ryzyka związanego z jednostką podlegającą badaniu. Niemniej, jakość badania oraz rzetelność opinii biegłego rewidenta muszą być takie same dla wszystkich badanych sprawozdań finansowych.

To oznacza, że przy założeniu jednolitego celu dla wszystkich badań sprawozdań finansowych, ścieżka do realizacji tego celu może być zróżnicowana, w zależności od wielkości, złożoności i ryzyka związanego z jednostką podlegającą badaniu. Ścieżka do realizacji wspomnianego wyżej celu, czyli zdefiniowania i realizacji charakteru, zakresu i dokumentacji badania, ustalana jest w oparciu o profesjonalny osąd biegłego rewidenta, w ramach jego/jej indywidualnej odpowiedzialności. Podejście proporcjonalne do badania sprawozdań finansowych nie jest nową koncepcją, wprowadzoną po raz pierwszy w MSB. Koncepcję uwzględnienia skali można również wywodzić ze standardów badania IDW (np. IDW PS 200 pkt 18 et seq., IDW PS 240 pkt 12, IDW PS 261 pkt 74 et seq.).

*Charakter i zakres* badania uzależnione są w szczególności od ustalonego poziomu

istotności (materiality), specyfikacji charakteru i liczby czynności badania, ilości materiału dowodowego, a także definicji próby kontrolnej i metody doboru próby losowej.

*Złożoność i ryzyko* związane są przede wszystkim z ryzykiem wystąpienia istotnego zniekształcenia w badanych sprawozdaniach finansowych; ryzyko takie wynika w sposób naturalny z ryzyka związanego z działalnością badanej jednostki, złożoności jej operacji, a także charakteru prowadzonej przez jednostkę rachunkowości. Niniejszy poradnik w tym zakresie opiera się na podejściu opartym na ryzyku w rozumieniu MSB 315 i 330.

Termin *przedmiot badania* odnosi się do całości zlecenia badania, jak też do poszczególnych obszarów badania. Istnieje zatem rozróżnienie pomiędzy ryzykami związanymi z całością badania (na poziomie sprawozdania finansowego) a ryzykami związanymi z badanym obszarem (na poziomie stwierdzeń).

#### 4. Podstawowe aspekty proporcjonalnego wykonania badania

Proporcjonalne wykonanie badania odbywa się według poniższych wytycznych, ze szczególnym uwzględnieniem punktów c. i d.:

- a. decyzja o braku przesłanek do zastosowania standardu MSB,
- b. decyzja odnośnie braku przesłanek do zastosowania konkretnego szczegółowego wymogu standardu MSB,
- c. zastosowanie ogólnych („skalowalnych”) wymogów standardu MSB,
- d. zastosowanie konkretnych wskazówek zawartych w poszczególnych sekcjach *Zastosowania i inne materiały objaśniające* standardów MSB („uwagi specjalne dotyczące małych jednostek”).

Re: a. MSB 200.18 wraz z MSB 200.19 wymaga, by biegły rewident zachował zgodność ze wszystkimi standardami istotnymi dla badania. Jeśli zagadnienia wymienione w standardzie nie występują w danej jednostce, przydatność danego standardu jest negowana i w związku z tym dany MSB nie ma zastosowania w całości (MSB 200.22).

Przed rozpoczęciem badania warto ocenić przydatność następujących standardów badania:

MSB 402 - Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej

MSB 510 – Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe

MSB 600 – Uwagi szczególne – badanie sprawozdań finansowych grupy, w tym praca biegłych rewidentów części grupy

MSB 610 – Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych („Audyt wewnętrzny”)

MSB 620 – Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Re: b. Według MSB 200.22, biegły rewident przestrzega każdego wymogu standardu, zgodnie z definicją w pkt a., chyba, że wymóg nie jest odpowiedni, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie zachodzi (np. pewne wymogi dotyczące opinii z zastrzeżeniami jeśli w wyniku badania wystawiana jest opinia bez zastrzeżeń). Może to być ułatwieniem badania, dzięki możliwości odstąpienia od stosowania poszczególnych zasad warunkowych.

Ponadto, MSB zawierają część zatytułowaną „Zastosowania i inne materiały objaśniające”. Takie informacje odnośnie zastosowania nie stanowią odrębnych niezależnych wymogów względem biegłego rewidenta. Jednak, według IFAC, mają znaczenie dla prawidłowego zastosowania wymogów MSB.<sup>3</sup>

Re: c. MSB zawierają szereg stwierdzeń odnośnie wykonania badania, w których w sposób ogólny uwzględniona jest kwestia proporcjonalności (skalowania) standardów badania, na przykład:

MSB 230 – Dokumentacja badania (par. A2): *forma, zawartość i zakres dokumentacji badania zależą od takich czynników, jak: wielkość i złożoność jednostki,...*

MSB 300 – Planowanie badania sprawozdań finansowych (par. A1): *Rodzaj i zakres planowania różni się zależnie od wielkości i stopnia złożoności jednostki...*

MSB 500 – Dowody badania (par. 6): *Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które w danych okolicznościach są odpowiednie dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.*

---

<sup>3</sup> zob. IFAC: Guide to Using MSB in the Audit of Small- and Medium-Sized Entities, Tom 1; str. 14; Wydanie trzecie, 2011 r.

W szczególności, użyte w standardach sformułowania takie, jak „stosowny”, „odpowiedni”, „odpowiedni do okoliczności” czy „wystarczający” podkreślają skalowalność zapisów. W tych przypadkach, biegły rewident powinien określić rodzaj i zakres każdej z czynności w oparciu o swój osąd zawodowy, czyli określić stopień proporcjonalności. Ponadto, wiele spośród wymogów MSB podanych jest w sposób ogólny, bez konkretnych warunków odnośnie tego, w jaki sposób powinny być realizowane. W tych przypadkach, ustalenie konkretnych czynności jakie mają być wykonane w celu wypełnienia wymogów MSB jest decyzją biegłego rewidenta. Uwagi przedstawione w pkt 6, *“Główne aspekty proporcjonalnego wykonania badania w ramach podejścia opartego na ryzyku”* mają na celu zapewnienie dodatkowej pomocy w tym zakresie.

Re: d. Poszczególne MSB w różnych miejscach *informacji o zastosowaniach* zawierają sekcję „Uwagi dotyczące mniejszych jednostek”. W ten sposób IFAC dostarcza biegłym rewidentom specjalnych wskazówek i wytycznych odnośnie badania mniejszych jednostek. Przygotowane przez WPK podsumowanie sekcji „Uwagi dotyczące mniejszych jednostek” zawartych w różnych standardach MSB można pobrać ze strony WPK pod adresem [www.wkp.de/aktuell/skalierung.asp](http://www.wkp.de/aktuell/skalierung.asp).

W tym kontekście należy zauważyć, iż zastosowanie dalszych, dodatkowych regulacji w zależności od specyfiki zlecenia w oparciu o regulacje które zawsze muszą być przestrzegane w ramach MSB prowadzi do tego samego wyniku (skalowanie „w górę”).

Należy jednak również zauważyć, że proporcjonalne podejście do badania nie oznacza możliwości ignorowania podstawowych zapisów MSB z uzasadnieniem, iż są „zbyt pracochłonne” dla jednostki podlegającej badaniu. W związku z tym, podejście proporcjonalne jest możliwe tylko w wyżej wymienionych wypadkach i tylko w proporcjach stosownych dla specyficznych okoliczności poszczególnych przypadków (wielkość, złożoność, ryzyko). W szczególności, zapis MSB 200.23 (*“W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne odstępnie od spełnienia odnośnego wymogu standardu MSB.”*) nie powinien być uważany za ogólny standard w zakresie podejścia proporcjonalnego.

## **5. Zakres zastosowania podejścia proporcjonalnego do wykonania badania**

Uwagi dotyczące podejścia proporcjonalnego do wykonania badania zasadniczo można zastosować do każdego badania sprawozdań finansowych – np. niezależnie od formy prawnej czy wielkości jednostki podlegającej badaniu – a co za tym idzie, nie są ograniczone do badania MŚP. Przy założeniu jednoakrowej jakości i rzetelności opinii biegłego rewidenta, charakter, zakres i dokumentacja badania ustalane są w zależności od wielkości, złożoności

i ryzyka związanego z badaną jednostką. W ostatecznym rozrachunku, różnica leży w stopniu dostosowania wymogów MSB.

- *Wielkość* jednostki jako cecha ilościowa sama w sobie nie może być decydującym kryterium dla określenia stopnia dostosowania czynności badania. Większą wagę powinny mieć aspekty jakościowe, czyli złożoność i ryzyko związane z badaną jednostką. W razie wątpliwości, największą wagę powinno mieć kryterium ryzyka.
- *Złożoność rozumiana jest przede wszystkim jako stopień skomplikowania zagadnień rachunkowości (wynikających ze złożoności działalności gospodarczej jednostki).*<sup>4</sup>
- *Ryzyko* rozumiane jest jako możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia w badanych sprawozdaniach finansowych. Wynika ono z ryzyka związanego z działalnością jednostki, złożoności jej operacji, oraz charakteru ksiąg prowadzonych przez jednostkę. Biegły rewident powinien kierować się własnym zawodowym osądem przy ocenie aspektów wielkości, złożoności i ryzyka, oraz nadawaniu wagi faktom, tak, by ustalić poziom dostosowania wymogów standardów do wykonywanego badania.

Powyższe zagadnienia poruszone są również w samych standardach MSB. W MSB 200.A64 zawarto następującą definicję tzw. „mniejszych jednostek”:

- (a) *” Na potrzeby formułowania szczególnych uwag dotyczących badania mniejszych jednostek przez „mniejszą jednostkę” rozumie się jednostkę wykazującą takie typowe cechy jakościowe, jak skoncentrowanie praw własności i zarządzania w rękach małej grupy osób (często jednej osoby – będącej osobą fizyczną lub inną jednostką, do której należy jednostka pod warunkiem, że właściciel posiada stosowne cechy jakościowe) oraz*
- (b) *Jedną lub więcej poniższych cech:*
- (i) *Proste lub niezłożone transakcje.*
  - (ii) *Prosta ewidencja księgową.*
  - (iii) *Niewiele gałęzi działalności oraz niewiele produktów w ramach linii.*
  - (iv) *Nieliczne kontrole wewnętrzne.*
  - (v) *Nieliczne szeregi kierownictwa odpowiedzialnego za szeroki zakres kontroli lub*
  - (vi) *Nieliczny personel o rozległych obowiązkach.*

---

<sup>4</sup> Należy tu uwzględnić również złożoność zagadnień pozabilansowych.



*Wykaz cech jakościowych nie jest wyczerpujący i nie dotyczy wyłącznie mniejszych jednostek; mniejsze jednostki nie muszą też koniecznie wykazywać wszystkich tych cech."*

W naszym rozumieniu, przykładowe kryteria podane powyżej reprezentują możliwe okoliczności w zakresie takich kryteriów dostosowania jak „złożoność” i „ryzyko”. „Mniejsze jednostki”, zgodnie z ich definicją zawartą w MSB 200.A64, to spółki małe, o niskim stopniu złożoności, i/lub charakteryzujące się niskim ryzykiem, a w związku z tym można zastosować wysoki stopień dostosowania (dalej spółki takie określane są jako MŚP). Inne możliwe cechy wskazujące na to, że badana jednostka jest MŚP to między innymi (por. IDW PH 9.100.1, pkt 3):

- Decyzje istotne dla spółki leżą przede wszystkim w gestii właściciela lub właścicieli,
- Brak jest stosunku zależności od jednostki dominującej,
- Silny wpływ czynników charakterystycznych dla regionu lub branży,
- Prosta rachunkowość,
- Tylko kilku wyznaczonych pracowników w dziale rachunkowości posiada informacje dotyczące rachunkowości,
- Tylko ograniczony krąg osób dysponuje wiedzą specyficzną dla spółki.

Decyzja odnośnie tego, w jakim stopniu zastosowanie podejścia proporcjonalnego jest uzasadnione przez fakty należy do biegłego rewidenta, zgodnie z definicją zawartą w § 24a Karty Zawodu WP/vBP. Czynniki istotne dla podjęcia takiej decyzji muszą być rozważone w całości.

## **6. Główne aspekty proporcjonalnego wykonania badania w ramach podejścia opartego na ryzyku**

### **6.1 Ilustracja podejścia opartego na ryzyku**

#### *6.1.1 Podstawowe zasady podejścia opartego na ryzyku*

Międzynarodowe standardy badania kodyfikują podejście oparte na ryzyku w MSB 315 - *Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* – oraz MSB 330 - *Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka*.

MSB 315.1, w połączeniu z MSB 315.3, wymaga od biegłego rewidenta identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych jednostki dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, tak, by uzyskać podstawy do zaprojektowania i zastosowania odpowiedzi na tak ocenione ryzyko. Ponadto, MSB 330.1,

w połączeniu z MSB 330.3, określa odpowiedzialność biegłego rewidenta za zaprojektowanie i zastosowanie reakcji odpowiednich do ryzyka istotnego zniekształcenia rozpoznanego i oszacowanego przez biegłego rewidenta w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia.

Projektowanie podejścia opartego na ryzyku może być zorganizowane według rachunkowości, funkcji lub procesów.

- W przypadku podejścia opartego na rachunkowości, obszary badania ustalane są zasadniczo w oparciu o zagadnienia rachunkowości lub pozycje bilansowe w sprawozdaniach finansowych.
- W przypadku podejścia opartego na funkcjach, obszary badania ustalane są zgodnie z układem funkcji operacyjnych spółki (np. zaopatrzenie, produkcja, sprzedaż).
- W przypadku podejścia opartego na procesach, obszary badania ustalane są zgodnie z układem istotnych procesów zachodzących w spółce (np. proces zakupów, od oceny potrzeb do zapłaty za towary; proces sprzedaży, od zaksięgowania zamówień do zaksięgowania płatności).

Przy podejmowaniu decyzji odnośnie struktury podejścia opartego na ryzyku, należy uwzględnić strukturę organizacyjną firmy i przebiegające w niej procesy.

W uproszczeniu, podejście oparte na ryzyku można podzielić na następujące trzy fazy:

*Faza 1: Identyfikacja ryzyka (ustalenie ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych jednostki dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia, w tym systemów kontroli wewnętrznej jednostki)*

Zrozumienie jednostki i jej środowiska w szczególności służy ustaleniu nieodłącznego ryzyka, i na poziomie jednostki obejmuje takie kryteria jak organizacja, finansowanie, plany inwestycyjne, cele i strategie gospodarcze, kluczowe mierniki wyników, kompetencje i rzetelność zarządu i pracowników, charakter, zakres i aspekty specjalne działalności spółki oraz jej rozwoju. Na poziomie stwierdzeń (obszarów badania) istotne aspekty to między innymi podatność na błędy poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych, złożoność transakcji gospodarczych. Ryzyko oszustwa oraz zakres uznaniowości jeśli chodzi o ujmowanie i wycenę.

Zrozumienie systemów wewnętrznej kontroli jednostki stanowi podstawę do ustalenia ryzyka kontroli. Biegły rewident musi przede wszystkim zapoznać się ze strukturą (tzn. adekwatnością i stosowaniem) kontroli wewnętrznej w jednostce. Podczas tej analizy

struktury biegły rewident powinien koncentrować się przede wszystkim na tych aspektach kontroli wewnętrznej, które są związane z rachunkowością, tzn. tych, które są istotne dla badania sprawozdań finansowych. W tym celu, biegły rewident musi dobrze zrozumieć wszystkie następujące składniki kontroli wewnętrznej jednostki (MSB 315.14 - .22):

- Środowisko kontroli

Według MSB 315.A69, na środowisko kontroli składają się funkcje nadzorcze i zarządcze oraz postawy, świadomość i działania podejmowane przez osoby sprawujące nadzór i kierownika jednostki w zakresie kontroli wewnętrznej jednostki oraz ich znaczenie dla jednostki. Środowisko kontroli nadaje ton organizacji, wpływając na świadomość kontroli u jej pracowników. Elementy środowiska kontroli to między innymi komunikacja oraz wymuszanie uczciwości i przestrzegania wartości etycznych, filozofia i styl działania kierownika jednostki czy struktura organizacyjna.

- Proces oceny ryzyka

Proces oceny ryzyka przez jednostkę stanowi podstawę dla tego, w jaki sposób kierownik jednostki ustala ryzyka wymagające zarządzania. W szczególności dotyczy to rozpoznania ryzyka gospodarczego, oceny znaczenia poszczególnych rodzajów ryzyka, oceny prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz decyzji odnośnie działań stanowiących reakcję na dane ryzyko (MSB. 315.15).

- System informacyjny, w tym obejmujący powiązane procesy gospodarcze, znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji

System informatyczny znaczący dla sprawozdawczości finansowej, w skład którego wchodzi system księgowości, składa się z procedur i zapisów zaprojektowanych i wdrożonych dla (MSB 315.A81):

- Zapoczątkowywania, rejestrowania, przetwarzania i informowania o transakcjach jednostki (a także o zdarzeniach i warunkach) oraz zapewnienia rozliczenia się z odpowiednich aktywów, zobowiązań i kapitału własnego;
- Rozwiązywania przypadków niewłaściwego przetwarzania transakcji;
- Przetwarzania i księgowania bez obchodzenia systemu lub uchylania kontroli.
- Przenoszenia informacji z systemów przetwarzania transakcji do księgi głównej.
- Gromadzenia informacji mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej o zdarzeniach i warunkach nie będących transakcjami (jak np. umorzenie

i amortyzacja aktywów); oraz

- Zapewniania, że informacje, wymagające ujawnienia w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zostały zgromadzone, zaewidencjonowane, przetworzone, zsumowane i poprawnie wykazane w sprawozdaniach finansowych.

Komunikacja obejmuje z jednej strony sposób, w jaki jednostka komunikuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową, a z drugiej o znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową. Przykładami komunikacji są zbiory zasad polityki firmy i poradniki sprawozdawczości finansowej (MSB 315.A86).

- Działania kontrolne znaczące dla badania sprawozdań finansowych

Działania kontrolne znaczące dla badania to takie, których poznanie jest według osądu biegłego rewidenta niezbędne do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz dobrania dalszych procedur badania odpowiednich do ocenionego ryzyka (MSB 315.20). Działania kontrolne są to zasady i procedury pomocne w zapewnieniu, że polecenia kierownictwa są wykonywane. (np. działania polegające na autoryzacji, przeglądach wyników, przetwarzaniu informacji, kontrolach fizycznych, podziale obowiązków; MSB 315.A88).

- Nadzorowanie kontroli

Nadzorowanie kontroli jest procesem służącym ocenie skuteczności działania kontroli wewnętrznej na przestrzeni czasu. Dotyczy to zarówno działań jednorazowych, jak i prowadzonych w trybie ciągłym.

*Faza 2: Rozpoznanie i ocena ryzyka (ocena ryzyka istotnego zniekształcenia i wynikająca z niego strategia badania)*

Po rozpoznaniu ryzyka następuje ocena skutków ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdawczości finansowej w aspekcie jego rozmiaru i prawdopodobieństwa wystąpienia. Ocenę taką należy przeprowadzić zarówno na poziomie sprawozdań finansowych jak i na poziomie stwierdzeń, dla poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji (MSB 315.25). W oparciu o wyniki takiej oceny, biegły rewident projektuje strategię badania.

Rozpoznane istotne ryzyka (np. w zakresie ujmowania przychodów czy transakcji niestandardowych) wymagają szczególnej uwagi podczas badania. W związku z tym, biegły rewident zobowiązany jest do zapoznania się z kontrolami jednostki, w tym z działaniami

kontrolnymi, odnoszącymi się do tego ryzyka (MSB 315.27 et seq.).

Ponadto, w przypadku niektórych rodzajów ryzyka, biegły rewident może osądzić, że wyłącznie na podstawie procedur badania wiarygodności nie jest możliwe ani praktycznie wykonalne uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania (np. w przypadku zautomatyzowanych procesów produkcji masowej). W takich przypadkach, biegły rewident zapoznaje się z kontrolami jednostki dotyczącymi tego rodzaju ryzyk (MSB 315.30).

### *Faza 3: Procedury badania jako reakcja na ocenę ryzyka*

W celu odniesienia się do rozpoznanego i ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje reakcję i stosuje ją odpowiednio na poziomie sprawozdań finansowych i na poziomie stwierdzeń (MSB 330.5 i 330.6). Reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego mogą obejmować podkreślenie potrzeby kierowania się zawodowym sceptycyzmem, przydzielenie do badania bardziej doświadczonych pracowników posiadających specjalistyczne umiejętności, zatrudnienie ekspertów, zastosowanie nieprzewidywalnych procedur badania, a także specjalne środki zapewnienia jakości (MSB 330.A1).

Na poziomie stwierdzeń, biegły rewident musi zastosować odpowiednią reakcję w postaci testów kontroli wewnętrznej jednostki, przeprowadzenia procedur wiarygodności bądź też obydwu tych środków. Ocena przez biegłego rewidenta rozpoznanego ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń stanowi podstawę rozważenia, jakie podejście do badania będzie odpowiednie przy projektowaniu i przeprowadzaniu dalszych procedur badania (MSB 330.A4). Biegły rewident może ustalić, że

- Skuteczną reakcją na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia danego stwierdzenia może być przeprowadzenie tylko testów kontroli.
- Jedynie przeprowadzanie procedur wiarygodności jest odpowiednie w odniesieniu do określonych stwierdzeń i dlatego biegły rewident wyłącza skutki kontroli z oceny odnośnego ryzyka;
- Skutecznym podejściem jest podejście mieszane, kiedy to stosuje się zarówno testy kontroli jak i procedury wiarygodności.

Testy kontroli to procedury badania zaprojektowane dla oceny skuteczności działania kontroli [wewnętrznych] służących zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (MSB 330.4(b)). Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli, jeżeli (MSB 330.8):

- dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli) lub
- same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

Niezależnie od wysokości ocenionego ryzyka istotnych zniekształceń, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej *istotnej* grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji (MSB 330.18). Biegły rewident ocenia również, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury zewnętrznych potwierdzeń. Charakter, zakres i czas przeprowadzenia procedur wiarygodności uzależniony jest od wyników oceny ryzyka. Dla każdego przypadku indywidualnie, biegły rewident może zdecydować, iż

- wystarczające będzie przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności,
- wystarczające będzie przeprowadzenie badań szczegółowych, lub
- najbardziej odpowiednią reakcją na ocenę ryzyka będzie przeprowadzenie połączenia procedur wiarygodności i badań szczegółowych.

Podsumowując, można powiedzieć że rozpoznanie ryzyka istotnego zniekształcenia dokonywane jest przez biegłego rewidenta w Fazie 1, na podstawie uzyskanych informacji o kliencie, jego środowisku a także stosowności i wdrożeniu jego kontroli wewnętrznej (test struktury). Następnie, w Fazie 2, rozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia oceniane jest pod kątem skutków i prawdopodobieństwa wystąpienia i stosownie do tego ustalana jest strategia badania.

W Fazie 3, na tej podstawie ustalany i realizowany jest program badania jako reakcji na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia.

Jeśli podejście oparte na ryzyku stosowane jest w sposób prawidłowy, biegły rewident może stosunkowo szybko osiągnąć wysoki poziom rzetelności badania w stosunkowo krótkim czasie. Może ot oznaczać, że w niektórych fazach po Fazie 2 możliwe jest uzyskanie wystarczających dowodów badania dla poszczególnych obszarów (jak wcześniej wspomniano, również w tym przypadku należy zaprojektować i przeprowadzić procedury wiarygodności dla wszystkich istotnych grup transakcji, sald kont oraz ujawnień).

Podejście oparte na ryzyku prowadzi do koncentracji na obszarach badania obarczonych większym ryzykiem, natomiast obszary o niższym ryzyku podlegają badaniu o niższej

intensywności.

### *6.1.2 Aspekty dostosowania (skalowania) badania w ramach podejścia opartego na ryzyku*

Poniżej zilustrowano możliwe podejścia do dostosowania skali badania przy zachowaniu niezmiennego poziomu zawodowego sceptycyzmu:

- Łatwiejsze poznanie jednostki i jej środowiska dzięki długofalowej współpracy

Biegły rewident może tym łatwiej zrozumieć badaną jednostkę, jej środowisko i kontrole związane z rachunkowością, im dłużej zatrudniony jest do badania jej sprawozdań finansowych. Biegły rewident kieruje się swoim zawodowym osądem przy ustalaniu zakresu koniecznej znajomości jednostki. Zakres ogólnej znajomości jednostki w przypadku biegłego rewidenta może być mniejszy niż zakres potrzebny kierownictwu jednostki dla celów zarządczych (MSB 315.A3).

Ponadto, biegły rewident może wykorzystać informacje uzyskane w poprzednich latach, wynikające z wcześniejszego doświadczenia w związku z jednostką, bądź też z procedur uprzednio realizowanych badań sprawozdań finansowych. Niemniej, biegły rewident powinien ustalić, czy od tamtego czasu nie zaszły zmiany, które mogłyby wpłynąć na przydatność posiadanych informacji dla bieżącego badania (MSB 315.9).

- Często łatwiej jest poznać system kontroli wewnętrznej w mniejszych jednostkach

W przypadku mniejszych jednostek, struktura kontroli wewnętrznej w firmie może być bardzo uproszczona (MSB 315.A41). Można sobie wyobrazić, że jednostka wdrożyła na poziomie kierownictwa kilka mechanizmów kontroli najistotniejszych zagadnień, jednak nie będzie w stanie wykazać, że istnieje ogólny system kontroli wewnętrznej. W takim przypadku możliwe jest poznanie działania kontroli wewnętrznej przy stosunkowo małym nakładzie pracy.

- Koncentrowanie się na środkach kontroli istotnych dla sprawozdawczości finansowej

Biegły rewident zapoznaje się tylko z kontrolą wewnętrzną znaczącą dla badania (MSB 315.12), a zatem poznaje tylko działania kontrolne znaczące dla badania, których poznanie jest według jego osądu niezbędne do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz dobrania dalszych procedur badania odpowiednich do ocenionego ryzyka. Choć większość działań kontrolnych znaczących dla badania prawdopodobnie będzie związane ze sprawozdawczością finansową, nie wszystkie działania kontrolne dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania

Badanie nie wymaga również poznania działania wszystkich kontroli dotyczących poszczególnych znaczących grup transakcji, sald kont i informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych (MSB 315.20).

- Aspekty dotyczące poszczególnych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Poznając systemy kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident powinien uwzględnić wszystkie następujące elementy systemu kontroli wewnętrznej, nawet jeśli niżej przedstawiona klasyfikacja nie jest odzwierciedlona w strukturze i prowadzeniu kontroli wewnętrznej:

- o *Środowisko kontroli*

Postawa, świadomość i działania osób zarządzających jednostką, które decydują o środowisku kontroli istniejącym w jednostce, mają szczególne znaczenie dla poznania środowiska kontroli mniejszych jednostek przez biegłego rewidenta, ponieważ na przykład (MSB 315.A76):

- Do grona osób sprawujących nadzór w małej jednostce mogą nie należeć osoby niezależne lub pochodzące spoza jednostki a w jednostkach, w których nie ma innych właścicieli, rolę nadzorczą może bezpośrednio sprawować właściciel-kierownik.
- Dowody badania dotyczące elementów środowiska kontroli mogą być w małych jednostkach niedostępne w formie dokumentów, szczególnie gdy porozumiewanie się kierownictwa z pracownikami następuje w sposób niesformalizowany.
- Charakter środowiska kontroli może także wpływać na znaczenie innych kontroli lub na ich brak (na przykład aktywne zaangażowanie właściciela-kierownika może przeciwdziałać pewnym ryzykom wynikającym z braku podziału obowiązków w małej jednostce).

- o *Proces oceny ryzyka w jednostce*

W takich przypadkach jest prawdopodobne, że kierownictwo rozpoznaje ryzyko drogą bezpośredniego, osobistego zaangażowania w działalność. Niezależnie jednak od okoliczności zadanie pytań dotyczących rozpoznanego ryzyka i sposobu podejścia do niego przez kierownictwo jest nadal niezbędne (MSB 315.A80).

- o *System informacyjny, obejmujący komunikację oraz powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej*



Systemy informatyczne oraz powiązane ze sprawozdawczością finansową procesy gospodarcze mogą być w małych jednostkach mniej skomplikowane niż w dużych jednostkach. Małe jednostki, z mocno zaangażowanym kierownictwem mogą nie potrzebować rozbudowanego opisu procedur księgowych, skomplikowanych zapisów księgowych lub opisu zasad (polityki) rachunkowości. Poznanie systemów i procesów jednostki może być zatem łatwiejsze w przypadku mniejszych jednostek i w większym stopniu zależeć od zapytań niż od przeglądu dokumentacji (MSB 315.A85).

#### *o Działania kontrolne*

Stopień sformalizowania działań kontrolnych może być różny w przypadku dużych i małych jednostek. W mniejszych jednostkach pewne typy kontroli mogą nie mieć zastosowania ze względu na kontrole przeprowadzane przez kierownictwo. Na przykład należące wyłącznie do kierownictwa prawo przyznawania kredytów kupieckich klientom oraz wyrażania zgody na znaczące zakupy może zapewniać silną kontrolę nad ważnymi saldami i transakcjami, zmniejszając lub czyniąc zbędną potrzebę stosowania bardziej szczegółowych działań kontrolnych (MSB 315.A93). Należy tu jednak wspomnieć, że nadrzędność decyzji kierownictwa wiąże się z podwyższonym ryzykiem.

#### *o Nadzorowanie kontroli*

Nadzór nad kontrolą przez kierownictwo często następuje dzięki silnemu zaangażowaniu się kierownictwa lub właścicieli-kierowników w działalność. Zaangażowanie to umożliwia często rozpoznanie znaczących odstępstw od oczekiwań oraz niedokładności danych finansowych prowadzące do podjęcia działań naprawczych w zakresie kontroli (MSB 315.A100).

#### • Testy kontroli nie zawsze są konieczne

Zarówno na poziomie sprawozdań finansowych jak i na poziomie stwierdzeń, biegły rewident powinien w odpowiedni sposób zareagować na wszelkie rozpoznane istotne ryzyka poprzez przeprowadzenie testów kontroli i/lub procedur wiarygodności.

Jak wspomniano powyżej, testy kontroli są niezbędne jeśli biegły rewident chce polegać na skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki dla potrzeb poświadczenia wiarygodności badania, bądź też jeśli procedury wiarygodności same w sobie nie dają wystarczających dowodów badania. Testy kontroli są szczególnie użyteczne w przypadku powtarzających się, zautomatyzowanych rutynowych transakcji, ponieważ przy stosunkowo małym nakładzie pracy można uzyskać wysoki poziom pewności badania, który w innym przypadku wymagałby bardzo dużej liczby procedur wiarygodności (a w niektórych przypadkach byłby

wręcz niemożliwy do osiągnięcia).

Z drugiej strony, oznacza to, iż testy kontroli nie są konieczne przy każdym badaniu sprawozdań finansowych: jeśli biegły rewident uzna, że ryzyko istotnego zniekształcenia jest niskie, bądź też, że istniejący system kontroli jest nieadekwatny, może w procesie badania polegać wyłącznie na procedurach wiarygodności i w takim przypadku, w razie potrzeby przeprowadzić je w szerszym zakresie. Podobnie można postąpić w sytuacji, w której w jednostce następuje bardzo niewiele czynności kontrolnych rozpoznanych przez biegłego rewidenta lub też ich istnienie lub działanie udokumentowane są w ograniczonym zakresie (MSB 330.A18). W takich wypadkach, bardziej efektywnym podejściem może być oparcie się przede wszystkim na procedurach wiarygodności.

- Koncentrowanie się na kontrolach nadrzędnych

Możliwe jest, że jednostka wdrożyła różne działania kontroli na różnych poziomach swoich procesów (np. zakup materiałów: arkusz zamówienia – zatwierdzenie przez przełożonego – zachowania limitów budżetowych / sugerowany kontrahent – zatwierdzenie przez dyrektora zarządzającego – wstępne księgowanie faktury – lista płatności – zatwierdzenie płatności / zapis księgowy). Często nie jest konieczne prowadzenie testów kontrolnych dla wszystkich działań kontroli w ramach odnośnego procesu. W niektórych przypadkach uzasadnione wydaje się ograniczenie zakresu testów kontroli do kilku możliwych do zidentyfikowania kontroli „nadrzędnych”.

- Wykorzystanie procedur badania do kilku celów równocześnie

Procedury badania dotyczące testów koncepcji kontroli mogą równocześnie dostarczyć dowodów w zakresie skuteczności procedur kontroli. Dlatego biegły rewident może uznać, że efektywne jest zbadanie skuteczności działania kontroli w tym samym czasie, w którym przeprowadza ocenę ich koncepcji oraz ustala, czy nastąpiło jej wdrożenie (MSB 330.A21). Niektóre procedury oceny ryzyka mogą nie być konkretnie zaprojektowane jako testy kontroli, mimo to mogą dostarczać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli, w konsekwencji czego mogą być uznane za testy kontroli (MSB 330.A22).

Ponadto, biegły rewident może też zaprojektować testy kontroli w taki sposób, aby były one przeprowadzane w tym samym czasie, co badania szczegółowe tych samych transakcji. Na przykład biegły rewident może zaprojektować i ocenić wyniki badania polegającego na sprawdzeniu faktury, aby na tej podstawie ustalić, czy faktura została zatwierdzona i dostarczyć dowody badania wiarygodności transakcji. Badanie o podwójnym celu projektuje się i ocenia drogą osobnego rozważenia każdego z celów tego badania (MSB 330.A23).

- Środki oszczędzania nakładu pracy poprzez zwiększone wykorzystanie analitycznych procedur wiarygodności

Charakter, zakres i rozłożenie w czasie procedur wiarygodności badania uzależnione jest od wyniku oceny ryzyka. W poszczególnych przypadkach, wystarczające może być tylko przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności zgodnie z wymaganiami MSB 520; jest tak na przykład w sytuacjach, w których ocena ryzyka dokonywana jest przez biegłego rewidenta w oparciu o dowody badania uzyskane z testów kontroli. Analityczne procedury wiarygodności są na ogół bardziej odpowiednie w przypadku dużych ilości transakcji, które są przewidywalne w pewnym okresie (MSB 330.A44).

- Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w czasie poprzednich badań

W ramach testów kontroli, w zależności od oceny ryzyka, biegły rewident może uznać za stosowne oparcie się na dowodach badania uzyskanych w czasie poprzednich badań (MSB 330.13). W takich przypadkach, biegły rewident powinien – poprzez np. rozmowy z zarządem jednostki – uzyskać dowody badania odnośnie tego, czy w okresie jaki upłynął od poprzedniego badania dokonano znaczących zmian mechanizmów kontroli. Jeśli wprowadzono zmiany, które wpływają na przydatność dowodów badania z poprzednich badań, biegły rewident powinien przeprowadzić testy kontroli dla bieżącego badania w zakresie, w jakim zamierza polegać na ich skuteczności.

Jeśli nie nastąpiły zmiany w zakresie kontroli, biegły rewident może uznać za odpowiednie poleganie na ocenie skuteczności tych kontroli dokonanej w poprzednich latach. Okres pomiędzy testami takich niezmienionych kontroli może wynosić do trzech lat (nowy test należy przeprowadzić w trzecim roku) i uzależniony jest od decyzji biegłego rewidenta (MSB 330.14(b)). Ogólna zasada jest taka, że im wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia, bądź też im bardziej biegły rewident polega na danym działaniu kontroli, tym krótszy powinien być odstęp pomiędzy testami.

Równocześnie, biegły rewident przeprowadza testy kontroli przynajmniej raz na trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli przy każdym badaniu. Pozwoli to uniknąć przeprowadzania testów tych wszystkich kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach jednego okresu objętego badaniem i nie przeprowadzać testów kontroli w późniejszych dwóch okresach objętych badaniem (MSB 330.14(b)).

Biegły rewident nie może polegać na procedurach badania z poprzednich lat w odniesieniu do ryzyka, które zostało przez niego ocenione jako znaczące. W takich przypadkach biegły rewident przeprowadza testy tych kontroli w bieżącym okresie (MSB

330.15).

- Brak dokumentacji systemu kontroli wewnętrznej w jednostce<sup>5</sup>

Brak dokumentacji całości lub części systemu kontroli wewnętrznej w jednostce niekoniecznie musi stanowić ograniczenie zakresu badania, jeśli tylko biegły rewident może ocenić koncepcję i – w niezbędnym zakresie – funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej (por. MSB 315.A77, .A80). Biegły rewident musi jednak ocenić, czy brak udokumentowanego procesu oceny ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni w danych okolicznościach albo ustala, że stanowi to znaczącą słabość kontroli wewnętrznej jednostki (MSB 315.17).

Biegły rewident nie ma obowiązku dokumentowania całości lub istotnych części systemu kontroli wewnętrznej jednostki w jej imieniu. Jednak, zgodnie z MSB 315.32, ma obowiązek udokumentować następujące elementy, uwzględniając wymogi MSB 230.8 et seq.:

- o Elementy kluczowe dla poznania każdego z pięciu składników kontroli wewnętrznej określonych w paragrafach, oraz źródła informacji będące podstawą poznania jednostki;
- o Rozpoznane ryzyko oraz odnośne kontrole, które biegły rewident poznał.

## 6.2 Istotność<sup>6</sup>

### 6.2.1 Podstawowe zasady dotyczące istotności

Koncepcja istotności regulowana jest przez MSB 320 – *Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania*. Ustalając ogólną strategię badania, biegły rewident najpierw wyznacza\* istotność dla sprawozdań finansowych jako całości (MSB 320.10). Poziom istotności dla sprawozdań finansowych jako całości wyznaczany jest jako kwota, powyżej której zniekształcenie sprawozdań finansowych wpływa na decyzje ekonomiczne podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych. Nie jest uzasadnione wyznaczenia przez biegłego rewidenta niskiego ogólnego poziomu istotności ze względu na rozpoznane wysokie ryzyko błędów (por. *Guide to using MSB in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Vol. 1 - Core Concepts, 3rd Edition, p. 95*).

---

<sup>5</sup> W Niemczech księgowość podlega badaniu przez biegłego rewidenta. Konieczne jest przestrzeganie odpowiednich procedur księgowych.

<sup>6</sup> Szczegółowe rozważania odnośnie istotności zgodnie z MSB 320 można znaleźć w dokumencie *Questions and Answers on Determining Materiality and Tolerance Materiality according to MSB 320 and IDWPS 250*, opublikowanym przez IDW 17 listopada 2011 (por. IDW Fachnachrichten 12/2011, str: 743 et seq.)

Równocześnie, biegły rewident wyznacza niższy poziom istotności dla poszczególnych typów transakcji gospodarczych, sald kont lub ujawnień w sprawozdaniach finansowych, jeżeli we właściwych dla danej jednostki warunkach występuje jedna lub więcej określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, których zniekształcenie w kwocie niższej niż istotność wyznaczona dla sprawozdań finansowych jako całości, może być racjonalnie uznane za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych (MSB 320.10). Nie wolno ustalać progu istotności dla poszczególnych transakcji, sald kont i ujawnień na poziomie wyższym niż istotność dla sprawozdań finansowych jako całości.

Zgodnie z MSB 320.11, biegły rewident ustala również tzw. istotność wykonawczą. Termin ten oznacza kwotę lub kwoty, niższe od istotności wyznaczonej dla sprawozdań finansowych jako całości, służące do ograniczenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łącznie, nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdań finansowych jako całości. Istotność wykonawcza potrzebna jest w procesie ustalania strategii badania, w szczególności jako punkt wyjścia dla ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania (MSB 320.11).

#### *6.2.2 Aspekty podejścia proporcjonalnego w odniesieniu do istotności*

Możliwe aspekty dostosowania proporcjonalnego przedstawione są poniżej.

- Określenie poziomu istotności dla sprawozdań finansowych jako całości wpływa na zakres dalszych procedur badania

MSB nie nakazują stosowania żadnej określonej metody dla ustalenia ogólnego poziomu istotności. Nie podają też żadnych wartości referencyjnych dla potrzeb ustalenia poziomu istotności. Wybór odpowiedniej wartości referencyjnej a także podejście ilościowe zależy od decyzji biegłego rewidenta.

W procesie ustalania istotności, podczas którego, jak opisano powyżej, biegły rewident kieruje się znaczeniem danej wielkości dla decyzji podejmowanych przez użytkowników sprawozdań finansowych, należy uwzględnić warunki funkcjonowania danej jednostki (jak np. struktura własności, charakter finansowania, środowisko gospodarcze) przy ustalaniu wartości referencyjnej i podejścia ilościowego – a co za tym idzie, również przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

- Ustalenie istotności wykonawczej poszczególnych pozycji wpływa na zakres późniejszych procedur badania

Istotność wykonawczą można ustalić albo jako wartość analogiczną do istotności ustalonej dla sprawozdań finansowych jako całości, albo też jako wartość specyficzną dla poszczególnych typów transakcji, sald i ujawnień zawartych w sprawozdaniach finansowych (*por. Guide to using MSB in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, Vol. 1 - Core Concepts, 3rd Edition, p. 96*). Jako funkcja ryzyka i złożoności, wartość ustalonej istotności wykonawczej może wpłynąć na zmniejszenie liczby procedur badania realizowanych w przypadku mniejszych jednostek.

Należy tu zauważyć, iż negocjowanie możliwych przyszłych zleceń związanych z badaniem sprawozdań finansowych, jak np. sporządzenie not objaśniających w pełnej opinii z badania, unieważnia wcześniejsze rozważania odnośnie istotności, z uwagi na konieczność zapewnienia wyższego poziomu pewności badania; co za tym idzie, może także unieważniać wszelkie odnośne aspekty podejścia proporcjonalnego.

## 6.3 Planowanie badania

### 6.3.1 Podstawowe aspekty planowania badania

MSB 300 – *Planowanie badania sprawozdań finansowych* nakłada na biegłego rewidenta obowiązek planowania badania sprawozdań finansowych. Planowanie obejmuje opracowanie strategii badania a następnie zaprojektowanie programu badania. Kluczowe czynniki, jakie biegły rewident musi wziąć pod uwagę podczas opracowania strategii badania i programu badania, zostały już opisane w rozdziale „Podejście oparte na ryzyku.”

### 6.3.2 Aspekty podejścia proporcjonalnego w proście planowania badania

Możliwe aspekty podejścia proporcjonalnego opisane są poniżej.

- Wielkość i złożoność jednostki podlegającej badaniu wpływają na charakter i zakres planowania badania

Charakter i zakres działań związanych z planowaniem uzależniony jest od wielkości i złożoności badanej jednostki, uprzednich doświadczeń członków zespołu w odniesieniu do danej jednostki, oraz wszelkich zmian warunków zachodzących podczas badania. Opracowanie strategii badania dla mniejszych jednostek nie musi być skomplikowaną i czasochłonną procedurą; zależy to od wielkości jednostki, złożoności badania oraz wielkości zespołu biegłego rewidenta (MSB 300.A11).

Ponadto, biegły rewident powinien zaplanować rodzaj, czas przeprowadzenia oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego badanie, a także przegląd ich pracy (MSB 300.11). W ostatecznym rachunku zależy to od wielkości zespołu wykonującego badanie. W przypadku małych jednostek całe badanie może być przeprowadzone przez bardzo mały zespół wykonujący badanie, albo nawet samodzielnie przez partnera odpowiedzialnego za badanie. Koordynacja i komunikacja z zespołem wykonującym badanie zależy od wielkości zespołu (MSB 300.A11).

- Uproszczone wymogi w zakresie planowania badań przeprowadzanych jednoosobowo

W przypadku, gdy badanie przeprowadza wyłącznie partner odpowiedzialny za badanie, nie powstają kwestie kierowania i nadzoru członków zespołu wykonującego badanie oraz przeglądu ich pracy. W takich przypadkach partner odpowiedzialny za badanie będzie świadomy wszystkich ważnych spraw. Mogą jednak pojawić się sytuacje, szczególnie złożone lub nietypowe zagadnienia, które będą wymagały od biegłego rewidenta zasięgnięcia opinii strony trzeciej (MSB 300.A15).

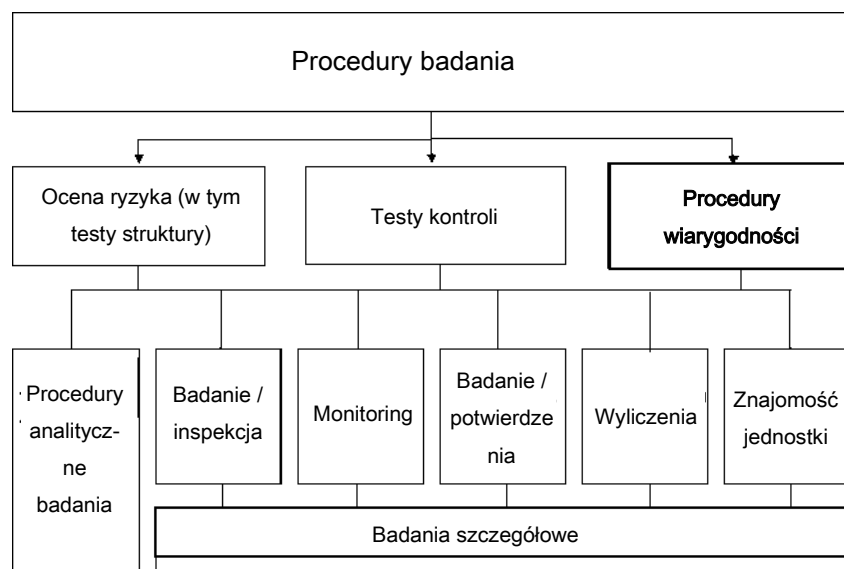
- Badanie pierwsze lub kolejne

W ramach procesu planowania dalszych badań, biegły rewident z jednej strony może korzystać z wiedzy i informacji o jednostce uzyskanych podczas poprzednich badań, a z drugiej strony, w przypadku MŚP może posilkować się notatkami roboczymi z poprzednich lat, aktualizowanymi odpowiednio w procesie bieżącego badania.

## **6.4 Procedury badania mające na celu uzyskanie dowodów badania i realizacji celu badania**

### *6.4.1 Podstawowe zasady uzyskiwania dowodów badania*

Poniższy diagram przedstawia różne typy procedur i działań w ramach badania zgodnych z MSB (por. IDW PS 300, par. 14):



Uwagi odnośnie podstawowych aspektów procedur badania zawarte są w MSB 315 - *rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* oraz MSB 330 - *postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka* (w odniesieniu do obu standardów, patrz rozdz. VI.1 – *Ilustracja podejścia opartego na ryzyku*), MSB 520 - *procedury analityczne* and MSB 530 - *badanie wrywkowe (próbkiowanie)*.

Podstawowe wymagania w zakresie dowodów badania znajdują się w MSB 500 – *dowody badania*.

Ponadto, istnieje szereg standardów dotyczących poszczególnych obszarów badania lub typów dowodów badania, na przykład:

- MSB 501 - *dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień*
- MSB 505 - *potwierdzenia zewnętrzne*
- MSB 540 - *badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień*
- MSB 550 - *podmioty powiązane*
- MSB 560 - *późniejsze zdarzenia*
- MSB 570 - *kontynuacja działalności*
- MSB 580 - *pisemne oświadczenia*

Zasada nadrzędna mówi, że podczas badania poszczególnych obszarów MSB nie narzucają biegłemu rewidentowi konkretnych procedur czy działań prowadzących do uzyskania



konkretnego typu dowodów badania. Wręcz przeciwnie, to biegły rewident odpowiedzialny jest za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających mu sformułowanie racjonalnych wniosków, leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta (MSB 500.1).

W niektórych przypadkach jednak, MSB nakazuje stosowanie określonych procedur i działań, bądź też pozyskanie określonych dowodów badania, jak na przykład między innymi:

- Obecność podczas spisu z natury, w zakresie, w jakim zapasy są istotne dla sprawozdań finansowych, i w jakim jest to wykonalne (MSB 501.4),
- Kierowanie zapytań do kierownictwa, przegląd protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz korespondencji z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki; przegląd wydatków na usługi prawne w celu rozpoznania ewentualnych toczących się sporów prawnych lub roszczeń (MSB 501.9),
- Obowiązkowe przeprowadzenie pod koniec badania procedur analitycznych, które pomagają biegłemu rewidentowi przy formułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdania finansowe są spójne z jego wiedzą o jednostce (MSB 520.6),
- Przeprowadzenie konkretnych procedur badawczych oceny ryzyka w związku z oceną ryzyka istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych (m.in. MSB 540.8, .12 et seq.),
- Przeprowadzenie konkretnych procedur oceny ryzyka w odniesieniu do podmiotów powiązanych (MSB 550.12, et seq.),
- Przeprowadzenie konkretnych procedur badawczych w przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (MSB 570.16),
- Zwracanie się do kierownictwa z prośbą o pisemne oświadczenia odnośnie odpowiedzialności za sprawozdania finansowe oraz inne pisemne oświadczenia (MSB 580.10 i 580.13).

Dowody badania muszą być wystarczające i odpowiednie (MSB 500.6). Termin „wystarczające” odnosi się do wymaganej ilości dowodów badania. Zasadniczo, na ilość potrzebnych dowodów badania wpływa nie tylko ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dokonana przez biegłego rewidenta, ale także jakość uzyskiwanych dowodów badania (MSB 500.5(e)). Dowody badania są „odpowiednie” jeśli są przydatne i wiarygodne dla potrzeb uzasadnienia wniosków, na podstawie których wystawiana jest opinia biegłego rewidenta.

Zgodnie z MSB 315.A110, składając oświadczenie, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z obowiązującymi przepisami w zakresie sprawozdawczości finansowej,

kierownictwo jednostki bezpośrednio lub przez implikację prezentuje pewne stwierdzenia odnośnie ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawnień poszczególnych elementów sprawozdań finansowych a także towarzyszących im ujawnień. Pokrywa się to z celami badania sprawozdań finansowych. Po to, aby zrealizować te cele na poziomie stwierdzeń, dowody badania zebrane w ramach badania muszą umożliwiać ocenę prawdziwości poniższych stwierdzeń dotyczących sprawozdań finansowych:

- *Kompletność* (aktywów, zobowiązań, dochodów i wydatków)
- *Istnienie* (niektórych aktywów i zobowiązań)
- *Prawidłowość* (prawidłowe kwoty zaksięgowane we właściwych okresach rachunkowych)
- *Wycena* (aktywów i zobowiązań)
- *Własność* (alokacja aktywów i zobowiązań do uprawnionych właścicieli (beneficial owner))
- *Prezentacja* (prawidłowa prezentacja w sprawozdaniach finansowych)

#### *6.4.2 Aspekty podejścia proporcjonalnego w zakresie procedur badania służących pozyskaniu dowodów badania*

Poniżej przedstawiono możliwe aspekty podejścia proporcjonalnego.

- Badanie sprawozdań finansowych zgodnie z MSB nie wymaga „absolutnej pewności”

Według MSB 200.5, biegły rewident powinien uzyskać wystarczający poziom pewności odnośnie tego, iż sprawozdania finansowe wolne są od znaczących zniekształceń. Niemniej, wystarczająca pewność rozumiana jest jako „wysoki poziom pewności” – nie zaś pewność absolutna (tzn. 100%).

- Podejście oparte na ryzyku może umożliwić zmniejszenie zakresu dalszych działań badawczych

Ocena ryzyka dokonywana w ramach podejścia opartego na ryzyku służy określeniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. Obszary badania charakteryzujące się niższym ryzykiem badane są z mniejszą intensywnością. Zasada ta stosuje się również do specjalnych obszarów badania, regulowanych przez odrębne standardy:

- o *Wartości szacunkowe*: Zależnie od oceny ryzyka związanego z wartościami szacunkowymi, MSB 540 określa zakres dodatkowych czynności badawczych jakie

powinien wykonać biegły rewident (MSB 540.8, 10 seq., 12 et seq., 15 et seq.).

- o *Podmioty powiązane*: Rodzaj, czas przeprowadzania i zakres dalszych procedur badania, które biegły rewident może dobrać jako reakcję na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi zależy od charakteru tego ryzyka i uwarunkowań jednostki (550.A31).
- o *Późniejsze zdarzenia (zdarzenia następujące po dniu bilansowym)*: W zależności od oceny ryzyka biegłego rewidenta procedury badania mogą obejmować przegląd bądź testowanie zapisów księgowych lub transakcji, jakie nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta (560.A6).
- o *Kontynuacja działalności*: Istnienie zdarzeń lub uwarunkowań budzących poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności ma wpływ na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko (MSB 570.A6).

Zasadniczo, im wyższa ocena ryzyka przez biegłego rewidenta, tym bardziej przekonujące dowody badania powinien uzyskać (MSB 330.7(b)). W tym celu, biegły rewident może zwiększyć liczbę dowodów badania bądź też uzyskać dowody bardziej przydatne lub wiarygodne (np. MSB 330.A19).

- Wykorzystanie dowodów badania z poprzednich badań

Dowody badania uzyskiwane są przede wszystkim w oparciu o procedury badania wykonane podczas bieżącego badania. Możliwe jest jednak wykorzystanie dowodów z wcześniejszych badań, pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy od czasu poprzedniego badania zaszły zmiany mogące wpływać na przydatność informacji dla bieżącego badania (MSB 500.A1).

- Uwagi szczególne, dotyczące testowania wartości szacunkowych w MŚP

W MŚP proces ustalania wartości szacunkowych jest prawdopodobnie mniej rozbudowany niż w większych jednostkach. MŚP, w których kierownictwo jest aktywnie zaangażowane, mogą nie posiadać szerokiego opisu procedur księgowych, nie dokonywać skomplikowanych zapisów księgowych ani spisanych zasad. Nawet jeżeli jednostka nie posiada formalnego procesu nie oznacza to, że kierownictwo nie jest w stanie przedstawić podstawy, w oparciu o którą biegły rewident może zbadać wartość szacunkową (MSB 540.A70).

W mniejszych jednostkach mogą działać kontrole procesów ustalania wartości

szacunkowych, jednak poziom ich sformalizowania może być różny. Ponadto mniejsze jednostki mogą uznać, że niektóre kontrole są nieprzydatne ze względu na czynny udział kierownictwa w procesie sprawozdawczości finansowej.

W przypadku bardzo małych jednostek, z niewielką liczbą kontroli, reakcją biegłego rewidenta na rozpoznane ryzyko najprawdopodobniej będzie przeprowadzenie przede wszystkim procedur wiarygodności (MSB 540.A86).

- Uwagi szczególne dotyczące testowania kontynuacji działalności w przypadku MŚP

W wielu przypadkach kierownictwo mniejszych jednostek może nie sporządzać szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a w jej miejsce opierać się na pogłębionej wiedzy na temat jednostki i przewidywanych perspektyw na przyszłość. Niemniej jednak, zadaniem biegłego rewidenta jest rozważenie oceny kierownictwa co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Oprócz rozważenia rocznego cyklu planowania, w przypadku mniejszych jednostek zasadne może być omówienie z kierownictwem zagadnienia średnioterminowego i długoterminowego finansowania jednostki pod warunkiem, że stwierdzenia kierownictwa mogą być poparte odpowiednimi dowodami w postaci dokumentów i nie stoją w sprzeczności z wiedzą biegłego rewidenta na temat jednostki (MSB 570.A11).

Stale wsparcie ze strony właścicieli-kierowników jest często ważne dla umożliwienia kontynuacji działalności mniejszym jednostkom (np. finansowanie kredytem podporządkowanym przez właściciela-kierownika lub przyjęcie gwarancji bankowej).

W takich okolicznościach biegły rewident może uzyskać odpowiednie dowody w postaci dokumentacji dotyczącej zgody na podporządkowanie pożyczki lub poręczenia pożyczki przez właściciela-kierownika. Jeżeli jednostka jest uzależniona od dodatkowej pomocy finansowej ze strony właściciela-kierownika, biegły rewident może ocenić jego zdolność do sprostania zobowiązaniom wynikającym z umowy o udzielenie dodatkowego wsparcia. Dodatkowo biegły rewident może zwrócić się z prośbą o pisemne potwierdzenie zasad i warunków związanych z udzieleniem takiego wsparcia oraz intencji właściciela-kierownika lub jego rozumienia warunków umowy (MSB 570.A12).

## 6.5 Dokumentacja

### 6.5.1 Podstawowe aspekty dokumentacji

Wymogi w zakresie dokumentacji zasadniczo przedstawione są w MSB 230 – *Dokumentacja badania*. Dalsze standardy badania mogą zawierać dodatkowe wymogi odnośnie dokumentacji badania. Przegląd tych dodatkowych standardów przedstawiony jest w Załączniku do MSB 230.

Dokumentacja badania („dokumenty robocze”) definiowana jest jako i zapis wykonanych procedur, uzyskanych dowodów badania mających znaczenie oraz wniosków poczynionych przez biegłego rewidenta (MSB 230.6(a)). Celem dokumentacji jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich zapisów uzasadniających sprawozdanie biegłego rewidenta oraz dowodów na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi (np. § 51b WPO) i regulacyjnymi (MSB 230.5).

#### *6.5.2 Aspekty podejścia proporcjonalnego w procesie dokumentacji*

Możliwe aspekty podejścia proporcjonalnego przedstawione są poniżej.

- Kryterium referencyjne: zakres doświadczenia doświadczonego biegłego rewidenta, który nie miał wcześniej związków z danym badaniem

Jeśli chodzi o rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badawczych, MSB 230.8 mówi, że dokumentacja badania musi być sporządzona tak, by była wystarczająca do tego, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał:

- (a) Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
  - (b) Rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania, oraz
  - (c) Znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków..
- Koncentracja na istotnych kwestiach

Ponadto, MSB 230.A2 mówi, że forma, zawartość i zakres dokumentacji badania zależą od takich czynników, jak wielkość i złożoność jednostki, rozpoznane ryzyko istotnych zniekształceń, oraz metodologia badania i zastosowane narzędzia. Ponadto, nie jest konieczne ani wykonalne, aby biegły rewident dokumentował każdą rozważaną sprawę lub każdy zawodowy osąd dokonany podczas badania (MSB 230.A7). Dla

potrzeb testowania wpływów, nie jest konieczne dodawanie kopii przeglądanych dokumentów do akt badania. Musi tylko istnieć możliwość identyfikacji oryginalnych dokumentów w oparciu o zapisy identyfikujące charakterystykę (MSB 230.A12). Ponadto, biegły rewident nie ma obowiązku odrębnego dokumentowania zgodności z poszczególnymi zagadnieniami jeśli została już udowodniona przez dokumenty znajdujące się w aktach badania.

Niemniej, konieczne jest dokumentowanie znaczących spraw, jakie pojawiają się podczas badania (zob. MSB 230.8 (c)). Ocena istotności takiej sprawy wymaga analizy faktów i okoliczności. Według MSB 230.A8, istotne sprawy to na przykład sprawy, które powodują znaczące ryzyko, wyniki procedur badania wskazujące na to, że (a) sprawozdania finansowe mogą zawierać istotne zniekształcenia, lub (b) że istnieje potrzeba skorygowania poprzednich ocen ryzyka, okoliczności powodujące, że biegłemu rewidentowi poważne trudności sprawia zastosowanie niezbędnych procedur badania, bądź też ustalenia, które mogą powodować modyfikację opinii biegłego rewidenta lub zamieszczenie akapitu objaśniającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Kluczowym czynnikiem wpływającym na formę, zawartość i zakres dokumentacji badania dotyczącej znaczących spraw jest zakres zawodowego osądu dokonywanego podczas wykonywania pracy oraz oceny jej wyników.

- Dokumentacja skrócona

W przypadku badania jednostek, które z uwagi na swoją wielkość, złożoność, oraz ryzyko definiowane są przez MSB jako „mniejsze jednostki”, dokumentacja badania jest na ogół mniej szczegółowa niż w przypadku „większej jednostki” (MSB 230.A16).

W związku z tym, może nie być potrzeby, aby biegły rewident dokumentował całość wiedzy posiadanej na temat jednostki oraz zagadnienia z tym związane (MSB 315.A132). Możliwe jest również, że krótka notatka, sporządzona na zakończenie poprzedniego zlecenia badania na podstawie przeglądu dokumentów roboczych, zaktualizowana w okresie bieżącym, może służyć jako udokumentowana strategia bieżącego zlecenia badania (MSB 300.A11).

Ponadto, pożyteczne może być dokumentowanie różnych aspektów badania łącznie w jednym dokumencie, z zawierającym odpowiednie odsyłacze do uzupełniających dokumentów roboczych. MSB 230.A17 wymienia w tym kontekście takie zagadnienia jak znajomość jednostki i jej systemu kontroli wewnętrznej, ogólną strategię badania i plan badania, ustaloną istotność, ocenione ryzyko, znaczące sprawy zauważone podczas badania i sformułowane wnioski.

- Uwagi szczegółowe dotyczące badań wykonywanych przez jedną osobę

W przypadku, gdy partner odpowiedzialny za badanie sam wykonuje wszystkie czynności badania, dokumentacja badania nie będzie obejmować spraw, które byłyby dokumentowane wyłącznie po to, aby poinformować lub poinstruować członków zespołu wykonującego badanie lub w celu udowodnienia dokonania przeglądu przez innych członków zespołu (MSB 230.A16).

- Wyjaśnienia ustne

Ustne wyjaśnienia mogą służyć wytłumaczeniu lub wyjaśnieniu informacji zawartych w dokumentacji badania (MSB 230.A5). Ustne wyjaśnienia biegłego rewidenta, same w sobie nie stanowią odpowiedniego potwierdzenia wykonanej przez niego pracy lub uzasadnienia sformułowanych przez niego wniosków.

- Uwagi szczególne odnośnie dokumentowania kontroli wewnętrznej jednostki

Forma i zakres dokumentacji badania są ustalane przez biegłego rewidenta na podstawie jego osądu. Uzależnione są od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej, udostępniania informacji przez jednostkę oraz czynności wykonanych w ramach badania (MSB 315.A131, 330.A63).

W jednostkach o nieskomplikowanej działalności i procesach wpływających na sprawozdawczość finansową, dokumentacja może mieć prostą postać i być stosunkowo zwięzła. Nie ma potrzeby, aby biegły rewident dokumentował całość wiedzy posiadanej na temat jednostki oraz zagadnienia z tym związane. Kluczowe elementy wiedzy o jednostce dokumentowane przez biegłego rewidenta obejmują te, na których biegły rewident oparł ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia (MSB 315.A132).

Zakres dokumentacji może także odzwierciedlać doświadczenie i umiejętności członków zespołu wykonującego badanie. Jeśli zespół składa się z doświadczonych biegłych rewidentów, może wystarczyć mniej szczegółowa dokumentacja, ponieważ doświadczeni biegli rewidenty będą w stanie osiągnąć wystarczającą znajomość jednostki łatwiej, niż osoby mniej doświadczone (MSB 315.A133).

W przypadku powtarzalnych badań część dokumentacji może być ponownie wykorzystana, po jej aktualizacji, w miarę potrzeby, dla odzwierciedlenia zmian działalności gospodarczej lub procesów jednostki (MSB 315.A134).

- Brak obowiązku podpisywania poszczególnych dokumentów roboczych

Według MSB 230.9 dokumentacja musi jasno przedstawiać kto dokonał przeglądu tej wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu. Nie oznacza to jednak konieczności podpisywania każdego dokumentu roboczego (MSB 230.A13).

## 7. Uwagi końcowe

Rada Dyrektorów WPK publikuje niniejszy poradnik z celem zaprezentowania biegłym rewidentom możliwości i ograniczeń, jakie wielkość, złożoność i ryzyko związane z jednostką podlegającą badaniu może nakładać na wykonanie i dokumentację badania. Tak zwane „badania MŚP” prowadzą do wystawienia opinii biegłego rewidenta, która pod względem jakości nie różni się od opinii z badania jednostek nie będących MŚP. Stwierdzenie „badanie to badanie” należy w tym kontekście rozumieć jako „opinia biegłego rewidenta to opinia biegłego rewidenta.”

Instrukcje zawarte w poradniku mają na celu złagodzenie niektórych istniejących niedoskonałości w zakresie transpozycji zapisów MSB dotyczących MŚP do niemieckich standardów badania. Zarząd WPK ma nadzieję, że wyjaśnia to istniejące wątpliwości i źródła błędów przy wykonywaniu badań.

Poradnik nie zwalnia również biegłych rewidentów z obowiązku starannego zapoznania się z MSB i zrozumienia ich zapisów w rozsądnym stopniu MSB. W przypadku konfliktu, zapisy MSB mają nadrzędną moc prawną nad zapisami niniejszego poradnika.



## Załącznik – porównanie standardów IDW PS i IFAC MSB

Standardy badania IDW (PS)		Międzynarodowe Standardy Badania	
PS 200	Cele i ogólne zasady przeprowadzania badania sprawozdań finansowych	MSB 200	Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania
PS 201	Zasady rachunkowości i rewizji finansowej dla potrzeb badania sprawozdań finansowych		
PS 202	Ocena innych informacji zamieszczonych przez jednostkę w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe	MSB 720	Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe
PS 203	Zdarzenia następujące po dniu bilansowym	MSB 560	Późniejsze zdarzenia
PS 205	Badanie bilansu otwarcia w ramach pierwszego badania	MSB 510	Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe
PS 208	Badania grupy		/
PS 210	Wykrywanie nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych	MSB 240	Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw
		MSB 250	Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych
PS 220	Zlecenie badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta	MSB 210	Uzgodnianie warunków zlecenia badania
PS 230	Poznanie działalności jednostki oraz jej otoczenia gospodarczego i prawnego w celu przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych	MSB 315	Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia
PS 240	Zasady planowania badania sprawozdań finansowych	MSB 300	Planowanie badania sprawozdań finansowych
PS 250	Istotność przy badaniu sprawozdań finansowych	MSB 320	Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania
PS 255	Relacje z podmiotami powiązanymi przy badaniu sprawozdań finansowych	MSB 550	Podmioty powiązane
PS 261	Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnych zniekształceń oraz postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę takiego ryzyka	MSB 265	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej
		MSB 315	Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia
		MSB 330	Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka
PS 270	Ocena kontynuacji działalności przy badaniu sprawozdań finansowych	MSB 570	Kontynuacja działalności
PS 300	Dowody badania	MSB 500	Dowody badania
PS 301	Badanie zapasów	MSB 501	Dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień

Standardy badania IDW (PS)		Międzynarodowe Standardy Badania	
PS 302	Potwierdzenia zewnętrzne	MSB 505	Potwierdzenia zewnętrzne
PS 303	Oświadczenia kierownictwa składane biegłemu rewidentowi	MSB 580	Pisemne oświadczenia
PS 312	Procedury analityczne w badaniu	MSB 520	Procedury analityczne
PS 314	Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej	MSB 540	Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień
PS 318	Badanie ujawnień porównawczych dotyczących poprzednich lat	MSB 710	Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe
PS 320	Korzystanie z wyników pracy innych zewnętrznych biegłych rewidentów	MSB 600	Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne
PS 321	Audyt wewnętrzny a badanie sprawozdań finansowych	MSB 610	Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych
PS 322	Korzystanie z wyników pracy eksperta	MSB 620	Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta
PS 330	Badanie sprawozdań finansowych z zastosowaniem technologii informatycznych	/	
PS 331	Badanie jednostek korzystających z organizacji usługowej w zakresie rachunkowości	MSB 402	Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej
PS 340	Badanie systemu wczesnego rozpoznawania ryzyka zgodnie z § 317 sekcja 4 HGB	/	
PS 345	Skutki Niemieckiego Kodeksu Ładu Korporacyjnego dla badania sprawozdań finansowych	/	
PS 350	Badanie sprawozdania kierownictwa	/	
PS 400	Zasady sporządzania raportu biegłego rewidenta z badania sprawozdań finansowych	MSB 700	Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych
		MSB 705	Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta
		MSB 706	Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta
PS 450	Zasady sporządzania pełnego raportu biegłego rewidenta z badania sprawozdań finansowych	MSB 260	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór
PS 460	Dokumentacja robocza biegłego rewidenta	MSB 230	Dokumentacja badania
PS 470	Zasady ustnej prezentacji wyników badania Radzie Nadzorczej przez biegłego rewidenta	MSB 260	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór
HFA 1/88	Stosowanie metod próbkowania dla potrzeb badania sprawozdań finansowych	MSB 530	Badanie wrywkowe (próbkowanie)

Standardy badania IDW (PS)		Międzynarodowe Standardy Badania	
<b>VO 1/2006</b>	Wymagania w zakresie zapewnienia jakości w praktyce biegłego rewidenta	MSB 220	Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych (oraz MSKJ 1)
	/	MSB 450	Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania
	/	MSB 800	Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne
	/	MSB 805	Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne
	/	MSB 810	Zlecenie sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych