

International Federation of Accountants



# Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek

**TOM 1 – PODSTAWOWE POJĘCIA**  
WYDANIE CZWARTE

International  
Federation  
of Accountants

International Federation of Accountants  
529 Fifth Avenue,  
New York, NY 10017 USA

Niniejszy *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* został przygotowany przez International Federation of Accountants (IFAC), przy wsparciu wchodzącego w jej skład Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich. Komitet reprezentuje interesy zawodowych księgowych prowadzących małe i średnie firmy audytorskie i innych zawodowych księgowych świadczących usługi na rzecz małych i średnich jednostek.

Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny ze strony internetowej IFAC.

[www.ifac.org/smp](http://www.ifac.org/smp) Zatwierdzony tekst opublikowany jest w języku angielskim.

IFAC służy interesowi publicznemu i umacnia zawód księgowego poprzez:

- wspieranie opracowywania wysokiej jakości międzynarodowych standardów,
- promowanie, przyjmowanie i wdrażanie tych standardów,
- budowanie potencjału organizacji zawodowych księgowych, oraz
- wypowiedanie się w sprawach interesu publicznego.

Aby uzyskać więcej informacji kontaktuj się za pośrednictwem poczty elektronicznej z Christopherem Arnoldem, Dyrektorem ds. MŚP/MŚFA i Badań, pod adresem [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org).

Dokumenty do dyskusji (ang. Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne opracowania IFAC publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

IFAC nie ponosi odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające lub powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy taka strata wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Logo IFAC, nazwa „International Federation of Accountants” oraz skrót „IFAC” są zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA oraz w innych krajach.

Copyright © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przechowywanie bądź przesyłanie oraz inne podobne sposoby wykorzystania niniejszego dokumentu, z wyjątkiem wykorzystania do własnych celów niekomercyjnych, wymagają pisemnej zgody IFAC. W tym celu należy skontaktować się z: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

ISBN: 978-1-60815-353-4

Niniejszy *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lipcu 2018 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2020 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC 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 *Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* w języku angielskim © 2018 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities* (July 2018).

ISBN: 978-1-60815-353-4

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org).

Przetłumaczony przez:



Opublikowany przez:



## Spis treści

Tom 1	Odniesienie do podstawowego MSB	Numer strony
<b>Przedmowa</b>		v
<b>Prośba o uwagi</b>		vi
1. Jak używać niniejszego Przewodnika		1
2. MSB		6
<b>Podstawowe pojęcia</b>		12
3. Etyka, MSB i kontrola jakości	MSKJ 1, 200, 220	13
4. Badanie oparte na ryzyku – przegląd	Wiele	24
5. Kontrola wewnętrzna – cele i elementy	315 (zmieniony)	40
6. Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym	315 (zmieniony)	62
7. Istotność i ryzyko badania	320	68
8. Procedury oszacowania ryzyka	240, 315 (zmieniony)	78
9. Reakcja na oszacowane ryzyka	240, 300, 330, 500	86
10. Dalsze procedury badania	330, 505, 520	95
11. Szacunki księgowe	540	112
12. Strony powiązane	550	120
13. Późniejsze zdarzenia	560	128
14. Kontynuacja działalności	570 (zmieniony)	134
15. Streszczenie innych wymogów MSB	250 (zmieniony), 402, 501, 510, 600, 610 (zmieniony w 2013) 620, 720 (zmieniony)	142
16. Dokumentacja badania	MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315 (zmieniony), 330	184
17. Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	700 (zmieniony), 701	196

Tom 2	Odniesienie do podstawowego MSB	Numer strony
<b>Przedmowa</b>		v
<b>Prośba o uwagi</b>		vi
1. Jak używać niniejszego Przewodnika		1
2. Wprowadzenie do studiów przypadków		6
<b>ETAP 1: Oszacowanie ryzyka</b>		
3. Oszacowanie ryzyka – przegląd		16
<b>Czynności wstępne</b>		
4. Akceptacja i kontynuacja zlecenia	MSKJ 1, 210, 220, 300	20
<b>Planowanie badania</b>		
5. Ogólna strategia badania	300	35
6. Określanie i stosowanie istotności	320, 450	44
7. Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie	240, 300, 315 (zmieniony)	58
<b>Przeprowadzanie procedur oszacowania ryzyka</b>		
8. Ryzyko nieodłączne — identyfikacja	240, 315 (zmieniony)	66
9. Ryzyko nieodłączne — oszacowanie	240, 315 (zmieniony)	88
10. Znaczące ryzyko	240, 260 (zmieniony), 315 (zmieniony), 330	98
11. Zrozumienie kontroli wewnętrznej	315 (zmieniony)	107
12. Ocena kontroli wewnętrznej	315 (zmieniony)	119
13. Przekazywanie informacji o słabościach kontroli wewnętrznej	265	142
14. Zakończenie etapu oszacowania ryzyka	315 (zmieniony)	153
<b>ETAP II: Reakcja na ryzyko</b>		
15. Reakcja na ryzyko – przegląd	-	163
16. Elastyczny plan badania	260 (zmieniony), 300, 330, 500	166
17. Ustalenie zakresu testowania	330, 500, 530	183
18. Dokumentowanie przeprowadzonych prac	230	207
19. Pisemne oświadczenia	580	211
<b>ETAP III: Sprawozdawczość</b>		
20. Sprawozdawczość – przegląd	-	221
21. Ocena dowodów badania	220, 330, 450, 520, 540	224
22. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	260 (zmieniony), 265, 450	241
23. Modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta	705 (zmieniony)	251
24. Akapit objaśniający i akapity zawierające inne sprawy	570 (zmieniony), 706 (zmieniony)	264
25. Informacje porównawcze	710	272

# Przedmowa

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

Od publikacji trzeciego wydania w 2011 r. Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) ukończyła projekty dotyczące wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych, odpowiedzialności biegłego rewidenta dotyczącej innych informacji, sprawozdawczości biegłego rewidenta, ujawnień oraz naruszania przepisów prawa i regulacji (NOCLAR). W związku z tym w czwartym wydaniu uwzględniono ostatnie zmiany w MSB i jest ono zgodne z publikacją [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements](#) opublikowaną w latach 2016-2017. Skorzystaliśmy także z możliwości udoskonalenia pewnej części zawartości merytorycznej i dokonania niewielkich ulepszeń prezentacyjnych. W trosce o wielu użytkowników, którzy mogą być w trakcie tłumaczenia niniejszego Przewodnika, staraliśmy się w niniejszym wydaniu o ograniczenie korekt do minimum.

Przewodnik opublikowano po raz pierwszy w 2007 r. Pierwotnie został on opracowany przez Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów (Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) – obecnie CPA Canada – i miał na celu umożliwienie biegłym rewidentom dokładniejsze zrozumienie badania zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Badania poprzez podanie wyjaśnień i ilustrujących ich przykładów. Przewodnik oferuje praktyczny sposób podjęcia się badania, który biegli rewidenci mogą stosować podczas przeprowadzania badania MŚP w oparciu o ryzyko. Przewodnik powinien również pomóc biegłym rewidentom w przeprowadzaniu badań o wysokiej jakości i efektywności kosztowej, tak by tym samym umożliwić im lepszą obsługę MŚP i służyć interesowi publicznemu.

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

Aby pomóc organizacjom członkowskim możliwie najpełniej wykorzystać zarówno niniejszy Przewodnik, jak i siostrzaną publikację [Przewodnik wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich](#), IFAC opracowała Podręcznik Towarzyszący oraz dodatkowe materiały, ułatwiające wykorzystanie tych Przewodników dla celów edukacyjnych i szkoleniowych. [Podręcznik Towarzyszący](#) zawiera sugestie, w jak sposób organizacje członkowskie i firmy należące do IFAC mogą najlepiej wykorzystać powyższe publikacje do własnych potrzeb i dostosować do swoich systemów prawnych.

Czytelnicy mogą być zainteresowani bieżącymi [projektami](#) IAASB, które dotyczą m.in. szacunków księgowych, kontroli jakości, MSB 315 (zmienionego) oraz analizy danych. Niniejszy Przewodnik w żaden sposób nie przewiduje możliwych zmian w tych obszarach.

Na koniec zapraszamy czytelników do odwiedzenia strefy MŚFA na stronie internetowej IFAC [www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP) oraz na profilu na Twitterze @IFAC\_SMP, aby uzyskać dalsze informacje o pracy Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC, a także Global Knowledge Gateway ([www.ifac.org/Gateway](http://www.ifac.org/Gateway)), aby uzyskać dostęp do szerokiego zbioru zasobów, wiadomości i artykułów.

Monica Foerster  
Przewodnicząca Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC  
kwiecień 2018 r.

## Prośba o uwagi

---

Niniejsza publikacja jest czwartym wydaniem Przewodnika. Chociaż uważamy, że jakość niniejszego Przewodnika jest wysoka i jest on użyteczny, to można go ulepszać. Dbamy o regularne uaktualnianie niniejszej publikacji, aby zapewnić odzwierciedlenie aktualnych standardów i zwiększyć jej użyteczność.

Prosimy o uwagi od instytucji wyznaczających standardy krajowe, organizacji członkowskich IFAC, biegłych rewidentów i innych osób. W szczególności prosimy o odpowiedź na następujące pytania:

1. Jak wykorzystujesz niniejszy Przewodnik? Czy stosujesz go na przykład jako podstawę do szkolenia i/lub praktyczny przewodnik, czy może w inny sposób?
2. Czy uważasz, że niniejszy Przewodnik jest wystarczająco dostosowany do badania sprawozdań finansowych MŚP?
3. Czy według Ciebie łatwo jest poruszać się po niniejszym Przewodniku? Jeśli nie, jak można poprawić jego przejrzystość?
4. W jaki inny sposób można Twoim zdaniem sprawić, aby niniejszy Przewodnik był bardziej użyteczny?
5. Czy jakieś inne produkty pochodne – takie jak materiały szkoleniowe, formularze, listy kontrolne i programy – które zostały opracowane na podstawie niniejszego Przewodnika? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów.

Prosimy o przesyłanie uwag do Christophera Arnolda, Dyrektora ds. MŚP / MŚFA i badań, na adres:

E-mail: [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org)

Faks: +1 212-286-9570

Adres pocztowy: International Federation of Accountants  
529 Fifth Avenue  
New York  
NY 10017 USA

## Zastrzeżenie

Niniejszy Przewodnik został przygotowany, aby wspierać biegłych rewidentów we wdrażaniu w życie Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) podczas przeprowadzania badania małych i średnich jednostek. Nie ma jednak stanowić substytutu samych MSB. Co więcej, biegły rewident powinien stosować niniejszy Przewodnik, uwzględniając własny zawodowy osąd oraz fakty i okoliczności związane z każdym konkretnym badaniem. IFAC zrzeka się wszelkiej odpowiedzialności i zobowiązań, które mogą powstać bezpośrednio lub pośrednio w wyniku używania i stosowania niniejszego Przewodnika.

# 1

## JAK UŻYWAĆ NINIEJSZEGO PRZEWODNIKA

Celem niniejszego Przewodnika jest przedstawienie praktycznych wytycznych biegłym rewidentom przeprowadzającym zlecenia badania małych i średnich jednostek (MŚP). Jednocześnie żadne materiały zawarte w niniejszym Przewodniku nie powinny być jednakże wykorzystywane jako substytut dla:

- **Czytania i zrozumienia MSB** Zakłada się, że biegli rewidentzi przeczytali tekst Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) zawarty w publikacji *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, który można bezpłatnie pobrać ze strony publikacji i zasobów internetowych IFAC pod adresem <http://www.ifac.org/about-ifac/publications-resources>. MSB 200.19 stanowi, że biegły rewident uzyskuje zrozumienie całego tekstu standardu, w tym jego zastosowanie i innymi materiałami objaśniającymi, aby właściwie zrozumieć cele i zastosować wymogi standardu. MSB, jak też najczęściej zadawane pytania (FAQ) i inne materiały pomocnicze, można uzyskać z Clarity Center pod adresem: [www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center](http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center).
- **Zastosowania zawodowego osądu** Celem skutecznego zastosowania wymogów MSB, niezbędny jest zawodowy osąd oparty na konkretnych faktach i okolicznościach związanych z firmą audytorską, jak też z każdym z poszczególnych zleceń.

Choć przewiduje się, że znaczącą grupę użytkowników będą stanowiły małe i średnie firmy audytorskie (MŚFA), to niniejszy przewodnik ma stanowić pomoc we wdrażaniu MSB w badaniu MŚP dla wszystkich biegłych rewidentów.

Niniejszy Przewodnik może być wykorzystany do:

- pogłębienia lepszego zrozumienia badania przeprowadzanego zgodnie z wymogami MSB,
- stworzenia podręcznika dla personelu (uzupełnionego o niezbędne wymogi krajowe i o procedury firmy audytorskiej) do stosowania w codziennej praktyce oraz jako podstawa sesji szkoleniowych, indywidualnej nauki i dyskusji,
- zapewnienia spójnego podejścia personelu do planowania i przeprowadzenia badania.

Przewodnik często odnosi się do zespołu wykonującego zlecenie, co oznacza, że w realizację zlecenia badania zaangażowany jest więcej niż jeden biegły rewident. Niezależnie od tego, te same ogólne zasady stosuje się także do zleceń badania wykonywanych wyłącznie przez jedną osobę (biegłego rewidenta).



## 1.1 Kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie niniejszego Przewodnika

IFAC zachęca i ułatwia kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie swoich publikacji. Zainteresowane strony, które chcą skopiować, przetłumaczyć lub dostosować do swoich potrzeb niniejszy Przewodnik powinny napisać na adres [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## 1.2 Treść i układ rozdziału

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

- Tom 1 — Podstawowe pojęcia
- Tom 2 — Praktyczne wytyczne

Tom 1 niniejszego Przewodnika, który zawiera przegląd całego badania i omawia kluczowe pojęcia z zakresu badania takie jak: istotność, stwierdzenia, kontrola wewnętrzna, procedury oszacowania ryzyka i zastosowanie dalszych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka. Znajduje się w nim również streszczenie wymogów MSB w odniesieniu do:

- konkretnych obszarów, takich jak szacunki księgowe, strony powiązane, późniejsze zdarzenia, kontynuacja działalności i innych,
- wymogów dotyczących dokumentacji, oraz
- formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym.

Tom 2 niniejszego Przewodnika koncentruje się na tym, jak zastosować pojęcia przedstawione w tomie 1. Obejmuje on typowe etapy wiążące się z przeprowadzaniem badania, poczynając od akceptacji klienta, planowania i oszacowania ryzyka, przechodząc następnie do reakcji na ryzyko, oceny uzyskanych dowodów badania i formułowania odpowiedniej opinii z badania.

### Przegląd układu publikacji

Każdy rozdział obydwu tomów niniejszego Przewodnika ma następujący format:

- **Tytuł rozdziału**
- **Karta procesu badania – wyciąg**  
Większość rozdziałów zawiera fragment schematu procesu badania (tam, gdzie ma to zastosowanie), aby zwrócić uwagę na poszczególne czynności omawiane w rozdziale.
- **Zawartość rozdziału**  
Streszcza zawartość i cel rozdziału.
- **Odpowiednie MSB**  
Większość rozdziałów niniejszego Przewodnika rozpoczyna się od niektórych fragmentów MSB, które odpowiadają zawartości rozdziału. Fragmenty te zawierają odpowiednie wymogi i w niektórych przypadkach cele (czasem oddzielnie podkreślone, jeśli/kiedy rozdział skupia się głównie na konkretnym MSB), wybrane definicje oraz zastosowanie materiałów. Przytoczenie tych fragmentów nie oznacza, że nie trzeba brać pod uwagę innych wyraźnie niewymienionych materiałów z MSB lub innych MSB odnoszących się do przedmiotu zagadnienia. Fragmenty w niniejszym Przewodniku opierają się wyłącznie na ocenie autorów, co jest istotne dla treści poszczególnych rozdziałów. Przykładowo wymogi MSB 200, 220 i 300 odnoszą się do całego procesu badania, jednak wyraźne odniesienie do nich znajduje się jedynie w jednym lub dwóch rozdziałach.
- **Przegląd i zawartość rozdziału**  
Przegląd każdego rozdziału przedstawia:
  - fragmenty z odpowiednich MSB, oraz
  - przegląd zagadnień poruszanych w rozdziale.

Po przeglądzie następuje bardziej szczegółowe omówienie tematu i praktyczne wytyczne/metodologia, jak wdrożyć krok po kroku odpowiednie MSB. Część ta może zawierać odniesienia do właściwych MSB. Chociaż niniejszy Przewodnik skupia się wyłącznie na MSB (innych niż te z serii 800), które dotyczą badań historycznych informacji finansowych, to odnoszą się również do *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) i do Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 (MSKJ 1), *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*.

- **Uwagi**

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

- **Przykładowe studia przypadków**

Tom 2 niniejszego Przewodnika zawiera dwa studia przypadków, pokazujące praktyczne zastosowanie MSB. Na końcu wielu rozdziałów tomu 2 omówione są dwa możliwe podejścia do dokumentowania zastosowanych wymogów MSB. Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 niniejszego Przewodnika.

- Studia przypadków i prezentowane dokumentacje są przedstawione wyłącznie jako przykłady. Zaprezentowana dokumentacja jest małym fragmentem typowych akt zlecenia i przedstawia zaledwie jeden z możliwych sposobów przestrzegania wymogów MSB. Dane, analizy i komentarze przedstawiają tylko niektóre okoliczności i rozważania, do których biegły rewident musi odnieść się w konkretnym badaniu. Jak zawsze, biegły rewident musi stosować zawodowy osąd.
- Pierwsze studium przypadku oparte jest na fikcyjnej jednostce, Delta Meble. Jest ona lokalnym, rodzinnym producentem mebli, zatrudniającym 15 pracowników na pełny etat. Jednostka ma prostą strukturę nadzoru, kilka poziomów zarządzania i prostą obsługę transakcji. System rachunkowości korzysta z gotowego standardowego oprogramowania.
- Drugie studium przypadku oparte jest na innej fikcyjnej jednostce nazwanej Kumar i Spółka. Jest ona mikroprzedsiębiorstwem, zatrudniającym dwóch pracowników na pełny etat plus właściciela i jednego księgowego na niepełny etat.

## **Inne publikacje IFAC**

Niniejszy Przewodnik można także czytać w połączeniu z *Przewodnikiem wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich*, który można bezpłatnie pobrać ze strony publikacji zasobów internetowych IFAC pod adresem <http://www.ifac.org/publications-resources/guide-quality-control-small-and-medium-sized-practices-third-edition-0>.

## **1.3 Słowniczek terminów**

W niniejszym Przewodniku zastosowano wiele terminów omówionych w Kodeksie IESBA, słowniczku terminów i MSB (zawartych w *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services*). Zarówno partnerzy, jak i pracownicy, muszą znać te definicje.

W niniejszym Przewodniku zastosowano także następujące terminy:

### **Kontrole zabezpieczające przed oszustwami**

Są to kontrole zaprojektowane przez kierownika jednostki w celu zapobiegania lub wykrywania zniekształceń spowodowanych oszustwem. W odniesieniu do nadużyć kierownictwa mogą one nie być skuteczne w zapobieganiu oszustwom, działałyby jednak odstrasżająco i utrudniałyby ukrycie popełnienia oszustwa. Typowymi przykładami takich kontroli są:

- polityki i procedury, które dostarczają dodatkowej pewności, takiej jak pisemna akceptacja zapisów dziennika,
- ulepszenie kontroli dostępu do poufnych danych i transakcji,
- ciche alarmy,
- raporty rozbieżności i wyjątków,
- ślad rewizyjny,
- plany zapobiegania oszustwom,
- procedury zarządzania zasobami ludzkimi, takie jak zidentyfikowanie/monitorowanie osób o podwyższonym potencjale popełnienia oszustwa (na przykład o nadmiernie wystawnym stylu życia), oraz
- mechanizmy umożliwiające anonimowe zgłaszanie przypadków potencjalnych oszustw.

### **Ryzyka i kontrole rozległe**

Niektóre ryzyka i kontrole odnoszą się do jednostki jako całości. Kontrole rozległe (zwane również w niektórych systemach prawnych kontrolami na poziomie jednostki) mają na celu wspomaganie działania kontroli transakcyjnych. W związku z tym ryzyka i kontrole rozległe rozpatrywane są na poziomie sprawozdania finansowego.

Ryzyka i kontrole mające rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe to ryzyka i kontrole, które według osądu biegłego rewidenta:

- (a) nie ograniczają się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego,
- (b) jeśli są tak ograniczone, reprezentują lub mogą reprezentować znaczną część sprawozdania finansowego, lub
- (c) dotyczą ujawnień, które są kluczowe dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.

Kontrole rozległe są często mniej namacalne od kontroli działających na poziomie stwierdzenia. Dlatego, stanowią bardzo ważny fundament, na którym zbudowano inne kontrole wewnętrzne (jak na przykład kontrole transakcyjne). Przykłady kontroli rozległych obejmują zaangażowanie kierownictwa na rzecz etycznego zachowania, jego podejście do systemu kontroli wewnętrznej i procesu zatrudniania kompetentnych pracowników, zapobiegania oszustwom oraz sprawozdawczości finansowej na koniec okresu sprawozdawczego.

### **Ryzyka i kontrole transakcyjne**

Niektóre ryzyka i kontrole odnoszą się do poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego lub określonych stwierdzeń (poziom stwierdzeń). Kontrole transakcyjne są zaprojektowane przez kierownictwo z myślą o minimalizowaniu ryzyka transakcyjnego. Mają one na celu zapewnienie, by wszystkie transakcje były prawidłowo autoryzowane, przetwarzane i rejestrowane w księgach rachunkowych we właściwej kwocie i we właściwym okresie sprawozdawczym.

### **Kierownik jednostki**

Osoba(y) ponosząca(e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności gospodarczej jednostki. W przypadku niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, termin kierownik jednostki obejmuje niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego lub właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą.

### **Osoby sprawujące nadzór (OSN)**

Osoba(y) lub organizacja(e) (np. zarządca korporacyjny) odpowiedzialna(e) za nadzorowanie strategicznych kierunków jednostki oraz obowiązki związane z odpowiedzialnością jednostki. Obejmuje to nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach w pewnych systemach prawnych osoby sprawujące nadzór mogą wchodzić w skład kierownictwa, na przykład jako członkowie wykonawczy wchodzący w skład rady nadzorczej w jednostkach sektora prywatnego lub publicznego albo właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą.

### **Właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą**

Jest to właściciel jednostki, który zajmuje się jej bieżącym prowadzeniem. W większości przypadków właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą jest także osobą sprawującą nadzór.

### **Małe i Średnie Firmy Audytorskie (MŚFA)**

Praktyki księgowe/firmy audytorskie posiadające następujące cechy:

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

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

<b>Należn.</b>	Należności
<b>Stwierdzenia (połączone)<sup>1</sup></b>	K= Kompletność DW = Dokładność i wycena I = Istnienie P = Prezentacja
<b>WKTb</b>	Wspomagane komputerowo techniki badania
<b>JW</b>	Jednostki walutowe (standardowa jednostka walutowa określana jest jako „€”)
<b>S/F</b>	Sprawozdanie finansowe
<b>HR</b>	Zasoby ludzkie
<b>IAASB</b>	Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych
<b>KW</b>	Kontrola wewnętrzna. Pięć najważniejszych elementów kontroli wewnętrznej to: CK = Czynności kontrolne ŚK = Środowisko kontroli SI = Systemy informacyjne MO = Monitorowanie OR = Oszacowanie ryzyka
<b>Kodeks IESBA</b>	Kodeks etyki zawodowych księgowych IESBA
<b>IFAC</b>	Międzynarodowa Federacja Księgowych
<b>MSSF</b>	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
<b>MSB</b>	Międzynarodowe Standardy Badania
<b>MSUA</b>	Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych
<b>MWPB</b>	Międzynarodowe Wskazówki Dotyczące Praktyki Badania
<b>MSRSP</b>	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego
<b>MSKJ</b>	Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości
<b>MSUP</b>	Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu
<b>MSUPo</b>	Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych
<b>IT</b>	Technologie informacyjne
<b>KSpB</b>	Kluczowe sprawy badania
<b>PC</b>	Komputer osobisty
<b>BiR</b>	Badania i rozwój
<b>RIZ</b>	Ryzyko istotnego zniekształcenia
<b>POR</b>	Procedury oszacowania ryzyka
<b>MŚP</b>	Mała i średnia jednostka
<b>MŚFA</b>	Mała i średnia firma audytorska
<b>TK</b>	Testy kontroli
<b>OSN</b>	Osoby sprawujące nadzór
<b>DR</b>	Dokumenty robocze, dokumentacja robocza

<sup>1</sup> Należy zauważyć, że niektóre stwierdzenia określone w MSB 315 (zmienionym) zostały połączone w niniejszym Przewodniku w celu ułatwienia ich użytkowania w praktyce. Tam, gdzie ma to zastosowanie, poszczególne stwierdzenia (przed połączeniem) można również badać odrębnie.

# 2

## MSB

### Struktura MSB

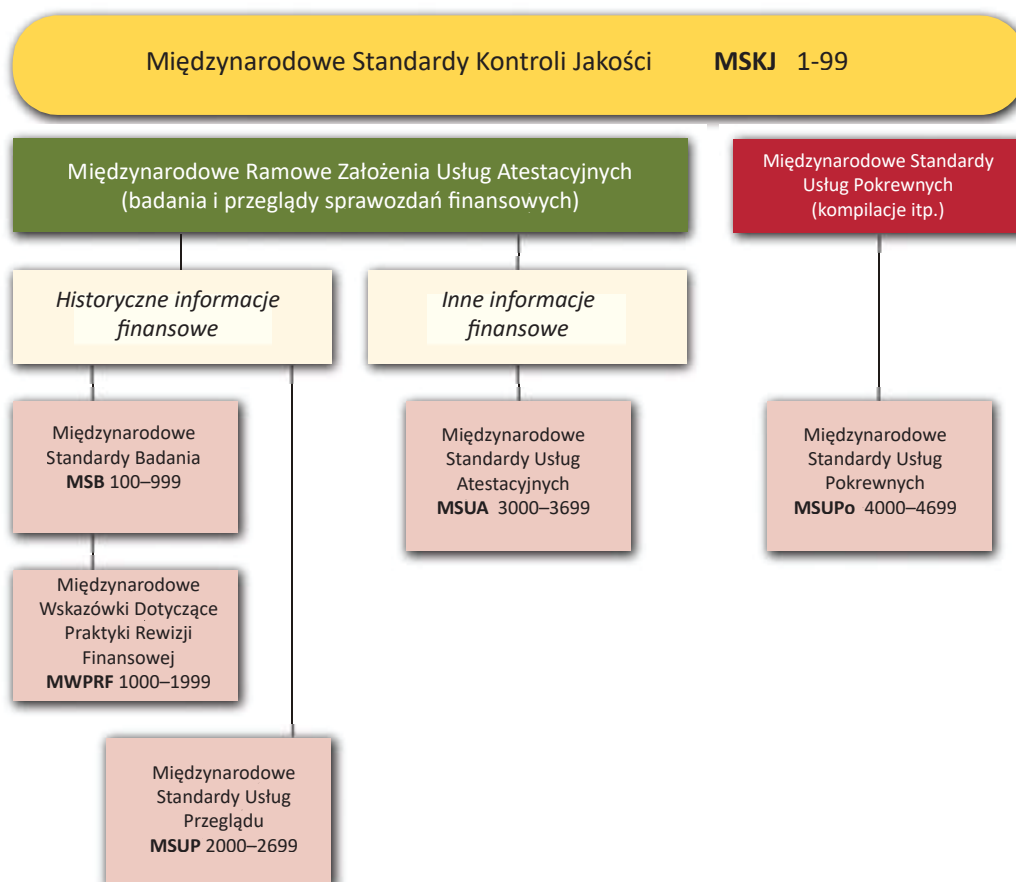
MSB mają wspólną strukturę, opisaną poniżej.

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

Składnik MSB	Uwagi
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	<p>Zastosowanie i inny materiał objaśniający dostarczają dalszych wyjaśnień dotyczących wymagań MSB i wytycznych, jak je wprowadzić w życie. W szczególności może on:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dokładniej wyjaśniać, co oznacza dany wymóg lub czego dotyczy,</li> <li>• tam, gdzie ma to zastosowanie, obejmować zagadnienia określone dla mniejszych jednostek, oraz</li> <li>• zawierać przykłady procedur, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach.</li> </ul> <p>Faktyczne procedury wybrane przez biegłego rewidenta wymagają jednakże zastosowania zawodowego osądu w konkretnych okolicznościach danej jednostki i oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.</p> <p>Chociaż wytyczne te, same w sobie nie nakładają wymogu, ale mają znaczenie dla właściwego zastosowania wymogów MSB. Zastosowanie i inny materiał objaśniający może także dostarczać podstawowych informacji dotyczących kwestii poruszanych w MSB.</p>
<b>Załączniki</b>	<p>Załączniki stanowią część zastosowania i innego materiału objaśniającego. Cele i przewidywane wykorzystanie załącznika zostały wyjaśnione w głównej części powiązanego z nim MSB lub też w samym tytule i wprowadzeniu do załącznika.</p>

## 2.1 Indeksy MSB i odniesienia

Poniżej przedstawiono strukturę MSB.



Poniższa tabela zawiera odniesienia do MSB i MSKJ 1 oraz do korespondujących z nimi rozdziałów niniejszego Przewodnika. Uwaga: Tabela zawiera jedynie odniesienia do głównych rozdziałów w niniejszym Przewodniku, w których odniesiono się do podstawowych zastosowań wymogów odpowiednich standardów. Dalsze odniesienia do podanych standardów mogą znajdować się także w innych rozdziałach.

Odniesienie do MSB/MSKJ 1		Tom i Rozdziały T1 = Tom 1 T2 = Tom 2
MSKJ 1	Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych	T1-3, 16, T2-4
200	Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania	T1-3, 4
210	Uzgadnianie warunków zlecenia badania	T2-4
220	Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego	T1-3, 16, T2-4, 21
230	Dokumentacja badania	T1-3, 16, T2-18
240	Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw	T1-8, 9, 16 T2-7, 8, 9, 10
250 (zmieniony)	Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego	T1-15
260 (Zmieniony)	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	T2-16, 22
265	Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej	T2-13, 22
300	Planowanie badania sprawozdania finansowego	T1-9, 16 T2-4, 5, 7, 16
315 (zmieniony)	Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia	T1-4, 5, 6, 8, 16 T2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania	T1-7, T2-6
330	Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka	T1-4, 9, 10, 16 T2-10, 16, 17, 21
402	Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej	T1-15
450	Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania	T2-6, 21, 22
500	Dowody badania	T1-9, T2-16, 17
501	Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji	T1-15
505	Potwierdzenia zewnętrzne	T1-10
510	Zlecenia badania po raz pierwszy — stany początkowe	T1-15
520	Procedury analityczne	T1-10, T2-21
530	Próbkowanie	T2-17
540	Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień	T1-11, T2-21
550	Strony powiązane	T1-12
560	Późniejsze zdarzenia	T1-13
570 (zmieniony)	Kontynuacja działalności	T1-14
580	Pismenne oświadczenia	T2-19
600	Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)	T1-15
610 (zmieniony 2013)	Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych	T1-15

Odniesienie do MSB/MSKJ 1		Tom i Rozdziały T1 = Tom 1 T2 = Tom 2
620	Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta	T1-15
700 (zmieniony)	Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego	T1-4, 17
701	Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta	T1-4, 17
705 (zmieniony)	Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta	T2-23
706 (zmieniony)	Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta	T2-24
710	Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowego	T2-25
720 (zmieniony)	Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji	T1-15
800 (zmieniony)	Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia	Nieporuszone*
805 (zmieniony)	Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego	Nieporuszone*
810	Zlecenia sporządzenia sprawozdania na temat streszczonego sprawozdania finansowego	Nieporuszone*

\*Uznano, że w związku z tym, iż obecnie MSB 800 (zmieniony), 805 (zmieniony) i 810 znajdują ograniczone zastosowanie w badaniach MŚP, nie będą one szczegółowo omawiane w niniejszym wydaniu Przewodnika.

Poniższa tabela zawiera odniesienia rozdziałów niniejszego Przewodnika skierowanych do podstawowych omawianych MSB.

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

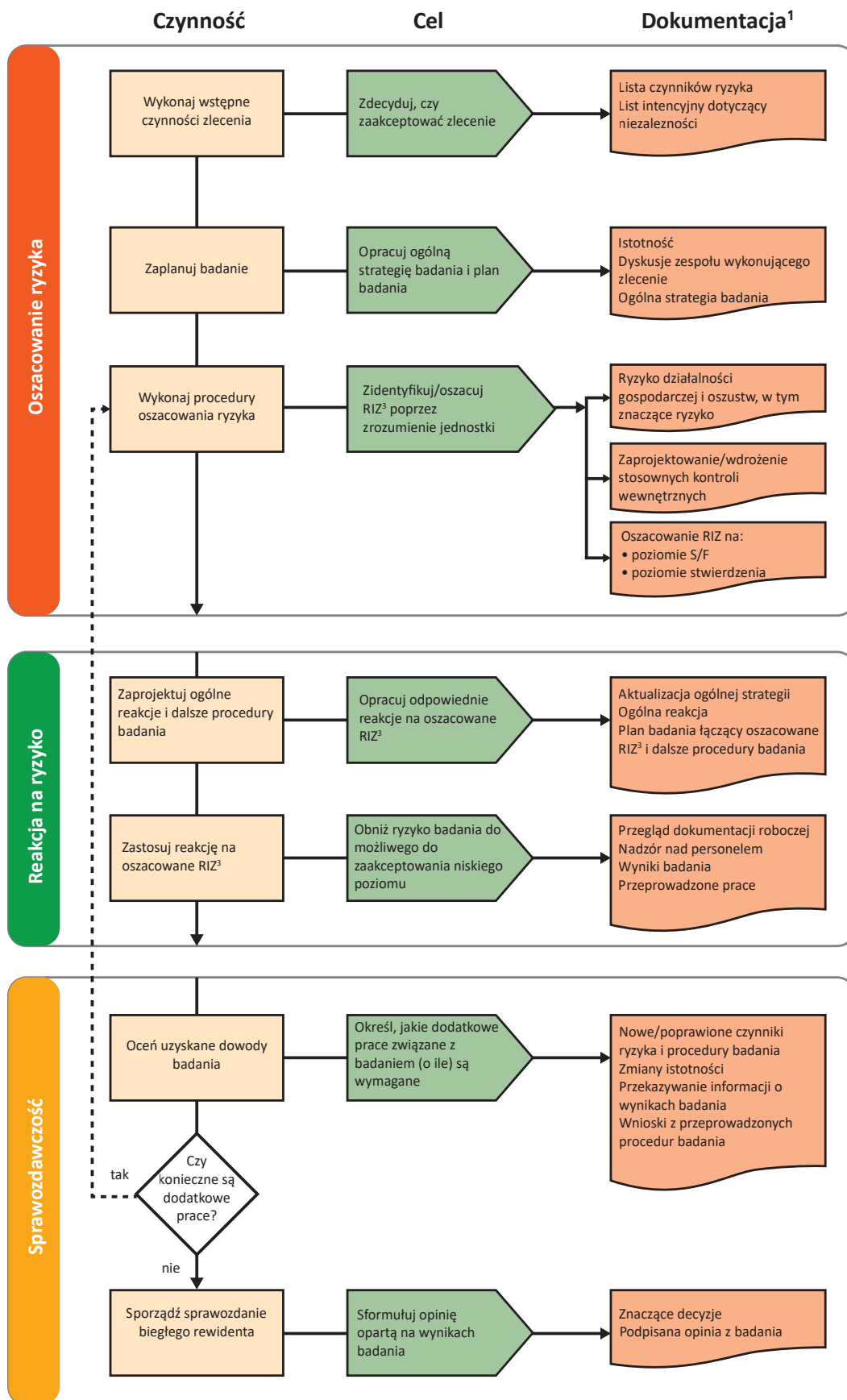
Rozdział	Tytuł	Odniesienie do MSB/MSKJ 1
<b>T1 - 3</b>	Etyka, MSB i kontrola jakości	MSKJ 1, 200, 220
<b>T1 - 4</b>	Badanie oparte na ryzyku – przegląd	Wiele
<b>T1 - 5</b>	Kontrola wewnętrzna – cele i elementy	315 (Zmieniony)
<b>T1 - 6</b>	Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym	315 (Zmieniony)
<b>T1 - 7</b>	Istotność i ryzyko badania	320
<b>T1 - 8</b>	Procedury oszacowania ryzyka	240, 315 (zmieniony)
<b>T1 - 9</b>	Reakcja na oszacowane ryzyka	240, 300, 330, 500
<b>T1 - 10</b>	Dalsze procedury badania	330, 505, 520
<b>T1 - 11</b>	Szacunki księgowe	540
<b>T1 - 12</b>	Strony powiązane	550
<b>T1- 13</b>	Późniejsze zdarzenia	560
<b>T1- 14</b>	Kontynuacja działalności	570 (zmieniony)
<b>T1 - 15</b>	Streszczenie innych wymogów MSB	250 (zmieniony), 402, 501, 510, 600, 610 (zmieniony 2013), 620, 720 (zmieniony)
<b>T1 – 16</b>	Dokumentacja badania	MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315 (zmieniony), 330



Rozdział	Tytuł	Odniesienie do MSB/ MSKJ 1
T1 – 17	Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	700 (zmieniony), 701
T2 - 4	Akceptacja i kontynuacja zlecenia	MSKJ 1, 210, 220, 300
T2 - 5	Ogólna strategia badania	300
T2 - 6	Określanie i stosowanie istotności	320, 450
T2 - 7	Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie	240, 300, 315 (zmieniony)
T2 - 8	Ryzyko nieodłączne — identyfikacja	240, 315 (zmieniony)
T2 - 9	Ryzyko nieodłączne — oszacowanie	240, 315 (zmieniony)
T2 - 10	Znaczące ryzyka	240, 260 (zmieniony), 315 (zmieniony), 330
T2 - 11	Zrozumienie kontroli wewnętrznej	315 (Zmieniony)
T2 - 12	Ocena kontroli wewnętrznej	315 (Zmieniony)
T2 - 13	Przekazywanie informacji o słabościach kontroli wewnętrznej	265
T2 - 14	Zakończenie etapu oszacowania ryzyka	315 (Zmieniony)
T2 - 16	Elastyczny plan badania	260 (zmieniony), 300, 330, 500
T2 - 17	Ustalenie zakresu testowania	330, 500, 530
T2 - 18	Dokumentowanie przeprowadzonych prac	230
T2 - 19	Pisemne oświadczenia	580
T2 - 21	Ocena dowodów badania	220, 330, 450, 520, 540
T2 – 22	Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	260 (zmieniony), 265, 450
T2 - 23	Modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta	705 (zmieniony)
T2 - 24	Akapit objaśniający i akapity zawierające inne sprawy	570 (zmieniony), 706 (zmieniony)
T2 - 25	Informacje porównawcze	710

## 2.2 Proces badania

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



**Uwagi:**

1. Pełniejszy wykaz wymaganych dokumentów znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym i powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

**TOM 1**  
**PODSTAWOWE POJĘCIA**

# 3.

## ETYKA, MSB I KONTROLA JAKOŚCI

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Zagadnienia, które należy uwzględnić w systemie kontroli jakości firmy, aby zapewnić zgodność z wymogami etycznymi (łącznie z niezależnością) i MSB.	MSKJ 1, 200, 220

Ilustracja 3.0-1



Nr paragrafu	Cel(e) MSKJ/MSB
MSKJ 1.11	<p>Celem firmy jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości, aby uzyskać racjonalną pewność że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych, oraz</li> <li>(b) sprawozdania sporządzone przez firmę lub przez partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.</li> </ul>
220.6	<p>Celem biegłego rewidenta jest wdrożenie procedur kontroli jakości na poziomie zlecenia badania, które zapewnią biegłemu rewidentowi racjonalną pewność, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) badanie jest zgodne z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz</li> <li>(b) sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.</li> </ul>
MSKJ 1.13	<p>Pracownicy firmy odpowiedzialni za ustanowienie i utrzymanie systemu kontroli jakości firmy zapoznają się z całością niniejszego standardu, w tym z materiałami dotyczącymi zastosowania i innymi materiałami objaśniającymi, aby zrozumieć cel standardu i właściwie stosować zawarte w nich wymogi.</p>
MSKJ 1.18	<p>Firma określa polityki i procedury zaprojektowane w celu promowania wewnętrznej kultury działania, uznającej, że jakość jest kluczowa w wykonywaniu zleceń. Takie polityki i procedury wymagają od dyrektora wykonawczego firmy (lub jego odpowiednika) lub, jeśli to odpowiednie, od zarządu kierującego złożonego z partnerów (lub jego odpowiednika), aby przyjął ostateczną odpowiedzialność za system kontroli jakości firmy. (Zob. par. A4-A5)</p>
MSKJ 1.19	<p>Firma opracowuje takie polityki i procedury, aby każda osoba lub osoby - wyznaczone przez dyrektora wykonawczego albo zarząd kierujący złożony z partnerów, do sprawowania operacyjnej odpowiedzialności za system kontroli - miały wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności oraz niezbędne uprawnienia do przyjęcia tej odpowiedzialności. (Zob. par. A6)</p>
MSKJ 1.29	<p>Firma ustala polityki i procedury służące uzyskaniu racjonalnej pewności, że zatrudnia odpowiednich pracowników posiadających przygotowanie, umiejętności i przestrzegających zasady etyczne konieczne do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz</li> <li>(b) umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzania sprawozdania odpowiedniego w danych okolicznościach. (Zob. par. A24-A29)</li> </ul>
MSKJ 1.32	<p>Firma określa polityki i procedury mające na celu uzyskanie racjonalnej pewności, że zlecenia są przeprowadzane zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz, że firma lub partner odpowiedzialny za zlecenie wydają sprawozdania, które są odpowiednie w danych okolicznościach. Takie polityki i procedury obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości przeprowadzanego zlecenia, (zob. par. A32-A33)</li> <li>(b) obowiązki dotyczące nadzoru, oraz (zob. par. A34)</li> <li>(c) obowiązki dotyczące przeglądu. (Zob. par. A35)</li> </ul>
MSKJ 1.48	<p>Firma opracowuje proces monitorowania zaprojektowany do uzyskania racjonalnej pewności, że polityki i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne i działają skutecznie. Proces ten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) obejmuje stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości firmy – w tym na zasadach cyklicznych – inspekcję co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie,</li> <li>(b) wymaga przypisania odpowiedzialności za proces monitorowania partnerowi lub partnerom lub innym osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz pozycję w firmie, która umożliwia im przyjęcie tej odpowiedzialności, oraz</li> <li>(c) wymaga, aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia nie brały udziału w inspekcji zlecenia. (Zob. par. A64-A68)</li> </ul>
MSKJ 1.57	<p>Firma określa polityki i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji zapewniającej uzyskanie dowodów na działanie każdego z elementów jej systemu kontroli jakości. (Zob. par. A73-A75)</p>
200.14	<p>Biegły rewident przestrzega stosownych wymogów etycznych, odnoszących się do zleceń badania sprawozdań finansowych, właściwych dla niezależności. (Zob. par. A16-A19)</p>
200.15	<p>Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie, zachowując zawodowy sceptycyzm uznając, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A20-A24)</p>

Nr paragrafu	Cel(e) MSKJ/MSB
200.16	Biegły rewident wykorzystuje zawodowy osąd planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A25-A29)
220.17	W dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta partner odpowiedzialny za zlecenie upewnia się poprzez przegląd dokumentacji badania oraz dyskusji w gronie zespołu wykonującego zlecenie, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające sformułowane wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane. (Zob. par. A18-A20)
220.18	Partner odpowiedzialny za zlecenie: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) przyjmuje odpowiedzialność za zespół wykonujący zlecenie podejmujący odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych spraw,</li> <li>(b) upewnia się, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas trwania zlecenia, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy lub spoza niej,</li> <li>(c) upewnia się, że charakter i zakres takich konsultacji oraz wnioski z nich wynikające zostały uzgodnione z konsultowaną stroną, oraz</li> <li>(d) stwierdza, że wnioski wynikające z takich konsultacji zostały wdrożone. (Zob. par. A21-A22)</li> </ul>
220.19	W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie oraz innych zleceń badania, jeżeli mają miejsce, w związku z którymi firma ustaliła, że konieczny jest przegląd kontroli jakości zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustala, czy wyznaczono osobę przeprowadzającą przegląd kontroli jakości zlecenia,</li> <li>(b) omawia znaczące sprawy powstające w trakcie zlecenia badania, w tym zidentyfikowane w trakcie przeglądu kontroli jakości zlecenia, z osobą przeprowadzającą przegląd kontroli jakości zlecenia, oraz</li> <li>(c) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia przeglądu kontroli jakości zlecenia badania. (Zob. par. A23-A25)</li> </ul>

### 3.1 Przegląd

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

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

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

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

Wydany przez IFAC *Przewodnik wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich* dostarcza szczegółowy opis standardów kontroli jakości i wytycznych odnośnie do sposobu wdrożenia systemu kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich (MŚFA).<sup>1</sup>

*Kodeks etyki zawodowych księgowych* (obowiązujący od 1 stycznia 2011 r.), wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych IESBA, można pobrać ze strony internetowej IFAC.<sup>2</sup>

### 3.2 System kontroli jakości

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

<sup>1</sup> Adres WWW: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

<sup>2</sup> Adres WWW: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

Poniższy rysunek opisuje elementy kontroli wewnętrznej przedstawione w MSKJ 1 i MSB 220 do pięciu elementów kontroli wewnętrznej zawartych w MSB 315 (zmienionym), mających zastosowanie do badanych jednostek. Każdy z tych pięciu elementów kontroli jest pełniej opisany w tomie 1, rozdziale 5 niniejszego Przewodnika.

Ilustracja 3.2-1

Elementy kontroli wewnętrznej (MSB 315 (zmieniony))	Elementy KJ na poziomie firmy audytorskiej (MSKJ 1)	Elementy KJ na poziomie zlecenia (MSB 220)
<b>Środowisko kontroli</b> ( <i>Sygnaly z góry</i> )	Odpowiedzialność kierownictwa za jakość w firmie Stosowne wymogi etyczne Zasoby ludzkie	Odpowiedzialność kierownictwa za jakość badań sprawozdań finansowych Stosowne wymogi etyczne Wyznaczenie zespołów wykonujących zlecenie
<b>Oszacowanie ryzyka</b> ( <i>Co może pójść źle?</i> )	Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem i poszczególnych zleceń	Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz zleceń badania Ryzyko, że sprawozdanie biegłego rewidenta może nie być odpowiednie do okoliczności
<b>Systemy informacyjne</b> ( <i>Śledzenie osiągniętych wyników</i> )	Dokumentacja systemu kontroli jakości	Dokumentacja badania
<b>Czynności kontrolne</b> ( <i>Kontrole zapobiegające i wykrywające/korygujące</i> )	Wykonanie zlecenia	Wykonanie zlecenia
<b>Monitorowanie</b> ( <i>Czy osiągnięto cele firmy/zlecenia?</i> )	Bieżące monitorowanie polityk i procedur kontroli jakości firmy audytorskiej	Zastosowanie wyników bieżącego monitorowania do konkretnych zleceń badania

### 3.3 Środowisko kontroli

Dostarczanie wysokiej jakości usług jest motorem sukcesu profesjonalnych firm audytorskich. Odnosząc się do obowiązków zawodowych księgowych w stosunku do interesu publicznego istotna jest jakość usług.

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

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

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

Właściwe „sygnały z góry” mogą być przekazywane przez kierownictwo firmy audytorskiej i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie poprzez następujące działania.

Ilustracja 3.3-2

Dawanie sygnałów	Opis
<b>Ustal cele, priorytety i wartości firmy audytorskiej</b>	<p>Mogą one obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• niezachwiane zaangażowanie na rzecz jakości i wysokich standardów etycznych,</li> <li>• inwestycje w szkolenia, rozwój umiejętności i uczenie pracowników,</li> <li>• inwestycje w wymagane zasoby technologiczne, ludzkie i finansowe,</li> <li>• polityki zapewniające rozsądne zarządzanie zleceniami i budżetem, oraz</li> <li>• zastosowanie tolerancji ryzyka w procesie decyzyjnym.</li> </ul>
<b>Regularne komunikowanie się</b>	<p>Podkreślaj wartości firmy audytorskiej i zaangażowanie poprzez regularne komunikowanie się (słowne i na piśmie) z pracownikami. Komunikowanie stanowi odpowiedź na potrzebę uczciwości, obiektywizmu, niezależności, zawodowego sceptycyzmu, rozwoju pracowników i odpowiedzialności przed społeczeństwem. Można to robić poprzez system oceny pracy, przekazywanie informacji od partnera, e-maile, spotkania w biurze i wewnętrzne biuletyny.</p>
<b>Aktualizuj instrukcje kontroli jakości</b>	<p>Każdego roku dokonuj aktualizacji polityk i procedur kontroli jakości firmy audytorskiej, aby zająć się słabościami i wszelkimi nowymi wymogami.</p>
<b>Obarczaj ludzi odpowiedzialnością</b>	<p>Jasno przypisz obowiązki i odpowiedzialność za funkcje kontroli jakości (takie jak kwestie niezależności, konsultacji, przeglądu akt itd.).</p>



Dawanie sygnałów	Opis
<b>Rozwijaj kompetencje pracowników i nagradzaj jakościową pracę</b>	Rozwijaj personel poprzez: <ul style="list-style-type: none"> <li>jasno sformułowane opisy stanowisk i udokumentowaną roczną ocenę pracowników, która jako priorytet stawia na jakościową pracę,</li> <li>tworzenie zachęt/nagród za pracę o wysokiej jakości pracy, oraz</li> <li>przeprowadzanie postępowania dyscyplinarnego w przypadku umyślnego naruszenia polityk firmy audytorskiej.</li> </ul>
<b>Dąż do ciągłego doskonalenia</b>	Podejmuj natychmiastowe działania, aby skorygować zidentyfikowane niedociągnięcia, w tym monitorowanie akt zlecenia firmy oraz cykliczne inspekcje zakończonych akt zlecenia.
<b>Pokaż przykład</b>	Daj pracownikom model postępowania, dając za pozytywny przykład codzienne zachowanie partnerów. Przykładowo, jeśli polityka podkreśla potrzebę pracy o wysokiej jakości, pracownik nie może być krytykowany za słuszne przekroczenie zabudżetowanego czasu.

### 3.4 Oszacowanie ryzyka firmy audytorskiej

Zarządzanie ryzykiem jest procesem ciągłym, który pomaga firmie audytorskiej przewidywać negatywne zdarzenia, opracować ramowe założenia dla skutecznego podejmowania decyzji, a ponadto wydajnie alokować zasoby firmy audytorskiej.

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

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

Ilustracja 3.4-1

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

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

Firma \_\_\_\_\_ Sporządził \_\_\_\_\_  
 Data sporządzenia \_\_\_\_\_

Zdarzenie – Czynniki ryzyka Co mogłoby przeszkodzić w realizacji celów firmy audytorskiej	Możliwe konsekwencje	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego			Reakcja firmy audytorskiej w celu załagodzenia ryzyka/zarządzania ryzykiem	Kto jest odpowiedzialny?	Rezydualne ryzyko (W, U, N)	Czy konieczne są dodatkowe prace?	
		Prawdopodobieństwo wystąpienia	Wpływ	Łączna punktacja ryzyka				Co?	Kto?
1 Klient wysokiego ryzyka zostaje zaakceptowany przez firmę	Niezafakturowanie przepracowanych godzin i/lub spory prawne	4	4	16	Instrukcja Kontroli Jakości określa odpowiednie kryteria, partner zarządzający musi zatwierdzić wszystkich nowych klientów.	Partner zarządzający	Niskie	Brak	
2 Nie zidentyfikowano kwestii niezależności w stosunku do nowych/obecnych klientów	Wydanie opinii byłoby niewłaściwe, mogłoby poskutkować utratą reputacji w lokalnej społeczności.	2	4	8	Instrukcja Kontroli Jakości określa odpowiednie zasady. Personel podpisuje deklarację roczną, Jacek Billing odnosi się do podniesionych kwestii.	Jacek Billing	Niskie	Brak	
3 Zlecenie badania nie zostało właściwie zaplanowane.	Czas zmarnowany przez personel. Pominięte czynniki ryzyka (tj. oszustwa) lub niewłaściwa reakcja na badanie.	4	5	20	Dla każdego badania wymagane jest spotkanie poświęcone planowaniu. Celina posiada listę klientów i zapisuje planowane terminy. Józef Gisp kontaktuje się z partnerami.	Józef Gisp	Niskie	Brak	
4 Personel nie jest świadomy, że weszły w życie nowe standardy zrozumiałości	Niska jakość pracy, brak zgodności ze standardami MSB	4	5	20	Józef Gisp zapisze personel na kursy szkoleniowe odpowiednie do ich potrzeb.	Józef Gisp	Średnie	Józef opracuje proces, który pozwoli na prześledzenie, czy personel faktycznie wziął udział w kursie	Józef Gisp do 1.1.xx

**Uwagi:**

Oszacuj prawdopodobieństwo wystąpienia w skali od 1 do 5 (Mało prawdopodobne = 1 Możliwe = 2 Prawdopodobne = 3 Bardzo prawdopodobne = 4 Prawie pewne = 5)

Oszacuj wpływ w skali od 1 do 5 (Niestotne = 1 Niewielkie = 2 Umiarkowane = 3 Znaczące = 4 Istotne = 5)

Oszacuj ryzyko nieodłączne jako niskie, umiarkowane lub wysokie. Dotyczy to dodatkowego ryzyka, które może wystąpić po reakcji firmy.

### 3.5 Systemy informacyjne

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

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

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

Ilustracja 3.5-1

Śledź:	Opis
<b>Narażenie na ryzyko firmy audytorskiej (ekspozycja ryzyka) i zaangażowanie pracowników w utrzymywanie jakości</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ocena akceptacji/kontynuacji współpracy z klientem.</li> <li>Raporty od wszystkich osób odpowiedzialnych za niektóre aspekty jakości. Może to obejmować protokoły z posiedzeń komisji (tj. ds. kontroli jakości), rozważane kwestie lub otrzymanie informacji, że nie ma nic do przekazania.</li> <li>Komunikowanie spraw związanych z jakością w obrębie firmy audytorskiej.</li> <li>Ostatnie raporty z monitorowania i określone etapy działań stosowane dla każdego znalezione niedociągnięcia lub wydane zalecenia (kto, jak, kiedy itd.). Śledź także terminy, kiedy zakończono etapy działań, a gdy jest to konieczne wysyłaj przypomnienia.</li> <li>Szczegóły wszelkich skarg klientów albo stron trzecich dotyczące pracy firmy audytorskiej lub zachowania pracowników firmy audytorskiej. Śledź także, jak skontrolowano te skargi, ich rezultaty i komunikację ze skarżącym oraz podjęte działania.</li> </ul>
<b>etyka i niezależność</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wykaz zabronionych inwestycji.</li> <li>Szczegóły rozpoznanych zagrożeń etycznych (łącznie z niezależnością) i odpowiednie zabezpieczenia, które zastosowano dla wyeliminowania lub co najmniej zminimalizowania takich zagrożeń.</li> </ul>

Śledź:	Opis
<b>Personel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Oferta zatrudnienia.</li> <li>Dowód na sprawdzenie referencji nowych pracowników.</li> <li>Działania mentora, szkolenie nowych pracowników i pokierowanie nimi.</li> <li>Kopia i data corocznego oświadczenia pracowników o niezależności oraz znajomości instrukcji kontroli jakości firmy audytorskiej.</li> <li>Dowód oceny pracowników opatrzony datą i działania podjęte na jego podstawie, takie jak udział w szkoleniu, itd.</li> <li>Ustalanie harmonogramów prac pracowników i porównanie zaplanowanego harmonogramu do rzeczywistego wykonania.</li> <li>Terminy sesji szkoleniowych wewnątrz firmy audytorskiej oraz poza nią i nazwiska osób, które w nich uczestniczyły.</li> <li>Szczegóły podjętych postępowań dyscyplinarnych.</li> </ul>
<b>Zarządzanie zleceniem</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Terminy zaplanowanego spotkania zespołu wykonującego badanie poświęconego planowaniu i kiedy rzeczywiście się odbyło dla wszystkich zleceń badania.</li> <li>Jeżeli akta wymagają kontroli jakości zlecenia, kto jest do tego przydzielony i kiedy planowana jest kontrola. Następnie uzgodnienie planu z osobą rzeczywiście przeprowadzającą kontrolę; kiedy się odbyła; oraz wszelkie wyniki kwestie i ich rozwiązanie.</li> <li>Powody każdego przypadku nieprzestrzegania właściwych wymogów MSB i zastępcze procedury badania przeprowadzone dla osiągnięcia celu danego wymogu.</li> <li>Szczegóły konsultacji z innymi osobami oraz rozstrzygnięcia wynikłych kwestii związanych z badaniem/rachunkowością, o ile wystąpiły.</li> <li>Powody opóźnień zlecenia, jak zajęto się takimi opóźnieniami i jak to rozwiązano. Mogą one obejmować: zmiany personelu i pracowników, opóźnienia w pozyskiwaniu informacji, niedostępność pracowników klienta, ograniczenia zakresu badania oraz wszelkie rozbieżności zdań z kierownictwem klienta.</li> <li>Opatrzanie datą sprawozdania biegłego rewidenta i przestrzeganie zalecenia, aby w 60 dni ostatecznie zgromadzić akta zlecenia.</li> <li>Jakie są ustalenia nadzorującego dotyczące rozpatrywanych akt.</li> </ul>

### 3.6 Czynności kontrolne

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

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

Ilustracja 3.6-1

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

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

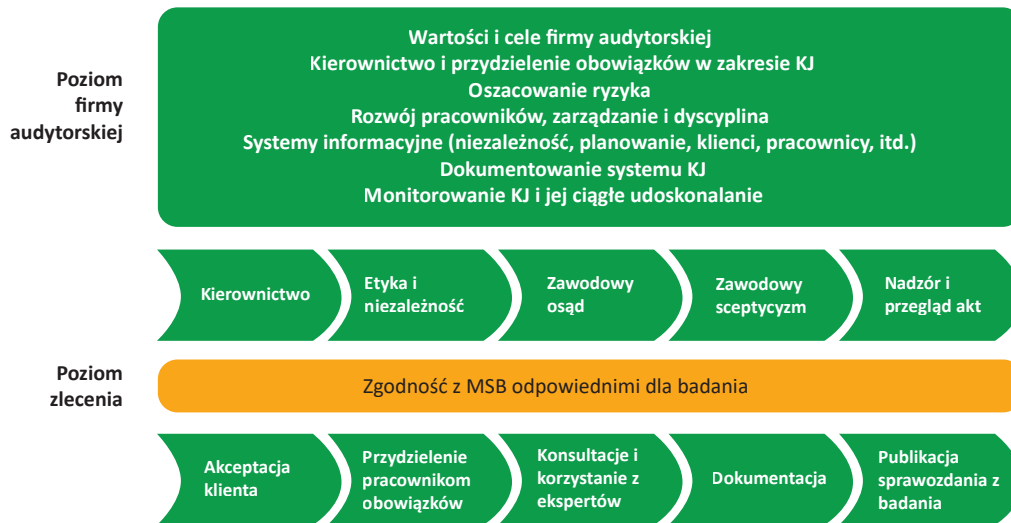
Czynności kontrolne zajmujące się wszystkimi politykami i procedurami nie byłyby możliwe, ani efektywne kosztowo. Firmy audytorskie powinny stosować zawodowy osąd i swoje oszacowanie ryzyka, aby ustalić, jakie kontrole powinny być wdrożone. Czynności kontrolne mogą być rozpatrywane dla:

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

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

Ilustracja 3.6-2

Zakres możliwych czynności kontrolnych:



### 3.7 Monitorowanie

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

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

Proces monitorowania w firmie audytorskiej może być podzielony na następujące dwie części:

- **Bieżące monitorowanie polityki** (inny niż cykliczne inspekcje akt) Bieżąca (corocznie zalecana) analiza i ocena systemu kontroli jakości firmy audytorskiej, która pomaga zagwarantować, że istniejące polityki i procedury są właściwe, wystarczające i działają skutecznie. Przeprowadzane corocznie i udokumentowane monitorowanie będzie wspierać wymóg corocznego informowania pracowników o planach poprawy jakości zleceń wykonywanych przez firmę audytorską. W zakresie tego bieżącego monitorowania znajduje się każdy z elementów kontroli jakości i zawiera ono ocenę czy:
  - instrukcja kontroli jakości firmy audytorskiej została uaktualniona pod kątem nowych wymogów i innych wydarzeń,
  - przypisane w firmie audytorskiej obowiązki w zakresie kontroli jakości spełniają w rzeczywistości swoje role (o ile je przydzielono),
  - uzyskano pisemne potwierdzenie (od partnerów i pracowników), gwarantujące przestrzeganie polityk i procedur firmy audytorskiej dotyczących niezależności i etyki przez każdego,
  - kwalifikacje zawodowe partnerów i pracowników są na bieżąco podnoszone,
  - decyzje dotyczące akceptacji konkretnych zleceń i kontynuacji współpracy z klientem zostały podjęte zgodnie z politykami i procedurami firmy audytorskiej,
  - przestrzegano kodeksu etycznego,
  - na osoby dokonujące przeglądu kontroli jakości zlecenia wyznaczono odpowiednio wykwalifikowany personel, a przeglądy kontroli jakości zakończyły się przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
  - o zidentyfikowanych niedociągnięciach poinformowano odpowiedni personel, oraz
  - podjęto odpowiednie działania, aby zapewnić gwarantujące terminowe usuwanie rozpoznanych niedociągnięć dotyczących jakości.

- **Okresowe inspekcje skompletowanych akt**

Bieżące rozpatrywanie i ocena systemu kontroli jakości firmy audytorskiej obejmuje okresowe inspekcje przynajmniej jednego kompletu akt zlecenia każdego z partnerów. Jest to niezbędne dla zapewnienia zgodności z wymogami zawodowymi/prawnymi oraz aby wydane sprawozdania z usług atestacyjnych były odpowiednie do okoliczności. Inspekcje okresowe pomagają zidentyfikować niedociągnięcia i potrzeby szkoleniowe, a firmie umożliwiają dokonywanie terminowo niezbędnych zmian.

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

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

- **Monitorowanie zasad na poziomie firmy audytorskiej**

Przegląd zgodności z politykami firmy audytorskiej byłby przeprowadzany przez odpowiednio wykwalifikowaną osobę, najlepiej taką, która nie byłaby odpowiedzialna za zarządzanie lub opracowywanie kontroli jakości wewnątrz firmy audytorskiej. Jednakże MSKJ 1 uznaje, że w mniejszych firmach audytorskich nie zawsze może to być możliwe, stąd akceptowalne jest monitorowanie własnej działalności. Ewentualnie można wyznaczyć osobę spoza firmy audytorskiej posiadającą umiejętności i możliwości pozwalające jej na występowanie w charakterze partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Poprawiłoby to niezależność i obiektywizm firmy audytorskiej.

- **Inspekcje skompletowanych akt**

Osoba wyznaczona do sprawdzenia skompletowanych akt zlecenia musi być odpowiednio wykwalifikowana i nie może być zaangażowana w wykonywanie zlecenia lub kontrolę jakości zlecenia przeprowadzaną dla tych akt.

## **3.8 Przestrzeganie właściwych MSB**

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
200.18	Biegły rewident przestrzega wszystkie MSB odpowiednie dla danego badania. Właściwy MSB jest odpowiedni dla danego badania, jeżeli ten MSB ma zastosowanie i zachodzą przedstawione w nim okoliczności. (Zob. par. A55-A59)
200.22	Zgodnie z paragrafem 23 biegły rewident przestrzega każdego wymogu standardu, chyba że w okolicznościach badania: <ol style="list-style-type: none"> <li>cały standard nie jest odpowiedni dla danego badania, lub</li> <li>wymóg nie jest odpowiedni, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie zachodzi. (Zob. par. A74-A75)</li> </ol>
200.23	W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne, aby odstąpić od odnośnego wymogu standardu. W takich okolicznościach biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu. Konieczność odstąpienia od spełnienia odnośnego wymogu przez biegłego rewidenta powstaje tylko wtedy, gdy wymóg zakłada przeprowadzenie konkretnej procedury, a w określonych okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna dla osiągnięcia celu wynikającego z tego wymogu. (Zob. par. A76)
230.12	Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident uzna za konieczne odstąpienie od stosownego wymogu MSB, to dokumentuje, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu tego wymogu oraz podaje przyczyny odstąpienia od jego zastosowania. (Zob. par. A18-A19)

MSB omawiają obowiązki i wymogi dotyczące biegłych rewidentów podczas przeprowadzania badania. Jak określono w MSB 200.18, 22 i 23, każdy z właściwych wymogów (omówionych w sekcji wymogów MSB) ma być stosowany przez biegłego rewidenta, za wyjątkiem wyjątkowych okoliczności, gdy przeprowadzane byłyby alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu. Zwróć uwagę na poniższe.

Ilustracja 3.8-1

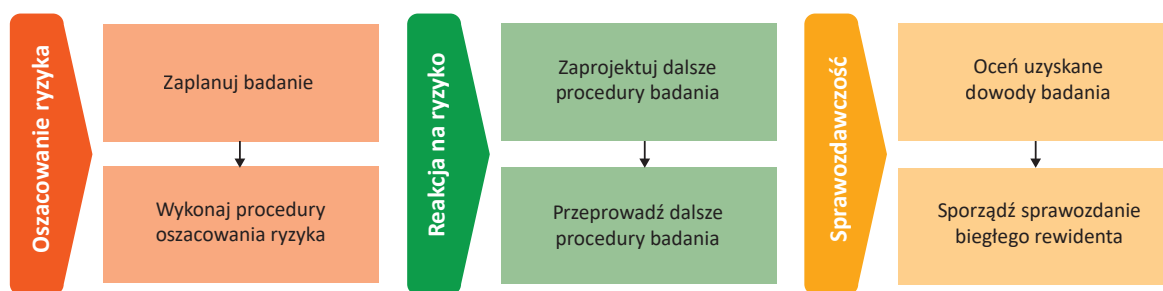
MSB	Opis
<b>Status</b>	<p>MSB rozpatrywane łącznie stanowią standardy pracy biegłego rewidenta w spełnieniu ogólnych celów biegłego rewidenta.</p> <p>MSB traktują o ogólnej odpowiedzialności biegłego rewidenta, jak również o dalszych rozważaniach biegłego rewidenta dotyczących wywiązania się z tej odpowiedzialności przy uwzględnianiu konkretnych zadań.</p>
<b>Przydatność</b>	<p>Niektóre MSB (w związku z tym wszystkie ich wymogi) mogą nie mieć zastosowania w danych okolicznościach (np. audyt wewnętrzny lub konta grupy).</p> <p>Niektóre MSB zawierają wymogi warunkowe. Mają one zastosowanie, gdy zakłada się przewidywane okoliczności, a warunek wystąpił.</p> <p>Odstąpienie od stosownych wymogów MSB musi być udokumentowane w połączeniu z przeprowadzonymi alternatywnymi procedurami badania i podanymi powodami odstępstwa.</p>
<b>Prawa lokalne</b>	<p>Biegli rewidenci mogą być zobowiązani do przestrzegania pewnych wymogów prawnych lub regulacyjnych lub innych standardów badania właściwych dla określonego systemu prawnego lub kraju.</p>
<b>Inne</b>	<p>Zakres, data wejścia w życie i wszelkie określone ograniczenia zastosowania konkretnych MSB są wyraźnie podane w MSB. Jednakże data wejścia MSB w życie może także zależeć od wymogów prawnych w danym systemie prawnym.</p> <p>Jeżeli w MSB nie określono inaczej, pozwala się biegłemu rewidentowi stosowanie MSB przed określoną w nich datą wejścia w życie.</p>

# 4.

## BADANIE OPARTE NA RYZYKU – PRZEGLĄD

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

Ilustracja 4.0-1



Nr paragrafu	Cel(e) MSB
200.11	Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego ogólnymi celami biegłego rewidenta są: (a) uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem lub błędem, wskutek czego umożliwi to biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz (b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i przekazanie stosownie do wymogów MSB informacji zgodnych z wnioskami biegłego rewidenta.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
200.3	Celem badania jest zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego. Osiąga się to dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazuje rzetelny i jasny obraz zgodnie z ramowymi założeniami. Badanie przeprowadzone zgodnie z MSB oraz odpowiednimi wymogami etycznymi umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie takiej opinii. (Zob. par. A1)
200.5	Jako podstawy do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta MSB wymagają uzyskania racjonalnej pewności, o tym czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem czy oszustwem. Racjonalna pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania obniżające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii przez biegłego rewidenta w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Racjonalna pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ istnieją nieuniknione ograniczenia badania spowodowane tym, że większość dowodów badania na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski, i które są podstawą opinii, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający. (Zob. par. A30-A54)
200.A36	Ryzyko istotnego zniekształcenia może wystąpić na dwóch poziomach: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ogólny poziom sprawozdania finansowego oraz</li> <li>• poziom stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.</li> </ul>
200.A42	MSB zwykle nie odnoszą się osobno do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, ale raczej do łącznego oszacowania „ryzyka istotnego zniekształcenia”. Biegły rewident może jednak odrębnie lub łącznie oszacować ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli w zależności od preferowanych technik lub metodologii badania i względów praktycznych. Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia może być wyrażone w kategoriach ilościowych, takich jak procenty i w kategoriach nie ilościowych. W każdym przypadku potrzeba dokonania przez biegłego rewidenta odpowiedniego oszacowania ryzyka jest ważniejsza od różnych podejść, za pomocą których można tego dokonać.
200.A47	Od biegłego rewidenta nie można oczekiwać, ani nie jest on w stanie obniżyć ryzyka do zera i dlatego nie może on uzyskać absolutnej pewności, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wynika to z nieuniknionych ograniczeń badania, które sprawiają, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i opiera swoją opinię, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający. Nieuniknione ograniczenia badania wynikają z: <ul style="list-style-type: none"> <li>• istoty sprawozdawczości finansowej,</li> <li>• istoty procedur badania, oraz</li> <li>• potrzeby przeprowadzenia badania w racjonalnym czasie i po rozsądnych kosztach.</li> </ul>

## 4.1 Przegląd

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

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

### Racjonalna pewność

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



(z których biegły rewident wyciąga wnioski i na których opiera się opinia biegłego rewidenta) jest raczej uprawdopodobniająca, a nie rozstrzygająca.

### Nieodłączne ograniczenia badania

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

Ilustracja 4.1-1

Ograniczenia	Przyczyny
<b>Charakter sprawozdawczości finansowej</b>	Sporządzanie sprawozdania finansowego obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>osądy kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz stosowaniu wymogów z zakresu prezentacji i ujawnień zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, oraz</li> <li>subiektywne decyzje lub oceny kierownika jednostki (takie jak szacunki) związane z wieloma różnymi akceptowalnymi interpretacjami lub osądami.</li> </ul>
<b>Charakter dostępnych dowodów badania</b>	Największą część pracy w trakcie formułowania sprawozdania biegłego rewidenta stanowi uzyskanie i ocena dowodów badania. Dowody te są raczej natury uprawdopodobniającej niż rozstrzygającej.  Dowody badania są uzyskiwane głównie z procedur badania przeprowadzonych w trakcie badania. Mogą one także zawierać informacje uzyskane z innych źródeł takich jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>poprzednie badania,</li> <li>procedury kontroli jakości w firmie audytorskiej dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem,</li> <li>dokumentacja księgowa jednostki, oraz</li> <li>dowody badania przygotowane przez eksperta będącego pracownikiem lub zleceniobiorcą jednostki.</li> </ul>
<b>Charakter procedur badania</b>	Nawet dobrze zaprojektowane procedury badania, nie wykryją każdego zniekształcenia. Rozważ następujące czynniki: <ul style="list-style-type: none"> <li>każda próba mniejsza niż (100%) populacji oznacza pewne ryzyko, że zniekształcenie nie zostanie wykryte,</li> <li>kierownictwo lub inne osoby mogą nie przekazywać, celowo lub nieumyślnie, kompletnych, wymaganych informacji, Oszustwo może obejmować wyrafinowane, starannie zorganizowane plany mające na celu jego ukrycie, oraz</li> <li>procedury badania zastosowane do zbierania dowodów badania mogą nie wykryć braku niektórych informacji.</li> </ul>
<b>Terminowość sprawozdawczości finansowej</b>	Przydatność/wartość informacji ma tendencję do zmniejszania się w miarę upływu czasu, dlatego należy zachować równowagę między wiarygodnością informacji a kosztem ich uzyskania.  Użytkownicy sprawozdań finansowych oczekują, że biegły rewident sformułuje swoją opinię w racjonalnym czasie i po rozsądnych kosztach. Dlatego też nie jest możliwe odniesienie się do wszystkich istniejących informacji lub wyczerpujące rozpatrzenie każdej sprawy w oparciu o założenie, że informacje są błędne lub oszukańcze, o ile nie udowodniono, że jest inaczej.

### Zakres badania

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

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

## Istotne zniekształcenia

Istotne zniekształcenie (pojedynczo lub jako suma wszystkich nieskorygowanych zniekształceń i brakujących/wprowadzających w błąd ujawnień w sprawozdaniu finansowym) występuje wtedy, gdy racjonalnie można oczekiwać, że wpłynęłoby ono na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

## Stwierdzenia

Stwierdzenia są wyraźnymi, lub niewyraźnymi wprost, oświadczeniami kierownictwa, które zawarte są w sprawozdaniu finansowym. Odnoszą się one do ujęcia, pomiaru i prezentacji grup transakcji i zdarzeń, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Na przykład stwierdzenie kompletności związane jest z wszystkimi transakcjami i zdarzeniami, które należało zarejestrować i je zarejestrowano. Stosowane są one przez biegłego rewidenta w celu rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić.

## 4.2 Ryzyko badania

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

Ryzyko badania ma dwa kluczowe elementy, jak pokazano poniżej.

Ilustracja 4.2-1

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

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

- oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, oraz
- ograniczenia ryzyka przeoczenia. Można to osiągnąć przeprowadzając procedury stanowiące reakcję na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

## Składniki ryzyka badania

W poniższej tabeli opisano główne elementy ryzyka badania.

Ilustracja 4.2-2

Rodzaj	Opis	Komentarz
<b>Ryzyko nieodłączne</b>	Podatność danego stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia na zniekształcenie, które pojedynczo lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne, przed uwzględnieniem jakiegokolwiek powiązanej kontroli.	Obejmuje to zdarzenia lub warunki (wewnętrzne lub zewnętrzne), które mogą spowodować istotne zniekształcenie (błąd lub oszustwo) w sprawozdaniu finansowym. Źródła ryzyka (często sklasyfikowane jako ryzyko działalności gospodarczej lub ryzyko oszustwa) mogą wynikać z celów jednostki, charakteru działalności/branży, otoczenia regulacyjnego, w którym ona działa oraz jej rozmiaru i złożoności.

Rodzaj	Opis	Komentarz
<b>Ryzyko kontroli</b>	Ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia lub wykrycia i skorygowania na czas przez kontrolę wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda lub ujawnienia, które pojedynczo lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne.	<p>Kierownictwo projektuje mechanizmy kontroli w celu ograniczenia określonego czynnika ryzyka nieodłącznego (działalności gospodarczej lub oszustwa). Jednostka szacuje ryzyko (oszacowanie ryzyka), a następnie projektuje i wdraża odpowiednie kontrole, aby ograniczyć swoje narażenie na ryzyko do tolerowanego (akceptowalnego) poziomu.</p> <p>Kontrole mogą być:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>rozległego charakteru, takie jak stosunek kierownictwa do kontroli, dbanie o zatrudnianie kompetentnych pracowników oraz zapobieganie oszustwom. Kontrole te są oszacowane na poziomie sprawozdania finansowego, oraz</li> <li>określone dla rozpoczęcia, przetwarzania lub rejestracji poszczególnych transakcji. Są one często określane kontrolami procesów gospodarczych, kontrolami na poziomie działań lub transakcji.</li> </ul>
<b>Ryzyko przeoczenia</b>	Ryzyko, że przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury w celu ograniczenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania poziomu nie wykryją istniejącego zniekształcenia, które pojedynczo lub w połączeniu z innymi zniekształceniami mogło być istotne.	<p>Biegły rewident oszacowuje ryzyko (nieodłączne i kontroli) istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.</p> <p>Opracowywane są następnie procedury badania w celu obniżenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania poziomu. Obejmuje to analizę potencjalnego ryzyka:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>wyboru nieodpowiedniej procedury badania,</li> <li>błędneho zastosowania właściwej procedury badania, lub</li> <li>błędnej interpretacji wyników procedury badania.</li> </ul>

**Uwaga:** MSB definiują ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jako składające się z dwóch elementów: ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. W związku z tym, MSB zazwyczaj nie odnoszą się oddzielnie do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, lecz raczej do łącznego oszacowania „ryzyka istotnego zniekształcenia”. Biegły rewident może jednak przeprowadzać oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli zarówno łącznie, jak i odrębnie, w zależności od preferowanych technik lub metodologii badania oraz względów praktycznych.

**UWAGA***Odrębne ryzyko działalności gospodarczej i ryzyko oszustw*

Wiele ryzyk nieodłącznych może skutkować zarówno ryzykiem działalności gospodarczej, jak i ryzykiem oszustwa. Przykładowo nowy system rachunkowości może powodować możliwość wystąpienia błędów (ryzyko działalności gospodarczej), lecz także może być okazją dla kogoś do manipulowania wynikami finansowymi lub sprzeniewierzenia funduszy (ryzyko oszustwa).

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

*Rejestrowanie ryzyka oszustwa*

Oszustwo często jest identyfikowane poprzez sprawdzenie:

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

Jeśli zaobserwowano takie sprawy (na każdym etapie badania), należy je odnotować i oszacować ryzyko oszustwa, nawet jeśli pozornie wydają się nieistotne. Odnotowanie takiego ryzyka oszustwa zagwarantuje odpowiednie uwzględnienie w trakcie opracowywania reakcji w badaniu.

**Podsumowanie dotyczące składników ryzyka badania***Ilustracja 4.2-3*

Poniższy schemat przedstawia związki pomiędzy ryzykiem i kontrolą. Wiersz ryzyka nieodłącznego przedstawia wszystkie czynniki ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa, które mogą spowodować istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym (przed uwzględnieniem kontroli wewnętrznej). Wiersz ryzyka kontroli odzwierciedla procedury zarówno kontroli rozległej, jak i kontroli transakcyjnej, wprowadzone przez kierownictwo, aby zminimalizować ryzyko zniekształcenia sprawozdania finansowego. Zakres, w jakim wiersz ryzyka kontroli nie minimalizuje w całości ryzyka nieodłącznego często nazywany jest rezydualnym ryzykiem kierownictwa, upodobaniem do ryzyka lub tolerancją ryzyka.



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

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



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

### 4.3 Jak przeprowadzić badanie oparte na ryzyku

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
200.15	Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie, zachowując zawodowy sceptycyzm uznając, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A20-A24)
200.16	Biegły rewident wykorzystuje zawodowy osąd planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A25-A29)
200.17	Aby uzyskać racjonalną pewność, biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu obniżenia ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwi mu wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię. (Zob. par. A30-A54)
200.21	Aby osiągnąć ogólne cele biegłego rewidenta, planuje on i przeprowadza badanie, osiągając cele określone w odpowiednim standardzie przy planowaniu i przeprowadzaniu badania uwzględniając wzajemne powiązania między standardami dla: (zob. par. A69-A71) (a) ustalenia, czy jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania oprócz tych, których wymagają MSB, są niezbędne do realizacji celów określonych w MSB, oraz (zob. par. A72) (b) oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. (Zob. par. A73)

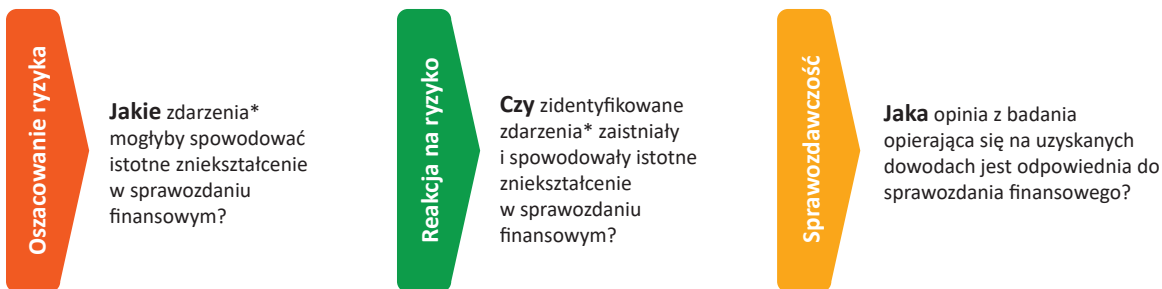
Badanie oparte na ryzyku składa się z trzech opisanych poniżej kluczowych kroków.

Ilustracja 4.3-1

Kroki (Etapy)	Opis
<b>Oszacowanie ryzyka</b>	Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka w celu zidentyfikowania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. Obejmuje to oszacowanie znaczącego ryzyka, słabości kontroli oraz zidentyfikowanych lub podejrzewanych naruszeń przepisów prawa i regulacji, które zostaną uwzględnione w badaniu i przekazane OSN. Biegły rewident powinien także wybrać kluczowe sprawy badania, które zostaną uwzględnione w sprawozdaniu biegłego rewidenta dotyczącym jednostek notowanych na giełdzie, jak również wszystkich badań, w przypadku których należy zgodnie z wymogami lokalnych przepisów prawa, regulacji lub na zasadzie dobrowolności, zastosować MSB 701 odnoszący się do kluczowych spraw badania.
<b>Reakcja na ryzyko</b>	Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania, stanowiących reakcję na zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i stwierdzeń.
<b>Sprawozdawczość</b>	Wymaga to: <ul style="list-style-type: none"> <li>• sformułowania opinii na podstawie uzyskanych dowodów badania i oceny prezentacji sprawozdania finansowego i ujawnień, oraz</li> <li>• sporządzenia i wydania sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie do wyciągniętych wniosków.</li> </ul>

Poniżej przedstawiono prosty opis trzech elementów.

Ilustracja 4.3-2

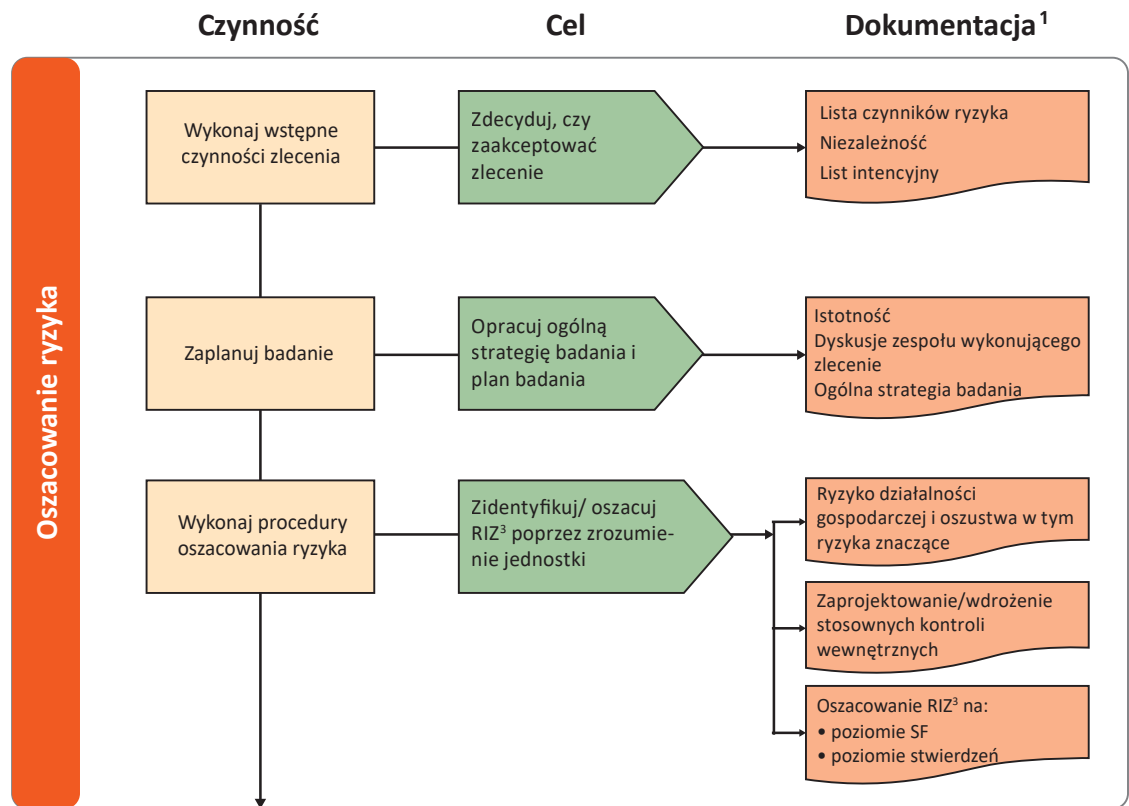


\* „Zdarzenie” jest po prostu czynnikiem ryzyka działalności gospodarczej lub oszustwa (patrz opisy w Ilustracji 4.2-2). Obejmowałoby to także ryzyko wynikające z braku kontroli wewnętrznej celem ograniczenia potencjalnych istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym.

Poniżej opisano różne zadania związane z każdym z tych etapów. Każdy z nich opisany jest bardziej szczegółowo w kolejnych rozdziałach niniejszego Przewodnika.

## Oszacowanie ryzyka

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
315.3	Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

**Uwagi:**

1. Pełniejsza lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym i powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Efektywny proces oszacowania ryzyka obejmowałby jak poniżej.

Ilustracja 4.3-4

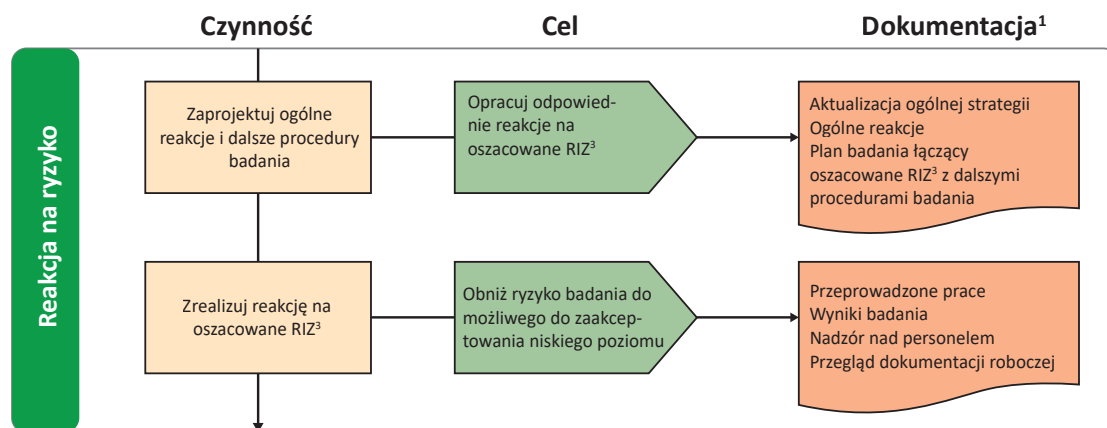
Wymogi	Opis
<b>Zaangażowanie od samego początku członków zespołu wyższego szczebla</b>	Partner odpowiedzialny za zlecenie oraz inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie powinni być aktywnie zaangażowani w planowanie badania oraz w zaplanowanie i uczestnictwo w dyskusjach z członkami zespołu wykonującego zlecenie. Zapewni to wykorzystanie w planie badania ich doświadczeń i obserwacji. Warto zauważyć, że MSB zwykle odnoszą się do terminu „biegły rewident”, w kontekście osoby (osób) wykonujących zlecenie. Tam, gdzie w MSB chodzi o to, by wymóg lub odpowiedzialność była zapewniona przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, zastosowany został termin „partner odpowiedzialny za zlecenie” a nie „biegły rewident”.
<b>Nacisk na „zawodowy sceptycyzm”</b>	Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, że pominię wcześniejsze doświadczenie dotyczące uczciwości i prawości kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór. Tym niemniej przekonanie, że kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór są uczciwe i prawe, nie zwalnia biegłego rewidenta od konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu, ani nie upoważnia go do poprzestania na mniej niż przekonujących dowodach badania przy uzyskiwaniu racjonalnej pewności.
<b>Planowanie</b>	Czas poświęcony na planowanie badania (opracowanie ogólnej strategii badania i planu badania) zapewni osiągnięcie celów badania oraz każdorazowe skoncentrowanie pracy zespołu realizującego badanie na zbieraniu dowodów dotyczących najbardziej krytycznych obszarów wystąpienia możliwego zniekształcenia.

Wymogi	Opis
<b>Dyskusje w zespole i bieżąca komunikacja</b>	<p>Spotkanie/dyskusja zespołu dotycząca planowania, na którym obecny jest partner odpowiedzialny za zlecenie, stanowi znakomite miejsce dla:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ogólnego poinformowania personelu o kliencie i omówienia możliwych obszarów wystąpienia ryzyka,</li> <li>przedyskutowania skuteczności ogólnej strategii badania i planu badania, następnie dokonania niezbędnych zmian,</li> <li>przeprowadzenia burzy mózgów na temat możliwości wystąpienia oszustw i zaprojektowania odpowiedniej reakcji,</li> <li>omówienia ujawnień, w przypadku których zachodzi większe ryzyko istotnego zniekształcenia, oraz</li> <li>przypisania odpowiedzialności związanej z badaniem i ustalenia harmonogramu.</li> </ul> <p>Także ważna jest ciągła komunikacja w zespole realizującym badanie przez cały okres pracy nad zleceniem. Na przykład, przedyskutowanie i zajęcie się kwestiami związanymi z badaniem, nietypowymi działaniami lub możliwymi oznakami oszustwa. Umożliwi to poinformowanie w odpowiednim czasie kierownictwa, a tam gdzie jest to konieczne, dokonanie zmian w strategii badania i w procedurach badania.</p>
<b>Skoncentrowanie się na identyfikacji ryzyka</b>	<p>Najważniejszym krokiem w procesie oszacowania ryzyka jest zidentyfikowanie wszystkich znaczących ryzyk. Jeśli czynniki ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa nie zostaną zidentyfikowane przez biegłego rewidenta, to nie zostaną oszacowane albo udokumentowane i odpowiednia reakcja w badaniu nie zostanie zaprojektowana. Dlatego dobrze zaprojektowane procedury oszacowania ryzyka są tak ważne dla skuteczności badania. Procedury te muszą być również przeprowadzane przez pracowników odpowiedniego szczebla.</p>
<b>Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym</b>	<p>Przy szacowaniu ryzyka uwzględnia się również ujawnienia w sprawozdaniu finansowym. Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym MŚP mogą cechować się niższym poziomem szczegółowości lub złożoności (np. niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej pozwalają mniejszym jednostkom na dokonywanie mniejszej liczby ujawnień w ich sprawozdaniu finansowym). Nie zwalnia to jednak biegłego rewidenta z obowiązku uzyskania zrozumienia ujawnień i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia w wymaganych ujawnieniach.</p>
<b>Zdolność kierownictwa do oceny reakcji na ryzyko</b>	<p>Kluczowym krokiem procesu oszacowania ryzyka jest ocena skuteczności reakcji kierownika jednostki (to jest modelu/wdrożenia kontroli przez kierownika jednostki), o ile istnieje, minimalizująca zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. W mniejszych jednostkach będzie prawdopodobnie większe zaufanie do środowiska kontroli (takiego jak kompetencje i rzetelność kierownictwa itp.), a mniejsze do tradycyjnych czynności kontrolnych (takich jak podział obowiązków itp.).</p>
<b>Zastosowanie zawodowego osądu</b>	<p>Wymogi badania zgodnie z MSB wymagają zastosowania i następnie udokumentowania znaczących osądów zastosowanych przez biegłego rewidenta w trakcie całego badania. Typowe przykłady zadań w czasie procesu oszacowania ryzyka obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>decyzję o akceptacji lub kontynuacji współpracy z klientem,</li> <li>opracowanie ogólnej strategii badania,</li> <li>określenie istotności,</li> <li>oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia, łącznie ze zidentyfikowaniem znaczących ryzyk i innych obszarów, które mogą wymagać szczególnego uwzględnienia w badaniu, oraz</li> <li>opracowanie przewidywanych związków w celu zastosowania procedur analitycznych.</li> </ul>

## Reakcja na ryzyko

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
330.3	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i wdrożeniu właściwych reakcji na te ryzyka.



**Uwagi:**

1. Pełniejsza lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym i powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

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

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

- zawiera ogólną reakcję na rozpoznane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego,
- odnosi się do istotnych obszarów sprawozdania finansowego i znaczących ujawnień, oraz
- zawiera rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres określonych procedur badania dostosowanych do reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń.

Ogólne reakcje odnoszą się do oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. Tego typu reakcje obejmowałyby przydzielenie odpowiednich pracowników i nadzór nad nimi, potrzebę stosowania zawodowego sceptycyzmu, zakres wymaganych potwierżeń, wyjaśnień/oświadczeń kierownika jednostki, rozważenie rodzaju procedur badania do wykonania oraz tego, jaka dokumentacja podlegałaby badaniu dla potwierzenia istotnych transakcji.

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

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

- **Zastosowanie testów kontroli**

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

- **Analityczne procedury wiarygodności**

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

- **Nieprzewidywalność**

Potrzeba uwzględnienia elementu nieprzewidywalności w przeprowadzanych procedurach, w przypadku reagowania na ryzyko istotnego zniekształcenia wywołane możliwymi oszustwami. Przykładowo wizytacja miejsc inwentaryzacji może być przeprowadzona bez uprzedzenia, albo pewne procedury mogą być przeprowadzane przed zakończeniem roku bez zapowiedzi. Nieprzewidywalność powinno się uwzględniać w odniesieniu do tego, jak dużo informacji o planowanych procedurach badania i rozłożeniu w czasie ich przeprowadzenia przekazywane jest kierownictwu.

- **Nadużycia kierownictwa**

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

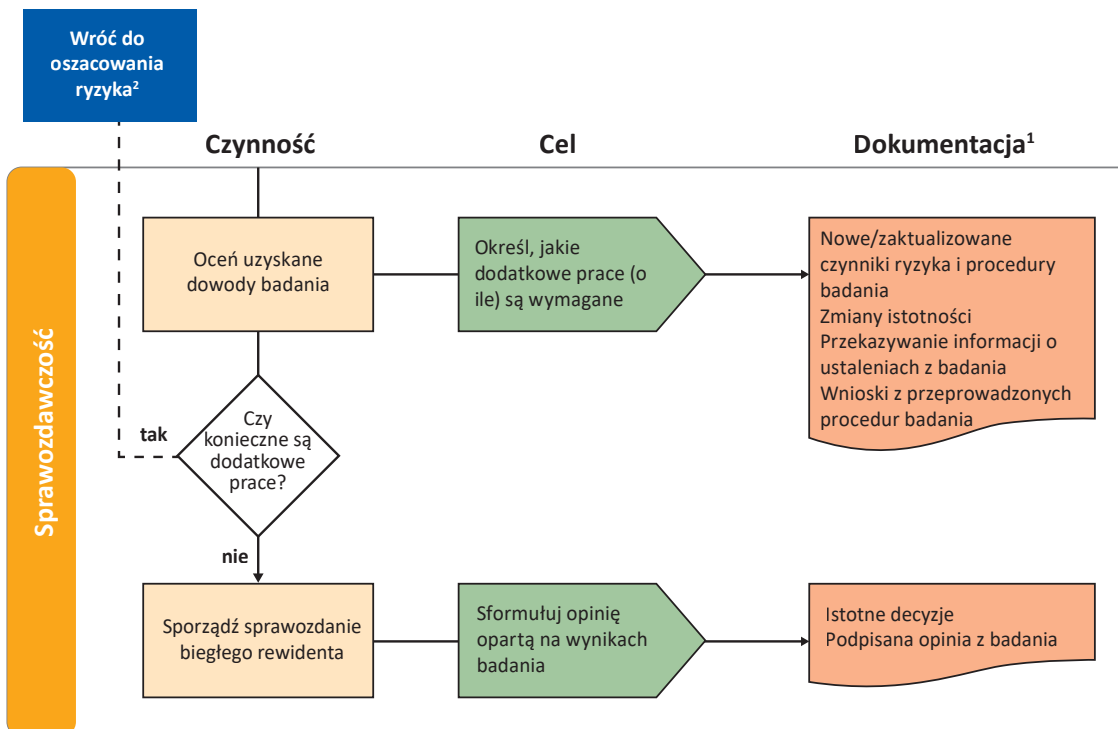
- **Znaczące ryzyka**

Reakcja w badaniu na zidentyfikowane „znaczące ryzyka”, które zostały zidentyfikowane. (Patrz tom 2, rozdział 10).

## Sprawozdawczość

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
700.6	Celami biegłego rewidenta są: (a) sformułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania, oraz (b) jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu.

Ilustracja 4.3-6



**Uwagi:**

1. Pełniejsza lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

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

Na tym etapie badania ważne jest określenie:

- wszelkich zmian w oszacowaniu poziomym ryzyka,
- czy wnioski wyciągnięte z wykonanej pracy są właściwe,
- czy napotkano jakiegokolwiek podejrzane okoliczności, oraz

- czy odpowiednio oszacowano dodatkowe ryzyko (nie rozpoznane uprzednio) oraz, że stosownie do wymogów przeprowadzono dalsze procedury badania.

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

Po zakończeniu wszystkich procedur i wyciągnięciu wniosków należy:

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

#### 4.4 Dokumentacja

Dokumentacja badania powinna być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie był wcześniej związany z badaniem, zrozumienie:

- rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur badania,
- rezultatów przeprowadzenia tych procedur i uzyskanych dowodów badania, oraz
- znaczących spraw powstałych podczas badania oraz dotyczących ich wniosków; oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych w trakcie wyciągania tych wniosków.

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

Nie jest konieczne dokumentowanie przez biegłego rewidenta:

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

#### 4.5 Korzyści badania opartego na ryzyku

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

Ilustracja 4.5-1

Korzyści	Opis
<b>Elastyczność czasowa dotycząca wykonania prac związanych z badaniem</b>	Ponieważ procedury oszacowania ryzyka nie obejmują szczegółowego badania transakcji i sald, mogą być przeprowadzane na dłużej przed końcem okresu sprawozdawczego, przy założeniu, że nie są oczekiwane żadne istotne zmiany operacyjne. Może to ułatwić zbilansowanie w ciągu roku rozkładu pracy zatrudnionych osób. Daje to także klientowi czas, by zareagował na zidentyfikowane (i przekazane mu) słabości kontroli wewnętrznej oraz na inne prośby biegłego rewidenta o pomoc przed rozpoczęciem badania już po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Jednak jeśli śródroczne informacje finansowe nie są łatwo dostępne, koniecznym może być przeprowadzenie analitycznych procedur oszacowania ryzyka w późniejszym czasie.
<b>Wysiłki zespołu wykonującego zlecenie skoncentrowane na kluczowych obszarach</b>	Dzięki zrozumieniu, gdzie w sprawozdaniu finansowym może wystąpić ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident może ukierunkować wysiłki zespołu wykonującego zlecenie na obszary wysokiego ryzyka, ograniczając je w obszarach niskiego ryzyka. Pozwoli to także na zapewnienie bardziej efektywnego wykorzystania zasobów ludzkich.
<b>Procedury badania skoncentrowane na określonym ryzyku</b>	Dalsze procedury badania projektowane są jako reakcja na oszacowane ryzyko. W związku z tym testy szczegółowe, które odnoszą się wyłącznie do ogólnie rozumianego ryzyka, mogą zostać znacząco ograniczone lub nawet wyeliminowane.
<b>Zrozumienie kontroli wewnętrznej</b>	Wymagane zrozumienie kontroli wewnętrznej pozwala biegłemu rewidentowi podejmować świadome decyzje co do testów skuteczności działania kontroli wewnętrznej. Testy kontroli (dla niektórych mogą być przeprowadzane tylko raz na trzy lata) często oznaczają znacznie mniejszą ilość pracy do wykonania, niż w przypadku przeprowadzania rozległych testów szczegółowych. (Patrz tom 2, rozdział 17).

Korzyści	Opis
<b>Przekazywanie / kierownikowi jednostki istotnych spraw w odpowiednim czasie</b>	Lepsze zrozumienie kontroli wewnętrznej może umożliwić biegłemu rewidentowi identyfikację słabości kontroli wewnętrznej (np.: w środowisku kontroli i w ogólnych kontrolach IT), które wcześniej nie zostały rozpoznane. Poinformowanie kierownika jednostki o tych słabościach w odpowiednim czasie pozwoli na podjęcie odpowiednich działań, które będą korzystne dla jednostki. Może to zarazem pozwolić na oszczędność czasu przy wykonywaniu badania.

## 4.6 MSB dla mniejszych badań

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty materiałów ilustrujących zastosowanie w MSB
200.A65	Odpowiednie, dodatkowe rozważania, specyficzne dla badania mniejszych jednostek i jednostek sektora publicznego są zawarte w zastosowaniu i innym materiale objaśniającym standardu. Te dodatkowe rozważania pomagają w stosowaniu wymogów standardu do badania takich jednostek. Nie ograniczają one jednak ani nie zmniejszają odpowiedzialności biegłego rewidenta za stosowanie i przestrzeganie wymogów MSB.
200.A66	Na potrzeby formułowania specyficznych, dodatkowych rozważań dotyczących badania mniejszych jednostek, przez „mniejszą jednostkę” rozumie się jednostkę posiadającą takie typowe cechy jakościowe, jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) skoncentrowanie praw własności i zarządzania w rękach małej grupy osób (często jednej osoby – będącej osobą fizyczną lub innej prowadzącej działalność gospodarczą, będącej właścicielem jednostki pod warunkiem, że właściciel wykazuje odpowiednie cechy jakościowe), oraz</li> <li>(b) jedną lub więcej poniższych cech: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) proste lub niezłożone transakcje,</li> <li>(ii) prosta ewidencja księgową,</li> <li>(iii) niewiele gałęzi działalności oraz niewiele produktów w ramach linii,</li> <li>(iv) nieliczne kontrole wewnętrzne,</li> <li>(v) nieliczne szczeble kierownictwa odpowiedzialnego za szeroki zakres kontroli, lub</li> <li>(vi) nieliczny personel o rozległych obowiązkach.</li> </ul> </li> </ul> <p>Wykaz cech jakościowych nie jest wyczerpujący i nie dotyczy wyłącznie mniejszych jednostek, a mniejsze jednostki nie muszą też koniecznie wykazywać wszystkich tych cech.</p>
200.A67	Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek, zawarte w MSB opracowano głównie z myślą o jednostkach nienotowanych na giełdzie. Niektóre z rozważań mogą być jednak pomocne podczas badania mniejszych jednostek notowanych na giełdzie.
200.A68	MSB określają właściciela mniejszej jednostki, który uczestniczy w bieżącym prowadzeniu jako „właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą”.

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

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

Do kwestii proporcjonalności odnieśli się pracownicy Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych IAASB w dokumencie zawierającym pytania i odpowiedzi pod tytułem *Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity*<sup>1</sup>, wydanym w sierpniu 2009 r. Celem dokumentu była pomoc biegłym rewidentom w zastosowaniu MSB w sposób efektywny kosztowo. Odpowiedź na pytanie „W jaki sposób MSB odnoszą się do cech odróżniających małe jednostki od dużych, bardziej skomplikowanych jednostek” była następująca:

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

Dokument <sup>1</sup> *Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity* dostępny jest pod adresem: [www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0](http://www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0).

wymogów MSB, mogą znacząco różnić się zależnie od tego, czy badana jednostka jest duża lub mała i czy ma złożoną lub stosunkowo prostą strukturę.

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

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

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

Główne punkty powyższego fragmentu można podsumować jak poniżej:

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

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

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

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

Brak zrozumienia wymogów może prowadzić do tego, że:

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

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

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

Kluczowe obszary, którymi należy zająć się w trakcie planowania:

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

### 3. Oceń środowisko kontroli

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

### 4. Staraj się dążyć do ciągłego doskonalenia

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

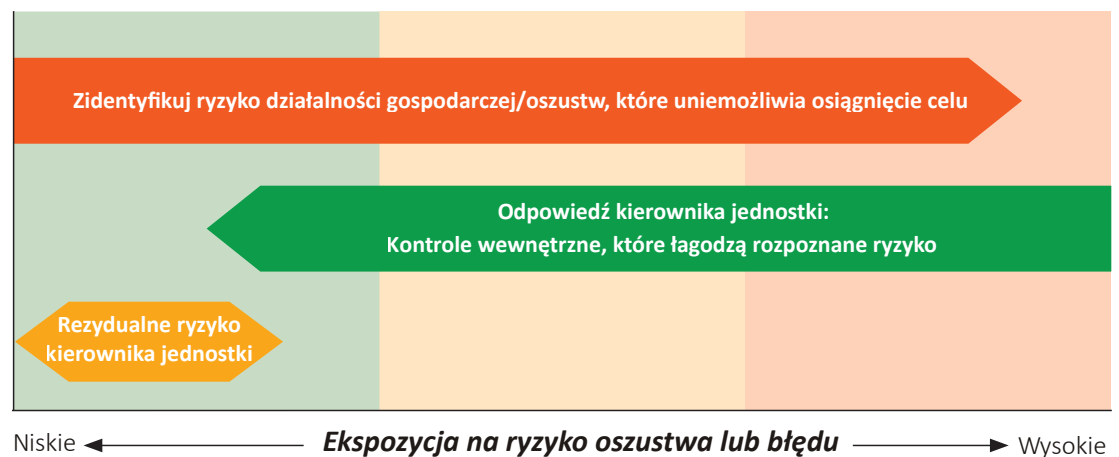
# 5

## KONTROLA WEWNĘTRZNA – CELE I ELEMENTY

Zawartość rozdziału	Odpowiedni MSB
Skrótowe przedstawienie celu, zakresu i charakteru kontroli wewnętrznej dotyczącej sprawozdawczości finansowej, w tym pięciu elementów ocenianych przez biegłego rewidenta.	315 (Zmieniony)

Ilustracja 5.0-1

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



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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.4(c)	Kontrola wewnętrzna – proces zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownika jednostki i innych pracowników, mający dostarczyć racjonalnej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności działalności oraz zgodności z mającymi zastosowanie przepisami prawa oraz regulacjami są osiągnięte. Termin „kontrola” dotyczy każdego aspektu jednego lub kilku elementów kontroli wewnętrznej,
315.12	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania. Chociaż większość kontroli stosownych dla badania prawdopodobnie dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania. Ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest stosowna dla badania, należy do zawodowego osądu biegłego rewidenta. (Zob. par. A50-A73)
315.13	Uzyskując zrozumienie kontroli, które są stosowne dla badania, biegły rewident ocenia zaprojektowanie tych kontroli oraz ustala, czy zostały wdrożone, przeprowadzając procedury w uzupełnieniu zapytań kierowanych do pracowników jednostki. (Zob. par. A74-A76)

## 5.1 Przegląd

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

Od biegłego rewidenta wymaga się zrozumienia, w jaki sposób jednostka odnosi się do każdego z pięciu elementów kontroli wewnętrznej w zakresie, w jakim wiąże się on z badaniem sprawozdania finansowego. Elementy te zostały opisane w niniejszym rozdziale oraz w paragrafie 4(c), 14-24 i A76-A117 MSB 315 (zmienionego). Załącznik 1 do MSB 315 (zmienionego) zawiera również dalsze wyjaśnienia dotyczące każdego z tych elementów.

Takie zrozumienie kontroli wewnętrznej jest niezbędne do określenia ryzyka kontroli. Zrozumienie uzyskuje się niezależnie od decyzji biegłego rewidenta, czy testować takie kontrole w ramach strategii badania.

**Uwaga:** Należy zidentyfikować, udokumentować i ocenić jedynie kontrole wewnętrzne, które mają znaczenie dla badania. Mająca znaczenie kontrola to taka, która odnosi się do ryzyka zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym.

## 5.2 Cele kontroli wewnętrznej

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

Cele kontroli wewnętrznej mogą być podzielone na cztery główne kategorie:

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

Kontrola wewnętrzna mająca znaczenie dla badania odnosi się głównie do sprawozdawczości finansowej. Dotyczy to celu jednostki, jakim jest sporządzanie sprawozdania finansowego dla celów zewnętrznych.

Kontrole operacyjne, takie jak planowanie produkcji i pracy, kontrola jakości oraz spełnianie wymogów BHP, z reguły nie mają znaczenia dla badania, za wyjątkiem gdy:

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



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

### Elementy kontroli wewnętrznej

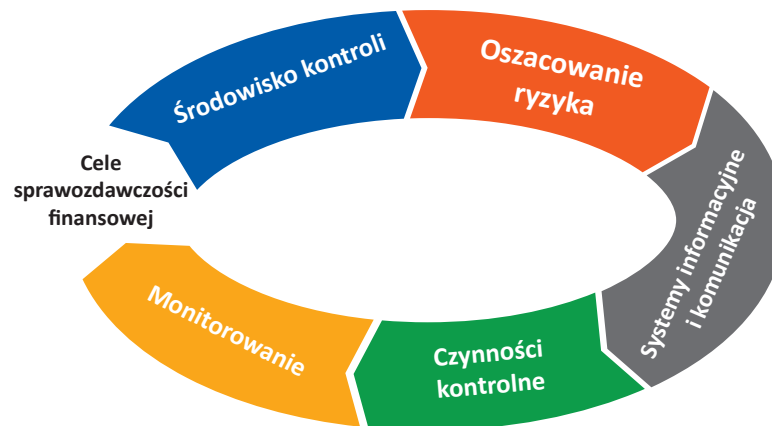
Termin „kontrola wewnętrzna” użyty w MSB 315 (zmienionym) jest szerszy niż wyłącznie czynności kontrolne, takie jak podział obowiązków, zatwierdzenia i uzgodnienia kont itp. Kontrola wewnętrzna składa się z pięciu kluczowych elementów:

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

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

### Pięć elementów kontroli wewnętrznej

Ilustracja 5.2-1



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

sposób, w jaki zaprojektowano i wdrożono system kontroli wewnętrznej, będzie różny w zależności od wielkości i stopnia złożoności jednostki. Mniejsze jednostki do osiągnięcia swoich celów wykorzystują często mniej sformalizowane sposoby i prostsze procesy oraz procedury. Chociaż pięć elementów kontroli wewnętrznej może nie być wyraźnie rozróżnionych, to ich podstawowe cele są tak samo ważne. Przykładowo właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą może (a przy braku dodatkowych pracowników powinien) spełniać funkcje przyporządkowane kilku elementom kontroli wewnętrznej,

- opis różnych aspektów kontroli wewnętrznej i ich wpływu na badanie może posiadać terminologię i ramowe założenia różniące od tej stosowanej w MSB 315 (zmienionym), jednak wszystkie pięć elementów musi być poddanych badaniu,
- podstawowe znaczenie dla biegłego rewidenta ma sposób, w jaki określone kontrole zapobiegają lub wykrywają i korygują istotne zniekształcenia w grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach oraz związanych z nimi stwierdzeniach.

Poniżej przedstawiono podsumowanie pięciu elementów kontroli wewnętrznej.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315,14	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie środowiska kontroli. Częścią uzyskania tego zrozumienia będzie ocena biegłego rewidenta czy: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i utrzymał kulturę uczciwości i etycznego zachowania, oraz</li> <li>(b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne elementy nie są podważane przez słabości środowiska kontroli. (Zob. par. A77–A87)</li> </ul>



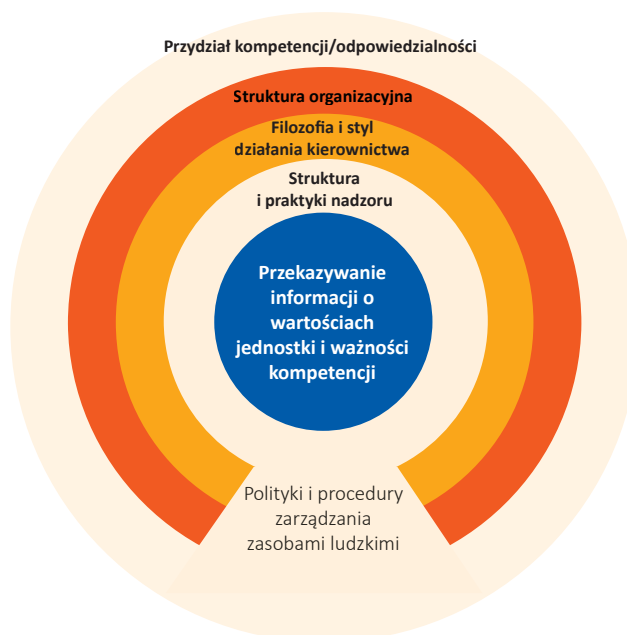
Środowisko kontroli jest podstawą skutecznej kontroli wewnętrznej, zapewniając dyscyplinę i strukturę jednostki. Tworzy atmosferę w organizacji, wpływając na świadomość oraz postrzeganie kontroli przez jej członków.

Środowisko kontroli odnosi się do funkcji nadzoru i zarządzania. Dotyczy także postaw, świadomości i działania osób sprawujących nadzór oraz kierownika jednostki w zakresie kontroli wewnętrznej i jej znaczenia w jednostce.

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

Ilustracja 5.3-1 przedstawia różne elementy środowiska kontroli, które powinny być wzięte pod uwagę. Warto zauważyć, że znaczenie i kolejność (priorytet) tych elementów z pewnością będą różne w różnych jednostkach.

Ilustracja 5.3-1



Kontrole środowiska kontroli wpływają na dokonywaną przez biegłego rewidenta ocenę skuteczności innych czynności kontrolnych, które mogą odnosić się do określonych obszarów, takich jak transakcje sprzedaży i zakupu.

Przykładowo jeśli kierownictwo ma negatywny stosunek do kontroli, podważy to skuteczność innych kontroli (np. sprzedaży itp.) niezależnie od tego, jak dobrze zostały zaprojektowane.

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

Ilustracja 5.3-2

Kluczowe elementy brane pod uwagę	Opis
<b>Przekazywanie informacji o uczciwości zawodowej i wartości etycznych oraz ich egzekwowanie</b>	Uczciwość zawodowa i wartości etyczne są niezbędnymi (fundamentalnymi) elementami, wpływającymi na skuteczność modelu, administrację i monitorowanie innych kontroli.
<b>Zobowiązanie do kompetencji</b>	Poglądy kierownika jednostki na poziom kompetencji dla poszczególnych stanowisk i przełożenie tych poziomów na wymagane umiejętności i wiedzę.
<b>Udział osób sprawujących nadzór</b>	Cechy osób sprawujących nadzór, takie jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ich niezależność od kierownika jednostki,</li> <li>• ich doświadczenie i pozycja,</li> <li>• zakres ich zaangażowania, informacje, które otrzymują oraz analiza ich działalności, oraz</li> <li>• odpowiedniość ich działań, w tym stopień, w jakim trudne kwestie są podnoszone i rozwiązywane z kierownictwem oraz ich współpraca z audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami.</li> </ul>
<b>Filozofia i styl działania kierownika jednostki</b>	Podejście kierownika jednostki do podejmowania i zarządzania ryzykiem działalności gospodarczej oraz postawa i działania kierownika jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej, przetwarzania informacji, funkcji rachunkowości i personelu.
<b>Struktura organizacyjna</b>	Struktura w ramach, której odbywa się planowanie, wykonywanie, kontrola i analiza czynności zmierzających do realizacji celów jednostki.
<b>Przydział kompetencji i odpowiedzialności</b>	W jaki sposób przydzielone są kompetencje i odpowiedzialność za działalność operacyjną oraz jak ustalana jest podległość raportowania i hierarchia uprawnień.
<b>Polityki i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi</b>	Rekrutacja, przeszkolenie wstępne (wprowadzenie), szkolenia, ocena, doradztwo, awanse, wynagrodzenia i działania naprawcze.

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

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

### Środowisko kontroli w mniejszych jednostkach

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

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

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

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

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

#### UWAGA

Małe jednostki zazwyczaj niechętnie dokumentują kontrole wewnętrzne, które działają nieformalnie. Często jednak poświęcenie czasu na udokumentowanie niektórych ważniejszych polityk i procedur może mieć zalety dla kierownika jednostki. Takie polityki i procedury można przedstawić nowym pracownikom jednostki i zamiast zadawania każdorazowo pytań, można zaoszczędzić czas na prowadzenie badania. W cytowanym powyżej przykładzie nawet najmniejsza jednostka może przygotować prostą deklarację wartości i akceptowalnych zachowań, które mogłyby przedstawiać pracownikom i którą można by się posłużyć w razie wystąpienia problemów.

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

Ilustracja 5.3-3

Element kontroli	Kluczowe zagadnienie	Możliwe kontrole
<b>Przekazywanie i wprowadzanie uczciwości i wartości etycznych</b>	Jakie działania kierownika jednostki służą wyeliminowaniu lub zminimalizowaniu bodźców lub pokus mogących skłaniać personel do nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych działań?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierownik jednostki stale wykazuje zaangażowanie na rzecz wysokich standardów etycznych, zarówno słowami, jak i działaniami.</li> <li>• Kierownik jednostki likwiduje lub zmniejsza bodźce lub pokusy, które mogą prowokować personel do nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych działań.</li> <li>• Istnieje kodeks postępowania lub jego ekwiwalent, który określa oczekiwane standardy zachowań etycznych i moralnych.</li> <li>• Pracownicy jasno rozumieją, jakie zachowanie jest akceptowalne, a jakie nie i wiedzą co robić, kiedy spotkają się z przypadkiem niewłaściwego zachowania.</li> <li>• Kiedy jest to wymagane, podejmowane są działania egzekwujące.</li> </ul>
<b>Zobowiązanie do kompetencji</b>	Czy personel ma wiedzę i umiejętności niezbędne do realizacji swoich zadań?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierownik jednostki podejmuje niezbędne kroki dla upewnienia się, że personel ma wymaganą wiedzę i umiejętności niezbędne na zajmowanym stanowisku.</li> <li>• Istnieją opisy stanowisk i są one skutecznie wykorzystywane.</li> <li>• Kierownik jednostki udostępnia personelowi programy szkoleniowe dotyczące odpowiednich tematów.</li> <li>• Wstępne i bieżące dostosowywanie umiejętności pracowników do opisów ich stanowisk.</li> </ul>

Element kontroli	Kluczowe zagadnienie	Możliwe kontrole
<b>Udział osób sprawujących nadzór (OSN)</b> (innych niż kierownik jednostki będące OSN)	Czy nadzór (o ile występuje) sprawowany nad działalnością jednostki jest skuteczny?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Większość OSN jest niezależna od kierownika jednostki.</li> <li>• OSN mają odpowiednie doświadczenie, pozycję i kompetencje w dziedzinie finansów.</li> <li>• Znaczące kwestie i wyniki finansowe przekazano OSN w odpowiednim czasie.</li> <li>• OSN pełnią skuteczny nadzór nad działalnością kierownika jednostki. Obejmuje on zadawanie trudnych pytań i domaganie się na nie odpowiedzi.</li> <li>• OSN spotykają się regularnie, a protokoły ze spotkań są terminowo sporządzane.</li> </ul>
<b>Filozofia i styl działania kierownictwa</b>	Jaki jest stosunek i działania kierownictwa w zakresie sprawozdawczości finansowej?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierownictwo przedstawia pozytywną postawę i działania w stosunku do: <ul style="list-style-type: none"> <li>– prawidłowej kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową (w tym obejścia kontroli przez kierownictwo i innymi oszustwami),</li> <li>– odpowiedniego wyboru/zastosowania zasad (polityk) rachunkowości,</li> <li>– kontroli przetwarzania informacji, oraz</li> <li>– sposobu traktowania personelu księgowego.</li> </ul> </li> <li>• Kierownik jednostki ustanowił procedury uniemożliwiające nieautoryzowany dostęp lub zniszczenie aktywów, dokumentów i zapisów.</li> <li>• Kierownictwo analizuje ryzyko działalności gospodarczej i podejmuje odpowiednie działania.</li> </ul>
<b>Struktura organizacyjna</b>	Czy została stworzona odpowiednia struktura organizacyjna?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Struktura organizacyjna jest odpowiednia i ułatwia osiągnięcie celów jednostki, funkcji operacyjnych i wymogów regulacyjnych.</li> <li>• Kierownik jednostki dobrze rozumie swoją odpowiedzialność i uprawnienia do prowadzenia działalności gospodarczej, posiada wymagane doświadczenie i odpowiedni poziom wiedzy do wykonywania przydzielonych zadań.</li> <li>• Struktura jednostki ułatwia terminowy przepływ wiarygodnych informacji do odpowiednich ludzi dla potrzeb planowania i kontroli.</li> <li>• Rozbieżne obowiązki są rozdzielone, o ile jest to możliwe.</li> </ul>
<b>Przydział kompetencji i odpowiedzialności</b>	Czy kluczowe obszary uprawnień i odpowiedzialności zostały właściwie przypisane?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Istnieją polityki i procedury autoryzacji i zatwierdzania transakcji.</li> <li>• Istnieje odpowiednia podległość służbowa i odpowiedzialności (odpowiednia do rozmiaru jednostki i charakteru jej działalności).</li> <li>• Opisy stanowisk zawierają odpowiedzialność powiązaną z kontrolą.</li> </ul>

Element kontroli	Kluczowe zagadnienie	Możliwe kontrole
<b>Polityki i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi</b>	Jakie standardy obowiązują dla zagwarantowania: zatrudnienia ludzi godnych zaufania i o najwyższych kompetencjach, zapewnienia szkoleń gwarantujących, że personel potrafi wykonać swoją pracę, uzależnienia awansów od oceny pracowników?	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kierownik jednostki ustala/egzekwuje standardy zatrudniania osób o najwyższych kwalifikacjach.</li> <li>Praktyki rekrutacji obejmują rozmowy kwalifikacyjne, weryfikację przygotowania zawodowego i przekazanie informacji o wartościach, oczekiwanych zachowaniach i stylu działania kierownika jednostki.</li> <li>Ocena wykonanej pracy jest dokonywana okresowo, z każdym z pracowników dokonywany jest przegląd wyników, a następnie podejmowane są odpowiednie działania.</li> <li>Polityki dotyczące szkoleń odnoszą się do przyszłych ról i odpowiedzialności, oczekiwanego poziomu wyników i zmieniających się potrzeb.</li> </ul>

## 5.4 Oszacowanie ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.15	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie, czy w jednostce działa proces: (a) identyfikacji ryzyk gospodarczych mających znaczenie dla celów sprawozdawczości finansowej, (b) oszacowania znaczenia tych ryzyk, (c) oceny prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk, oraz (d) podejmowania decyzji o działaniach stanowiących reakcję na te ryzyka. (Zob. par. A88)
315.16	Jeżeli jednostka ustanowiła taki proces (określany dalej jako „proces oszacowania ryzyka przez jednostkę”), biegły rewident uzyskuje zrozumienie tego procesu oraz jego wyników. Jeżeli biegły rewident identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia, których kierownikowi jednostki nie udało się zidentyfikować, to ocenia, czy było to ryzyko podstawowe tego rodzaju, iż biegły rewident oczekuje, że mogło zostać zidentyfikowane w procesie oszacowania ryzyka przez jednostkę. Jeżeli ryzyko takie występuje, biegły rewident uzyskuje zrozumienie, dlaczego proces zawiódł przy jego identyfikacji i ocenia, czy proces jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustala, czy występuje znacząca słabość kontroli wewnętrznej w odniesieniu do procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę.
315.17	Jeżeli jednostka nie ustanowiła takiego procesu lub proces taki ma charakter „ad hoc”, to biegły rewident omawia z kierownikiem jednostki, czy ryzyka gospodarcze stosowne dla celów sprawozdawczości finansowej, zostały zidentyfikowane i w jaki sposób na nie zareagowano. Biegły rewident ocenia, czy brak udokumentowanego procesu oszacowania ryzyka jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustala, czy stanowi to znaczącą słabość kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A89)

### Oszacowanie ryzyka

Oszacowanie ryzyka to drugi z pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Skuteczny proces oszacowania ryzyka, wdrożony i utrzymywany przez kierownictwo, dostarczyłby ważnych informacji potrzebnych do ustalenia ryzyka działalności gospodarczej/oszustwa, którymi należy się zająć, aby można było podjąć odpowiednie działania. Kierownictwo może inicjować plany lub programy bądź wdrażać polityki i procedury w reakcji na szczególne ryzyka. Może też zdecydować o zaakceptowaniu ryzyka ze względu na koszty lub inne okoliczności.

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

- zmiany środowiska operacyjnego,
- nowy personel wyższego szczebla,

- nowe lub zreorganizowane systemy informacyjne,
- gwałtowny wzrost,
- nowe technologie,
- nowe modele biznesowe, produkty lub działania,
- restrukturyzacja przedsiębiorstwa (łącznie z zbyciem części jednostki i przejęciami),
- rozszerzona działalność zagraniczna, oraz
- nowe przepisy w zakresie rachunkowości.

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

Biegły rewident powinien przyjrzeć się sposobowi, w jaki kierownik jednostki:

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

Biegły rewident ma również obowiązek ocenić, czy brak udokumentowanego procesu oszacowania ryzyka jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustalić, czy stanowi to znaczącą słabość kontroli wewnętrznej.

Jeżeli biegły rewident identyfikuje ryzyko istotnego zniekształcenia, którego nie udało się zidentyfikować kierownikowi jednostki, powinien on rozważyć:

- Dlaczego procesy kierownika jednostki zawiodły?
- Czy procesy są odpowiednie do okoliczności?

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

### **Warunki i zdarzenia, które mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia**

Załącznik 2 do MSB 315 (zmienionego) zawiera użyteczny wykaz możliwych warunków i zdarzeń mogących wskazywać na występowanie ryzyka istotnego zniekształcenia.

## **5.5 System informacyjny i komunikacja**

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.18	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych stosownych dla sprawozdawczości finansowej, w tym następujących obszarów: (zob. par. A90-A92 i A95-A96)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,</li> <li>procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informacyjnych (IT), jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje te są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, i gdy to niezbędne, poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym,</li> <li>powiązanych zapisów księgowych, wspierających informacje i poszczególne salda w sprawozdaniu finansowym, stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji; obejmuje to korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposób przenoszenia informacji do księgi głównej; zapisy te mogą być dokonywane ręcznie albo elektronicznie,</li> <li>sposobu, w jaki w systemie informacyjnym są ujmowane zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,</li> <li>procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki, w tym znaczących wartości szacunkowych i ujawnień, oraz</li> <li>kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt. (Zob. par. A93-A94)</li> </ol> <p>Zrozumienie systemu informacyjnego związanego ze sprawozdawczością finansową obejmuje odpowiednie aspekty tego systemu dotyczące informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym uzyskanych z księgi głównej lub pomocniczej lub spoza nich.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.19	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki jednostka informuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym o: (zob. par. A97-A98) (a) komunikacji między kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór, oraz (b) komunikacji zewnętrznej, takiej jak ta z organami regulacyjnymi.



Kierownik jednostki (i osoby sprawujące nadzór) potrzebują wiarygodnych informacji do:

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

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

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

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

Ilustracja 5.5-1

<b>Procesy działalności gospodarczej</b> (sprzedaż, zakupy, płace itp.)	Procesy działalności gospodarczej to zorganizowane zbiory czynności zaprojektowanych dla uzyskania konkretnego wyniku. Prowadzą do zarejestrowania transakcji, przetworzenia i raportowania przez system informacyjny.
<b>Systemy księgowo</b>	Obejmują one oprogramowanie księgowo, arkusze elektroniczne, odpowiednie informacje z innych źródeł oraz polityki i procedury służące do sporządzania okresowych raportów finansowych i sprawozdań finansowych na koniec okresu sprawozdawczego, w tym ujawnień.
<b>Inne źródła informacji</b>	Sporządzenie niektórych wyliczeń i ujawnień w sprawozdaniu finansowym może wymagać wykorzystania informacji pochodzących z księgi głównej i ksiąg pomocniczych lub spoza nich.

## Źródła informacji

Sprawozdanie finansowe i ujawnienia mogą zawierać informacje, które nie są generowane przez system księgi głównej jednostki. Takie informacje często pochodzą spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych. Są to między innymi:

Ilustracja 5.5-2

Charakter informacji	Przykłady
<b>Postanowienia umowne</b>	Informacje uzyskane z umów leasingu mogą być ujawnione w sprawozdaniu finansowym, takie jak opcje przedłużenia lub przyszłe opłaty leasingowe.



Charakter informacji	Przykłady
<b>Naruszenie</b>	Informacje wskazujące na faktyczne lub podejrzewane naruszenie odpowiednich przepisów prawa i regulacji.
<b>Informacje o wartości godziwej</b>	Informacje, które mogą zostać przedstawione przez ekspertów kierownictwa i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.
<b>Oszacowanie ryzyka</b>	Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym, które pochodzą z systemu zarządzania ryzykiem w jednostce. Na przykład ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia pewnych kwestii związanych z systemem zarządzania ryzykiem w jednostce.
<b>Założenia i dane służące do opracowywania szacunków</b>	Informacje, które pochodzą z modeli lub innych obliczeń służących do opracowania szacunków ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Obejmuje to informacje dotyczące podstawowych danych i założeń stosowanych w tych modelach, takie jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>• założenia opracowane wewnętrznie, które mogą mieć wpływ na okres ekonomicznej użyteczności składnika aktywów, lub</li> <li>• dane, takie jak stopy procentowe, na które wpływ mają czynniki znajdujące się poza kontrolą jednostki.</li> </ul>
<b>Analiza wrażliwości</b>	Informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym na temat analizy wrażliwości wynikającej z modeli finansowych, które mogą służyć do wykazania, że kierownik jednostki wziął pod uwagę alternatywne założenia.
<b>Zeznania podatkowe i podobne dokumenty</b>	Informacje ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane z zeznań i dokumentów podatkowych jednostki.
<b>Informacje o kontynuacji działalności</b>	Informacje, które uzyskano z analiz opracowanych na poparcie oceny kierownictwa dotyczących zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Mogą to być na przykład ewentualne ujawnienia dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w poważną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.

Zakres wymaganego zrozumienia systemu informacyjnego związanego ze sprawozdawczością finansową jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta. Czynniki do rozważenia obejmują:

- wewnętrzne i zewnętrzne źródła wykorzystanych informacji,
- wiarygodność raportów finansowych wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji,
- podstawową dokumentację księgową i informacje pomocnicze,
- sposób, w jaki w systemie informacyjnym są ujmowane zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,
- proces sprawozdawczości finansowej obejmujący sporządzanie szacunków, kontrolę zapisów dziennika oraz kontrolę wykorzystania arkuszy kalkulacyjnych, oraz
- komunikację między kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór a stronami zewnętrznymi, takimi jak banki i organy regulacyjne.

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



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

**UWAGA**

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

Uzyskując zrozumienie systemu informacyjnego (łącznie z procesami działalności gospodarczej), biegły rewident mógłby odnieść się (poza powyżej zilustrowanymi kwestiami) do:

- procesów działalności gospodarczej, oraz
- istotnych aspektów systemów odnoszących się do informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, w tym ujawnień. Taka wiedza może pochodzić zarówno z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, jak i z innych źródeł.

Zakres wymaganego zrozumienia jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta. Zagadnienia do rozważenia obejmują:

- czynności kontrolne, które odnoszą się do informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, włącznie z ujawnieniami, od biegłego rewidenta nie wymaga się jednak, aby poznał wszystkie czynności kontrolne, a jedynie te, które są istotne dla sprawozdawczości finansowej,
- zakres aktywnego zaangażowania kierownika jednostki w sprawozdawczość finansową. Małe jednostki mogą nie potrzebować obszernych opisów procedur księgowych, skomplikowanej dokumentacji księgowej lub spisanych polityk,
- zakres informacji niezbędnych do przeprowadzenia badania oraz do dokonania ujawnień w sprawozdaniu finansowym, które kierownik jednostki uzyskał spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych jednostki.

Zakres wymaganego zrozumienia powinien obejmować kwestie przedstawione w poniższej tabeli.

Zidentyfikuj	Odnieś się do
<b>Źródła wykorzystanych informacji</b>	<p>Jakie grupy transakcji są istotne dla sprawozdania finansowego? W jak sposób transakcje i ujawnienia inicjowane są w procesach działalności gospodarczej jednostki? Jaka istnieje dokumentacja księgową (elektroniczną lub ręczną)?</p> <p>W jaki sposób system księgowy dotyczący sprawozdawczości finansowej wychwytuje zdarzenia i warunki (inne niż grupy transakcji), które są istotne dla sprawozdania finansowego? Jest to szczególnie ważne w przypadku, gdy informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym pochodzą spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych.</p>
<b>W jaki sposób są ujmowane i przetwarzane informacje</b>	<p>Jakie procesy sprawozdawczości finansowej stosowane są do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>rozpoczynania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji i transakcji niestandardowych (np. transakcji z podmiotami powiązаныmi itp.), oraz</li> <li>sporządzania sprawozdania finansowego wraz ze znaczącymi oszacowaniami księgowymi i ujawnieniami?</li> </ul> <p>Jakie procedury odnoszą się do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z obejściem kontroli, obejmującym zastosowanie standardowych i niestandardowych zapisów dziennika,</li> <li>obejścia lub zawieszenia działania zautomatyzowanych kontroli, oraz</li> <li>identyfikacji wyjątków i raportowania działań podjętych w celu ich naprawienia?</li> </ul>
<b>Jak wykorzystywane są generowane informacje?</b>	<p>W jaki sposób jednostka informuje o roli i odpowiedzialności sprawozdawczości finansowej oraz znaczących sprawach z nią związanych?</p> <p>Jakie raporty są regularnie uzyskiwane z systemu i w jaki sposób są one wykorzystywane do zarządzania jednostką?</p> <p>Jakie informacje przedstawiane są przez kierownika jednostki osobom sprawującym nadzór (spoza kierownictwa) i stronom zewnętrznym, takim jak instytucje finansowe i organy regulacyjne?</p>

### Komunikacja

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

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

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

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

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

### Brak dokumentacji systemów IT

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.20	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie czynności kontrolnych stosownych dla badania, których zrozumienie jest według jego osądu niezbędne do oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiadających oszacowanemu ryzykom. Badanie nie wymaga zrozumienia działania wszystkich czynności kontrolnych dotyczących każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub każdego stwierdzenia ich dotyczącego. (Zob. par. A99–A106)
315.21	Poznając czynności kontrolne jednostki, biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki jednostka zareagowała na ryzyka powstające w związku z IT. (Zob. par. A107–A109)



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

Czynności kontrolne (zarówno w księdze głównej i księgach pomocniczych, jak i poza nimi) zaprojektowano dla ograniczania ryzyka związanego z rutynowymi działaniami, takimi jak obsługa transakcji (procesów gospodarczych takich jak sprzedaż, zakupy, płace) czy zabezpieczanie aktywów.

Czynności kontrolne znaczące dla badania mogą również obejmować kontrole ustanowione przez kierownika jednostki, które dotyczą ujawnień zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej – będzie to uzupełnienie kontroli ryzyka związanego z saldami kont i transakcjami.

Procesy gospodarcze to zorganizowane zbiory czynności zaprojektowanych dla uzyskania konkretnego wyniku. Kontrole procesów gospodarczych można ogólnie sklasyfikować jako prewencyjne, wykrywające i korygujące lub kompensujące, albo sterujące, jak przedstawiono poniżej.

Ilustracja 5.6-1

Klasyfikacja kontroli	Opis
<b>Kontrole prewencyjne</b>	Zapobiegają błędom lub nieprawidłowościom.
<b>Kontrole wykrywające</b>	Identyfikują błędy lub nieprawidłowości po ich wystąpieniu, tak aby możliwe było podjęcie czynności korygujących.
<b>Kontrole kompensujące</b>	Dostarczają pewną gwarancję w sytuacjach, gdy ograniczone zasoby mogą wykluczać inne, bardziej bezpośrednie kontrole.
<b>Kontrole sterujące</b> (np. polityki)	Ukierunkowują działania na osiągnięcie pożądanego celu.

Charakter kontroli procesów gospodarczych będzie się różnił w zależności od związanego z nimi ryzyka i konkretnego zastosowania.

Typowe kontrole na poziomie procesów gospodarczych mogą obejmować zagadnienia przedstawione poniżej.

Ilustracja 5.6-2

Kontrole	Opis	Przykłady
<b>Podział obowiązków</b>	Kontrole te mogą ograniczać możliwości, że dana osoba, będzie zarówno popełniać błędy i oszustwa, jak i je ukrywać.	Pracownik odpowiedzialny za obsługę procesu należności nie ma dostępu do wpłat gotówkowych.

Kontrole	Opis	Przykłady
<b>Kontrole zatwierdzające</b>	Kontrole te określają, kto ma uprawnienia do zatwierdzania poszczególnych rutynowych i nierutynowych transakcji i zdarzeń.	Przypisanie odpowiedzialności za autoryzację: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zatrudniania nowych pracowników,</li> <li>• dokonywania inwestycji,</li> <li>• zamawiania towarów i usług, oraz</li> <li>• udzielania kredytu klientowi.</li> </ul>
<b>Uzgadnianie kont</b>	Obejmuje sporządzanie i weryfikowanie terminowo uzgodnień kont oraz podejmowanie wszelkich niezbędnych działań korygujących.	Uzgodnienia rachunków bankowych, transakcji sprzedaży, sald rozrachunków w grupie, kont przejściowych itp.
<b>Kontrole aplikacji IT</b>	Kontrole te są zaprogramowane w aplikacjach IT, np. dotyczących sprzedaży lub zakupów. Obejmują one w pełni zautomatyzowane i częściowo zautomatyzowane kontrole.	Sprawdzanie dokładności arytmetycznej zapisów, ustalanie ceny na fakturach, opracowanie danych wejściowych, sprawdzanie ciągów numerycznych i generowanie raportów wyjątków do weryfikacji przez kierownictwo.
<b>Przeglądy rzeczywistych wyników</b>	Kontrole te wiążą się z regularnymi przeglądami i analizami rzeczywistych wyników w porównaniu do budżetów, prognoz i wyników w ubiegłych okresach sprawozdawczych. Wymaga to także powiązania ze sobą różnych zbiorów danych (operacyjnych i finansowych) i porównania danych wewnętrznych z zewnętrznymi źródłami informacji. Nieoczekiwane odchylenia powinny zostać zbadane i należy podjąć działania naprawcze.	Analiza wyników działalności operacyjnej, porównanie rzeczywistych wyników z budżetem oraz badanie odchylenia.
<b>Kontrole fizyczne</b>	Kontrole te związane są z fizycznym bezpieczeństwem aktywów i dozwolonym dostępem do siedziby jednostki, dokumentacji księgowej, programów komputerowych i plików z danymi.	Takie kontrole składają się z zabezpieczenia aktywów (zamknięcie drzwi i ograniczenie dostępu do zapasów/zapisów) oraz porównywanie wyników okresowych inwentaryzacji gotówki, papierów wartościowych i zapasów z dokumentacją księgową.

### Mniejsze jednostki

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

Ilustracja 5.6-3

Czynności kontrolne w mniejszych jednostkach	Uwagi
<b>Nieformalna i ograniczona dokumentacja</b>	Wiele kontroli może działać nieformalnie i mogą nie być poprawnie udokumentowane. Przykładowo przyznawanie klientom kredytu może w większym stopniu polegać na osądzie i wiedzy kierownika jednostki, niż na wcześniej ustanowionych limitach zadłużenia.
<b>Ograniczony zakres</b>	Czynności kontrolne (w istniejącym zakresie) najczęściej powiązane są z głównymi cyklami transakcji, takimi jak przychody, zakupy i wydatki na rzecz pracowników.

Czynności kontrolne w mniejszych jednostkach	Uwagi
<b>Ryzyko może być ograniczone przez środowisko kontroli</b> (Patrz tom 1, rozdział 5.3)	<p>Pewne typy czynności kontrolnych mogą nie mieć znaczenia, z uwagi na kontrole wdrożone przez kierownictwo wyższego szczebla. Na przykład, zatwierdzanie znaczących transakcji przez kierownictwo może zapewnić silną kontrolę nad ważnymi saldami kont i transakcjami, zmniejszając lub usuwając potrzebę bardziej szczegółowych czynności kontrolnych. Pewne zniekształcenia transakcyjne (zwykle objęte czynnościami kontrolnymi w większych jednostkach) mogą być ograniczone przez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kulturę korporacyjną podkreślającą znaczenie kontroli,</li> <li>• zatrudnianie personelu o wysokich kompetencjach,</li> <li>• monitorowanie realizacji budżetu w odniesieniu do przychodów i wydatków,</li> <li>• wymóg zatwierdzania wszystkich głównych transakcji przez kierownictwo wyższego szczebla,</li> <li>• monitorowanie kluczowych wskaźników działalności, oraz</li> <li>• przypisanie odpowiedzialności poszczególnym pracownikom, tak aby maksymalizować podział obowiązków.</li> </ul>
<b>Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym</b>	<p>Od biegłych rewidentów wymaga się zrozumienia kontroli wewnętrznej sprawowanej przez kierownika jednostki dotyczącej ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Ujawnienia w sprawozdaniach finansowych mniejszych jednostek mogą jednak cechować się niższym poziomem szczegółowości lub złożoności (np. niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej pozwalają mniejszym jednostkom na dokonywanie mniejszej liczby ujawnień w sprawozdaniu finansowym).</p>

Czynności kontrolne mające znaczenie dla badania potencjalnie łagodzą ryzyka takie jak:

- **Znaczące ryzyko**  
Zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia to takie, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnego rozważenia w badaniu. (Patrz tom 2, rozdział 10).
- **Ryzyko, którego nie można ocenić jedynie za pomocą procedur wiarygodności**  
Jest to zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, w przypadku którego same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

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

- wiedza na temat istniejących/nieistniejących czynności kontrolnych zidentyfikowanych w innych elementach kontroli wewnętrznej. Jeśli odniesiono się już właściwie do konkretnego ryzyka (na przykład poprzez środowisko kontroli, system informacyjny itd.), nie ma potrzeby identyfikowania ewentualnie występujących dodatkowych kontroli,
- występowanie wielu czynności kontrolnych, które osiągają ten sam cel. Nie jest koniecznym uzyskanie zrozumienia każdej czynności kontrolnej związanej z takim celem,
- podwyższona wydajność badania, którą uzyska się po badaniu skuteczności działania pewnych kluczowych kontroli. Może to nastąpić, gdy:
  - uzyskanie dowodów badania poprzez test skuteczności działania kontroli może być wydajniejsze kosztowo, niż przeprowadzenie procedur wiarygodności. Testy kontroli charakteryzują się zwykle mniejszymi wielkościami próby niż badania wiarygodności. Jeśli kontrole są automatyczne, próba o wielkości zaledwie jednej pozycji (zakładając dobre ogólne kontrole IT) może być wszystkim, co jest wymagane. Ponadto, jeżeli nie nastąpiła zmiana systemu kontroli i zaangażowanego personelu w stosunku do lat poprzednich, może być możliwe (pod pewnymi warunkami) ograniczenie badania skuteczności działania kontroli do jednego razu na trzy lata. (Patrz tom 2, rozdział 17),
  - same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń. Na przykład weryfikacja stwierdzenia dotyczącego kompletności przychodów ze sprzedaży wyłącznie za pomocą procedur wiarygodności może być trudna (a czasami wręcz niemożliwa). W takich sytuacjach przydatne mogłoby być zidentyfikowanie wszystkich kontroli wewnętrznych dotyczących występującego ryzyka i stwierdzenia. Jeśli oczekuje się, że kontrole wewnętrzne działają skutecznie, niezbędne dowody badania można uzyskać badając skuteczność działania tych kontroli.

## 5.7 Zrozumienie ryzyka i kontroli IT

Obecnie większość jednostek stosuje technologię informacyjną (IT) do zarządzania, kontrolowania i raportowania o co najmniej niektórych swoich działaniach. Często działanie IT zarządzane jest przez centralny zespół wsparcia, zapewniający codziennym użytkownikom (pracownikom) odpowiedni dostęp do sprzętu komputerowego, oprogramowania i aplikacji wymaganych do wykonywania ich obowiązków. W mniejszych jednostkach za

kierowanie nim, może być odpowiedzialna tylko jedna osoba, osoba zatrudniona w niepełnym wymiarze czasu pracy lub firma zewnętrzna.

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

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

- **Ogólne kontrole IT**

Kontrole te działają we wszystkich aplikacjach i zwykle składają się z połączenia automatycznych kontroli (wbudowanych w programy komputerowe) oraz kontroli ręcznych (takich jak budżet IT i umowy z dostawcami usług), oraz

- **Kontrole aplikacji IT**

Są to zautomatyzowane kontrole, które odnoszą się ściśle do aplikacji (takich jak obsługa sprzedaży czy płac).

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

Poniższa tabela przedstawia zakres ogólnych kontroli IT.

Ilustracja 5.7-1

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

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

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

### 5.8 Monitorowanie

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.22	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie głównych działań podejmowanych przez jednostkę w celu monitorowania kontroli wewnętrznej stosownej dla sprawozdawczości finansowej, w tym tych powiązanych z tymi czynnościami kontrolnymi, które są znaczące dla badania oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych korygujących słabości jej kontroli. (Zob. par. A110–A112)
315.24	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie źródeł informacji służących do przeprowadzania czynności monitorujących przez jednostkę oraz podstawę, która pozwala kierownictwu uznać te informacje za wystarczająco wiarygodne do tego celu. (Zob. par. A121)



Monitorowanie ocenia skuteczność działania kontroli wewnętrznej w danym czasie. Ma to na celu zapewnienie prawidłowego działania kontroli, a jeśli nie, podjęcia niezbędnych działań naprawczych.

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

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

Kierownictwo realizuje monitorowanie kontroli, prowadząc bieżące czynności, dokonując odrębnych ocen (w tym korzystając z funkcji audytu wewnętrznego) lub łącząc oba te elementy.

W mniejszych jednostkach stałe czynności monitorujące są nieformalne i zwykle wbudowane w normalne, powtarzające się działania jednostki. Obejmuje to regularne czynności związane z zarządzaniem i nadzorem oraz przeglądem raportów wyjątków, które mogą być generowane przez system informacyjny. W sytuacji, gdy kierownictwo jest bezpośrednio zaangażowane w działalność, często identyfikuje ono znaczące odchylenia od oczekiwań i niedokładności danych finansowych oraz podejmuje działania naprawcze w celu zmodyfikowania lub poprawy kontroli.

Monitorowanie okresowe (osobne oceny konkretnych obszarów w jednostce, np. oceny dokonywane przez funkcję audytu wewnętrznego działającą w o wiele większych spółkach) nie jest powszechne w mniejszych jednostkach. Pomimo to okresowa ocena najważniejszych procesów może być przeprowadzana przez wykwalifikowanych pracowników, którzy nie są bezpośrednio zaangażowani lub przez dodatkowo zatrudnioną, odpowiednio wykwalifikowaną osobę z zewnątrz.

Monitorowanie przez kierownictwo może także obejmować wykorzystanie informacji otrzymanych od stron zewnętrznych, które wskazują problemy lub obszary wymagające poprawy. Przykłady mogą być następujące:

- reklamacje klientów,
- uwagi od organów nadzorczych, takich jak francyzodawcy, instytucje finansowe i organy regulacyjne, oraz
- informacje o kontroli wewnętrznej przekazane przez zewnętrznych biegłych rewidentów i konsultantów.



## Źródła informacji wykorzystywane do monitorowania

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

Dlatego też, gdy biegły rewident ocenia monitorowanie kontroli, wymagane jest zrozumienie:

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

### 5.9 Zrozumienie kontroli wewnętrznych istotnych dla badania

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

Ilustracja 5.9-1

Zidentyfikuj	Odnieś się do
<b>Konkretne ryzyko istotnego zniekształcenia wymagające ograniczenia</b>	Możliwe ryzyko istotnego zniekształcenia (związane ze znaczącymi grupami transakcji, saldami kont i ujawnieniami w sprawozdaniu finansowym), które występuje na poziomie stwierdzeń. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> <li>• stałe codzienne ryzyka transakcyjne,</li> <li>• ryzyko oszustwa (takie jak nadużycia kierownictwa i zawłaszczenie aktywów),</li> <li>• ryzyko ujawnienia (niekompletnych lub brakujących informacji),</li> <li>• znaczące ryzyko,</li> <li>• ryzyko nietypowe (takie jak wdrożenie nowego systemu księgowego),</li> <li>• ryzyko osądu (oszacowań, wyceny, itp.).</li> </ul>
<b>Reakcja kierownika jednostki na rozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia</b>	Jakie określone czynności kontrolne (ręczne lub aplikacje IT), zapobiegają bądź wykrywają i korygują (pojedynczo lub w połączeniu z innymi) istotne błędy i oszustwa?  Krok ten nie wymaga od biegłego rewidenta zidentyfikowania wszystkich możliwych do wystąpienia czynności kontrolnych. Przykładowo jednostka może wdrożyć 15 procedur kontrolnych odnoszących się do konkretnego ryzyka. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że pierwsze trzy zidentyfikowane procedury kontrolne były wystarczające, aby zminimalizować występujące ryzyko, nie ma potrzeby przeprowadzania identyfikacji i dokumentowania innych 12 procedur kontroli.
<b>Znaczące niedociągnięcia</b>	Brak ograniczenia ryzyka istotnego zniekształcenia przez kierownika jednostki skutkowałoby istotnymi niedociągnięciami. Byłoby to postawą raportowania kierownikowi jednostki i opracowaniu reakcji w badaniu.
<b>Wdrożenie odpowiednich kontroli</b>	Obejmuje to procedury (uzupełniające w stosunku do zapytań zadawanych personelowi klienta) określające, że zidentyfikowane odpowiednie kontrole rzeczywiście występują i są stosowane przez jednostkę. Może to być przeprowadzone w pewnym momencie poprzez prześledzenie jednej transakcji w systemie na dany dzień. Nie jest to test kontroli zaprojektowany do oceny, czy kontrole działają skutecznie w okresie objętym badaniem.
<b>Pytanie o rolę audytu wewnętrznego (tam, gdzie ma to zastosowanie)</b>	Jeżeli w jednostce działa funkcja audytu wewnętrznego, paragraf 23 MSB 315 (zmienionego) wymaga, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie rodzaju obowiązków funkcji audytu wewnętrznego, jej statusu w organizacji oraz czynności, które są lub będą wykonywane.

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

Ilustracja 5.10-1

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

Ryzyko	
Kontrole ręczne	Kontrole zautomatyzowane
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mniej wiarygodne od kontroli zautomatyzowanych, ponieważ wykonywane są przez ludzi.</li> <li>• Łatwiej je ominąć, zignorować czy obejść.</li> <li>• Podatne na proste błędy i pomyłki.</li> <li>• Nie można zakładać spójności stosowania.</li> <li>• Mniej nadają się do transakcji seryjnych lub powtarzających się, gdzie bardziej wydajna byłaby kontrola zautomatyzowana.</li> <li>• Mniej nadają się do czynności, dla których można odpowiednio zaprojektować i zautomatyzować konkretne metody kontroli.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Polegają na systemach lub programach, które niedokładnie przetwarzają dane, przetwarzają dane niedokładne lub jedno i drugie.</li> <li>• Pociągają za sobą nieautoryzowany dostęp do danych, który może skutkować zniszczeniem danych lub nieodpowiednimi w nich zmianami, włączając rejestrowanie nieautoryzowanych lub nieistniejących transakcji lub niedokładne rejestrowanie transakcji (w szczególności ryzyko może powstać, kiedy wielu użytkowników korzysta ze wspólnej bazy danych).</li> <li>• Umożliwia uzyskanie przez personel IT uprawnień dostępu wykraczających poza uprawnienia niezbędne do wykonywania przypisanych im obowiązków, co oznacza złamanie podziału obowiązków.</li> <li>• Może pociągać za sobą nieautoryzowane zmiany danych w plikach głównych.</li> <li>• Może pociągać za sobą nieautoryzowane zmiany systemów lub programów.</li> <li>• Może prowadzić do zaniechania dokonywania koniecznych zmian w systemach lub programach.</li> <li>• Sprzyja nieodpowiednim ręcznym interwencjom.</li> <li>• Może skutkować utratą danych lub niemożnością dostępu do danych, gdy jest to wymagane.</li> </ul>

**UWAGA**

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

Jeżeli odpowiedzialność nie została przypisana, rozważ:

- prawdopodobieństwo i wagę potencjalnego zniekształcenia, które może wystąpić w sprawozdaniu
- finansowym,
- właściwą reakcją w badaniu, oraz
- czy sprawa powinna zostać przekazana kierownikowi jednostki.

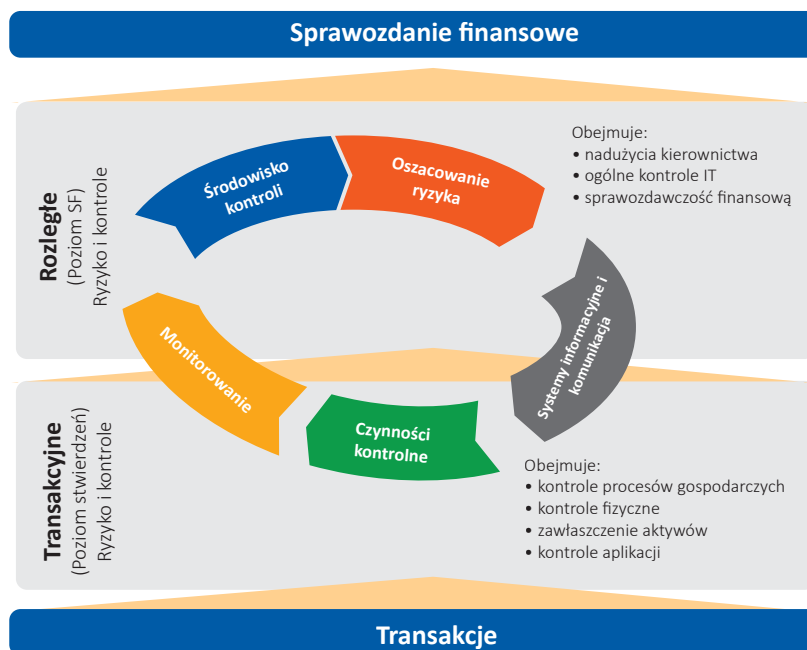
### 5.11 Kontrole rozległe (dotyczące ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.14 (b)	Biegły rewident ... ocenia czy: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne elementy nie są podważane przez słabości środowiska kontroli. (Zob. par. A77-A87)</li> </ul>

Niniejszy rozdział odnosi się do każdego z pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Niektóre z tych kontroli mają rozległy charakter (ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego) i tylko pośrednio służą temu, aby zapobiec wystąpieniu zniekształcenia, a jeśli do tego dojdzie – wykryć je i skorygować. Inne kontrole powiązane są z konkretnymi ryzykami transakcyjnymi (na poziomie stwierdzeń takim jak płace, sprzedaż i zakupy) i są zaprojektowane specjalnie, aby zapobiegać lub wykrywać i korygować zniekształcenia.

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

Ilustracja 5.11-1



**Uwagi:**

1. Powyższa ilustracja zawiera wskazówki ogólne. W niektórych przypadkach kontrole rozległe mogą być tak zaprojektowane, aby działać na poziomie dokładności, który zapobiegałby lub wykrywałby konkretne zniekształcenia na poziomie procesu gospodarczego. Na przykład szczegółowy budżet zatwierdzony przez osoby sprawujące nadzór może być wykorzystany przez kierownika jednostki do wykrycia niezatwierdzonych wydatków administracyjnych. W innych przypadkach mogą występować czynności kontrolne i części systemu informacyjnego, które odnoszą się do działań na poziomie sprawozdania finansowego.
2. Kontrole rozległe dotyczące jednostki jako całości (takie jak wymagane kompetencje) mogą być mniej namacalne od tych na poziomie procesów działalności gospodarczej (na przykład uzgadniania otrzymanych towarów z zamówieniami zakupu), ale mają równie decydujące znaczenie dla zapobiegania oszustwom i błędom oraz ich wykrywania.
3. Proces sprawozdawczości finansowej na koniec okresu sprawozdawczego obejmuje następujące procedury:
  - wprowadzania całkowitych wartości transakcji do księgi głównej,
  - wyboru i stosowania zasad (polityk) rachunkowości,
  - inicjowania, autoryzacji, rejestrowania i przetwarzania zapisów dziennika w księdze głównej,
  - rejestrowania powtarzających się i jednorazowych uzgodnień w sprawozdaniu finansowym, oraz
  - sporządzania sprawozdania finansowego i związanych z nim ujawnień.
4. Ogólne kontrole technologii informacyjnych (IT) mają rozległy charakter w stosunku do jednostki jako całości, jako że skupiają się na zarządzaniu działaniami IT (takimi jak organizacja, personel, rzetelność danych) w całej jednostce.
5. Kontrole aplikacji IT są podobne do kontroli transakcyjnych. Odnoszą się one do sposobu, w jaki przetwarzane są określone transakcje na poziomie procesów gospodarczych.

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

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

Kontrole rozległe (odnoszące się do sprawozdania finansowego jako całości) mogą obejmować:

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

**Mniejsze jednostki**

W mniejszych jednostkach, brak określonych kontroli procesów gospodarczych (ze względu na ograniczoną liczbę pracowników i zasobów) jest często równoważony wysokim zaangażowaniem kierownika jednostki (np. właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą) w prowadzenie kontroli. Kontrole rozległe w mniejszych jednostkach faktycznie mogą często działać z poziomem dokładności, który rzeczywiście służy zapobieganiu lub wykrywaniu konkretnych zniekształceń.

Jednakże zwiększone zaangażowanie kierownictwa wyższego szczebla zwiększa także ryzyko związane z nadużyciami kierownictwa. Można przeciwdziałać temu poprzez dalsze procedury badania lub zaprojektowanie odpowiednich kontroli zabezpieczającymi przed oszustwami. (Patrz tom 1, rozdział 5.12 poniżej).

**Niedociągnięcia kontroli rozległej**

Chociaż słabości kontroli rozległych nie skutkują natychmiastowym wystąpieniem niedociągnięć lub błędów w sprawozdaniu finansowym, to nadal mogą mieć znaczący wpływ na prawdopodobieństwo zniekształceń na poziomie kontroli procesu gospodarczego. Brak prawidłowych kontroli rozległych może poważnie wpłynąć na

inne kontrole procesów gospodarczych; w związku z tym znaczące niedociągnięcia w tych kontrolach powinny być przekazane kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór.

## 5.12 Kontrole zabezpieczające przed oszustwami

W ostatnich latach zaczął pojawiać się nowy rodzaj kontroli wewnętrznej, nazywanej czasami kontrolami zabezpieczającymi przed oszustwami. Ze względu na to, że w większości w sporą ilość oszustw na ogół zamieszane jest kierownictwo wyższego szczebla, uważa się za zrozumiałe stworzenie dobrych programów i kontroli zabezpieczających przed oszustwami jako część środowiska kontroli w większych jednostkach. Kontrole zabezpieczające przed oszustwem mogą być porównywane do progów zwalniających na drodze, które mają na celu spowolnienie ruchu, ale nie zupełne zatrzymanie go. Kontrole zabezpieczające przed oszustwem mają na celu powstrzymanie złego zachowania zanim do niego dojdzie, lecz nie mogą go całkowicie wyeliminować.

Kontrole zabezpieczające przed oszustwem mają szczególne znaczenie dla większych jednostek, lecz mogą być także zaprojektowane w celu zabezpieczenia przed oszustwami w mniejszych jednostkach. Być może nie zapobiegą one oszustwom, ale stanowią silny czynnik zniechęcający; skłaniając sprawców do poważnego zastanowienia się nad konsekwencjami swoich czynów.

Możliwe jest zaprojektowanie kontroli zabezpieczających przed oszustwami odnoszących się do wszystkich pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Jednakże w odniesieniu do ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym szczególny nacisk kładziony jest na sygnały dawane z góry jednostki. Odnosi się to do postaw i działań kierownictwa w zakresie kontroli oraz stanowi część środowiska kontroli, które wpływa na świadomość kontroli całego personelu (patrz tom 1, rozdział 5 powyżej). Właściwe „sygnały z góry” zdecydowanie uważane są za najbardziej skuteczną kontrolę zapobiegającą wszelkim oszustwom.

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

- **Zapisy dziennika**

Niestandardowe zapisy dziennika stosowane są często przez kierowników do popełnienia oszustwa. Polityka, że niestandardowe zapisy dziennika (powyżej określonej kwoty) muszą być poparte wyjaśnieniami i podpisem kierownika (wskazującym na autoryzację), jest prostą kontrolą zapobiegającą oszustwom, która może zostać wdrożona w jednostce dowolnego rozmiaru. Taka polityka upoważnia księgowego jednostki, aby zawsze prosić kierownika (żądanego dokonania zapisu) o wyjaśnienie i zatwierdzenie. Nie zawsze powstrzyma to kierownictwo wyższego szczebla od domagania się dokonania niewłaściwego zapisu, lecz sama myśl o przekazaniu fizycznie dokumentu zatwierdzającego i wyjaśniania może wystarczająco zniechęcić na samym początku, aby kiedykolwiek to zrobić. Jeżeli nie powstrzyma to kierownictwa wyższego szczebla przed żądaniem dokonania zapisu, biegły rewident może zwrócić uwagę, że nie był on zatwierdzony i zapytać o powody. Może to wówczas prowadzić do dalszego dochodzenia.

- **Podział obowiązków**

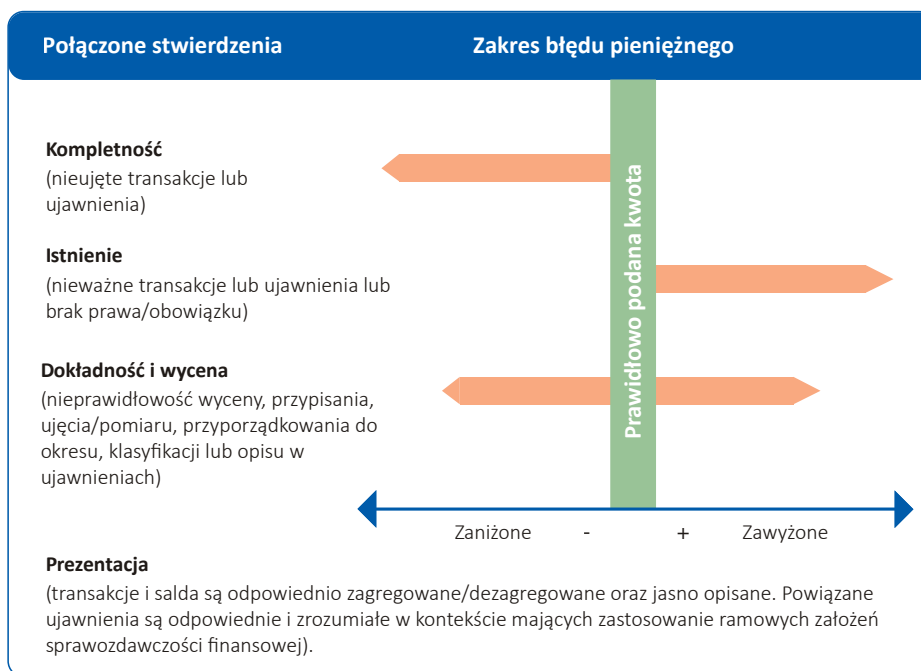
W mniejszych jednostkach księgowy cieszy się często znacznym zaufaniem i podlega minimalnemu nadzorowi, w związku z tym ma wiele możliwości popełnienia oszustwa. Jedną z możliwych (ale nieco kosztownych) kontroli zabezpieczających przed oszustwami byłoby zatrudnienie na niepełny etat księgowego zastępującego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

# 6

## STWIERDZENIA W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Zastosowanie stwierdzeń kierownika jednostki w badaniu.	315 (Zmieniony)

Ilustracja 6.0-1



## 6.1 Przegląd

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.4(a)	Stwierdzenia – wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownika jednostki, zawarte w sprawozdaniu finansowym, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić.

Kiedy kierownik jednostki składa oświadczenie biegłemu rewidentowi, takie jak „sprawozdanie finansowe jako całość przedstawia rzetelnie, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej”, takie oświadczenie w rzeczywistości zawiera szereg wbudowanych stwierdzeń.

Te wbudowane (przez kierownika jednostki) stwierdzenia odnoszą się do ujęcia, pomiaru i prezentacji grup transakcji i zdarzeń, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Przykładowe stwierdzenia kierownika jednostki.:

- wszystkie aktywa istnieją w sprawozdaniu finansowym,
- wszystkie transakcje sprzedaży zostały zarejestrowane w odpowiednim okresie sprawozdawczym,
- zapasy są ustalone w odpowiednich wartościach,
- zobowiązania są faktycznymi zobowiązaniami jednostki,
- wszystkie zarejestrowane transakcje wystąpiły w przeglądany okresie sprawozdawczym,
- wszystkie kwoty zostały prawidłowo przedstawione w sprawozdaniu finansowym. Obejmuje to odpowiednią agregację lub dezagregację transakcji, sald i zdarzeń oraz ich jasny opis, a także odpowiedniość i zrozumiałość powiązanych ujawnień w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz
- prezentacja kwot lub ujawnień nie przesłania użytecznych informacji ani nie wprowadza w błąd.

Stwierdzenia te ujmowane są często jednym słowem, takim jak kompletność, istnienie, występowanie, dokładność, wycena, prezentacja itp. Na przykład kierownik jednostki może oświadczyć biegłemu rewidentowi, że saldo sprzedaży w dokumentacji księgowej zawiera wszystkie transakcje sprzedaży (stwierdzenie kompletności), że transakcje wystąpiły i były uzasadnione (stwierdzenie występowania/istnienia) oraz że transakcje zostały odpowiednio zarejestrowane w dokumentacji księgowej i we właściwym okresie sprawozdawczym (stwierdzenie dokładności/wyceny).

## 6.2 Opis stwierdzeń

Paragraf A129 MSB 315 (zmienionego) opisuje kategorie stwierdzeń, które mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta do oceny różnych rodzajów ewentualnych zniekształceń. Kategorie te opisano w poniższej tabeli.

Ilustracja 6.2-1

	Stwierdzenie	Opis
<b>Grupy transakcji i zdarzeń oraz powiązane ujawnienia w badanym okresie sprawozdawczym</b>	<b>Występowanie</b>	Zarejestrowane transakcje i zdarzenia wystąpiły i dotyczą jednostki.
	<b>Kompletność</b>	Wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zostać ujęte, zostały ujęte, a w sprawozdaniu finansowym znalazły się wszelkie powiązane ujawnienia, które powinny być w nim zawarte w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
	<b>Dokładność</b>	Kwoty i inne dane dotyczące ujętych transakcji i zdarzeń zostały odpowiednio ujęte, a powiązane ujawnienia odpowiednio wycenione i opisane w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
	<b>Współmierność</b>	Transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane we właściwym okresie sprawozdawczym.
	<b>Klasyfikacja</b>	Transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane na właściwych kontach.
	<b>Prezentacja</b>	Transakcje i zdarzenia są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a powiązane ujawnienia są odpowiednie i zrozumiałe w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

	Stwierdzenie	Opis
Salda kont i powiązane ujawnienia na koniec okresu sprawozdawczego	Istnienie	Aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją.
	Prawa i obowiązki	Jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów a zobowiązania są obowiązkiem jednostki.
	Kompletność	Wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitały własne, które powinny być zostać ujęte, zostały ujęte, a w sprawozdaniu finansowym znalazły się wszelkie powiązane ujawnienia, które powinny być w nim zawarte w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
	Dokładność, wycena i przyporządkowanie	Aktywa, zobowiązania i kapitały własne wykazano w sprawozdaniu finansowym w odpowiednich kwotach, wszelkie wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania zostały odpowiednio ujęte, a powiązane ujawnienia odpowiednio wycenione i opisane w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
	Klasyfikacja	Aktywa, zobowiązania i kapitały własne zostały zapisane na odpowiednich kontach.
	Prezentacja	Aktywa, zobowiązania i kapitały własne są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a powiązane ujawnienia są odpowiednie i zrozumiałe w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Powyższe stwierdzenia mogą być odpowiednio dostosowywane przy rozważaniu potencjalnych zniekształceń w ujawnieniach, które nie są bezpośrednio związane z zarejestrowanymi grupami transakcji, zdarzeniami lub saldami kont. Na przykład mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać, aby jednostka przedstawiła ekspozycję na ryzyko wynikające z transakcji, która nie została dotychczas ujęta w sprawozdaniu finansowym.

Poniżej podsumowano zastosowanie stwierdzeń do obszarów sprawozdania finansowego.

Ilustracja 6.2-2

Stwierdzenia	Grupa transakcji	Salda kont
Istnienie/występowanie	✓	✓
Kompletność	✓	✓
Prawa i obowiązki		✓
Dokładność i przyporządkowanie	✓	✓
Wycena		✓
Współmierność	✓	✓
Klasyfikacja	✓	✓
Prezentacja	✓	✓

### 6.3 Połączone stwierdzenia

MSB 315 (zmieniony) pozwala biegłemu rewidentowi na wykorzystanie stwierdzeń w sposób opisany powyżej lub wyrażenie ich w inny sposób pod warunkiem uwzględnienia wszystkich opisanych powyżej aspektów.

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



Połączone stwierdzenia	Grupa transakcji	Salda kont
<b>Kompletność (K)</b>	Kompletność	Kompletność
<b>Dokładność i wycena (DW)</b>	Dokładność Współmierność Klasyfikacja	Dokładność Wycena Przyporządkowanie Klasyfikacja
<b>Istnienie (I)</b>	Występowanie	Istnienie Prawa i obowiązki
<b>Prezentacja (P)</b>	Prezentacja	Prezentacja

**Uwaga:**

Gdy biegły rewident zdecyduje się na stosowanie połączonych stwierdzeń, takich jak opisano powyżej, ważnym jest, aby pamiętać, że stwierdzenie istnienia obejmuje również stwierdzenie praw i obowiązków.

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

Ilustracja 6.3-2

Połączone stwierdzenia	Opis
<b>Kompletność (K)</b>	Sprawozdanie finansowe zawiera wszystko, co należało zarejestrować lub ujawnić. Nie występują niezarejestrowane ani nieujawnione aktywa, zobowiązania, transakcje czy zdarzenia; nie ma żadnych brakujących czy niekompletnych ujawnień w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
<b>Istnienie (I)</b>	Wszystko, co zostało zarejestrowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, istnieje pod odpowiednią datą. Aktywa, zobowiązania, zarejestrowane transakcje i inne kwestie zawarte w notach do informacji dodatkowej istnieją, wystąpiły i dotyczą jednostki w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
<b>Dokładność i wycena (DW)</b>	Aktywa, zobowiązania i kapitały własne wykazano w sprawozdaniu finansowym w odpowiednich kwotach, wszelkie wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania zostały odpowiednio ujęte, a powiązane ujawnienia odpowiednio wycenione i opisane w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
<b>Prezentacja (P)</b>	Aktywa, zobowiązania, transakcje i zdarzenia są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a powiązane ujawnienia są odpowiednio i zrozumiale w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

## 6.4 Stosowanie stwierdzeń w procesie badania sprawozdań finansowych

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.25	Biegły rewident identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia: (a) na poziomie sprawozdania finansowego oraz (zob. par. A122-A125) (b) na poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, (zob. par. A126-A131) co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.

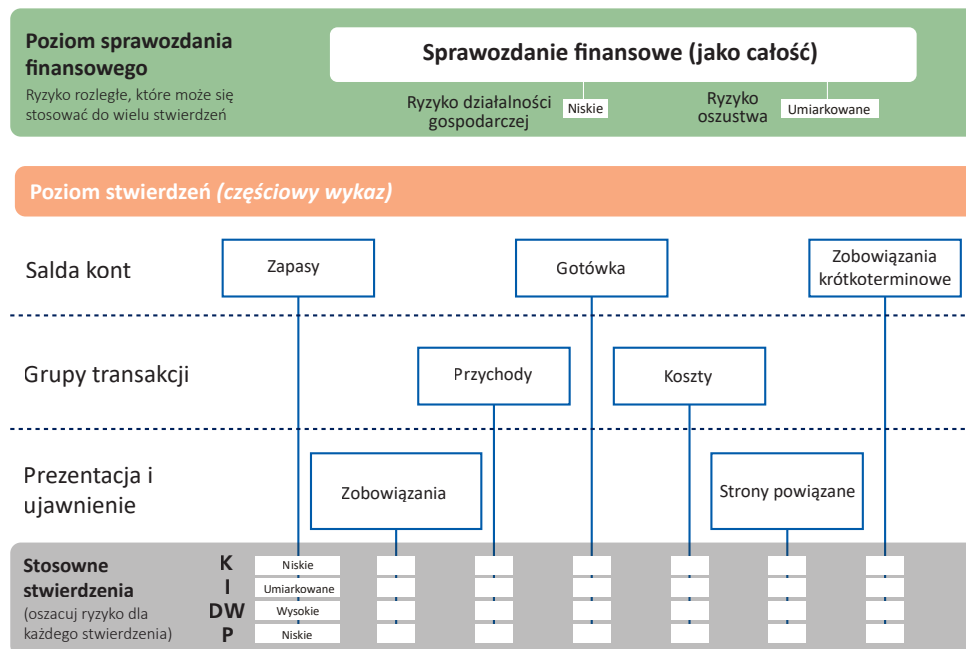
Jak już wcześniej wspomniano, sprawozdanie finansowe zawiera szereg wbudowanych stwierdzeń. Stwierdzenia mogą być użyte przez biegłego rewidenta w oszacowaniu ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.

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

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

Ilustracja 6.4-2

**Oszacowanie ryzyka na dwóch wymaganych poziomach**



**Uwaga:** Schematu tego należy używać razem z połączonymi stwierdzeniami opisanymi w tomie 1, w rozdziale 6.3.

Stwierdzenia wykorzystywane są przez biegłego rewidenta jako podstawa do:

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

Wykorzystanie stwierżeń	Procedury
<p><b>Ocena różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń</b></p>	<p>Proces ten obejmuje przeprowadzanie procedur oszacowania ryzyka, w celu zidentyfikowania możliwości wystąpienia ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład biegły rewident może zadać następujące pytania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy aktywa istnieją? (Istnienie)</li> <li>• Czy aktywa te należą do jednostki? (Prawa i obowiązki)</li> <li>• Czy wszystkie transakcje sprzedaży zostały prawidłowo zarejestrowane? (Kompletność)</li> <li>• Czy saldo zapasów zostało skorygowane o pozycje przestarzałe i wolno sprzedające się? (Dokładność/Wycena)</li> <li>• Czy saldo zobowiązań obejmuje wszystkie znane zobowiązania na koniec okresu sprawozdawczego? (Kompletność)</li> <li>• Czy transakcje zostały zarejestrowane w prawidłowym okresie sprawozdawczym? (Współmierność)</li> <li>• Czy ujawnienia są odpowiednie i zrozumiałe w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej? (Prezentacja)</li> </ul>
<p><b>Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia</b></p>	<p>Ryzyko istotnego zniekształcenia jest wypadkową ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. Procedury oszacowania obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ryzyko nieodłączne</b> Identyfikacja potencjalnych zniekształceń i powiązanych z nimi stwierżeń, a następnie ocena prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i możliwej skali tych nieprawidłowości.</li> <li>• <b>Ryzyko kontroli</b> Identyfikacja i ocena wszystkich stosownych kontroli wewnętrznych, które ograniczają oszacowane ryzyko i odnoszą się do podstawowych stwierżeń.</li> </ul>
<p><b>Projektowanie procedur badania</b></p>	<p>Ostatnim krokiem jest opracowanie procedur badania będących odpowiedzią na oszacowane ryzyko odnoszące się do stwierżeń. Na przykład, jeżeli występuje wysokie ryzyko zawyżenia salda należności (stwierdzenie istnienia), procedury badania powinny być tak zaprojektowane, by zbadać stwierdzenie istnienia. Jeśli występuje ryzyko związane z kompletnością sprzedaży, biegły rewident może zaprojektować testy kontroli w taki sposób, aby odnosiły się do stwierdzenia kompletności.</p>

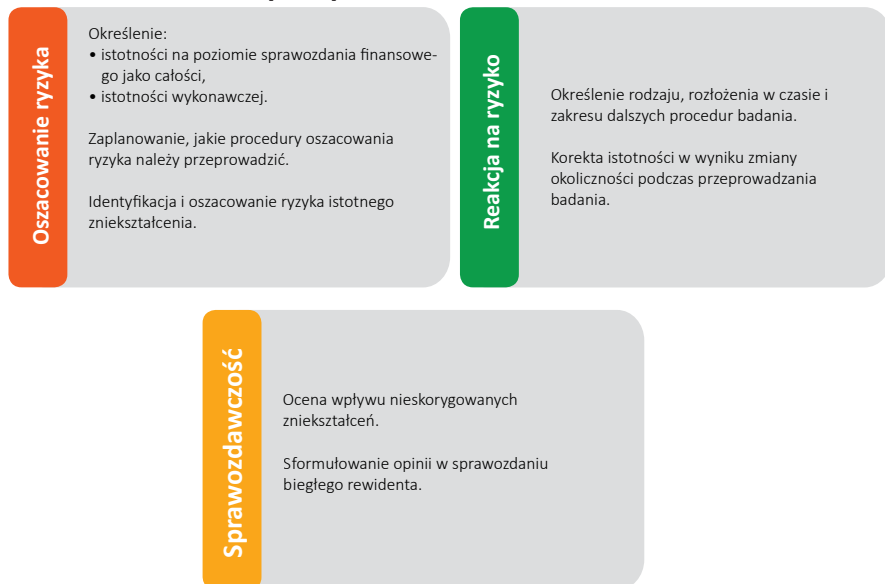
# 7

## ISTOTNOŚĆ I RYZYKO BADANIA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Zastosowanie koncepcji istotności podczas planowania i przeprowadzania badania sprawozdania finansowego.	320

Ilustracja 7.0-1

### Wykorzystanie istotności w badaniu



Nr paragrafu	Cel(e) MSB
320.8	Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania.
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
320.9	Dla celów MSB istotność wykonawcza oznacza wyznaczoną przez biegłego rewidenta kwotę lub kwoty, niższe od istotności wyznaczonej dla sprawozdania finansowego jako całości, służące ograniczeniu do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, stanu w którym łącznie nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdania finansowego jako całości. Jeśli ma to zastosowanie, istotność wykonawcza dotyczy również kwoty lub kwot wyznaczonych przez biegłego rewidenta poniżej poziomu lub poziomów istotności określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień.
320.10	Ustalając ogólną strategię badania, biegły rewident wyznacza istotność dla sprawozdania finansowego jako całości. Jeżeli w określonych dla danej jednostki warunkach występuje jedna lub więcej określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, których zniekształcenie w kwocie niższej niż istotność wyznaczona dla sprawozdania finansowego jako całości może być racjonalnie uznana za wpływającą na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego, to biegły rewident wyznacza również odpowiedni poziom lub poziomy istotności dla tych określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień. (Zob. par. A3-A12)
320.11	Biegły rewident wyznacza istotność wykonawczą w celu oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. (Zob. par. A13)

## 7.1 Przegląd

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

W tym rozdziale przedstawione są zagadnienia dotyczące istotności w zakresie badania sprawozdania finansowego. Patrz na dodatkowe wytyczne dotyczące ustalania kwot istotności szczegółowej znajdujące się w tomie 2, w rozdziale 6 niniejszego Przewodnika.

Jeżeli zniekształcenie (lub suma wszystkich zniekształceń) jest na tyle znaczące, by wpłynąć na decyzję poinformowanej osoby, oznacza to, że wystąpiło istotne zniekształcenie danych w sprawozdaniu finansowym. Poniżej tego progu zniekształcenie jest z reguły uważane za nieistotne. Próg, powyżej którego sprawozdanie finansowe będzie istotnie zniekształcone, jest nazywany „istotnością dla sprawozdania finansowego jako całości”. Dla celów niniejszego Przewodnika termin ten jest stosowany w skróconym brzmieniu: „istotność ogólna”.

Istotność odnosi się nie tylko do kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym, ale również do ujawnień o charakterze nie ilościowym. Na przykład opis zdarzeń lub okoliczności, które doprowadziły do ujęcia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, może być istotny dla użytkowników sprawozdania finansowego.

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

Załóżmy, że na decyzje grupy użytkowników sprawozdania finansowego wpłynęłaby kwota nieprawidłowości 10 000€. To będzie wyznaczony poziom istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (lub istotność ogólna) zarówno dla sporządzającego sprawozdanie finansowe jak i dla biegłego rewidenta. Każde pojedyncze zniekształcenie lub suma pojedynczych zniekształceń, które przekraczają kwotę 10 000€, spowoduje, że sprawozdanie finansowe będzie istotnie zniekształcone.

Obowiązkiem biegłego rewidenta jest zredukowanie do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdania finansowego jako całości. Jeżeli biegły rewident planuje wykonanie tylko takich procedur badania, które zidentyfikują pojedyncze nieprawidłowości przekraczające 10 000€, istnieje ryzyko, że suma pojedynczych nieistotnych i niewykrytych podczas badania zniekształceń może przekroczyć próg istotności 10 000€. Dlatego też biegły rewident musi wykonać dodatkową pracę, która zapewni margines lub zabezpieczenie

przed ewentualnymi niewykrytymi nieprawidłowościami. Celem istotności wykonawczej jest zapewnienie takiego zabezpieczenia.

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

W powyższym przykładzie biegły rewident może, przy użyciu zawodowego osądu, podjąć decyzję, aby zaprojektować zakres przeprowadzanych procedur badania w oparciu o istotność wykonawczą na poziomie 6 000€. Bufor 4 000€ (10 000€ – 6 000€) pomiędzy istotnością wykonawczą a istotnością ogólną zapewnia margines bezpieczeństwa dla ewentualnych niewykrytych zniekształceń, które mogą wystąpić.

## 7.2 Użytkownicy sprawozdania finansowego

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

Ilustracja 7.2-1

<b>Wpływ na podejmowane decyzje gospodarcze</b>	Zniekształcenia, w tym pominięcia, uznaje się za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdania finansowego podjęte na podstawie sprawozdania finansowego.
<b>Okoliczności towarzyszące</b>	Oceny dotyczące istotności dokonywane są w świetle towarzyszących okoliczności i ma na nie wpływ wielkość i charakter zniekształcenia lub połączeniu obu.
<b>Wspólne potrzeby użytkowników</b>	Osądy dotyczące kwestii, które są istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego opierają się na rozważeniu wspólnych potrzeb użytkowników traktowanych jako grupa w zakresie informacji finansowych. Możliwy wpływ zniekształceń na ściśle określonych, pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą znacznie się różnić, nie jest brany pod uwagę.

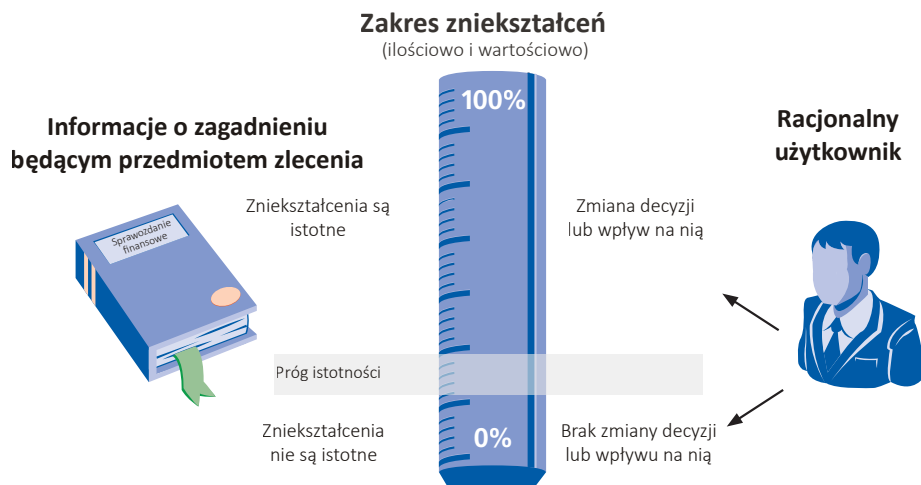
Biegły rewident określa istotność na podstawie swojego postrzegania potrzeb użytkowników. Stosując zawodowy osąd, uzasadnione jest, aby biegły rewident założył, że użytkownicy sprawozdania finansowego:

- posiadają **dostateczną wiedzę** z zakresu gospodarki, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują chęć zapoznania się z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym z należytą starannością,
- **rozumieją**, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane i zbadane z zastosowaniem poziomów istotności,
- **rozpoznają występowanie nieodłącznej niepewności** nierozzerwalnie związanej z pomiarami kwot opartych na zastosowaniu oszacowań, osądów i przewidywań przyszłych zdarzeń, oraz
- podejmują **racjonalne decyzje gospodarcze** na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych.

## 7.3 Charakter zniekształceń

Zniekształcenia mogą wynikać z wielu przyczyn i mogą opierać się na:

- wielkości – kwota pieniężna, której dotyczą (ilościowo),
- charakterze pozycji (jakościowo), oraz
- okolicznościach towarzyszących wystąpieniu.



Ilustracja 7.3-2

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

Istotność nie jest liczbą bezwzględną. Stanowi ona obszar pomiędzy tym, co z dużym prawdopodobieństwem jest mało istotne, a tym, co jest bardzo istotne. W konsekwencji ocena tego, co jest istotne, zawsze jest kwestią zawodowego osądu.

**Uwaga:** Od biegłych rewidentów wymaga się, aby podczas badania sumowali zniekształcenia poza tymi, które w sposób oczywisty są błahe. Określenie „w sposób oczywisty błahe” nie jest synonimem słowa „nieistotny”. Sprawy błahe są w oczywisty sposób nieistotne bez względu na to, czy traktowane są osobno, czy łącznie oraz czy ocenia się je na podstawie kryteriów wielkości, rodzaju lub okoliczności.

### Czynniki jakościowe

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

Rozważając, czy zniekształcenia w ujawnieniach jakościowych mogą być istotne, biegły rewident może rozważyć odpowiednie czynniki, takie jak:

Ilustracja 7.3-3

Czynnik	Przykłady
<b>Charakter transakcji w danym okresie sprawozdawczym</b>	Liczba transakcji z podmiotami powiązаныmi może mieć duże znaczenie dla użytkownika sprawozdania finansowego.
<b>Liczne drobne zniekształcenia</b>	Serie pojedynczych, nieistotnych pozycji mogą stać się istotne, gdy się je zsumuje.

Czynnik	Przykłady
<b>Sytuacja jednostki</b>	Przykłady mogą obejmować: <ul style="list-style-type: none"> <li>• znaczące połączenie jednostek lub znacząca sprzedaż udziałów w danym okresie sprawozdawczym,</li> <li>• kowenanty dotyczące płynności i kowenanty kredytowe, gdy jednostka znajduje się w trudnej sytuacji finansowej, lub</li> <li>• zdarzenia lub okoliczności, które doprowadziły do ujęcia straty z tytułu utraty wartości.</li> </ul>
<b>Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej</b>	Nowy standard sprawozdawczości finansowej może wymagać nowych ujawnień jakościowych, które są istotne dla jednostki.
<b>Charakter jednostki</b>	Niektóre ujawnienia wynikające z charakteru jednostki mogą być ważne dla użytkowników sprawozdania finansowego. Przykładem może być ujawnienie w sprawozdaniu finansowym ryzyka płynności w odniesieniu do instytucji finansowej.

## 7.4. Istotność i ryzyko badania

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

Ryzyko badania to możliwość wyrażenia przez biegłego rewidenta niewłaściwej opinii z badania sprawozdania finansowego, które jest istotnie zniekształcone.

Ilustracja 7.4-1

Elementy ryzyka badania	
<b>Ryzyko istotnego zniekształcenia (RIZ)</b>	Ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed rozpoczęciem jakichkolwiek prac związanych z badaniem. Ryzyka te są rozpatrywane na poziomie sprawozdania finansowego (często rozległe ryzyka mające wpływ na wiele stwierdzeń) i na poziomie stwierdzeń, który odnosi się do grup transakcji, sald kont i ujawnień. RIZ jest połączeniem ryzyka nieodłącznego (RN) i ryzyka kontroli (RK), które mogą być przedstawione w postaci: $RN \times RK = RIZ$
<b>Ryzyko przeoczenia</b>	Jest to ryzyko, że biegły rewident nie wykryje zniekształcenia występującego w stwierdzeniu, które może być istotne. Ryzyko przeoczenia (RP) ogranicza się poprzez: <ul style="list-style-type: none"> <li>• prawidłowe zaplanowanie badania,</li> <li>• przeprowadzenie procedur badania będących reakcją na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia,</li> <li>• właściwą alokację pracowników,</li> <li>• stosowanie zawodowego sceptycyzmu, oraz</li> <li>• nadzór i kontrola przeprowadzonych prac związanych z badaniem.</li> </ul> Ryzyka przeoczenia nigdy nie da się obniżyć do zera ze względu na nieodłączne ograniczenia przeprowadzonych procedur, niezbędne osądy ludzkie (zawodowe) i charakter badanych dowodów.

Ryzyko badania może być opisane w następujący sposób:

$$RB = RIZ \times RP$$

Istotność i ryzyko badania są brane pod uwagę w badaniu podczas:

- identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia,
- określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania,
- określeniu korekt istotności (zarówno ogólnej jak i wykonawczej) po uzyskaniu w trakcie przeprowadzania badania nowych informacji, które spowodowałyby, że biegły rewident początkowo określiłby inną kwotę (lub kwoty),
- oceny wpływu nieskorygowanych zniekształceń, dotyczących sprawozdania finansowego, jeżeli takie występują oraz formułowaniu opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Korzystając z prostej analogii skoku wzwyż w lekkiej atletyce, istotność byłaby odpowiednikiem wysokości, jaką zawodnik musi przeskoczyć. Ryzyko badania jest równoważne poziomowi trudności wpisanemu w skok na danej





Ilustracja 7.5-2

<b>Istotność ogólna</b>	Istotność ogólna dla sprawozdania finansowego jako całości. Opiera się na przewidywaniu, co może wpływać na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Może się ona zmieniać podczas badania, jeżeli biegły rewident uzyskał informacje, które spowodowałyby, że początkowo ustalili inną kwotę (lub kwoty).
<b>Ogólna istotność wykonawcza</b>	Istotność wykonawcza jest wyznaczana na niższym poziomie niż istotność ogólna. Istotność wykonawcza pozwala biegłemu rewidentowi reagować na określone oszacowania ryzyka (bez zmiany istotności ogólnej) i ograniczyć do akceptowalnego niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łącznie nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność ogólną. Istotność wykonawcza może być zmieniona na podstawie wyników badania (tak jak, kiedy było korygowane oszacowanie).
<b>Istotność szczegółowa</b>	Istotność szczegółowa jest wyznaczana dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, dla których przewiduje się, że zniekształcenia w kwotach mniejszych niż istotność ogólna mogą wpływać na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego.
<b>Szczegółowa istotność wykonawcza</b>	Szczegółowa istotność wykonawcza jest tym samym pojęciem co istotność wykonawcza z tym wyjątkiem, że ustala się ją w odniesieniu do istotności szczegółowej, nie zaś w odniesieniu do istotności ogólnej.

### Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości

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

Ustalona kwota istotności ogólnej staje się jednym z czynników oceny ostatecznego sukcesu lub niepowodzenia badania. Załóżmy na przykład, że istotność ogólna była ustalona na poziomie 20 000€. Jeżeli, jako rezultat wykonanych procedur badania:

- nie zostały zidentyfikowane zniekształcenia – zostanie wydana opinia niezmodyfikowana.
- Zostało zidentyfikowanych kilka drobnych (nieistotnych) nieskorygowanych zniekształceń – zostanie wydana opinia niezmodyfikowana.
- Stwierdzono istotne zniekształcenia przekraczające istotność (ponad 20 000€), a kierownik jednostki nie chciał dokonać niezbędnych korekt do sprawozdania finansowego – należy wtedy wydać opinię z zastrzeżeniem lub też opinię negatywną.
- W sprawozdaniu finansowym występują nieskorygowane błędy powyżej istotności (ponad 20 000€), ale nie zostały one wykryte przez biegłego rewidenta – może wtedy zostać nieprawidłowo wydana opinia bez zastrzeżeń.

Wytyczne dotyczące wykorzystania istotności przy ocenie uzyskanych dowodów badania można znaleźć w tomie 2, w rozdziale 21.

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

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

- zagwarantowaniem użytkownikom sprawozdania finansowego, że w sprawozdaniu finansowym zostaną zidentyfikowane przez biegłego rewidenta również te mniejsze zniekształcenia (niż jest to rzeczywiście konieczne), oraz

- koniecznością wykonania dodatkowej pracy, która ma zapewnić obniżenie ryzyka badania do niskiego akceptowalnego poziomu.

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

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

### **Istotność wykonawcza**

Istotność wykonawcza jest narzędziem badania. Pozwala ona biegłemu rewidentowi w reakcji na ryzyka zniekształcenia w saldach kont, grupach transakcji i ujawnieniach bez konieczności zmiany istotności ogólnej.

Kwoty ustalone dla istotności wykonawczej są zawsze niższe (w oparciu o zawodowy osąd) od kwoty istotności wyznaczonej dla sprawozdania finansowego jako całości. Niższa(e) kwota(y) zapewnia(ją) bufor bezpieczeństwa pomiędzy istotnością służącą do określenia charakteru i zakresu próbkowania (w oparciu o istotność wykonawczą), a kwotą istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (istotność ogólna).

Ustalenie właściwej kwoty dla istotności wykonawczej zagwarantuje, że praca zostanie wykonana w odpowiednim wymiarze. Im niższa kwota, tym konieczny będzie większy nakład pracy. Przykładowo jeżeli istotność ogólna wynosi 20 000€, a procedury badania były zaplanowane tak, aby wykryć wszystkie błędy powyżej poziomu 20 000€, zachodzi prawdopodobieństwo, że błąd na poziomie np. 8 000€ nie zostanie wykryty. Jeżeli istnieją trzy takie błędy, na łączną sumę 24 000€, sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone. Gdyby natomiast istotność wykonawcza została wyznaczona na poziomie 12 000€, byłoby bardziej prawdopodobne, że przynajmniej jeden lub wszystkie błędy w kwocie 8 000€ zostałyby wykryte. Jeżeli tylko jeden z tych trzech błędów zostanie zidentyfikowany i skorygowany, pozostająca kwota zniekształcenia w wysokości 16 000€ może być niższa od istotności ogólnej i sprawozdanie finansowe jako całość nie byłoby istotnie zniekształcone.

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

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

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

Istotność wykonawcza jako całość lub dla pojedynczych sald, transakcji i ujawnień może być zmieniona w dowolnym czasie w trakcie badania (bez wpływu na istotność ogólną) w celu uwzględnienia zmian oszacowania ryzyka, ustaleń badania i nowo pozyskanych informacji.

Na zakończenie badania, istotność ogólna może być wykorzystana podczas oceny wpływu zidentyfikowanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym i określeniu poprawności opinii wyrażonej w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Patrz na dalsze wytyczne znajdujące się w tomie 2, w rozdziale 21).

#### **UWAGA**

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

### **Istotność szczegółowa**

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

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

Biegły rewident powinien rozważyć istnienie powyższych kwestii dla jednej lub większej ilości określonych transakcji, sald kont lub ujawnień. Biegły rewident może także uznać za pożyteczne uzyskanie zrozumienia poglądów i oczekiwań kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór.

Tak jak próg dla istotności wykonawczej ustala się niżej niż dla istotności ogólnej, tak samo biegły rewident powinien ustalić kwotę dla szczegółowej istotności wykonawczej na poziomie niższym niż dla istotności szczegółowej.

## 7.6 Dokumentacja istotności

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
320.14	<p>Biegły rewident obejmuje dokumentacją badania następujące kwoty oraz czynniki uwzględnione przy ich wyznaczaniu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) istotność dla sprawozdania finansowego jako całości,</li> <li>(b) jeśli to właściwe, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień,</li> <li>(c) istotność wykonawczą, oraz</li> <li>(d) jakiegokolwiek zmiany pkt. (a)-(c) dokonane w ciągu badania.</li> </ul>

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

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

Dokumentacja może obejmować:

1. użytkowników sprawozdania finansowego,
2. czynniki zastosowane podczas wyznaczania:
  - istotności dla sprawozdania finansowego jako całości oraz, jeśli ma to zastosowanie, poziomu lub poziomów istotności dla szczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień,
  - istotność wykonawczą, oraz
3. wszystkie zmiany istotności zawarte powyżej w punkcie 2 podczas postępu badania.

## 7.7 Weryfikacja istotności

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
320.12	<p>Biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień), w przypadku uzyskania podczas badania informacji, które spowodowałyby wyznaczenie przez niego na początku innej kwoty (lub kwot). (Zob. par. A14)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
320.13	Jeśli biegły rewident dochodzi do wniosku, że właściwa była niższa istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz gdy ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) niż początkowo wyznaczono to ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wykonawczej oraz czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.

Przystępując do wykonania zlecenia, biegły rewident określa istotność ogólną w odniesieniu do użytkowników sprawozdania finansowego oraz istotność wykonawczą, aby zaplanować rodzaj i zakres procedur badania.

W trakcie pracy mogą pojawić się nowe informacje, które skutkowałyby zastosowaniem innej kwoty w odniesieniu do istotności ogólnej, gdyby były znane wcześniej. Może to wynikać z następujących kwestii:

- decyzji o zbyciu ważnej części przedsiębiorstwa jednostki lub nabyciu nowej części,
- istotnych rozbieżności pomiędzy rzeczywistymi wynikami finansowymi a przewidywanymi wynikami finansowymi na koniec okresu sprawozdawczego. Może to obejmować rentowność, przychody, koszty, aktywa i zobowiązania oraz
- zmiany w tym, jak biegły rewident rozumie jednostkę i jej działalność, wskutek przeprowadzenia dalszych procedur badania.

W przypadku uzyskania nowych informacji biegły rewident ma obowiązek rozważyć możliwość zmiany istotności ogólnej. Powinien on również rozważyć potrzebę weryfikacji istotności wykonawczej oraz wpływ zmiany na rodzaj i zakres procedur wymaganych w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

# 8

## PROCEDURY OSZACOWANIA RYZYKA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Rodzaj i zastosowanie procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta w celu zidentyfikowania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia.	240, 315 (zmieniony)

Trzy rodzaje procedur oszacowania ryzyka wymagane przez MSB 315 (zmieniony) zilustrowano poniżej.

Ilustracja 8.0-1



Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.5	Biegły rewident przeprowadza procedury oszacowania ryzyka, aby uzyskać podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzenia. Procedury oszacowania ryzyka same w sobie nie zapewniają jednak wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których można oprzeć opinię z badania. (Zob. par. A1–A5)
315.6	Procedury oszacowania ryzyka obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zapytania do kierownika jednostki, odpowiednich osób w funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli funkcja taka istnieje) oraz innych osób w jednostce, które mogą według osądu biegłego rewidenta posiadać informacje, które prawdopodobnie pomogą w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, (zob. par. A6–A13)</li> <li>(b) Procedury analityczne, (zob. par. A14–A17)</li> <li>(c) obserwacje i inspekcje. (Zob. par. A18)</li> </ul>
315.11	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) stosownych czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, (zob. par. A25–A30)</li> <li>(b) charakterystyki jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) jej działalności,</li> <li>(ii) jej struktury właścicielskiej i nadzoru,</li> <li>(iii) rodzajów inwestycji, które jednostka dokonuje i planuje dokonać, w tym inwestycji w jednostkach specjalnego przeznaczenia, oraz</li> <li>(iv) struktury jednostki i sposobu jej finansowania, aby umożliwić biegłemu rewidentowi zrozumienie grup transakcji, sald kont i ujawnień, oczekiwanych w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A31–A35)</li> </ul> </li> <li>(c) dokonanego przez jednostkę doboru i sposobu zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, w tym przyczyn ich zmian. Biegły rewident ocenia, czy zasady (polityki) rachunkowości jednostki są odpowiednie dla prowadzonej przez nią działalności oraz spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami (politykami) rachunkowości stosowanymi w odpowiedniej branży, (zob. par. A36)</li> <li>(d) celów i strategii jednostki oraz tych związanych z nimi ryzyk działalności gospodarczych, które mogą skutkować ryzykami istotnego zniekształcenia, (zob. par. A37–A43)</li> <li>(e) sposobu pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. (Zob. par. A44–A49)</li> </ul>
315.12	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania. Chociaż większość kontroli stosownych dla badania prawdopodobnie dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania. Ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest stosowna dla badania, należy do zawodowego osądu biegłego rewidenta. (Zob. par. A50–A73)

## 8.1 Przegląd

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

## 8.2 Dowody badania

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

### Wymagane procedury

Biegły rewident stosuje zawodowy osąd przy określaniu procedur oszacowania ryzyka, które mają zostać przeprowadzone oraz wymaganego zakresu i stopnia zrozumienia jednostki. W pierwszym roku, w którym biegły rewident przeprowadza badanie jednostki, prace niezbędne do uzyskania i udokumentowania tych informacji będą często wymagały znacznej ilości czasu. Jeśli jednak informacje uzyskane są dobrze udokumentowane w pierwszym

roku, czas wymagany do aktualizacji informacji w kolejnych latach powinien być znacznie krótszy niż wymagany w pierwszym roku.

Biegły rewident musi wykonać procedury oszacowania ryzyka wystarczające do identyfikacji czynników ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa, które mogą powodować istotne zniekształcenia. Obejmują one analizę wszystkich zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Wymagany zakres i stopień zrozumienia jednostki przedstawiono w paragrafie 11 i 12 MSB 315 (zmienionym) (przytoczonych powyżej). Stopień ogólnego zrozumienia jednostki przez biegłego rewidenta będzie mniejszy niż stopień zrozumienia jednostki jakie posiada kierownik jednostki zarządzający jednostką.

#### **UWAGA**

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

#### **MSB 240.16 Oszustwa w badaniu sprawozdania finansowego**

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

#### **MSB 540.8 Badanie szacunków księgowych**

Podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka i powiązanych działań w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, zgodnie z MSB 315 (zmienionym), biegły rewident uzyskuje zrozumienie poniższych kwestii w celu uzyskania podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z szacunkami księgowymi:

- (a) wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych, w tym powiązanych ujawnień,
- (b) sposób, w jaki kierownictwo identyfikuje takie transakcje, zdarzenia i warunki, które mogą powodować konieczność ujęcia lub ujawnienia szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym. W trakcie uzyskiwania tego zrozumienia, biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania na temat zmian w warunkach, które mogą prowadzić do powstania nowych lub potrzeby przeglądu istniejących szacunków księgowych,
- (c) sposób, w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowe oraz zrozumienie danych, na których są one oparte, w tym:
  - (i) metodę, w tym, gdzie ma to zastosowanie model zastosowany do ustalenia szacunku księgowego,
  - (ii) stosowne kontrole,
  - (iii) czy kierownictwo korzystało z eksperta,
  - (iv) założenia stanowiące podstawę szacunków księgowych,
  - (v) czy w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym nastąpiła lub powinna nastąpić zmiana metod ustalania szacunków księgowych, a jeśli tak, to jaka była tego przyczyna, oraz
  - (vi) czy kierownictwo oszacowało, a jeśli tak, to w jaki sposób, wpływ niepewności oszacowania.

#### **MSB 550.11 Strony powiązane**

W ramach części procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności, których przeprowadzenia w trakcie badania wymagają od biegłego rewidenta MSB 315 (zmieniony) i MSB 240, biegły rewident przeprowadza procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12-17 (MSB 550), w celu uzyskania informacji odpowiednich dla zidentyfikowania ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi.

#### **MSB 570.10 (Zmieniony) Kontynuacja działalności**

Przy przeprowadzaniu procedur oszacowania ryzyka wymaganych przez MSB 315 (zmieniony) biegły rewident rozpatruje, czy występują zdarzenia lub warunki mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

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

### **8.3 Trzy procedury oszacowania ryzyka**

Każda z tych trzech procedur oszacowania ryzyka powinna zostać przeprowadzona podczas badania, jednak niekoniecznie dla każdego aspektu wymaganego zrozumienia. W wielu sytuacjach wyniki przeprowadzenia jednego rodzaju procedury mogą prowadzić do wykonania kolejnej. Na przykład w wyniku rozmowy z kierownikiem



sprzedaży może zostać zidentyfikowana niestandardowa, ale znacząca transakcja sprzedaży. Po tym można by przeprowadzić kontrolę faktycznej umowy sprzedaży i analizę wpływu na marżę sprzedaży. Ewentualne wnioski z przeprowadzonych procedur analitycznych dotyczących wstępnych wyników z działalności operacyjnej mogą spowodować skierowanie zapytań do kierownictwa. Odpowiedzi na te zapytania mogą prowadzić do przeprowadzenia inspekcji pewnych dokumentów lub do obserwacji niektórych działań.

Charakter i zastosowanie tych trzech procedur opisano poniżej.

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

### Zapytania kierowane do kierownika jednostki i innych osób

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
240.17	Biegły rewident kieruje do kierownika jednostki zapytania dotyczące: <ol style="list-style-type: none"> <li>dokonanego przez kierownika jednostki oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem, w tym rodzaju, zakresu i częstotliwości dokonywania takich oszacowań, (zob. par. A12–A13)</li> <li>stosowanego przez kierownika jednostki procesu identyfikowania i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce, w tym na specyficzne ryzyka oszustwa zidentyfikowane przez kierownika jednostki, na które zwrócono jego uwagę, lub grupy transakcji, salda kont albo ujawnienia, których może dotyczyć ryzyko oszustwa, (zob. par. A14)</li> <li>przekazania przez kierownika jednostki, o ile miało ono miejsce, osobom sprawującym nadzór informacji dotyczących procesu identyfikacji i reagowania na ryzyko oszustwa w jednostce, oraz</li> <li>przekazania przez kierownika jednostki, o ile miało ono miejsce, pracownikom informacji na temat jego poglądów dotyczących praktyk gospodarczych oraz etycznego zachowania.</li> </ol>
240.18	Biegły rewident kieruje zapytania do kierownika jednostki, i jeśli to konieczne, do innych osób w jednostce, aby ustalić, czy posiadają one wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemych oszustw dotyczących jednostki. (Zob. par. A15–A17)
240.20	Jeśli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, biegły rewident uzyskuje zrozumienie, w jaki sposób osoby te nadzorują proces identyfikowania i reagowania przez kierownika jednostki na ryzyka oszustwa w jednostce oraz kontrolę wewnętrzną ustanowioną przez kierownika jednostki w celu ograniczenia tych ryzyk. (Zob. par. A19–A21)
240.21	Jeśli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, biegły rewident kieruje zapytania do osób sprawujących nadzór, aby ustalić, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemych oszustw dotyczących jednostki. Zapytania te są kierowane w części po to, aby potwierdzić odpowiedzi uzyskane od kierownika jednostki.

Biegły rewident zadaje pytania w połączeniu z innymi procedurami oszacowania ryzyka pomagającymi w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia. Pytania koncentrują się na uzyskaniu zrozumienia każdego z wymaganych aspektów, jak określono w paragrafach 11 i 12 MSB 315 (zmieniony- przytoczony powyżej).

Zazwyczaj większość informacji uzyskanych w wyniku zadawania pytań pochodzi od kierownika jednostki oraz osób odpowiedzialnych za sprawozdawczość finansową. Jednak zapytania skierowane do innych osób w jednostce i pracowników na różnych poziomach mogą zapewnić inną perspektywę i dodatkowe informacje, które mogą być przydatne w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia, a które w innym przypadku można by przeoczyć.

Na przykład, rozmowa z kierownikiem sprzedaży może ujawnić pewne transakcje sprzedaży (pod koniec okresu sprawozdawczego) zostały przeprowadzone w pośpiechu i niezarejestrowane zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami uznawania przychodów.

Obszary zapytań opisano w poniższej tabeli.

Ilustracja 8.4-1

Rozmowa z:	Zapytania dotyczące:
<b>Osobami sprawującymi nadzór (OSN)</b> (jeśli nie zajmują się zarządzaniem jednostką)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Środowiska, w jakim jest sporządzane sprawozdanie finansowe.</li> <li>• Nadzorowania przez kierownika jednostki procesu dotyczącego identyfikowania i reakcji na ryzyko oszustwa lub błędu w jednostce i kontroli wewnętrznej ustanowionej przez kierownika jednostki, aby ograniczać te ryzyka.</li> <li>• Wiedzy o faktycznych, domniemanych lub podejrzewanych oszustwach wpływających na jednostkę.</li> <li>• Rozważenia wzięcia udziału w spotkaniu z osobami sprawującymi nadzór oraz przeczytanie dotychczasowych protokołów z ich posiedzeń.</li> </ul>
<b>Kierownikiem jednostki i osobami odpowiedzialnymi za sprawozdawczość finansową</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oszacowanie przez kierownika jednostki ryzyka, czy sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa lub błędu, w tym rodzaju, zakresu i częstotliwości takich oszacowań.</li> <li>• Sposobu komunikowania się kierownictwa z pracownikami, jeśli w ogóle, w sprawie metod biznesowych i zachowań etycznych.</li> <li>• Kultury jednostki (wartości i etyka).</li> <li>• Stylu działania kierownictwa.</li> <li>• Nierealistycznych planów kierownictwa.</li> <li>• Potencjalnych nadużyć kierownictwa.</li> <li>• Wiedzy na temat oszustw lub podejrzeń o oszustwa,</li> <li>• Sposobu sporządzania oszacowań.</li> <li>• Czy jednostka przestrzega odpowiednich przepisów prawa i regulacji.</li> <li>• Procesu sporządzania i przeglądu sprawozdania finansowego.</li> <li>• Sposobu komunikowania się kierownictwa, jeśli w ogóle, z osobami sprawującymi nadzór.</li> </ul>
<b>Kluczowymi pracownikami</b> (Zakupy, płace, rachunkowość, itp.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trendów w gospodarce i nietypowych zdarzeń.</li> <li>• Inicjowania, przetwarzania oraz rejestrowania złożonych lub nietypowych transakcji.</li> <li>• Zakresu obejścia kontroli przez kierownictwo (np. czy pracownicy byli kiedykolwiek poproszeni o obejście kontroli wewnętrznej?).</li> <li>• Odpowiedniość/stosowanie zasad (polityki) rachunkowości.</li> </ul>
<b>Osobami z działu marketingu lub sprzedaży</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Strategii marketingowych i trendów w sprzedaży.</li> <li>• Motywacji do osiągnięcia wyników sprzedaży.</li> <li>• Ustaleń umownych z klientami.</li> <li>• Zakresu obejścia kontroli przez kierownictwo (np. czy pracownicy byli kiedykolwiek poproszeni o ominięcie kontroli wewnętrznej lub zasad rachunkowości dotyczących uznawania przychodów?).</li> </ul>
<b>Audytorami wewnętrznymi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zakresu prac oraz ich ustaleń i zaleceń.</li> <li>• Identyfikacji i oszacowania możliwego ryzyka istotnego zniekształcenia.</li> <li>• Innych spraw, które mogą mieć wpływ na pracę biegłego rewidenta.</li> <li>• Możliwości wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego w pozyskiwaniu dowodów badania.</li> </ul>

#### UWAGA

Nie należy ograniczać zadawania pytań (zwłaszcza w mniejszych zleceniach badaniach) do właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą i księgowego. Zapytaj innych pracowników (jeśli w ogóle) jednostki (takich jak kierownik sprzedaży, produkcji, czy innych pracowników) o trendy, nietypowe zdarzenia, główne ryzyka działalności gospodarczej, działania kontroli wewnętrznej i ewentualne przypadki obejścia kontroli przez kierownictwo.

Jeżeli w potencjalne oszustwo zaangażowany jest kierownictwo wyższego szczebla lub osoby sprawujące nadzór, skonsultuj się niezwłocznie z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie i rozważ skorzystanie z porady prawnej dotyczącej dalszego postępowania. Informacje te powinny być traktowane jako poufne w celu zagwarantowania właściwego przestrzegania wymogów dotyczących prywatności i poufności Sprawdź również w Kodeksie Etyki dodatkowe wymagania i wytyczne.



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

Procedury analityczne oprócz tego, że są procedurą oszacowania ryzyka, mogą być również wykorzystywane jako dalsze procedury badania w:

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

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

Czynności związane z przeprowadzeniem procedur analitycznych przedstawiono na ilustracji poniżej.

Ilustracja 8.5-1

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

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

- Zidentyfikować ryzyko istotnego zniekształcenia dla stwierdzeń zawartych w istotnych pozycjach sprawozdania finansowego, oraz
- Pomóc w projektowaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

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



Obserwacja i inspekcja:

- potwierdza zapytania adresowane do kierownictwa i innych osób w jednostce, oraz
- dostarcza informacji o jednostce i jej otoczeniu.

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

Ilustracja 8.6-1

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

## 8.7 **Model i wdrożenie kontroli wewnętrznej**

Procedury oszacowania ryzyka obejmują również procedury związane z oceną modelu i wdrożenia odpowiednich kontroli wewnętrznych, Procedury te są opisane bardziej szczegółowo w tomie 2, w rozdziale 11.

## 8.8 **Inne źródła informacji dotyczących ryzyka**

W celu oszacowania ryzyka biegły rewident może wykorzystać inne przeprowadzone procedury. Niektóre typowe przykłady takich procedur przedstawiono na poniższej ilustracji.

Ilustracja 8.8-1

Źródło	Opis
<b>Akceptacja lub kontynuacja klienta</b>	Odpowiednie informacje uzyskane podczas przeprowadzania wstępnych procedur.
<b>Poprzednie prace</b>	Odpowiednie doświadczenie zdobyte we wcześniejszych zleceniach i innych rodzajach zleceń wykonanych dla jednostki. Mogą one obejmować: <ul style="list-style-type: none"> <li>• obszary zainteresowania w poprzednich badaniach,</li> <li>• słabości kontroli wewnętrznej,</li> <li>• zmiany w strukturze organizacyjnej, procesach gospodarczych i systemach kontroli wewnętrznej, oraz</li> <li>• poprzednie zniekształcenia oraz, czy były skorygowane w odpowiednim czasie.</li> </ul>
<b>Informacje zewnętrzne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zapytania skierowane do zewnętrznych radców prawnych lub specjalistów do spraw wyceny,</li> <li>• przegląd raportów sporządzanych dla banków i agencji ratingowych,</li> <li>• informacje o branży i stanie gospodarki uzyskane z Internetu, czasopism branżowych i ekonomicznych oraz prawnych i finansowych publikacji.</li> </ul>
<b>Dyskusje zespołu wykonującego badanie</b>	Wyniki dyskusji zespołu (w tym partnera) na temat podatności sprawozdania finansowego jednostki (w tym ujawnień) na wystąpienie istotnego zniekształcenia, w tym oszustw.

## 8.9 Określone procedury oszacowania ryzyka

Poniższa tabela zawiera wykaz MSB obejmujących określone procedury oszacowania ryzyka, które należy przeprowadzić podczas każdego badania, jeżeli ma to zastosowanie.

Ilustracja 8.9-1

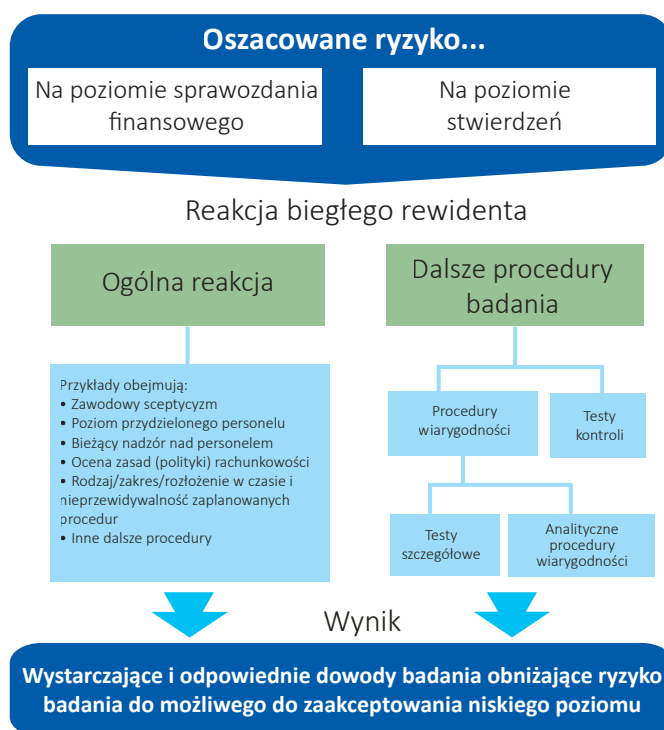
MSB	Tytuł
240	Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw
250 (Zmieniony)	Rozważenie prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego
315 (Zmieniony)	Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia
320	Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania
540	Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej, i powiązanych ujawnień
550	Strony powiązane
560	Późniejsze zdarzenia
600	Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)

# 9

## REAKCJA NA OSZACOWANE RYZYKO

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Zaprojektowanie i wdrożenie odpowiedniej reakcji na oszacowane ryzyko	240, 300, 330, 500

Ilustracja 9.0-1



Nr paragrafu	Cele MSB
330.	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i wdrożeniu właściwych reakcji na te ryzyka.
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
300.9	Biegły rewident opracowuje plan badania, który obejmuje opis: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka, zgodnie z MSB 315 (zmienionym),</li> <li>(b) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330,</li> <li>(c) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSB. (Zob. par. A12–A14 )</li> </ul>
330.7	Projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozważa powody uzasadniające oszacowanie danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia będącego skutkiem cech odnośnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (tj. ryzyko nieodłączne), oraz</li> <li>(ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględni stosowne kontrole (tj. ryzyko kontroli), a zatem, czy wymaga się od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania przy ustalaniu, czy kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli), oraz (zob. par. A9–A18)</li> </ul> </li> <li>(b) uzyskuje bardziej przekonujące dowody badania, im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A19)</li> </ul>
500.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Zob. par. A1–A25)

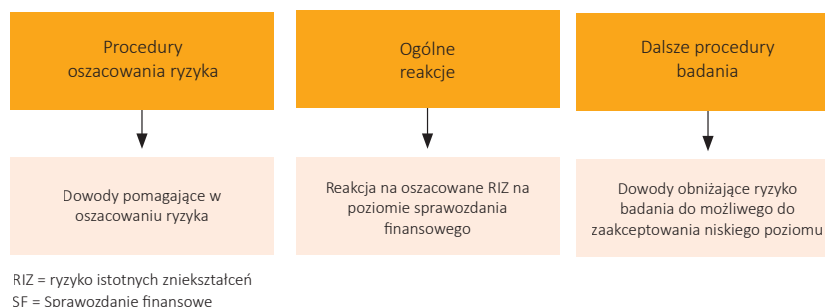
## 9.1 Przegląd

Procedury oszacowania ryzyka (patrz tom 1, rozdział 8 niniejszego Przewodnika) są projektowane w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzeń dla istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Dalsze procedury badania (patrz tom 1, rozdział 10 niniejszego Przewodnika) są projektowane jako reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Ich celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania w celu obniżenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

Poniżej przedstawiono trzy główne kategorie procedur badania.

Ilustracja 9.1-1



Oszacowane ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mają rozległy charakter i wymagają ogólnej reakcji, takiej jak określenie doświadczenia osób wyznaczonych do wykonywania pracy, poziomu wymaganego nadzoru i innych wymaganych modyfikacji rodzaju i zakresu zaplanowanych procedur badania.

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

Projekt dalszych procedur badania będzie zależał od:

- wyników przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka i wyników oszacowania ryzyka na poziomie stwierdzeń, oraz
- ogólnych reakcji opracowanych przez biegłego rewidenta w odniesieniu do oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego.

## 9.2 Ogólne reakcje na ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.5	Biegły rewident projektuje ogólne reakcje i wdraża je odpowiednio do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A1–A3)

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

MSB 240 i 330 przedstawiają niektóre ogólne reakcje na zidentyfikowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego. Niektóre przykłady przedstawiono poniżej.

Ilustracja 9.2-1

Możliwa ogólna reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego	
<b>Zarządzanie zleceniem</b>	<p>Podkreśl potrzebę zachowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący badanie.</p> <p>Przydziel bardziej doświadczonych pracowników lub osoby posiadające specjalistyczne umiejętności, takie jak kryminalistyczne, wyceny i specjalistów IT.</p> <p>Zapewnij większy nadzór nad personelem podczas wykonywanych przez nich prac.</p> <p>Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, rozważ, czy nie można wykorzystać jej pracy w celu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• uzyskania dowodów badania, lub</li> <li>• zapewnienia biegłemu rewidentowi bezpośredniej pomocy w uzyskaniu dowodów badania.</li> </ul>
<b>Uwzględnienie nieprzewidywalności w wyborze dalszych procedur badania</b>	<p>Uwzględnij element nieprzewidywalności przy wyborze rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania, które mają być przeprowadzone. To jest szczególnie ważne w odniesieniu do ryzyka oszustwa, ponieważ osoby w jednostce mogą być zaznajomione ze zwykle przeprowadzanymi procedurami badania i dlatego będą w stanie lepiej ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową.</p> <p>Nieprzewidywalność może być osiągnięta poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• przeprowadzenie procedur wiarygodności na wybranych saldach kont i stwierdzeniach, w innej sytuacji nietestowanych ze względu na ich istotność czy ryzyko,</li> <li>• skorygowanie rozłożenia w czasie procedur badania w stosunku do innego przewidywanego czasu,</li> <li>• zastosowanie różnych metod próbkowania, oraz</li> <li>• przeprowadzenie procedur badania w różnych lokalizacjach lub lokalizacjach bez zapowiedzi (tak jak inwentaryzacja zapasów).</li> </ul>



### Możliwa ogólna reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego

<p><b>Popraw zaplanowane procedury badania</b></p>	<p>Dokonaj zmian w rodzaju, rozłożeniu w czasie i zakresie procedur badania; Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• wykonaj procedury wiarygodności na koniec okresu sprawozdawczego zamiast w okresie śródrocznym,</li> <li>• dokonaj fizycznej obserwacji lub sprawdzenia niektórych aktywów,</li> <li>• wykonaj dodatkowy przegląd zapisów na koncie zapasów w celu zidentyfikowania nietypowych pozycji, nieoczekiwanych kwot i innych pozycji podczas przeprowadzania procedur,</li> <li>• wykonaj dodatkową ocenę realności oszacowań kierownictwa oraz leżących u ich podstaw osądów i założeń,</li> <li>• zwiększ rozmiar próby lub wykonaj analityczne procedury na bardziej szczegółowym poziomie,</li> <li>• użyj wspomaganych komputerowo technik badania (WKTB) do:             <ul style="list-style-type: none"> <li>– zebrania większej ilości dowodów badania o danych zawartych w znaczących kontach lub elektronicznych transakcjach,</li> <li>– wykonania bardziej rozległych badań szczegółowych elektronicznych transakcji i plików księgowych</li> <li>– wybrania próby transakcji z kluczowych plików elektronicznych,</li> <li>– posortowania transakcji o określonych cechach, oraz</li> <li>– zbadania całej populacji zamiast próby,</li> </ul> </li> <li>• zwrócić się o dodatkowe informacje zawarte w potwierdzeniach zewnętrznych, na przykład w celu potwierdzenia należności biegły rewident mógłby poprosić o potwierdzenie szczegółów umowy sprzedaży, w tym jej daty, ewentualnego prawa do zwrotu i warunków dostawy, oraz</li> <li>• zmień rodzaj i zakres procedur badania w celu uzyskania większej ilości dowodów badania wiarygodności.</li> </ul>
<p><b>Zmiany podejścia do badania</b></p>	<p>Rozważ zrozumienie uzyskane w zakresie środowiska kontroli.</p> <p>Jeżeli środowisko kontroli jest skuteczne, to biegły rewident może mieć większe zaufanie do kontroli wewnętrznej i polegać na dowodach badania wygenerowanych wewnątrz jednostki. Może to oznaczać:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• więcej pracy przeprowadzonej w okresie śródrocznym zamiast na koniec okresu sprawozdawczego, oraz</li> <li>• podejście wykorzystujące testy kontroli, jak również testy wiarygodności (podejście połączone).</li> </ul> <p>Jeżeli środowisko kontroli jest słabe, może to skutkować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• przeprowadzeniem większej ilości procedur badania na koniec okresu, a nie w okresie śródrocznym,</li> <li>• uzyskaniem większej ilości obszerniejszych dowodów badania z testów wiarygodności, oraz</li> <li>• zwiększeniem ilości lokalizacji, które należy objąć zakresem badania.</li> </ul>
<p><b>Przegląd zasad (polityk) rachunkowości używanych przez jednostkę</b></p>	<p>Oceń, czy wybór i stosowanie zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę, szczególnie te, które z subiektywnymi pomiarami i złożonymi transakcjami mogą wskazywać na oszukańczą sprawozdawczość finansową wynikającą z chęci osiągnięcia przez kierownictwo zysków.</p>

#### UWAGI

##### Rozłożenie w czasie

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

##### Dokumentacja

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
240.26	Identyfikując i szacując ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident, w oparciu o założenie, że ryzyka oszustwa wiążą się z ujmowaniem przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji związanych z przychodami lub stwierdzeń mogą stanowić podstawę takich ryzyk. Paragraf 47 określa wymogi co do dokumentacji, w oparciu o którą biegły rewident stwierdza, że założenie to nie ma zastosowania w warunkach danego zlecenia, a tym samym, nie identyfikuje ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A28–A30)
240.32	Niezależnie od oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyk obejścia kontroli przez kierownika jednostki, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, aby: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) sprawdzić odpowiedniość zapisów dziennika dokonanych w księdze głównej oraz innych korekt wprowadzonych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Projektując i przeprowadzając procedury badania dla takich testów, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) kieruje zapytania do osób uczestniczących w procesie sprawozdawczości finansowej dotyczące nieodpowiednich lub nietypowych działań związanych z przetwarzaniem zapisów dziennika i innych korekt,</li> <li>(ii) wybiera zapisy dziennika i inne korekty wprowadzone na zakończenie okresu sprawozdawczego, oraz</li> <li>(iii) rozważa potrzebę sprawdzenia zapisów księgowych i innych korekt dokonanych w ciągu okresu sprawozdawczego, (zob. par. A41–A44)</li> </ul> </li> <li>(b) dokonać przeglądu szacunków księgowych pod kątem ich stroniczości oraz ocenić, czy okoliczności będące źródłem stroniczości, o ile mają miejsce, stanowią ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Dokonując takiego przeglądu, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) rozważa, czy osądy i decyzje kierownika jednostki w trakcie ustalania szacunków księgowych ujętych w sprawozdaniu finansowym, mimo iż z osobna wydają się racjonalne, wskazują na możliwą stroniczość części kierownictwa jednostki, która może być źródłem ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Jeśli tak, biegły rewident dokonuje ponownej łącznej oceny wszystkich szacunków księgowych, oraz</li> <li>(ii) przeprowadza retrospektywny przegląd osądów i założeń przyjętych przez kierownika jednostki, które dotyczą znaczących szacunków księgowych odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym za ubiegły rok, (zob. par. A45–A47)</li> </ul> </li> <li>(c) ocenić, czy w przypadku znaczących transakcji niemieszczących się w ramach normalnego toku działalności jednostki, bądź też tych, które z innych względów wydają się być nietypowe w świetle zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta na temat jednostki i jej środowiska oraz w świetle innych informacji uzyskanych w trakcie badania, biegły rewident ocenia, czy uzasadnienie ekonomiczne dla tych transakcji (lub jego brak) sugeruje, że zawarto je w celu realizacji oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub zatajenia faktu zawłaszczenia majątku. (Zob. par. A48)</li> </ul>
240.33	Biegły rewident ustala, czy w celu określenia reakcji na zidentyfikowane ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki, powinien dodatkowo przeprowadzić inne procedury badania, niż szczegółowo wskazane powyżej (tj. wtedy, gdy występują specyficzne dodatkowe ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki, które nie są w części objęte procedurami przeprowadzanymi w celu spełnienia wymogów zawartych w paragrafie 32).

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

Procedury odnoszące się do nadużyć kierownictwa	
<b>Zapisy dziennika</b>	<p>Zidentyfikuj, wybierz i przetestuj zapisy dziennika i inne korekty pod względem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>znajomości procesu sprawozdawczości finansowej jednostki i modelu/wdrożenia kontroli wewnętrznej, oraz</li> <li>mając na uwadze: <ul style="list-style-type: none"> <li>cechy charakterystyczne dla fikcyjnych zapisów dziennika i innych korekt,</li> <li>obecność czynników ryzyka oszustwa związanych z poszczególnymi grupami zapisów dziennika i innymi korektami, oraz</li> <li>zapytania kierowane do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej na temat niewłaściwych lub nietypowych działań.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Szacunki</b>	<p>Dokonaj przeglądu oszacowań związanych z konkretnymi transakcjami i saldami w celu zidentyfikowania możliwych stronniczości ze strony kierownictwa. Dalsze procedury mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ponowne rozważania dotyczące oszacowań rozpatrywanych jako całość,</li> <li>przeprowadzenie retrospektywnego przeglądu osądów i założeń kierownictwa związanego ze znaczącymi szacunkami księgowymi wykazywanymi w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy, oraz</li> <li>określenie, czy łączny efekt prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.</li> </ul>
<b>Znaczące transakcje</b>	<p>Uzyskaj zrozumienie uzasadnienia biznesowego dla znaczących transakcji, które są nietypowe lub wykraczają poza normalny tok działalności. Obejmuje to ocenę czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>kierownictwo kładzie większy nacisk na zastosowanie określonego podejścia księgowego niż na istotę ekonomiczną danej transakcji,</li> <li>ustalenia dotyczące takich transakcji są zbyt złożone,</li> <li>kierownictwo omówiło charakter i sposób rozliczania tych transakcji z osobami sprawującymi nadzór,</li> <li>transakcje, w których uczestniczą wcześniej niezidentyfikowane strony powiązane lub strony, które nie posiadają dostatecznego majątku ani siły finansowej, aby bez pomocy jednostki objętej badaniem zapewnić realizację transakcji,</li> <li>transakcje, w których uczestniczą nieobjęte konsolidacją strony powiązane, w tym jednostki specjalnego przeznaczenia, zostały odpowiednio przejrzane i zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór, oraz</li> <li>istnieje odpowiednia dokumentacja.</li> </ul>
<b>Ujmowanie przychodów</b>	<p>Przeprowadź analityczne procedury wiarygodności. Rozważ użycie wspomaganých komputerowo technik badania w identyfikacji nietypowych lub nieoczekiwanych powiązań lub transakcji związanych z przychodami.</p> <p>Potwierdź z klientami odpowiednie warunki umowy (kryteria akceptacji, warunki dostawy i płatności) i brak zawarcia dodatkowych umów (prawa do zwrotów produktów, gwarantowane kwoty odsprzedaży itp.).</p>
<b>Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym</b>	<p>Przeprowadź procedury służące do oceny, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Dokonując tej oceny, rozważ, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w sposób odpowiednio uwzględniający:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>klasyfikację i opis informacji finansowych oraz leżących u ich podstaw transakcji, zdarzeń i warunków, oraz</li> <li>prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego. Obejmuje to analizę: <ul style="list-style-type: none"> <li>terminologii zastosowanej zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,</li> <li>poziomu szczegółowości,</li> <li>agregacji i dezagregacji kwot, oraz</li> <li>podstaw podanych kwot.</li> </ul> </li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A4–A8)

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

- rozważenia odpowiedniego podejścia do badania, oraz
- zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania. Zobacz tom 1, rozdział 10, który zawiera dokładny opis dalszych procedur badania.

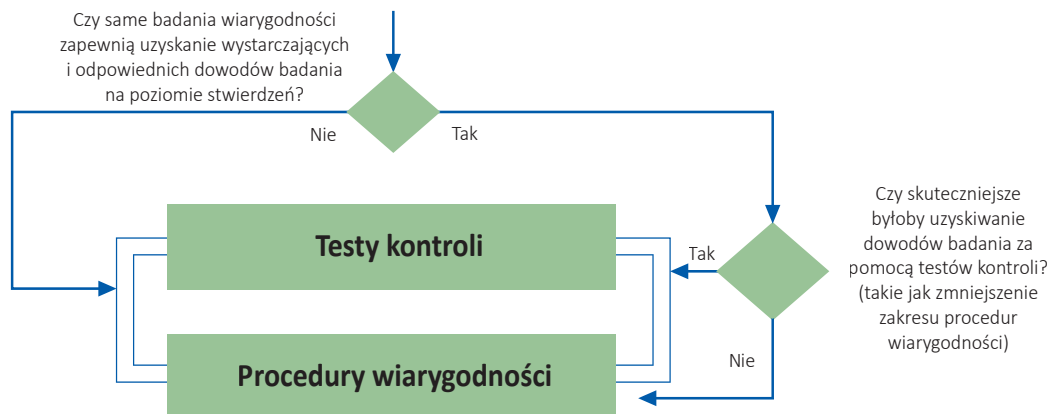
### Odpowiednie podejście do badania

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

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

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

Ilustracja 9.3-1



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

### Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania uwzględniają i są odpowiednie do oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Pokazują one wyraźne związki pomiędzy dalszymi procedurami badania biegłego rewidenta i oszacowaniem ryzyka.

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

- rodzaj i uzasadnienie oszacowanego ryzyka (takie jak ryzyko działalności gospodarczej i oszustwa) na poziomie sprawozdania finansowego i poziomie stwierdzeń,

- istotne salda kont, grupy transakcji lub ujawnienia, które są istotne w sprawozdaniu finansowym,
- potrzebę przeprowadzenia testów kontroli (o ile ona występuje). Zazwyczaj występuje ona, w przypadku, gdy same badania wiarygodności nie mogą zapewnić uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierżeń,
- zrozumienie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli i czynności kontrolnych. W szczególności, wszelkie znaczące kontrole wewnętrzne, które jeśli będą zidentyfikowane, zredukują wystąpienie oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia dla danego stwierżenia, oraz
- rodzaj i zakres szczególnych procedur badania, które mogą być wymagane przez niektóre MSB lub krajowe przepisy i regulacje.

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

Ilustracja 9.3-2

Rozważ	Wpływ na projekt procedur badania
<b>Charakter omawianego stwierżenia</b>	<p>Jaka jest najbardziej odpowiednia procedura badania dotycząca poszczególnego stwierżenia? Weź pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Skuteczność</b> Dowody potwierdzające kompletność sprzedaży, które najlepiej można uzyskać poprzez test kontroli, podczas gdy dowody potwierdzające wycenę zapasów będą najprawdopodobniej uzyskane podczas procedur wiarygodności, oraz</li> <li>• <b>Wiarygodność uzyskanych dowodów</b> Zgromadź bardziej wiarygodne dowody dla stwierżeń. Potwierdzenia sald należności dostarczają lepszych dowodów ich istnienia niż po prostu sprawdzenie faktur, czy też przeprowadzenie pewnych procedur analitycznych.</li> </ul>
<b>Przyczyny oszacowania ryzyka</b>	<p><b>Jakie są podstawowe przyczyny oszacowania ryzyka?</b> Będzie to obejmować cechy obszarów sprawozdania finansowego, zidentyfikowane i oszacowane ryzyko nieodłączne oraz odpowiednią kontrolę wewnętrzną. Jeżeli oszacowane ryzyko wydaje się być niskie, w wyniku odpowiednio zaprojektowanych i wdrożonych kontroli wewnętrznych, testy kontroli mogą być rozpatrywane jako potwierdzenie oszacowanego ryzyka i możliwe ograniczenie zakresu procedur wiarygodności, które w innym przypadku byłyby wymagane.</p>
<b>Oszacowany poziom ryzyka</b>	<p><b>Czy niektóre ryzyka wymagają bardziej wiarygodnych i odpowiednich dowodów badania?</b> W niektórych przypadkach zakres istniejących procedur może wymagać rozszerzenia lub kombinacji różnych rodzajów procedur badania w celu zapewnienia niezbędnej pewności. Na przykład, aby upewnić się, co do istnienia zapasów o wysokiej wartości, można oprócz dodatkowego sprawdzenia dokumentów potwierdzających tę wartość przeprowadzić fizyczną inspekcję.</p>
<b>Źródła wykorzystanych informacji</b>	<p><b>Czy zaplanowane procedury badania wykorzystują informacje niefinansowe generowane przez system informacyjny jednostki? Mogą to być informacje pochodzące zarówno z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, jak i z spoza nich.</b> Jeśli tak, to uzyskane dowody powinny być dokładne i kompletne. Na przykład w apartamentowcu liczba wynajmowanych lokali mogłaby być pomnożona przez miesięczny czynsz, w celu porównania z całkowitymi zarejestrowanymi przychodami. Jeśli tak, to ważne jest zbadanie, czy ilość wynajmowanych lokali jest faktyczna i czy stawka miesięczna za wynajem jest zgodna z podpisaną umową.</p>
<b>Potencjał badań podwójnego przeznaczenia</b>	<p><b>Czy skuteczne będzie przeprowadzenie testów kontroli jednocześnie z testami szczegółowymi dla tych samych transakcji?</b> Na przykład, jeżeli faktura była sprawdzana pod kontem akceptacji (testy kontroli), można również w tym samym czasie sprawdzić dla uzasadnienia inne aspekty transakcji (testy szczegółowe).</p>

### Użycie stwierżeń podczas wyboru zbiorowości do badania

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

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

Dla stwierdzenia **kompletności** pozycje byłyby wybierane z dowodów wskazujących, że pozycja powinna być ujęta w odpowiedniej kwocie sprawozdania finansowego. W celu określenia, czy sprzedaż jest kompletna (tzn. nie ma żadnej niezarejestrowanej sprzedaży), wybranie próby zleceń wysyłki i połączenie ich z fakturami sprzedaży (kompletność zleceń wysyłki) dałoby dowody pominięcia sprzedaży w księgach.

### Rozłożenie procedur w czasie

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

### Przed końcem czy na koniec okresu sprawozdawczego?

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

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

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

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

Ilustracja 9.3-3

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

Tom 1, rozdział 10.5 zawiera dalsze informacje dotyczące rozłożenia w czasie badań zgodności.

### Po zakończeniu okresu sprawozdawczego

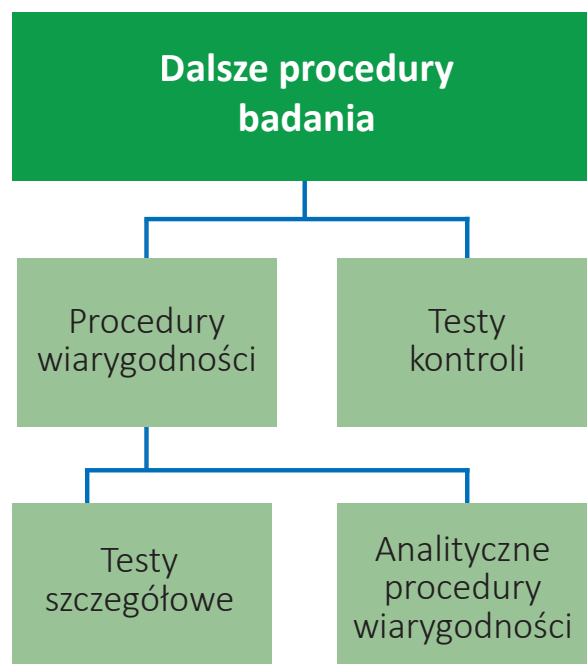
Niektóre procedury badania mogą zostać przeprowadzone wyłącznie na koniec lub po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Dotyczyć to może procedur używanych do badania współmierności, (które w minimalnym stopniu zależą od kontroli wewnętrznej) księgowarów zamykających okres sprawozdawczy oraz zdarzeń po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

# 10

## DALSZE PROCEDURY BADANIA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Cechy i zastosowanie dalszych procedur badania.	330, 505, 520

Ilustracja 10.0-1



Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.4	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: (a) Procedura wiarygodności – procedura badania zaprojektowana dla wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia. Procedury wiarygodności obejmują: (i) testy szczegółowe (grup transakcji, sald kont i ujawnień), oraz (ii) analityczne procedury wiarygodności. (b) Test kontroli – procedura badania zaprojektowana dla oceny skuteczności działania kontroli (wewnętrznych) służących zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia.

## 10.1 Przegląd

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

### Procedury wiarygodności

Procedury wiarygodności są przeprowadzane przez biegłego rewidenta w celu:

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

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

- przeliczenia zaksięgowanych kwot na stwierdzenie dokładności,
- potwierdzenie istnienia sald (należności, środki pieniężne w banku, inwestycje itp.),
- sprawdzenia, czy transakcje zostały zarejestrowane w prawidłowym okresie sprawozdawczym (periodyzacja),
- porównania kwot pomiędzy okresami lub z oczekiwaniami (procedury analityczne),
- sprawdzenia dokumentacji pomocniczej (faktury lub umowy sprzedaży),
- obserwacji istnienia zarejestrowanych aktywów (inventaryzacje), oraz
- przegląd odpowiedniości utworzonych odpisów na utratę wartości (złe długi i przestarzałe zapasy).

### Testy kontroli

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

- odnoszą się do konkretnych stwierdzeń, gdzie zaplanowane jest poleganie na kontroli, oraz
- zapobiegają wystąpieniu istotnych błędów lub oszustw lub je wykrywają/korygują.

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

- obserwacji działania wykonywanej procedury kontroli wewnętrznej,
- sprawdzenia dowodów potwierdzających wykonanie procedury kontrolnej,
- zapytania jak i kiedy procedura została wykonana, oraz
- powtórnego przeprowadzenia procedur kontrolnych (tam gdzie system informacyjny jest skomputeryzowany).

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

## 10.2 Procedury wiarygodności

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.18	Niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia. (Zob. par. A42–A47)
330.19	Biegły rewident ocenia, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury zewnętrznego potwierdzenia. (Zob. par. A48–A51)



Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.20	Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności obejmują następujące procedury badania, dotyczące procesu zakończenia sprawozdania finansowego: <ol style="list-style-type: none"> <li>przyjęcia lub uzgodnienia informacji w sprawozdaniu finansowym ze stanowiącą ich podstawę zapisami księgowymi, w tym przyjęcie lub uzgodnienie informacji w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, oraz</li> <li>sprawdzenie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (Zob. par. A52)</li> </ol>
330.21	Jeżeli biegły rewident stwierdził, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest znaczące, to przeprowadza procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyka są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na testach szczegółowych. (Zob. par. A53)
330.22	Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane w okresie śródrocznym, to biegły rewident obejmuje badaniem pozostały okres sprawozdawczy: <ol style="list-style-type: none"> <li>procedurami wiarygodności łącznie z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia,</li> <li>jedynie dalsze procedury wiarygodności, jeśli uzna to za wystarczające.</li> </ol> <p>które zapewniają racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania z okresu śródrocznego, na czas do końca okresu sprawozdawczego. (Zob. par. A54–A57)</p>
330.23	Jeżeli zostały wykryte zniekształcenia, których biegły rewident się nie spodziewał, oszacowując ryzyko istotnego zniekształcenia w okresie śródrocznym, to ocenia, czy powiązane oszacowanie ryzyka oraz planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności, obejmujące pozostały okres sprawozdawczy, wymagają modyfikacji. (Zob. par. A58)

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

*Ilustracja 10.2-1*

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

### **Testy szczegółowe**

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

*Ilustracja 10.2-2*

Odniesie się do	Opis
<b>Każdego istotnego salda konta, grupy transakcji i ujawnienia</b>	Wymóg ten jest niezależny od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.
<b>Wymaganych procedur badania</b>	Obejmują one wszelkie procedury niezbędne do zachowania wymogów Międzynarodowych Standardów Badania oraz wszelkich wymogów krajowych. Podsumowanie niektórych takich procedur zawarte jest w tomie 1, w rozdziałach od 11 do 15. Wymagane procedury obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>sprawdzenie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego,</li> <li>przeanalizowanie obejścia kontroli przez kierownictwo (patrz tom 1, rozdział 9.2), oraz</li> <li>uzgodnienie informacji w sprawozdaniu finansowym z księgami stanowiącymi podstawę jego sporządzenia. Obejmuje to ustalenie lub uzgodnienie informacji w ujawnieniach z informacjami pochodzącymi z/lub księgi głównej i ksiąg pomocniczych.</li> </ul>

Odnieś się do	Opis
<b>Potrzeby procedur potwierdzeń zewnętrznych</b>	Należy rozważyć potrzebę uzyskania potwierdzeń zewnętrznych w celu zbadania stwierdzeń związanych z saldami kont i ich elementami (sald bankowe, inwestycje, należności itp.) lub innych zagadnień takich jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>warunki umów i kontraktów,</li> <li>transakcje pomiędzy jednostką a innymi stronami, oraz</li> <li>dowody braku pewnych warunków (np. braku „umowy dodatkowej” przy umowie sprzedaży).</li> </ul> Należy także zapoznać się z poniższym omówieniem potwierdzeń zewnętrznych.
<b>Znaczącego ryzyka</b>	Zaplanowanie i przeprowadzenie procedur wiarygodności (testów szczegółowych), które są szczególnie wrażliwe na zidentyfikowane ryzyko i zapewniają wysoki poziom pewności badania.
<b>Kluczowe sprawy badania (tam, gdzie ma to zastosowanie)</b>	W przypadku, gdy stosuje się MSB 701 i zidentyfikowano kluczowe sprawy badania, należy jasno opisać każdą taką sprawę wraz z reakcją biegłego rewidenta. Należy również zidentyfikować i uwzględnić informacje dotyczące kluczowych spraw badania, które są wymagane do celów ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
<b>Rozłożenie w czasie</b>	Jeśli procedury zostały przeprowadzone w trakcie okresu sprawozdawczego, należy ocenić pozostały okres sprawozdawczy, przeprowadzając procedury wiarygodności w połączeniu z testami kontroli lub dalszymi procedurami wiarygodności, które zapewnią racjonalną podstawę dla rozszerzenia wniosków z badania śródrocznego do końca okresu. Jeśli w okresie śródrocznym zostaną zidentyfikowane nieoczekiwane zniekształcenia, należy rozważyć modyfikację pozostałych planowanych procedur.

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

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

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

### **Przeprowadzanie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym**

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

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

Podczas projektowania procedur wiarygodności lub procedur wiarygodności połączonych z testami kontroli, wykonywanych w okresie pomiędzy badaniem śródrocznym a końcem okresu sprawozdawczego należy:

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

## Wykorzystanie procedur wiarygodności przeprowadzonych w poprzednich okresach sprawozdawczych

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych z przeprowadzonych w poprzednich okresach sprawozdawczych procedur wiarygodności może być użyteczne w planowaniu badania (chyba, że dalej mają znaczenie dla bieżącego okresu sprawozdawczego, takie jak cena nabycia aktywów trwałych, czy też szczegóły umów), lecz zapewnia niewiele dowodów badania dla bieżącego okresu sprawozdawczego lub ich nie zapewnia.

### Audyty wewnętrzny

Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, wskazane byłoby omówić następujące sprawy:

1. rozłożenie w czasie wymaganych prac,
2. rodzaj wykonywanych prac i zakres badania,
3. istotność dla sprawozdania finansowego jako całości oraz istotność wykonawczą,
4. proponowane metody wyboru pozycji i wielkości próby,
5. dokumentacja przeprowadzonych prac, oraz
6. procedury przeglądu i sprawozdawczości.

## 10.3 Potwierdzenia zewnętrzne

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
505.5	Celem biegłego rewidenta, podczas stosowania procedur potwierdzeń zewnętrznych, jest zaprojektowanie i przeprowadzenie takich procedur w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania.
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
505.7	Stosując procedury potwierdzeń zewnętrznych, biegły rewident sprawuje kontrolę nad prośbami o potwierdzenia zewnętrzne, uwzględniając: <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) określenie informacji, które mają być potwierdzone lub uzyskane, (zob. par. A1)</li> <li>(b) wybór odpowiedniej strony potwierdzającej, (zob. par. A2)</li> <li>(c) zaprojektowanie próśb o potwierdzenie, obejmujące ustalenie, czy prośby są odpowiednio zaadresowane i zawierają informację zwrotną dla odpowiedzi, które mają zostać przesyłane bezpośrednio do biegłego rewidenta, oraz (zob. par. A3–A6)</li> <li>(d) wysyłanie próśb, w tym ponownych próśb, gdy ma to zastosowanie, do strony potwierdzającej. (Zob. par. A7)</li> </ol>
505.8	Jeżeli kierownik jednostki odmawia wyrażenia biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie, wówczas biegły rewident: <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) zwraca się do kierownika jednostki z zapytaniem, jakie są powody odmowy oraz poszukuje dowodów badania, co do ich zasadności i racjonalności, (zob. par. A8)</li> <li>(b) ocenia wpływ odmowy kierownika jednostki na oszacowanie przez biegłego rewidenta znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania, oraz (zob. par. A9)</li> <li>(c) przeprowadza alternatywne procedury badania zaprojektowane w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania. (zob. Par. A10)</li> </ol>
505.9	Jeżeli biegły rewident stwierdza, że odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne jest nieracjonalna lub, że biegły rewident nie jest w stanie uzyskać odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania z alternatywnych procedur badania, biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z MSB 260 (zmienionym). Biegły rewident określa również skutki dla badania i opinii biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
505.10	Jeżeli biegły rewident identyfikuje czynniki, które wzbudzają wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, biegły rewident uzyskuje dalsze dowody badania, aby rozwiązać te wątpliwości. (Zob. par. A11–A16)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
505.11	Jeżeli biegły rewident ustala, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, wówczas ocenia wpływ tego faktu na oszacowanie znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, włączając ryzyko oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania. (Zob. par. A17)
505.12	W przypadku braku odpowiedzi, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania. (Zob. par. A18–A19)
505.13	Jeżeli biegły rewident ustala, że w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, niezbędne jest uzyskanie odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, alternatywne procedury badania nie zapewnią dowodów badania wymaganych przez biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident nie uzyskuje takiego potwierdzenia, biegły rewident określa skutki tego faktu dla badania i opinii biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A20)
505.14	Biegły rewident rozpatruje wyjątki, aby określić, czy wskazują one na zniekształcenia, czy też nie. (Zob. par. A21–A22)
505.15	Potwierdzenia milczące dostarczają mniej przekonujących dowodów badania niż potwierdzenia pozytywne. W związku z tym, biegły rewident nie wykorzystuje próśb o milczące potwierdzenia jako jedynych procedur badania wiarygodności w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, chyba że występują wszystkie z poniższych okoliczności: (zob. par. A23) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) biegły rewident oszacował ryzyko istotnego zniekształcenia jako niskie i uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli mających znaczenie dla stwierdzenia,</li> <li>(b) populacja pozycji objętych procedurami milczącego potwierdzenia obejmuje dużą liczbę małych, jednorodnych sald kont, transakcji lub warunków,</li> <li>(c) oczekuje się bardzo niskiego współczynnika wyjątków, oraz</li> <li>(d) biegły rewident nie ma wiedzy o okolicznościach lub warunkach, które mogłyby sprawić, że adresaci próśb o milczące potwierdzenie zlekceważyłyby je.</li> </ul>
505.16	Biegły rewident ocenia, czy wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych dostarczają odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania lub czy konieczne są dalsze dowody badania. (Zob. par. A24–A25)

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

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

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

Zagadnienia rozważane przez biegłego rewidenta zostały przedstawione poniżej.

Ilustracja 10.3-1

Odniesie się do	Opis
<b>Testy podwójnego przeznaczenia</b>	Czy istnieje możliwość uzyskania dowodów badania dotyczących innych ważnych zagadnień w tym samym czasie (np. warunków umowy itp.)?
<b>Wiedza o stronie potwierdzającej zagadnienie będące przedmiotem zlecenia</b>	Odpowiedzi będą bardziej wiarygodne, gdy zostaną skierowane do osób posiadających wiedzę o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Odnieś się do	Opis
<b>Zdolność/gotowość strony potwierdzającej do odpowiedzi</b>	Zbadanie wiarygodności uzyskanych dowodów, jeśli istnieje możliwość potwierdzenia ich przez stronę: <ul style="list-style-type: none"> <li>nieuprawnioną do udzielania odpowiedzi,</li> <li>uznającą odpowiedzi jako zbyt kosztowne lub czasochłonne,</li> <li>mającą obawy, co do możliwej odpowiedzialności prawnej,</li> <li>rozliczającej transakcje w różnych walutach, lub</li> <li>nietraktującej żądania potwierdzenia jako znaczącego.</li> </ul>
<b>Obiektywizm strony potwierdzającej</b>	Rozważ wiarygodność uzyskanych dowodów, jeśli strona potwierdzająca jest stroną powiązaną. W takich sytuacjach należy rozważyć: <ul style="list-style-type: none"> <li>potwierdzenie dodatkowych szczegółów dotyczących zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, np. warunków umów sprzedaży, łącznie z terminami, prawem do zwrotu i warunkami dostaw, oraz</li> <li>uzupełnienie potwierdzenia poprzez zapytania personelu niezwiązanego z finansami, dotyczące przedmiotu sprawy, takie jak zmiany w umowach sprzedaży i terminach dostaw.</li> </ul>

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

Wymogi dotyczące potwierdzeń można podsumować w sposób opisany poniżej.

Ilustracja 10.3-2

Odnieś się do	Opis
<b>Zachowanie kontroli nad procedurami potwierdzeń</b>	Obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>ustalenie informacji, które należy potwierdzić lub, o które należy poprosić,</li> <li>wybór odpowiedniej strony potwierdzającej,</li> <li>ocenę przyczyny ewentualnej odmowy przez kierownictwo zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie sald. Obejmuje to rozważenie wpływu na oszacowane ryzyko, możliwości wystąpienia oszustwa i zmodyfikowanie dalszych procedur badania, które będą teraz wymagane,</li> <li>przygotowanie prośb o potwierdzenia,</li> <li>ustalenie, czy prośby są poprawnie zaadresowane prośb i zawierają informacje zwrotne umożliwiającym przesyłanie odpowiedzi bezpośrednio do biegłego rewidenta, oraz</li> <li>wysyłanie prośb, w tym prośb uzupełniających do strony potwierdzającej, jeżeli ma to zastosowanie.</li> </ul>
<b>Czy odpowiedzi na prośby są wiarygodne?</b>	Jeśli czynniki mogą wskazywać na wątpliwości, co do wiarygodności odpowiedzi: <ul style="list-style-type: none"> <li>uzyskaj dalsze dowody badania w celu rozwiania lub potwierdzenia wątpliwości,</li> <li>rozważ istnienie oszustw i innych wpływów na oszacowane ryzyko, oraz</li> <li>zbadaj wyjątki w celu określenia, czy wskazują one na zniekształcenia.</li> </ul>
<b>W przypadku braku odpowiedzi na prośbę</b>	Wykonaj alternatywne procedury badania, (jeśli to możliwe), w celu uzyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania.
<b>Ocena ogólnych wyników</b>	Czy wyniki przeprowadzonych procedur zewnętrznych potwierdzeń przedstawiają odpowiednie i wiarygodne dowody badania?

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
520.5	<p>Przy projektowaniu i przeprowadzaniu analitycznych procedur wiarygodności samych, czy w połączeniu z testami szczegółowymi, jako procedur wiarygodności zgodnie z MSB 330, biegły rewident: (zob. par. A4–A5)</p> <p>(a) ustala odpowiedniość określonej analitycznej procedury wiarygodności dla danych stwierżeń, biorąc pod uwagę oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz, o ile mają zastosowanie, testy szczegółowe tych stwierżeń, (zob. par. A6–A11)</p> <p>(b) ocenia wiarygodność danych, na podstawie, których formułuje oczekiwanie, co do ujętych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i odpowiedniość dostępnych informacji oraz kontrole w trakcie ich przygotowywania, (zob. par. A12–A14)</p> <p>(c) formułuje oczekiwanie, co do zaewidencjonowanych kwot lub wskaźników i ocenia, czy oczekiwanie to jest wystarczająco precyzyjne dla zidentyfikowania zniekształcenia, które pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, oraz (zob. par. A15)</p> <p>(d) ustala kwotę każdej różnicy pomiędzy zaewidencjonowanymi a oczekiwanymi kwotami, która jest akceptowalna bez dalszej analizy wymaganej przez paragraf 7. (Zob. par. A16)</p>

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

Jeśli ryzyko nieodłączne jest niskie dla grup transakcji, analityczne procedury wiarygodności wykonane jako odrębne procedury mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Jeśli jednak oszacowane ryzyko jest niskie z powodu powiązanych kontroli wewnętrznych, biegły rewident powinien także przeprowadzić testy tych kontroli. Odnosząc się do znaczącego ryzyka, każde zastosowanie procedur analitycznych musiałyby być połączone z innymi badaniami wiarygodności lub testami kontroli.

Aby zastosować analityczną procedurę jako procedurę wiarygodności, biegły rewident powinien zaprojektować tę procedurę tak, aby ograniczyć ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia stosownego stwierżenia do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Oznacza to, że oczekiwanie, jaka powinna być zarejestrowana kwota jest wystarczająco precyzyjne, aby wskazywać możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie.

#### UWAGA

Dla celów planowania badania, analityczne procedury wiarygodności mogą być podzielone na trzy osobne poziomy w zależności od uzyskanego poziomu pewności. Są one opisane poniżej.

Ilustracja 10.4-1

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

#### Techniki

Istnieje wiele możliwych technik, które można wykorzystać do przeprowadzania procedur analitycznych. Celem jest wybór najbardziej odpowiedniej techniki, tak, aby zapewnić zamierzony poziom pewności i precyzji. Techniki te obejmują:

- analizę wskaźnikową,
- analizę trendów,

- analizę prognozy rentowności,
- analizę wzorców, oraz
- analizę regresji.

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

Ilustracja 10.4-2

Czynniki do rozważenia	
<b>Projektowanie analitycznych procedur wiarygodności</b>	Stosowność procedur dla rodzaju stwierdzeń.
	Wiarygodność danych (wewnętrznych lub zewnętrznych), na podstawie których ustala się oczekiwania dotyczące zarejestrowanych kwot lub wskaźników. Wymaga to testów dokładności, istnienia i kompletności informacji leżących u ich podstaw, takich jak i lub testy kontroli, lub przeprowadzenia innych konkretnych procedur badania, z możliwością zastosowania wspomaganych komputerowo technik badania (WKTB).
	Czy oczekiwanie jest wystarczająco precyzyjne do zidentyfikowania istotnego zniekształcenia przy wymaganym poziomie pewności?
	Możliwa do zaakceptowania kwota różnicy pomiędzy zarejestrowanymi kwotami i oczekiwanymi wartościami.

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

Stopień wiarygodności danych wykorzystanych do sformułowania oczekiwań musi być spójny z poziomami pewności i zamierzoną precyzją, które mają być uzyskane z procedury analitycznej. Mogą być również wymagane inne procedury wiarygodności dla określenia, czy podstawowe dane, na których oparta jest procedura analityczna są wystarczająco wiarygodne. Można także rozważyć testy kontroli, aby odnieść się do innych stwierdzeń, na przykład kompletności, istnienia i dokładności danych.

Kontrola wewnętrzna dotycząca informacji niefinansowych może często być testowana w połączeniu z innymi testami kontroli.

Pytania, na które należy odpowiedzieć	
Czy informacje są wystarczająco wiarygodne, aby osiągnąć cele badania?	Czy dane uzyskano ze źródeł wewnętrznych jednostki, czy z niezależnych źródeł spoza jednostki? <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wiarygodność dowodów badania zwiększa się (z pewnymi wyjątkami), gdy są uzyskiwane z niezależnych źródeł spoza jednostki.</li> </ul>
	Czy dane ze źródeł ze źródeł wewnątrz jednostki zostały przygotowane przez osoby, które nie są bezpośrednio odpowiedzialne za ich dokładność? <ul style="list-style-type: none"> <li>• Jeżeli tak, należy rozważyć przeprowadzenie dalszych procedur dla zweryfikowania ich dokładności.</li> </ul>
	Czy dane zostały przygotowane w ramach wiarygodnego systemu z odpowiednią kontrolą wewnętrzną?
	Czy ogólne dane dla branży są porównywalne z danymi dotyczącymi jednostki?
	Czy dane były przedmiotem badania testowego w bieżącym lub poprzednich okresach sprawozdawczych?
	Czy oczekiwania biegłego rewidenta dotyczące zarejestrowanych kwot pochodzą z różnych źródeł?

Aby uniknąć nieuzasadnionego polegania na źródle wykorzystywanych danych biegły rewident przeprowadziłby badania wiarygodności podstawowych danych, aby określić, czy są one wystarczająco wiarygodne lub zbadałby, czy kontrole wewnętrzne dla kompletności, istnienia i dokładności tych danych działają skutecznie.

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

### Odchylenia od oczekiwań

Jeżeli zostaną zidentyfikowane różnice pomiędzy zarejestrowanymi kwotami a oczekiwaniami biegłego rewidenta, powinien on rozważyć poziom pewności, jaki mają zapewnić procedury, oraz istotność wykonawczą biegłego rewidenta. Kwota akceptowanej różnicy bez wyjaśnienia może być w każdym wypadku niższa od istotności wykonawczej.

Procedury stosowane do badania mogą obejmować:

- ponowne rozważenie metod i czynników zastosowanych do sformułowania oczekiwań,
- skierowanie zapytań do kierownictwa dotyczących przyczyn odchylenia od oczekiwań biegłego rewidenta i ocena odpowiedzi kierownictwa biorąc pod uwagę zrozumienie działalności uzyskaną podczas badania, oraz
- przeprowadzenie innych procedur badania w celu potwierdzenia wyjaśnień kierownictwa.

W wyniku tego badania biegły rewident może stwierdzić, że:

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

### Przykłady skutecznych analitycznych procedur wiarygodności

Ilustracja 10.4-4

Kwoty sprawozdania finansowego	Związek i procedura
Sprzedaż	Cena sprzedaży dotycząca wysyłanych ilości.
Koszty amortyzacji	Stawka amortyzacji zastosowana do aktywów trwałych, umożliwiającą uwzględnienie skutków zwiększeń i zmniejszeń ich stanu.



Kwoty sprawozdania finansowego	Związek i procedura
<b>Koszty ogólne jako element zapasów</b>	Powiązanie rzeczywistych kosztów ogólnych z rzeczywistą pracą bezpośrednią lub z wielkością produkcji.
<b>Koszty wynagrodzeń</b>	Stawki płac stosowane do ilości pracowników.
<b>Koszty prowizji</b>	Stopa prowizji stosowana do transakcji sprzedaży.
<b>Rezerwy na wynagrodzenia</b>	Dzienna wielkość wynagrodzeń stosowana do liczby dni, których dotyczą rezerwy.

### Inne procedury analityczne

Analiza może przyjąć formę, taką jak:

- **Szczegółowe porównania bieżącego sprawozdania finansowego lub danych finansowych z poprzednimi okresami sprawozdawczymi lub bieżącymi budżetami operacyjnymi.**  
Zwiększenie stanu należności bez odpowiadającego mu zwiększenia sprzedaży może wskazywać na występujący problem ze ściągalsnością należności. Wzrost liczby pracowników w firmie usługowej prowadzi do oczekiwania przez biegłego rewidenta wzrostu kosztów wynagrodzeń i odpowiedniego wzrostu przychodów z tytułu honorariów.
- **Porównanie danych dotyczących różnych rodzajów sprzedawanych produktów lub typów odbiorców.**  
Może to pomóc w wyjaśnieniu wahań sprzedaży z miesiąca na miesiąc, czy z roku na rok.
- **Analiza wskaźnikowa.**  
Wskaźniki mogą stanowić podstawę dla bieżącego sprawozdania finansowego (na przykład porównanie z normami branży lub wynikami za poprzednie okresy sprawozdawcze) lub stanowić podstawę do dyskusji. Niektóre instytucje, na przykład banki i stowarzyszenia handlowe, publikują statystyki finansowe na podstawie danych z całej branży. Statystyki takie mogą być przydatne do porównania z wynikami działalności jednostki, w przypadku wystąpienia różnic w stosunku do trendów branżowych.
- **Wykresy.**  
Ostatecznie należy rozważyć zastosowanie wykresów do zobrazowania wyników przeprowadzonych procedur. Wykresy służą do wizualnego zobrazowania znaczących różnic występujących pomiędzy miesiącami czy okresami.

### Korzystanie z procedur analitycznych przy formułowaniu opinii

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
520.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza blisko końca badania procedury analityczne, które umożliwiają mu sformułowanie ogólnego wniosku na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A17–A19)

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

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

Procedury te będą dotyczyły takich kwestii jak:

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.8	Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli: <ol style="list-style-type: none"> <li>oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia przez biegłego rewidenta obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident, określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności, zamierza zaufać skuteczności działania kontroli), lub</li> <li>same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A20–A24)</li> </ol>
330.9	Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokłada do skuteczności kontroli. (Zob. par. A25)
330.10	Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident: <ol style="list-style-type: none"> <li>przeprowadza inne procedury badania w połączeniu z kierowaniem zapytań, aby uzyskać dowody badania skuteczności działania kontroli, w tym:               <ol style="list-style-type: none"> <li>sposobu, w jaki kontrole były przeprowadzane w odpowiednim czasie w okresie objętym badaniem,</li> <li>zgodność ich stosowania, oraz</li> <li>kto lub, w jaki sposób je zastosował, (zob. par. A26–A29)</li> </ol> </li> <li>ustala, czy kontrole, które mają być objęte badaniem, zależą od innych kontroli (kontroli pośrednich), a jeśli tak, czy konieczne jest uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczność działania tych pośrednich kontroli. (Zob. par. A30–A31)</li> </ol>
330.11	Biegły rewident przeprowadza testy kontroli za pewien odcinek czasu lub za dany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach, zgodnie z paragrafami 12 i 15, aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zamierzonego zaufania kontroli. (Zob. par. A32)

## Cel

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

### UWAGA

Procedura walk-through mająca na celu ustalenie, czy kontrola została wdrożona nie jest testem kontroli. Jest to procedura oszacowania ryzyka, której wyniki mogą przesądzić, czy testy kontroli będą użyteczne, a jeżeli tak, to jak mogą być zaprojektowane.

Biegły rewident bierze pod uwagę testy kontroli, gdy:

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

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

Testy kontroli są zaprojektowane tak, aby uzyskać dowody badania dotyczące:

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

**UWAGA**

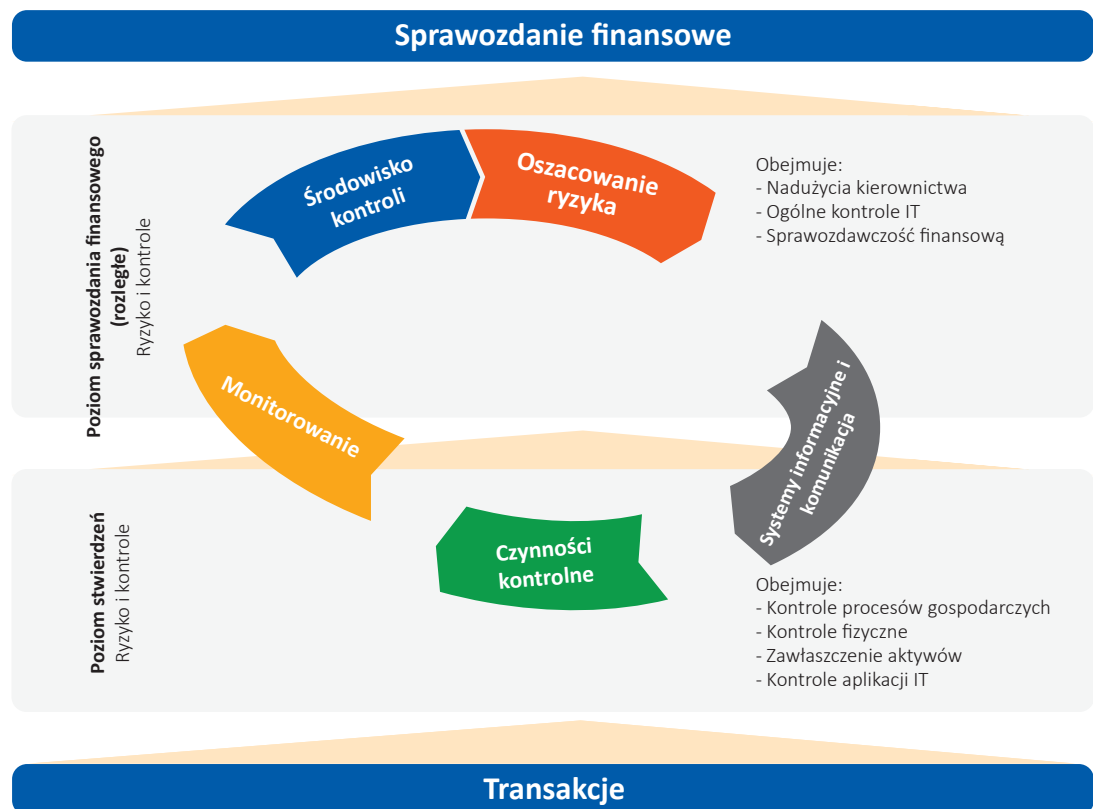
W przypadku małych jednostek, biegły rewident planuje przeprowadzenie badań wiarygodności, przy założeniu, że testy istniejących kontroli nie efektywne ze względu na ograniczony podział obowiązków. Przed wyciągnięciem takich wniosków należy rozważyć:

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

**Projektowanie testów kontroli**

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

Ilustracja 10.5-1



Kontrole na poziomie stwierdzeń (np. czynności kontrolne) mają na celu bezpośrednie zapobieganie lub wykrywanie i korygowanie zniekształceń, natomiast kontrole na poziomie sprawozdania finansowego (kontrole rozległe, takie jak środowisko kontroli) stanowią podstawę dla kontroli na poziomie stwierdzeń i wpływają na ich działanie.

W mniejszych jednostkach niektóre kontrole na poziomie sprawozdania finansowego (kontrole rozległe) mogą także służyć do przeciwdziałania konkretnemu ryzyku wystąpienia zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, np. w przypadku gdy kierownictwo wyższego szczebla jest bezpośrednio zaangażowane w nadzorowanie i zatwierdzanie rutynowych transakcji. W tym przypadku, jeśli działanie kontroli rozległych zostało przetestowane i uznano, że działają skutecznie, nie będzie potrzeby testowania innych kontroli (takich jak czynności kontrolne) związanych z poszczególnymi ryzykami.

**UWAGA**

Jednoosobowe kierownictwo nie oznacza, że kontrola jest słaba lub też nie istnieje. W istocie rzeczy zaangażowanie kompetentnego właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą w bieżącą działalność może być atutem, jeśli chodzi o działanie środowiska kontroli. Minusem jest natomiast to, że kierownictwo ma stałą możliwość obchodzenia kontroli. Ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo można do pewnego stopnia zmniejszyć poprzez wprowadzenie kilku prostych mechanizmów kontroli zabezpieczających przed oszustwami. (Patrz tom 1, rozdział 5).

W innych przypadkach związek między kontrolami na poziomie sprawozdania finansowymi (kontrola rozległe) i kontrola na poziomie stwierdzeń (transakcyjne) może być bardziej bezpośredni. Na przykład, niektóre kontrole monitorujące mogą identyfikować braki kontroli w określonych kontrolach (procesu gospodarczego). Testowanie skuteczności takich kontroli monitorujących może zmniejszyć (ale nie wyeliminować) potrzeby testowania bardziej szczegółowych kontroli.

Testy na poziomie sprawozdania finansowego (kontrola rozległe) mogą mieć często subiektywny charakter, dotycząc na przykład oceny uczciwości czy kompetencji. Z reguły są one przez to trudniejsze do udokumentowania niż wewnętrzne kontrole transakcyjne na poziomie stwierdzeń, takie jak na przykład weryfikacja autoryzacji płatności.

W efekcie testy kontroli rozległych są często dokumentowane w formie notatki do akt, w której wyjaśnia się przyjęte podejście i przeprowadzone czynności. Są to na przykład wywiady z pracownikami, oceny, przegląd akt pracowniczych itp. wraz z dowodami potwierdzającymi.

Takie podejście ilustruje następujący przykład.

*Ilustracja 10.5-2**Testowanie na poziomie sprawozdania finansowego (kontrola rozległe)*

<b>Element Kontroli = Środowisko kontroli</b>	
<b>Uwzględnione ryzyko</b>	Brak nacisku na potrzebę zachowania uczciwości i wartości etycznych.
<b>Zidentyfikowane kontrole</b>	Kierownictwo wymaga, aby wszyscy nowi pracownicy podpisali formularz, w którym zgadzają się podstawowymi wartościami firmy i rozumieją konsekwencje związane z ich nieprzestrzeganiem.
<b>Model kontroli</b>	Zapoznaj się z formularzem podpisywanym przez pracowników i upewnij się, czy rzeczywiście dotyczy on uczciwości i wartości etycznych.
<b>Wdrożenie kontroli</b>	Przejrzyj jedno akta pracownicze, aby upewnić się, że znajduje się w niej podpisywany przez formularz i zastanów się, jakie istnieją dowody (takie jak dyscyplina), że pracownicy faktycznie stosują te wartości. Może to być oparte na krótkim wywiadzie z pracownikiem.
<b>Test skuteczności kontroli</b>	Wybierz próbę z akt pracowniczych oraz upewnij się, że zawiera ona podpisane przez pracowników formularze umów. Powinno to być uzupełnione wywiadem przeprowadzonym z częścią pracowników dotyczącym stosowania określonych zasad w jednostce.
<b>Dokumentacja</b>	Przygotuj notatkę zawierającą szczegóły wybranych akt pracowniczych oraz notatki z wywiadów z pracownikami (w tym nazwisko osoby i datę) wraz z wyciągniętymi wnioskami.

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

*Ilustracja 10.5-3*

<b>Odniesienie do</b>	<b>Opis</b>
<b>Jakie ryzyko istotnego zniekształcenia oraz stwierdzenie jest badane?</b>	Identyfikacja <b>ryzyka</b> istotnego zniekształcenia i powiązanego z nim stwierdzenia, które zostanie zbadane w wyniku przeprowadzenia testów kontroli. Następnie należy rozważyć, czy dowody badania odpowiedniego stwierdzenia można uzyskać przeprowadzając testy kontroli lub procedury wiarygodności.

Odnieś się do	Opis
<b>Wiarygodność kontroli</b>	<p>Zgodnie z ogólną zasadą, nie warto testować kontroli, które mogą okazać się niewiarygodne, ponieważ małe rozmiary prób są oparte na braku stwierdzonych odchyłeń. Jeżeli którykolwiek z poniższych czynników jest znaczący, bardziej skutecznym może okazać się przeprowadzenie procedur wiarygodności (jeśli to możliwe):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• historia błędów,</li> <li>• zmiany w wielkości i charakterze transakcji,</li> <li>• podstawowe kontrole rozległe i ogólne kontrole IT są słabe,</li> <li>• kontrole mogą być (lub były) obchodzone przez kierownictwo,</li> <li>• nieczęste działania kontroli,</li> <li>• zmiany personelu lub kompetencji osób przeprowadzających kontrolę,</li> <li>• istnieje znaczący element ręczny w kontroli, który może być podatny na błąd,</li> <li>• kompleksowe działanie i ważne osądy związane z jej działaniem.</li> </ul>
<b>Istnienie kontroli pośrednich</b>	<p>Czy kontrola zależy od skutecznego działania innych kontroli?</p> <p>Mogą to być niefinansowe informacje generowane przez odrębny proces, traktowanie wyjątków oraz okresowe przeglądy raportów dokonywane przez kierownika jednostki.</p>
<b>Dobór testu w zależności od celu</b>	<p>Testy kontroli zazwyczaj obejmują połączenie następujących procedur:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Zapytania</b> kierowane do właściwego personelu,</li> <li>• <b>Inspekcja</b> właściwej dokumentacji,</li> <li>• <b>Obserwacja</b> działalności operacyjnej jednostki, oraz</li> <li>• <b>Ponowne przeprowadzenie</b> czynności kontrolnych.</li> </ul> <p>Należy pamiętać, że samo zapytanie nie stanowi wystarczających dowodów na potwierdzenie skuteczności działania kontroli. Na przykład, dla przetestowania skuteczności działania kontroli wewnętrznej obrotu gotówkowego, biegły rewident mógłby obserwować procedurę otwierania korespondencji bankowej i przetwarzania dowodów obrotu gotówkowego. Ponieważ obserwacja jest trafna tylko w tym momencie, w którym jest ona przeprowadzana, biegły rewident może uzupełnić ją zapytaniami skierowanymi do pracowników jednostki i dokonać inspekcji dokumentacji działania danej kontroli w innym czasie.</p>

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

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

**Kontrole zautomatyzowane**

Mogą zaistnieć przypadki, gdy czynności kontrolne przeprowadzane są za pomocą komputera i brak jest dla nich odpowiedniej dokumentacji. W takich sytuacjach, biegły rewident może być zmuszony do ponownego przeprowadzenia kilku kontroli w celu upewnienia się, że kontrole aplikacji oprogramowania działają w zaprojektowany sposób. Inną możliwością jest zastosowanie tzw. wspomaganych komputerowo technik badania (WKTb). Jednym z przykładów WKTb jest pakiet oprogramowania, który może importować plik danych jednostki (takich jak sprzedaż, czy zobowiązania), które następnie mogą być testowane. Takie programy mogą analizować dane klienta w celu dostarczenia bardziej potrzebnych dowodów badania. Ponadto, zapewniają możliwość przeprowadzenia bardziej rozległego testowania elektronicznych transakcji i plików księgowych. Poniżej przedstawiono niektóre z możliwych zastosowań WKTb.

Ilustracja 10.5-4

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

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

**Rozłożenie w czasie testów kontroli**

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.11	Biegły rewident przeprowadza testy kontroli za pewien odcinek czasu lub za dany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach, zgodnie z paragrafami 12 i 15, aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zamierzonego zaufania kontroli. (Zob. par. A32)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.12	Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, to: <ol style="list-style-type: none"> <li>uzyskuje dowody badania dotyczące znaczących zmian tych kontroli następujących po okresie śródrocznym, oraz</li> <li>ustala, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać za pozostały okres sprawozdawczy. (Zob. par. A33–A34)</li> </ol>
330.15	Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach w obszarach, z którymi wiąże się ryzyko, oszacowane przez niego jako znaczące, to przeprowadza testy tych kontroli w bieżącym okresie sprawozdawczym.

Testy kontroli mogą dostarczyć dowodów skutecznego działania:

- w konkretnym terminie (tzn. spis z natury zapasów), lub
- przez pewien okres czasu, taki jak okres objęty badaniem.

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

#### Ilustracja 10.5-5

Czynniki do rozważenia	
<b>Okres między testami kontroli a końcem okresu sprawozdawczego</b>	Znaczenie oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.
	Konkretne kontrole, które testowano w trakcie okresu śródrocznego.
	Ranga uzyskanych dowodów na operacyjną skuteczność działania tych kontroli.
	Długość czasu pozostałego do końca okresu sprawozdawczego.
	Zakres, w jakim biegły rewident zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności bazując na działaniu kontroli wewnętrznej.
	Środowisko kontroli.
	Ewentualne znaczące zmiany w kontroli wewnętrznej, w tym zmiany w systemie informacyjnym, procesach i personelu, które nastąpiły po okresie śródrocznym.

#### UWAGA

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

### Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w czasie poprzednich badań

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.13	Rozważając, czy właściwe jest wykorzystanie dowodów badania skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, a jeśli tak, to jaki okres może upłynąć do ponownego przeprowadzenia testów kontroli, biegły rewident uwzględnia: <ol style="list-style-type: none"> <li>skuteczność innych elementów kontroli wewnętrznej, w tym środowiska kontroli, stosowanego przez jednostkę systemu monitorowania kontroli oraz procesów oszacowania ryzyka,</li> <li>ryzyka wynikające z charakteru kontroli, w tym, czy następuje automatycznie czy ręcznie,</li> <li>skuteczność ogólnych kontroli (IT),</li> <li>skuteczność danej kontroli i jej stosowanie przez jednostkę, w tym rodzaj i zakres odstępstw od stosowania kontroli odnotowanych podczas poprzednich badań oraz czy nastąpiły zmiany personelu, które znacząco wpłynęły na stosowanie kontroli,</li> <li>czy brak zmian danej kontroli stanowi ryzyko ze względu na zmiany okoliczności, oraz</li> <li>ryzyka istotnego zniekształcenia i zakres, w jakim można zaufać danej kontroli. (Zob. par. A35)</li> </ol>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.14	<p>Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie z poprzedniego badania dowodów badania skuteczności działania określonych kontroli, to ustala dalszą ich przydatność drogą uzyskania dowodów badania na temat tego, czy po uprzednim badaniu nastąpiły znaczące zmiany tych kontroli. Biegły rewident uzyskuje te dowody badania w drodze kierowania zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, aby potwierdzić swoje zrozumienie tych określonych kontroli, oraz:</p> <p>(a) jeżeli nastąpiły zmiany wpływające na dalszą przydatność dowodów badania z poprzedniego badania, przeprowadza testy tych kontroli w czasie bieżącego badania, (zob. par. A36)</p> <p>(b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, biegły rewident przeprowadza testy kontroli przynajmniej raz na każde trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli podczas każdego badania, co da możliwość uniknięcia przeprowadzania testów tych wszystkich kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach jednego okresu sprawozdawczego objętego badaniem i nie przeprowadzać testów kontroli w późniejszych dwóch okresach sprawozdawczych objętych badaniem. (Zob. par. A37–A39)</p>
330.29	<p>Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, to zamieszcza w dokumentacji badania uzyskane wnioski uzasadniające zaufanie do tych kontroli, które zostały zbadane podczas poprzedniego badania.</p>

### Rotacyjne testy kontroli

Zanim będzie można wykorzystać dowody badania uzyskane w poprzednich badaniach, należy ustalić ich aktualność w każdym okresie sprawozdawczym. Obejmie to potwierdzenie znajomości tych konkretnych kontroli poprzez:

- kierowanie zapytań do kierownictwa i innych osób dotyczących zmian, oraz
- obserwację lub inspekcję kontroli wewnętrznej celem określenia, czy w dalszym ciągu jest wdrożona.

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

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

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

- istnieje słabe środowisko kontroli,
- bieżące monitorowanie kontroli wewnętrzną jest słabe,
- w działaniu znaczących kontroli występuje odpowiedni element ręczny,
- nastąpiły zmiany personelu, które znacząco wpływają na stosowanie kontroli,
- zmieniające się okoliczności wskazują na potrzebę zmian w działaniu kontroli. oraz/lub
- ogólne kontrole IT są słabe lub nieskuteczne.

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

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



# 11

## SZACUNKI KSIĘGOWE

Zawartość rozdziału	Odpowiedni MSB
Procedury badania szacunków księgowych, w tym wartości godziwej i związanych z nią ujawnień w badaniu sprawozdania finansowego.	540

Ilustracja 11.0-1



Nr paragrafu	Cel(e) MSB
540.6	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy: <ol style="list-style-type: none"> <li>szacunki księgowe, w tym szacunki księgowe wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, są racjonalne, oraz</li> <li>powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</li> </ol>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
540.7	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: <ol style="list-style-type: none"> <li>Szacunek księgowy – przybliżona kwota pieniężna przyjęta wobec braku precyzyjnego pomiaru. Termin ten jest stosowany do kwoty mierzonej w wartości godziwej, gdy zachodzi oszacowanie, jak również do innych kwot, które wymagają oszacowania. W przypadku gdy niniejszy MSB dotyczy jedynie szacunków księgowych obejmujących pomiar w wartości godziwej, stosuje się pojęcie „szacunki księgowe wartości godziwej”.</li> <li>Szacunek punktowy biegłego rewidenta lub przedział biegłego rewidenta – odpowiednio kwota lub przedział kwot, uzyskane z dowodów badania wykorzystanych do oceny szacunku punktowego kierownictwa.</li> <li>Niepewność oszacowania – podatność szacunku księgowego oraz powiązanych ujawnień na nieodłączny brak dokładności w ich pomiarze.</li> <li>Stronniczość kierownictwa – brak neutralności kierownictwa przy sporządzaniu informacji.</li> <li>Szacunek punktowy kierownictwa – kwota wybrana przez kierownictwo do ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jako szacunek księgowy.</li> <li>Wynik szacunku księgowego – rzeczywista kwota pieniężna powstała w wyniku wystąpienia transakcji, zdarzenia(eń) lub warunku(ów) będących przedmiotem szacunku księgowego.</li> </ol>

## 11.1 Przegląd

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

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

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

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

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

Ryzyko istotnego zniekształcenia wynikające z oszacowań będzie często oparte na stopniu niepewności związanym z oszacowaniem. Niektóre czynniki do rozważenia przedstawiono na poniższej ilustracji.

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

**Uwaga:** Biegły rewident (wykorzystując zawodowy osąd) ma za zadanie stwierdzić, czy którekolwiek z zidentyfikowanych szacunków księgowych (szczególnie te o wysokiej niepewności) powodują znaczące ryzyka. Jeżeli znaczące ryzyko zostanie zidentyfikowane, biegły rewident musi również uzyskać zrozumienie stosowanej przez jednostkę kontroli, w tym czynności kontrolnych.

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

- jeżeli dowody badania potwierdzą szacunek punktowy, to różnica pomiędzy szacunkiem punktowym biegłego rewidenta a szacunkiem punktowym kierownictwa stanowi zniekształcenie,
- jeżeli biegły rewident stwierdził, że stosując rozsądne podejście uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, to szacunek punktowy kierownictwa, który leży poza zakresem biegłego rewidenta nie byłby poparty dowodami badania. W takich przypadkach zniekształcenie nie jest mniejsze niż różnica między szacunkiem punktowym kierownictwa a najbliższą wielkością z przedziału oszacowanego przez biegłego rewidenta.

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
540.8	<p>Podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka i powiązanych działań w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, zgodnie z MSB 315 (zmienionym), biegły rewident uzyskuje zrozumienie poniższych kwestii w celu uzyskania podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z szacunkami księgowymi: (zob. par. A12)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych, w tym powiązanych ujawnień, (zob. par. A13–A15)</li> <li>(b) sposób, w jaki kierownictwo identyfikuje transakcje, zdarzenia i warunki, które mogą powodować konieczność ujęcia lub ujawnienia szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym. W trakcie uzyskiwania tego zrozumienia, biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania na temat zmian w warunkach, które mogą prowadzić do powstania nowych lub potrzeby przeglądu istniejących szacunków księgowych. (zob. par. A16–A21)</li> <li>(c) sposób, w jaki kierownictwo ustala wartości szacunków księgowych oraz zrozumienie informacji/ danych, na których są one wyliczane, w tym: (zob. par. A22–A23) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) metodę, w tym, gdzie ma to zastosowanie model zastosowany przy ustalaniu szacunku księgowego, (zob. par. A24–A26)</li> <li>(ii) stosowne kontrole, (zob. par. A27–A28)</li> <li>(iii) czy kierownictwo korzystało z usług eksperta, (zob. par. A29–A30)</li> <li>(iv) założenia stanowiące podstawę szacunków księgowych, (zob. par. A31–A36)</li> <li>(v) czy w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym nastąpiła lub powinna nastąpić zmiana metod ustalania szacunków księgowych, a jeśli tak, to jaka była tego przyczyna, (zob. par. A37)</li> <li>(vi) czy kierownictwo oszacowało, a jeśli tak, to w jaki sposób, wpływ niepewności oszacowania. (Zob. par. A38)</li> </ul> </li> </ul>
540.9	<p>Biegły rewident dokonuje przeglądu wyników szacunków ujętych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy lub gdzie ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych oszacowań dla potrzeb bieżącego okresu sprawozdawczego. Rodzaj i zakres przeglądu przez biegłego rewidenta uwzględnia rodzaj szacunków księgowych i to, czy informacje uzyskane z przeglądu będą znaczące dla identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia szacunków księgowych ustalonych w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy. Jednakże, przegląd ten nie ma na celu podważenia osądów dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, które były oparte na informacjach wówczas dostępnych. (Zob. par. A39–A44)</p>
540.10	<p>W trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, zgodnie z MSB 315 (zmienionym), biegły rewident ocenia stopień niepewności oszacowania związany z szacunkiem księgowym. (Zob. par. A45–A46)</p>
540.11	<p>Biegły rewident ustala, czy, według jego osądu, którykolwiek z szacunków księgowych, zidentyfikowanych jako posiadające wysoki poziom niepewności oszacowania, powoduje znaczące ryzyko. (Zob. par. A47–A51)</p>

Dla mniejszych jednostek ilość pracy włożonej w przygotowanie oszacowań będzie mniejsza, gdyż ich działalność gospodarcza jest często ograniczona, a transakcje są mniej złożone. Często tylko jedna osoba, np. właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą, identyfikuje potrzebę szacunków księgowych, a biegły rewident może skierować swoje zapytania do odpowiednich osób.

Jednak, w przypadku mniejszych jednostek będzie również mniejsze prawdopodobieństwo wykorzystania eksperta kierownictwa, który mógłby wykorzystać swoje doświadczenie i kompetencje do dokonania wymaganych szacunków punktowych. W tych przypadkach ryzyko istotnego zniekształcenia w rzeczywistości może wzrastać, oczywiście o ile taki ekspert nie jest zatrudniony.

#### UWAGA

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

Ilustracja 11.2-1

Odnieś się do	Opis
<b>W jaki sposób określana jest potrzeba sporządzania szacunków?</b>	Może to wynikać ze stosowanych założeń księgowych lub z transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które mogą powodować potrzebę wykazywania szacunków księgowych lub związanych z nimi ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dodatkowo biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące zmian okoliczności powodujących powstanie nowych lub korektę już istniejących szacunków księgowych.
<b>Proces sporządzania szacunków przez kierownictwo</b>	Przejrzyj i oceń procesy ustalania szacunków przez kierownictwo, w tym opracowanie podstawowych założeń, wiarygodność wykorzystanych danych oraz wszelkich wewnętrznych procesów zatwierdzania lub przeglądu. W stosownych przypadkach, może to także obejmować wykorzystanie eksperta kierownictwa. Zapotrzebowanie na ekspertów kierownictwa może powstać ze względu na: <ul style="list-style-type: none"> <li>• specjalistyczny charakter sprawy wymagającej oszacowania,</li> <li>• fachowy charakter modeli wymaganych do spełnienia mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (takich jak, niektóre wyceny według wartości godziwej), oraz</li> <li>• nietypowy lub rzadki charakter warunku, transakcji lub zdarzenia wymagającego oszacowania księgowego.</li> </ul>
<b>Wyniki szacunków sporządzonych w poprzednich okresach sprawozdawczych</b>	Przejrzyj wyniki i oszacowania z poprzedniego okresu sprawozdawczego, i rozpoznaj powody różnic oszacowań dotyczących danych z poprzedniego okresu sprawozdawczego oraz kwot rzeczywistych. To pomoże zrozumieć: <ul style="list-style-type: none"> <li>• skuteczność (lub jej brak) procesu ustalania oszacowań przez kierownictwo,</li> <li>• występowanie ewentualnej stronniczości kierownictwa (przeгляд szacunków pod kątem możliwego oszustwa jest także wymagany przez MSB 240),</li> <li>• występowanie stosownych dowodów badania, oraz</li> <li>• zakres niepewności szacunku, z którymi ujawnienie może być wymagane w sprawozdaniu finansowym.</li> </ul>
<b>Zakresu niepewności szacunków?</b>	Rozważ następujące czynniki: <ul style="list-style-type: none"> <li>• stopień, w jakim zależą one od osądu kierownictwa,</li> <li>• wrażliwość na zmiany założeń,</li> <li>• istnienie uznanych technik wyceny, które ograniczają niepewność,</li> <li>• długość okresu objętego prognozą oraz przydatność wykorzystanych danych,</li> <li>• dostępność wiarygodnych danych pochodzących ze źródeł zewnętrznych,</li> <li>• stopień, w jakim oszacowanie opiera się na obserwowalnych lub nieobserwowalnych danych wejściowych, oraz</li> <li>• podatność na stronniczość.</li> </ul> <p><b>Uwaga:</b>Należy określić, czy szacunki księgowe o wysokiej niepewności oszacowania są również „znaczącymi ryzykami”, które mają zostać wzięte pod uwagę przez biegłego rewidenta.</p>
<b>Znaczenia szacunków</b>	Przy oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia weź pod uwagę: <ul style="list-style-type: none"> <li>• kwestie omówione powyżej w tabeli,</li> <li>• faktyczną lub oczekiwaną wielkość oszacowania, oraz</li> <li>• czy szacunek stanowi znaczące ryzyko. Patrz „zakres niepewności szacunków” powyżej.</li> </ul>
<b>Informowanie o szacunkach o wysokim poziomie niepewności oszacowania</b>	Szacunek księgowy, co do którego stwierdzono, że jest obciążony wysoką niepewnością, może: <ul style="list-style-type: none"> <li>• wymagać skontaktowania się z osobami sprawującymi nadzór,</li> <li>• stanowić kluczową sprawę badania, która powinna zostać przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta w przypadku zastosowania MSB 701, lub</li> <li>• wymagać uwzględnienia w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta (patrz MSB 706 (zmieniony)<sup>1</sup>.</li> </ul> <p>Jeśli daną kwestię uznaje się za kluczową sprawę badania, MSB 706 (zmieniony) zabrania biegłemu rewidentowi zamieszczania akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta<sup>2</sup>. Przepisy prawa lub regulacje mogą natomiast wymagać zwrócenia uwagi na daną kwestię w sprawozdaniu biegłego rewidenta oprócz zakomunikowania jej jako kluczowej sprawy badania.</p>

<sup>1</sup> MSB 706 (zmieniony) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”

<sup>2</sup> MSB 706 (zmieniony), par. 8(b).

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
540.12	<p>Na podstawie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident ustala, czy: (zob. par. A52)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kierownictwo odpowiednio zastosowało wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej odpowiednich dla szacunków księgowych, (zob. par. A53–A56)</li> <li>(b) metody ustalania szacunków księgowych są właściwe i stosowane spójnie oraz czy zmiany, jeśli nastąpiły, w szacunkach księgowych lub metodach ich ustalania w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, są odpowiednie w danych okolicznościach. (Zob. par. A57–A58)</li> </ul>
540.13	<p>Reagując na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, zgodnie z MSB 330, biegły rewident podejmuje jedno lub kilka z poniższych działań, biorąc pod uwagę rodzaj szacunku księgowego: (zob. par. A59–A61)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalenie, czy zdarzenia następujące do daty sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania dotyczących szacunku księgowego, (zob. par. A62–A67)</li> <li>(b) sprawdzenie źródeł danych na podstawie których kierownictwo ustaliło wartości szacunków księgowych. Wykonując te procedury, biegły rewident ocenia, czy: (zob. par. A68–A70) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) metoda pomiaru jest odpowiednia w danych okolicznościach, oraz (zob. par. A71–A76)</li> <li>(ii) założenia przyjęte przez kierownictwo są racjonalne w świetle celów pomiaru zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, (zob. par. A77–A83)</li> </ul> </li> <li>(c) sprawdza skuteczność działania kontroli dotyczących sposobu ustalania szacunku księgowego przez kierownictwo, razem z przeprowadzeniem odpowiednich procedur wiarygodności, (zob. par. A84–A86)</li> <li>(d) ustala szacunek punktowy lub przedział w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa, w tym celu: (zob. par. A87–A91) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) jeżeli biegły rewident wykorzystuje założenia lub metody, które różnią się od tych stosowanych przez kierownictwo, biegły rewident uzyskuje zrozumienie założeń lub metod stosowanych przez kierownictwo wystarczające do uznania, że szacunek punktowy lub przedział biegłego rewidenta uwzględni stosowne zmienne i oceny wszystkich znaczących różnic w stosunku do szacunku punktowego kierownictwa, (zob. par. A92)</li> <li>(ii) jeżeli biegły rewident stwierdza, że odpowiednie jest wykorzystanie przedziału, biegły rewident powinien zawęzić przedział tak, w oparciu o dostępne dowody badania, żeby wszystkie wyniki w ramach przedziału były uznane za racjonalne. (Zob. par. A93–A95)</li> </ul> </li> </ul>
540.14	<p>Oceniając sprawy zidentyfikowane w paragrafie 12 lub jako reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia zgodnie z paragrafem 13, biegły rewident rozważa, czy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędne jest posiadanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy z zakresu jednego lub większej liczby aspektów szacunków księgowych. (Zob. par. A96–A101)</p>
540.15	<p>Dla szacunków księgowych, które powodują powstanie znaczących ryzyk, biegły rewident oprócz procedur wiarygodności przeprowadzanych w celu spełnienia wymogów MSB 330, ocenia: (zob. par. A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) sposób, w jaki kierownictwo rozważyło alternatywne założenia lub wyniki oraz powód ich odrzucenia, lub w jaki inny sposób kierownictwo odniosło się do niepewności oszacowania przy ustalaniu szacunku księgowego, (zob. par. A103–A106)</li> <li>(b) czy znaczące założenia przyjęte przez kierownictwo są racjonalne, (zob. par. A107–A109)</li> <li>(c) tam, gdzie ma to znaczenie dla racjonalności znaczących założeń przyjętych przez kierownictwo lub dla odpowiedniego zastosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zamiar oraz zdolność kierownictwa do podjęcia określonych działań. (Zob. par. A110)</li> </ul>
540.16	<p>Jeśli, według osądu biegłego rewidenta kierownictwo nieodpowiednio uwzględniło wpływ niepewności oszacowania na szacunki księgowe powodujące powstanie znaczących ryzyk, biegły rewident, jeśli uzna to za konieczne, określa przedział, który posłuży mu do oceny racjonalności szacunku księgowego. (Zob. par. A111–A112)</p>

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

Ilustracja 11.3-1

Odniesie się do	Opis
<b>Czy szacunki księgowe zostały przygotowane właściwie?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sprawdź, w jaki sposób kierownictwo ustaliło szacunki księgowe i dane, na których je oparto. Oceń czy:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– zastosowana metoda wyceny jest właściwa w danych okolicznościach, oraz</li> <li>– założenia zastosowane przez kierownictwo są uzasadnione w świetle celów pomiaru, określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>Sprawdź skuteczność działania kontroli, jeśli ona występuje, dotyczącej ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych, łącznie z zastosowaniem odpowiednich procedur wiarygodności.</li> <li>Ustal szacunek punktowy lub przedział w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa. Jeżeli założenia lub metody stosowane przez biegłego rewidenta różnią się od stosowanych przez kierownictwo, uzyskaj zrozumienie założeń kierownictwa lub metod, w stopniu wystarczającym dla stwierdzenia, że szacunek punktowy lub przedział biegłego rewidenta uwzględniają odpowiednie zmienne. Oceń również znaczące różnice w porównaniu z szacunkiem punktowym kierownictwa. Jeżeli właściwe jest zastosowanie przedziału, to na podstawie dostępnych dowodów badania zawęża się przedział, aż wszystkie wyniki w ramach przedziału uzna się za uzasadnione.</li> </ul>
<b>Do jakiego stopnia dowody potwierdzające są wiarygodne?</b>	<p>Przeprowadź jedną lub więcej z następujących procedur, biorąc pod uwagę charakter szacunków księgowych, charakter uzyskanych dowodów i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym czy jest ono znaczące:</p> <p>Przejrzyj zdarzenia późniejsze po zakończeniu okresu sprawozdawczego, aby porównać je z szacunkami kierownictwa. Może to być szczególnie istotne w niektórych mniejszych jednostkach, zarządzanych przez właścicieli zarządzających swoją działalnością gospodarczą, gdzie kierownictwo nie ma sformalizowanych procedur kontroli dotyczących szacunków księgowych.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Przetestuj wykorzystywane informacje, kontrole (jeśli są), metody i założenia.</li> <li>Na podstawie dostępnych dowodów i dyskusji z kierownictwem, stwórz niezależny szacunek punktowy lub przedział dla porównania wyników z szacunkiem jednostki. Kwota, o którą oszacowanie kierownictwa różni się od szacunku punktowego biegłego rewidenta lub wykraczają poza przedział racjonalności, byłaby traktowana jako zniekształcenie.</li> <li>Kiedy okres między dniem bilansowym a datą sprawozdania biegłego rewidenta jest dłuższy, przegląd zdarzeń w tym okresie przez biegłego rewidenta może być skuteczną reakcją na szacunki księgowe inne niż szacunki księgowe wartości godziwej.</li> </ul>
<b>Możliwa stronniczość kierownictwa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Określ, czy istnieją oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Mogą to być zmiany w sposobie obliczania szacunków, lub wyboru szacunków punktowych, które wskazywałyby na formę optymizmu lub pesymizmu kierownictwa. Może to nastąpić, gdy oszacowania konsekwentnie leżą na jednej granicy zakresu rozsądnego podejścia biegłego rewidenta lub gdy stronniczość przemieszcza się z jednej granicy zakresu do innych w kolejnych okresach sprawozdawczych. Na przykład, gdy kierownictwo zamierza sprzedać jednostkę i cel związany z zyskiem zmienia się z minimalizacji podatku na maksymalizację zysków.</li> <li>Rozważ skumulowany efekt stronniczości w przygotowaniu przez kierownictwo szacunków księgowych.</li> </ul>

Tam gdzie oszacowanie jest skomplikowane lub wymaga specjalistycznych umiejętności, biegły rewident może stwierdzić potrzebę zatrudnienia eksperta biegłego rewidenta (patrz tom 1, rozdział 15.8 (MSB 620)) w celu uzyskania wytycznych dotyczących korzystania z pracy eksperta biegłego rewidenta.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
540.19	Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy ujawnienia dotyczące szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A120–A121)
540.20	Dla szacunków księgowych, które powodują powstanie znaczących ryzyk, biegły rewident ocenia także adekwatność ujawnienia w sprawozdaniu finansowym niepewności ich oszacowania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A122–A123)

Ostatnim etapem jest ustalenie, czy:

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

### **Pisemne oświadczenia**

Biegły rewident powinien uzyskać pisemne oświadczenia kierownika jednostki dotyczące zasadności znaczących założeń.

Rozważa on również uzyskanie pisemnego oświadczenia, czy założenia odpowiednio odzwierciedlają zamierzenia kierownictwa i zdolność przeprowadzenia określonych działań związanymi z wycenami lub ujawnieniami wartości godziwej.

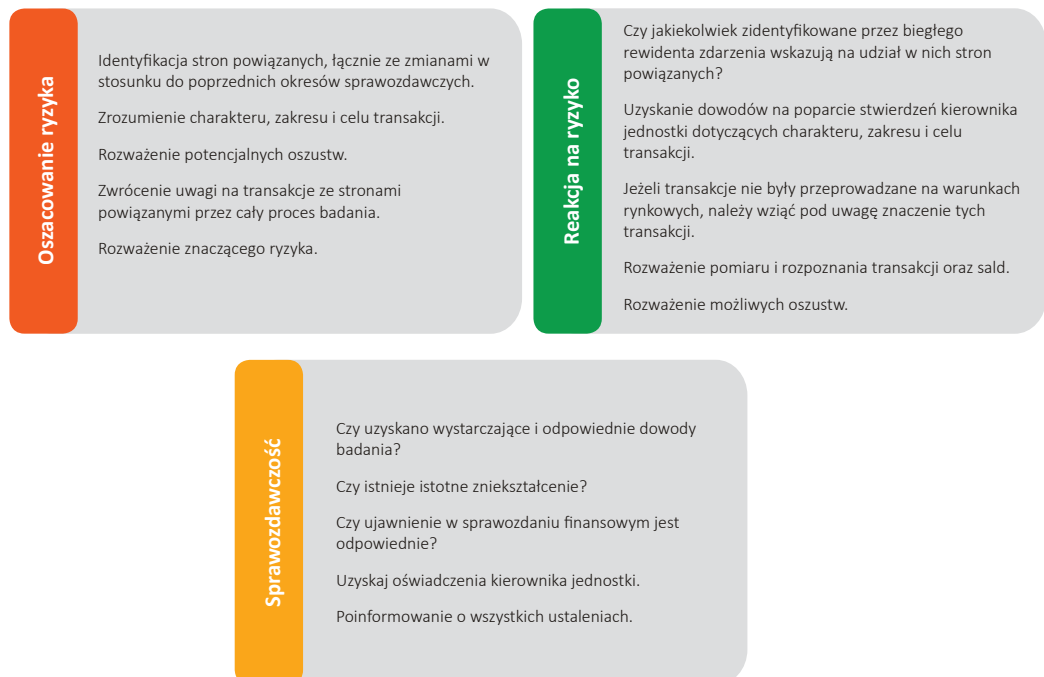


# 12

## STRONY POWIĄZANE

Zawartość rozdziału	Odpowiedni MSB
Procedury badania dotyczące stron powiązanych i transakcji pomiędzy tymi stronami.	550

Ilustracja 12.0-1



Nr paragrafu	Cel(e) MSB
550.9	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>(a) niezależnie od tego, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, uzyskanie zrozumienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi wystarczającego, aby mógł on:</p> <p>(i) rozpoznać, o ile występują, czynniki ryzyka oszustwa wynikające z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, stosowne dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem, oraz</p> <p>(ii) stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania czy sprawozdanie finansowe w zakresie, w jakim wpływają na nie te powiązania i transakcje:</p> <p>a. zapewnia rzetelną prezentację (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji), lub</p> <p>b. nie wprowadza w błąd (dla ramowych założeń zgodności), oraz</p> <p>(b) dodatkowo tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego czy powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio zidentyfikowane, rozliczone i ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z tymi ramowymi założeniami.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
550.10	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <p>(a) Transakcja na warunkach rynkowych – transakcja przeprowadzona na warunkach właściwych dla transakcji pomiędzy zainteresowanymi nabywcą i sprzedawcą, którzy są niepowiązani ze sobą oraz działają niezależnie od siebie i realizują swoje własne najlepiej pojęte interesy.</p> <p>(b) Strona powiązana – strona, która jest albo: (zob. par. A4–A7)</p> <p>(i) stroną powiązaną w myśl definicji zawartej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, albo</p> <p>(ii) tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają minimalne lub nie ustanawiają żadnych wymogów dotyczących stron powiązanych:</p> <p>a. osoba lub inna jednostka, która sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ na jednostkę sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub większą liczbę pośredników,</p> <p>b. inna jednostka, nad którą jednostka sprawozdawcza sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub większą liczbę pośredników, lub</p> <p>c. inna jednostka, która znajduje się pod wspólną kontrolą wraz z jednostką sprawozdawczą przez posiadanie:</p> <p>i. wspólnego właściciela sprawującego kontrolę,</p> <p>ii. właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny, lub</p> <p>iii. wspólnego kluczowego kierownictwa.</p> <p>Jednakże, nie uznaje się za powiązane jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych), chyba, uczestniczą w znaczących transakcjach lub w znaczącym stopniu dzielą między sobą zasoby.</p>

## 12.1 Przegląd

Ponieważ strony powiązane nie są niezależne od siebie, często występuje wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia związane z transakcjami ze stronami powiązanymi niż w przypadku transakcji ze stronami niepowiązanymi. Ponadto ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają często wymogi dotyczące księgowego ujęcia i ujawnienia informacji o saldach i transakcjach ze stronami powiązanymi. Te wymogi mają na celu pomóc użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumieć charakter tych transakcji/sald oraz ich rzeczywisty i potencjalny skutek.

Niektóre z potencjalnych czynników ryzyka związanych z transakcjami ze stronami powiązаныmi są określone poniżej.

Ilustracja 12.1-1

Opis	
<b>Bardzo złożone transakcje</b>	Strony powiązane mogą działać poprzez szeroki i złożony system powiązań i struktur.
<b>Niezidentyfikowane zależności i transakcje</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Powiązania ze stronami powiązаныmi mogą być ukrywane, ponieważ stwarzają większe możliwości zmywy, zatajenia lub manipulacji przez kierownika jednostki.</li> <li>• System informacyjny jednostki może być nieskuteczny do rozpoznawania i sumowania transakcji oraz nierozliczonych sald pomiędzy jednostką, a jej stronami powiązаныmi,</li> <li>• Kierownik jednostki może być nieświadomy istnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi.</li> </ul>
<b>Wykraczające poza normalny tok działalności gospodarczej</b>	Transakcje z jednostkami powiązаныmi mogą nie występować na normalnych warunkach rynkowych, takich jak powyżej; na przykład: poniżej wartości godziwej lub nawet bez wynagrodzenia.

Kierownictwo jednostki jest odpowiedzialne za identyfikację i ujawnienia transakcji ze stronami powiązаныmi jak również za ujęcie księgowo tych transakcji. Odpowiedzialność ta wymaga od kierownictwa jednostki wdrożenia odpowiedniej kontroli wewnętrznej zapewniającej, że transakcje ze stronami powiązаныmi są odpowiednio zidentyfikowane i zarejestrowane w systemie informacyjnym oraz ujawnione w sprawozdaniu finansowym.

Biegły rewident jest odpowiedzialny za zwrócenie uwagi na informacje dotyczące stron powiązanych podczas przeglądania zapisów księgowych lub dokumentów w trakcie badania. Proces ten obejmuje inspekcję niektórych kluczowych dokumentów, ale nie wymaga rozszerzonego badania zapisów księgowych i dokumentów w celu dokładnej identyfikacji stron.

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

### **Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej**

Ponieważ strony powiązane nie są niezależne od siebie, wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustala szczególne wymogi dotyczące księgowania i ujawnień powiązań, transakcji sald pomiędzy stronami powiązаныmi. To pozwala na zrozumienie przez użytkowników sprawozdania finansowego ich charakteru i faktycznego oraz potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące księgowania i ujawnień stron powiązanych, biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie procedur badania służących do identyfikacji, oszacowania i reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia wynikające z niezdolności jednostki do odpowiedniego ujęcia księgowego lub ujawnienia stron powiązań, transakcji i sald ze stronami powiązаныmi zgodnie z wymogami ramowych założeń.

Nawet jeśli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają minimalne lub nie ustalają żadnych wymogów dotyczących stron powiązanych, biegły rewident powinien mimo to uzyskać wystarczające zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązаныmi, tak, aby na tej podstawie móc stwierdzić, czy sprawozdanie finansowe w stopniu, w jakim skutkują te powiązania i transakcje:

- zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji), lub
- nie wprowadzają w błąd (na potrzeby ramowych założeń zgodności).

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

MSB 550 dostarcza wytycznych dotyczących obowiązków biegłego rewidenta i procedur badania odnoszących się do stron powiązanych i transakcji z nimi.

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

## 12.2 Oszacowanie ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
550.11	W ramach części procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności, których przeprowadzenia w trakcie badania wymagają od biegłego rewidenta MSB 315 (zmieniony) i MSB 240, biegły rewident przeprowadza procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12-17, w celu uzyskania informacji odpowiednich dla zidentyfikowania ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A8)
550.12	Dyskusja w gronie zespołu wykonującego zlecenie, zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego) i MSB 240, obejmuje szczególne rozważenie podatności sprawozdania finansowego na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem, mogące wynikać z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A9–A10)
550.13	<p>Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>tożsamości stron powiązanych z jednostką, w tym zmian w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, (zob. par. A11–A14)</li> <li>rodzaju powiązań jednostki ze stronami powiązanymi, oraz</li> <li>informacji, czy jednostka zawarła jakiegokolwiek transakcje ze stronami powiązanymi w trakcie okresu sprawozdawczego, a jeśli tak, typu i celu tych transakcji.</li> </ol>
550.14	<p>Biegły rewident kieruje do kierownictwa i innych osób z jednostki zapytania oraz przeprowadza inne procedury oszacowania ryzyka uznane za odpowiednie, dla uzyskania zrozumienia, kontroli ustanowionych przez kierownictwo, o ile istnieją, w celu: (zob. par. A15–A20)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>identyfikacji, rozliczenia i ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,</li> <li>autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień ze stronami powiązanymi, oraz (zob. par. A21)</li> <li>autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień wykraczających poza normalny tok działalności.</li> </ol>
550.15	<p>W trakcie badania biegły rewident pozostaje wyczulony podczas inspekcji zapisów lub dokumentów na porozumienia lub inne informacje, mogące wskazywać na istnienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi wcześniej nie zidentyfikowanych przez kierownictwo lub nie ujawnionych biegłemu rewidentowi. (Zob. par. A22–A23)</p> <p>Biegły rewident analizuje w szczególności poniższe poszukując oznak istnienia powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, wcześniej nie zidentyfikowanymi przez kierownictwo lub nie ujawnionych biegłemu rewidentowi.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane jako część procedur badania biegłego rewidenta,</li> <li>protokoły ze zebrań wspólników i posiedzeń osób sprawujących nadzór, oraz</li> <li>wszelkie inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uznaje za niezbędne w okolicznościach dotyczących jednostki.</li> </ol>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
550.16	Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje, w trakcie przeprowadzania procedur badania zgodnie z paragrafem 15 lub podczas innych procedur badania, znaczące transakcje wykraczające poza normalny tok działalności, wówczas biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące: (zob. par. A24–A25) (a) charakteru tych transakcji, oraz (zob. par. A26) (b) informacji, czy strony powiązane mogły brać w nich udział. (Zob. par. A27)
550.17	Biegły rewident dzieli się z innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie stosownymi informacjami uzyskanymi na temat stron powiązanych z jednostką. (Zob. par. A28)
550.18	Wypełniając wymóg MSB 315 (zmienionego) dotyczący identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz ustala, czy którekolwiek z tych ryzyk są ryzykami znaczącymi. Dokonując tych ustaleń biegły rewident traktuje zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza normalny tok działalności jednostki jako prowadzące do znaczących ryzyk.
550.19	Jeżeli biegły rewident identyfikuje czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności odnoszące się do istnienia strony powiązanej o dominującym wpływie) podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka oraz powiązanych czynności dotyczących stron powiązanych, biegły rewident rozważa takie informacje podczas identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem zgodnie z MSB 240. (Zob. par. A6 oraz A29–A30)

W celu zidentyfikowania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia związanego ze stronami powiązanymi i transakcjami pomiędzy nimi, biegły rewident powinien rozważyć czynniki przedstawione poniżej.

#### Ilustracja 12.2-1

Identyfikacja ryzyka	Opis
<b>Określenie istnienia/ charakteru/ wpływu transakcji ze stronami powiązanymi.</b>	Zapytaj o: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tożsamość stron powiązanych, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym,</li> <li>• charakter powiązań jednostki z tymi stronami powiązanymi,</li> <li>• rodzaj i cel wszystkich transakcji ze stronami powiązanymi,</li> <li>• kontrole, o ile istnieją, ustanowione przez kierownictwo w celu,</li> <li>• rozpoznania, ujęcie księgowego i ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,</li> <li>• autoryzacji oraz zatwierdzania znaczących transakcji i porozumień ze stronami powiązanymi, oraz</li> <li>• autoryzacji oraz zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień wykraczających poza zwykły tok działalności gospodarczej.</li> </ul>
<b>Rozważenie możliwych oszustw</b>	Przedyskutuj z zespołem wykonującym zlecenie podatność sprawozdania finansowego na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem wynikających z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.  Rozważ również, czy kierownictwo zdominowane jest przez jedną osobę lub małą grupę osób bez kontroli kompensujących. Kryteria dominującego wpływu obejmują sytuację, gdy: <ul style="list-style-type: none"> <li>• strona powiązana sprzeciwiła się znaczącej decyzji gospodarczej podjętej przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór,</li> <li>• znaczące transakcje wymagają ostatecznego zatwierdzenia przez stronę powiązaną,</li> <li>• dyskusja w gronie kierownictwa i osób sprawujących nadzór na temat propozycji gospodarczych zainicjowanych przez stronę powiązaną jest niewielka lub żadna,</li> <li>• transakcje z udziałem strony powiązanej (lub bliskim członkiem rodziny strony powiązanej) są sporadycznie poddawane niezależnemu przeglądowi i zatwierdzeniu.</li> </ul> <p>W niektórych przypadkach dominujący wpływ może mieć także miejsce, gdy strona powiązana odegrała znaczącą rolę przy zakładaniu jednostki i nadal odgrywa wiodącą rolę w zarządzaniu jednostką.</p> <p>Jeżeli zidentyfikowane zostały czynniki ryzyka oszustwa, oszacuj ryzyko istotnego zniekształcenia. Jeżeli wystąpi ryzyko istotnego zniekształcenia, opracuj odpowiednią reakcję w badaniu.</p>

Identyfikacja ryzyka	Opis
<b>Pozostań wyczulonym w trakcie sprawdzania zapisów lub dokumentów</b>	<p>Podczas przeglądu zapisów i dokumentów, zawsze bądź wyczulony na nieujawnione powiązania i transakcje stron powiązanych. Szczególnie dotyczy to sprawdzania zapisów i dokumentów stron powiązanych ostatnio zidentyfikowanych lub ujawnionych, co obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• uzyskanie potwierdzeń bankowych i prawnych,</li> <li>• protokoły ze zebrań udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór jednostką, oraz</li> <li>• wszelkie inne zapisy lub dokumenty, uznane za niezbędne w danych okolicznościach.</li> </ul> <p>Zawsze udostępniaj informacje o możliwych stronach powiązanych z członkami zespołu.</p>
<b>Zidentyfikuj znaczące ryzyko</b>	<p>Znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza normalny tok działalności pociągają za sobą znaczące ryzyko.</p>

**UWAGA**

W mniejszych jednostkach, identyfikacja transakcji ze stronami powiązanymi może czasami być trudna. Jeżeli klient używa standardowego oprogramowania do rejestracji transakcji, rozważ uzyskanie elektronicznej kopii transakcji i importuj ją do elektronicznego arkusza. Poprzez wykorzystanie niektórych cech i selekcje kryteriów, można uzyskać informacje nie tylko o kilku klientach/dostawcach dużymi transakcjami lub o znaczących transakcjach o nietypowej wartości lub charakterze.

## 12.3 Reakcja na ryzyko

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
550.20	<p>W ramach części wymogu MSB 330 stanowiącej, że biegły rewident reaguje na oszacowane ryzyka, biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zmniejszenia dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Te procedury badania obejmują procedury wymagane przez paragrafy 21-24. (Zob. par. A31–A34)</p>
550.21	<p>Jeżeli biegły rewident identyfikuje porozumienia lub informacje, które wskazują na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło, biegły rewident, ustala czy faktyczne okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji.</p>
550.22	<p>Jeżeli biegły rewident identyfikuje strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, biegły rewident:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>niezwłocznie przekazuje stosowne informacje innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, (zob. par. A35)</li> <li>tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych: <ol style="list-style-type: none"> <li>zwraca się do kierownictwa z prośbą o zidentyfikowanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi w celu dokonania ich dalszej oceny przez biegłego rewidenta, oraz</li> <li>zwraca się zapytaniem, dlaczego kontrole jednostki dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi nie zapewniły identyfikacji lub ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,</li> </ol> </li> <li>przeprowadza odpowiednie procedury badania wiarygodności odnoszące się do takich nowo zidentyfikowanych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, (zob. par. A36);</li> <li>ponownie rozważa ryzyko, że mogą istnieć inne strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi i w razie potrzeby, przeprowadza dodatkowe procedury badania, oraz</li> <li>jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo wydaje się zamierzone (i w ten sposób wskazuje na ryzyko istotnego zmniejszenia spowodowanego oszustwem) ocenia wpływ tego faktu na badanie. (Zob. par. A37)</li> </ol>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
550.23	<p>W odniesieniu do zidentyfikowanych znaczących transakcji ze stronami powiązаныmi wykraczających poza normalny tok działalności jednostki, biegły rewident:</p> <p>(a) przeprowadza inspekcję istniejących umów lub porozumień, o ile występują, i ocenia, czy:</p> <p>(i) gospodarcze uzasadnienie transakcji (lub jego brak) wskazuje, że mogły być one zawarte z zamiarem oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub ukrycia zawłaszczenia majątku, (zob. par. A38–A39)</p> <p>(ii) warunki transakcji są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa, oraz</p> <p>(iii) transakcje zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,</p> <p>(b) uzyskuje dowody badania, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone. (zob. par. A40–A41)</p>
550.24	<p>Jeżeli kierownictwo zamieściło w sprawozdaniu finansowym stwierdzenie wskazujące, że transakcje ze stronami powiązаныmi zostały przeprowadzone na warunkach równorzędnych z warunkami stosowanymi w transakcjach rynkowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia. (Zob. par. A42–A45)</p>

W reakcji na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszące powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązаныmi, biegły rewident powinien rozważyć czynniki przedstawione poniżej.

Ilustracja 12.3-1

Odniesie się do	Opis
<b>Jak biegły rewident identyfikuje porozumienia lub informacje, które sugerują istnienie powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ustal, czy istniejące okoliczności potwierdzają ich istnienie,</li> <li>• niezwłocznie przekaż informacje zespołowi realizującemu zlecenie,</li> <li>• poproś kierownictwo o wykazanie wszystkich transakcji ze stronami powiązаныmi,</li> <li>• jeżeli strona powiązana nie została wcześniej zidentyfikowana, zwróć się zapytaniem dlaczego, rozważ: <ul style="list-style-type: none"> <li>– brak jakichkolwiek kontroli identyfikujących strony powiązаныe, oraz</li> <li>– oszustwo (celowe nieujawnienie przez kierownictwo wydaje się zamierzone),</li> </ul> </li> <li>• rozważ ponownie ryzyko, czy mogą występować inne nieujawnione strony powiązаныe lub znaczące transakcje ze stronami powiązаныmi i wykonaj dodatkowe, konieczne procedury badania, oraz</li> <li>• wykonaj odpowiednie procedury badania wiarygodności.</li> </ul>
<b>Znaczące transakcje ze stronami powiązаныmi wykraczające poza normalny tryb działalności gospodarczej</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Przeprowadź inspekcję umów lub porozumień, jeśli takowe istnieją, i oceń czy: <ul style="list-style-type: none"> <li>– uzasadnienie wskazuje na możliwość oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub ukrycia sprzeniewierzonych aktywów,</li> <li>– warunki są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa, oraz</li> <li>– transakcje zostały właściwie ujęte w księgach i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz</li> </ul> </li> <li>• zapewnij odpowiednią autoryzację i zatwierdzenie transakcji.</li> </ul>
<b>Stwierdzenia kierownictwa</b>	<p>Uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stwierdzeń kierownictwa o charakterze i zakresie transakcji ze stronami powiązаныmi.</p> <p>Rozważ, czy potwierdzenia zewnętrzne sald dostarczą wiarygodnych dowodów.</p> <p>Rozważ ściągalność i oceń salda po zakończeniu okresu sprawozdawczego.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
550.25	<p>Przy formułowaniu opinii na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 700 (zmienionym) biegły rewident ocenia: (zob. par. A46)</p> <p>(a) czy zidentyfikowane powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz (zob. par. A47)</p> <p>(b) czy skutki powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi:</p> <p>(i) uniemożliwiają zapewnienie rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji), lub</p> <p>(ii) sprawiają, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd (dla ramowych założeń zgodności).</p>
550.26	<p>Tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, biegły rewident uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownictwa oraz, gdy jest to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że: (zob. par. A48–A49)</p> <p>(a) ujawnili oni biegłemu rewidentowi tożsamość stron powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi, które są im znane, oraz</p> <p>(b) takie powiązania i transakcje zostały odpowiednio rozliczone oraz ujawnione zgodnie z wymogami ramowych założeń.</p>
550.27	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką, o znaczących sprawach jakie pojawiły się podczas badania w związku ze stronami powiązanymi z jednostką. (Zob. par. A50)
550.28	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania nazwy zidentyfikowanych stron powiązanych oraz charakter powiązań stronami powiązanymi.

Biegły rewident powinien rozważyć następujące sprawy.

Ilustracja 12.4-1

Odniesienie się do	Opis
<b>Udokumentowanie i raportowanie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Udokumentuj nazwy zidentyfikowanych stron powiązanych i charakter ich powiązań.</li> <li>• Poinformuj osoby sprawujące nadzór o wszystkich znaczących sprawach dotyczących stron powiązanych stwierdzonych podczas badania.</li> </ul>
<b>Uzyskanie oświadczenia kierownictwa</b>	<p>Uzyskaj pisemne oświadczenia kierownictwa (i osób sprawujących nadzór), że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ujawnili oni tożsamość wszystkich stron powiązanych, oraz</li> <li>• takie powiązania i transakcje zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.</li> </ul>
<b>Określenie, czy opinia z badania powinna zostać zmodyfikowana</b>	<p>Zmodyfikuj sprawozdanie biegłego rewidenta, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stron powiązanych i transakcji pomiędzy nimi, lub</li> <li>• ujawnienia kierownictwa w sprawozdaniu finansowym (wymagane przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej) są uważane za nieodpowiednie.</li> </ul>



# 13

## PÓŹNIEJSZE ZDARZENIA

<i>Zawartość rozdziału</i>	<b>Odpowiednie MSB</b>
Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące zdarzeń po dacie bilansu.	560

<b>Nr paragrafu</b>	<b>Cel(e) MSB</b>
560.4	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, są odpowiednio odzwierciedlone w tym sprawozdaniu finansowym, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz</li><li>(b) odpowiednia reakcja na fakty, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby sprawozdanie biegłego rewidenta.</li></ul>

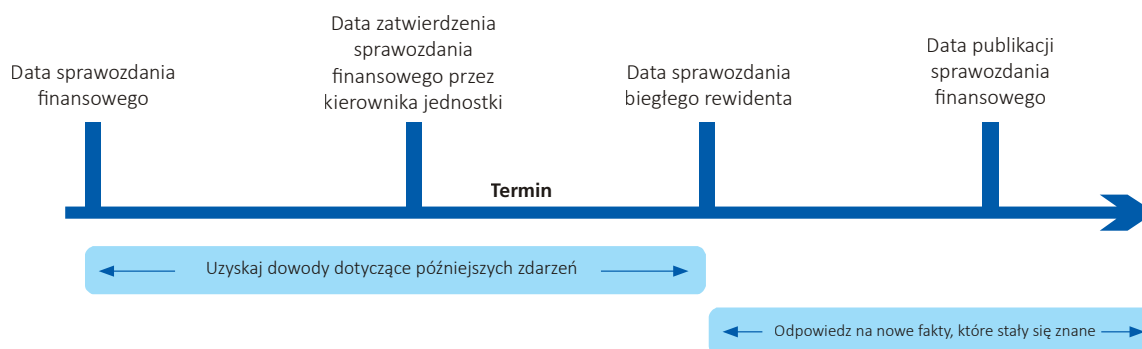
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
560.5	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <p>(a) Data sprawozdania finansowego – data zakończenia najpóźniejszego okresu sprawozdawczego objętego sprawozdaniem finansowym.</p> <p>(b) Data akceptacji sprawozdania finansowego – data, na którą sporządzone zostały wszystkie pojedyncze składniki, które wchodzą w skład sprawozdania finansowego, w tym powiązane noty, a osoby do tego uprawnione stwierdziły, że przyjmują odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe. (Zob. par. A2)</p> <p>(c) Data sprawozdania biegłego rewidenta – data, którą biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 700 (zmienionym). (Zob. par. A3)</p> <p>(d) Data udostępnienia sprawozdania finansowego – data, w której sprawozdanie biegłego rewidenta i zbadane sprawozdanie finansowe są udostępnione stronom trzecim. (Zob. par. A4–A5)</p> <p>(e) Późniejsze zdarzenia – zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz fakty, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.</p>

## 13.1 Przegląd

Standard dostarcza wytycznych dotyczących obowiązków biegłego rewidenta związanych z późniejszymi zdarzeniami.

Późniejsze zdarzenia występują po dacie sprawozdania finansowego (data zakończenia okresu sprawozdawczego). Inne kluczowe daty występujące podczas sporządzania, badania i wydania sprawozdania finansowego przedstawiono na ilustracji poniżej.

Ilustracja 13.1-1



Późniejsze zdarzenia odnoszą się do:

- zdarzeń występujących między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, oraz
- faktów, o których dowiaduje się biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.

**Uwaga:** MSB 560 (zmieniony) nie dotyczy spraw związanych z innymi informacjami uzyskanymi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. Temat ten został omówiony w MSB 720 (zmienionym). Jednakże, takie inne informacje mogą ujawnić późniejsze zdarzenie, które jest objęte zakresem MSB 560 (zmienionego).

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
560.6	<p>Biegły rewident przeprowadza procedury badania zaprojektowane w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, zostały zidentyfikowane. Od biegłego rewidenta nie oczekuje się jednak przeprowadzania dodatkowych procedur badania spraw, w odniesieniu do których wcześniej przeprowadzone procedury badania dostarczyły zadowalających wniosków. (Zob. par. A6)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
560.7	<p>Biegły rewident przeprowadza procedury badania, o których mowa w paragrafie 6, w taki sposób, aby pokryły okres od daty sprawozdania finansowego do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi. Biegły rewident bierze pod uwagę oszacowanie ryzyka przy ustalaniu rodzaju i zakresu takich procedur badania, które obejmują: (zob. par. A7–A8)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) uzyskanie zrozumienia wszelkich procedur ustanowionych przez kierownika jednostki dla zapewnienia, że późniejsze zdarzenia są zidentyfikowane,</li> <li>(b) skierowanie zapytania do kierownika jednostki oraz gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, czy nastąpiły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe. (zob. par. A9)</li> <li>(c) zapoznanie się z protokołami, o ile istnieją, z posiedzeń właścicieli, kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, które odbyły się po dacie sprawozdania finansowego oraz skierowanie zapytań o sprawy omawiane na tych posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne. (zob. Par. A10)</li> <li>(d) zapoznanie się z najbardziej aktualnymi śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi jednostki, o ile takie istnieją.</li> </ul>
560.8	<p>Jeżeli w wyniku przeprowadzenia procedur wymaganych przez paragrafy 6 i 7, biegły rewident zidentyfikuje zdarzenia, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident ustala, czy każde takie zdarzenie jest odpowiednio odzwierciedlone w tym sprawozdaniu finansowym zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>
560.9	<p>Biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownika jednostki oraz gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, o dostarczenie pisemnego oświadczenia zgodnie z MSB 580, że wszystkie zdarzenia, następujące po dacie sprawozdania finansowego, dla których mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.</p>
560.10	<p>Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania odnoszących się do sprawozdania finansowego po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli, po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego, biegły rewident dowiaduje się o fakcie, który, gdyby był mu znany w dacie sprawozdania biegłego rewidenta, mógłby spowodować, że biegły rewident zmieniłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas: (zob. par. A11–A12)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) omawia daną sprawę z kierownikiem jednostki i gdzie to odpowiednie, osobami sprawującymi nadzór,</li> <li>(b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany, a jeśli tak,</li> <li>(c) kieruje zapytanie, w jaki sposób kierownik jednostki zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.</li> </ul>
560.11	<p>Jeżeli kierownik jednostki zmienia sprawozdanie finansowe, biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) przeprowadza procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem zmiany,</li> <li>(b) jeżeli okoliczności określone w paragrafie 12 nie mają zastosowania, <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) rozszerza procedury badania, o których mowa w paragrafach 6 i 7 do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta, oraz</li> <li>(ii) dostarcza nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat zmienionego sprawozdania finansowego. Nowe sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno mieć daty wcześniejszej niż data akceptacji zmienionego sprawozdania finansowego.</li> </ul> </li> </ul>
560.12	<p>Tam, gdzie przepisy prawa, regulacja lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zabraniają kierownikowi jednostki ograniczenia wprowadzania zmiany do sprawozdania finansowego do tej stanowiącej skutki późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę zmianę, a osobom odpowiedzialnym za akceptację sprawozdania finansowego nie zabrania się ograniczenia ich akceptacji do tej zmiany, biegły rewident ma prawo ograniczyć procedury badania dotyczące późniejszych zdarzeń, wymagane przez paragraf 11(b)(i), do tej zmiany. W takich przypadkach biegły rewident albo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zmienia sprawozdanie biegłego rewidenta, aby włączyć do niego dodatkową datę ograniczoną wyłącznie do tej zmiany i w ten sposób wskazuje, że procedury biegłego rewidenta dotyczące późniejszych zdarzeń są ograniczone wyłącznie do zmiany wprowadzonej do sprawozdania finansowego, opisanej w stosownej nocie do sprawozdania finansowego, lub (zob. par. A13)</li> <li>(b) dostarcza nowe lub zmienione sprawozdanie biegłego rewidenta, które zawiera oświadczenie w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi lub w akapicie zawierającym inne sprawy, informujące, że procedury biegłego rewidenta dotyczące późniejszych zdarzeń są ograniczone wyłącznie do zmiany wprowadzonej do sprawozdania finansowego, jak opisano to w stosownej nocie do sprawozdania finansowego.</li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
560.13	<p>W niektórych systemach prawnych przepisy prawa, regulacja lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie wymagać od kierownika jednostki udostępnienia zmienionego sprawozdania finansowego i odpowiednio, biegły rewident nie musi dostarczyć zmienionego lub nowego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli kierownik jednostki nie zmienia sprawozdania finansowego w okolicznościach, w których biegły rewident uważa, że wymaga ono zmiany, wówczas: (zob. par. A14–A15)</p> <p>(a) jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta nie zostało jeszcze dostarczone do jednostki, biegły rewident modyfikuje opinię zgodnie z wymogami MSB 705 (zmienionego), a następnie dostarcza sprawozdanie biegłego rewidenta, lub</p> <p>(a) jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zostało już dostarczone do jednostki, biegły rewident pisemnie powiadamia kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, aby nie udostępniały stronom trzecim sprawozdania finansowego przed wprowadzeniem do niego koniecznych zmian. Jeżeli mimo to sprawozdanie finansowe zostanie udostępnione bez wprowadzenia wcześniej koniecznych zmian, wówczas biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające temu, aby polegano na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A16–A17)</p>
560.14	<p>Po udostępnieniu sprawozdania finansowego, biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących sprawozdania finansowego. Jednakże, jeżeli po udostępnieniu sprawozdania finansowego biegły rewident dowiaduje się o fakcie, który, gdyby był mu znany w dacie sprawozdania biegłego rewidenta, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas:</p> <p>(a) omawia sprawę z kierownikiem jednostki, a jeśli to zasadne z osobami sprawującymi nadzór,</p> <p>(b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany, a jeśli tak,</p> <p>(c) kieruje zapytanie, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A18)</p>
560.15	<p>Jeżeli kierownik jednostki zmienia sprawozdanie finansowe, biegły rewident: (zob. par. A19)</p> <p>(a) przeprowadza procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem zmiany,</p> <p>(b) dokonuje przeglądu kroków podjętych przez kierownika jednostki służących zapewnieniu, że każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem biegłego rewidenta został poinformowany o zaistniałej sytuacji,</p> <p>(c) jeżeli, okoliczności określone w paragrafie 12 nie mają zastosowania:</p> <p>(i) rozszerza procedury badania, o których mowa w paragrafach 6 i 7, do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta i opatruje nowe sprawozdanie biegłego rewidenta datą, która nie jest wcześniejsza od daty akceptacji zmienionego sprawozdania finansowego, oraz</p> <p>(ii) dostarcza nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat zmienionego sprawozdania finansowego,</p> <p>(d) gdy okoliczności określone w paragrafie 12 mają miejsce, zmienia sprawozdanie biegłego rewidenta lub dostarcza nowe sprawozdanie biegłego rewidenta zgodnie z wymogami paragrafu 12.</p>
560.16	<p>Biegły rewident zamieszcza w nowym lub zmienionym sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy odnoszący się do noty w sprawozdaniu finansowym, która bardziej obszernie omawia powód wprowadzenia zmiany do wcześniej udostępnionego sprawozdania finansowego oraz do wcześniejszego sprawozdania dostarczonego przez biegłego rewidenta.</p>
560.17	<p>Jeżeli kierownik jednostki nie podejmuje kroków niezbędnych do zapewnienia, że każdy, kto otrzymał poprzednio wydane sprawozdanie finansowe jest informowany o zaistniałej sytuacji, i nie zmienia sprawozdania finansowego w okolicznościach, w których biegły rewident sądzi, że wymaga ono zmiany, biegły rewident powiadamia kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, że biegły rewident podejmie działania zapobiegające temu, aby w przyszłości polegano na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jeżeli, pomimo tego powiadomienia, kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nie podejmą niezbędnych kroków, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające temu, aby polegano na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A20)</p>

### Data zatwierdzenia sprawozdania finansowego

Może ona być określona, jak to zostało przedstawione na ilustracji poniżej.

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

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

Ilustracja 13.1-3

Procedura	Opis
<b>Identyfikacja wszystkich późniejszych zdarzeń</b>	<p>Przeprowadź procedury badania, aby zidentyfikować późniejsze zdarzenia, które wymagałyby korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym. Mogą one obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>zrozumienie procedur ustanowionych przez kierownictwo, (jeśli takie występują) służących identyfikacji późniejszych zdarzeń,</li> <li>skierowanie zapytań do kierownictwa (i osób i sprawującymi nadzór) o: <ul style="list-style-type: none"> <li>nowe zobowiązania, pożyczki, lub gwarancje,</li> <li>sprzedaż lub nabycie składnika aktywów lub, czy są takie zamiary,</li> <li>podwyższenie kapitału lub emisja instrumentów dłużnych,</li> <li>umowy połączeń lub likwidacji,</li> <li>jakiegokolwiek aktywa wywłaszczone przez państwo lub zniszczone (na przykład w wyniku pożaru lub powodzi),</li> <li>spory, sprawy sądowe i zobowiązania warunkowe,</li> <li>wszystkie nietypowe korekty księgowo dokonane lub rozważane,</li> <li>wszystkie zdarzenia, które miały miejsce lub mają miejsce które mogą podważyć słuszność przyjęcia założenia kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości,</li> <li>jakiegokolwiek zdarzenia mające znaczenie dla wyceny szacunków lub rezerw w sprawozdaniu finansowym, oraz</li> <li>wszystkie zdarzenia znaczące dla odzyskania aktywów,</li> </ul> </li> <li>zapoznanie się z protokołami, o ile istnieją, z posiedzeń (kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką), które miały miejsce po dacie sprawozdania finansowego oraz skierowanie zapytań dotyczących zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne, oraz</li> <li>zapoznanie się z raportami finansowymi sporządzanymi po zakończeniu okresu sprawozdawczego, jeśli takie istnieją.</li> </ul>
<b>Uzyskaj pisemne oświadczenia</b>	Rozważ, czy pisemne oświadczenia dotyczące określonych przyszłych zdarzeń mogą być niezbędne w celu poparcia innych dowodów badania, uzyskując dzięki temu wystarczające i odpowiednie dowody badania.

Procedura	Opis
<p><b>Fakty, o których dowiaduje się biegły rewident</b> (po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed publikacją sprawozdania finansowego)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Omów te kwestie z kierownikiem jednostki (i osobami sprawującymi nadzór).</li> <li>• Ustal, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, a jeśli tak: <ul style="list-style-type: none"> <li>– skieruj zapytania do kierownika jednostki, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym,</li> <li>– przeprowadź dalsze wymagane procedury badania, oraz</li> <li>– sporządź nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionego sprawozdania finansowego. To może również powodować dodanie dodatkowej daty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, odniesionej tylko do poprawki (patrz tom I, rozdział 13.2) lub akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi.</li> </ul> </li> <li>• W przypadku, kiedy kierownictwo nie poprawi sprawozdania finansowego, biegły rewident wydaje zmodyfikowaną opinię.</li> <li>• W przypadku, kiedy sprawozdanie biegłego rewidenta zostało już opublikowane, należy powiadomić kierownictwo (i osoby sprawujące nadzór), aby nie udostępniały sprawozdania finansowego stronom trzecim przed wprowadzeniem niezbędnych poprawek.</li> <li>• Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało opublikowane pomimo powiadomienia, należy podjąć odpowiednie działania (po konsultacjach z radcą prawnym), aby nie polegać na sprawozdaniu biegłego rewidenta.</li> </ul>
<p><b>Fakty, o których dowiaduje się biegły rewident</b> (po publikacji sprawozdania finansowego)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Omów te kwestie z kierownikiem jednostki (i osobami sprawującymi nadzór),</li> <li>• Ustal, czy sprawozdanie finansowe wymaga korekt, a jeżeli tak, zapytaj w jaki sposób kierownictwo zamierza odnieść się do tego zagadnienia w sprawozdaniu finansowym.</li> <li>• Jeżeli kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe: <ul style="list-style-type: none"> <li>– rozszerz procedury badania dotyczące późniejszych zdarzeń do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta, chyba, że sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera dodatkową datę ograniczoną do tej konkretnej poprawki (patrz tom I, rozdział 13.2),</li> <li>– przeprowadź dalsze wymagane procedury badania, oraz</li> <li>– dokonaj przeglądu działań podjętych przez kierownictwo służących temu, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem biegłego rewidenta, został poinformowany o zaistniałej sytuacji, oraz</li> <li>– sporządź nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionego sprawozdania finansowego.</li> </ul> </li> <li>• Wydaj nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta, które zawierać będzie „akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi” (patrz tom I, rozdział 13.2). Jeżeli kierownictwo nie podejmie niezbędnych kroków w celu zapewnienia, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe został poinformowany o zaistniałej sytuacji: <ul style="list-style-type: none"> <li>– zawiadom kierownictwo (i osoby sprawujące nadzór), że biegły rewident podjął odpowiednie działania zapobiegające temu, aby nie polegać na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta.</li> </ul> </li> <li>• Jeżeli mimo tego powiadomienia kierownictwo (lub osoby sprawujące nadzór) nie podejmą niezbędnych kroków, podejmij odpowiednie działania zapobiegające temu (takich jak konsultacje w radcą prawnym), aby polegać na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta.</li> </ul>

#### UWAGA

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

## 13.2 Podwójne datowanie

Późniejsze zdarzenia, stwierdzone po dacie sprawozdania biegłego rewidenta często skutkują wykonaniem dodatkowych prac mających wpływ na salda kont, szacunki księgowe, rezerwy i inne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym. W takiej sytuacji, nowe sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno mieć daty wcześniejszej od daty zatwierdzenia poprawionego sprawozdania finansowego.

Jednakże dla pewnych późniejszych zdarzeń, może być wymagane wykonanie dodatkowej pracy związanej wyłącznie z poprawą sprawozdania finansowego opisaną w odpowiedniej notcie sprawozdania finansowego. W takiej sytuacji (biorąc pod uwagę prawo lokalne i regulacje), pierwotna data sprawozdania biegłego rewidenta zostaje niezmieniona, ale nowa data jest dodawana (dodatkowa data) w celu poinformowania czytelników, że procedury biegłego rewidenta przeprowadzone po tej pierwotnej dacie ograniczają się do dokonanych poprawek.

Przykłady sytuacji ilustrujących dodatkową datę:

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

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

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

# 14

## KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Obowiązki biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności oraz implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta.	570 (Zmieniony)

Ilustracja 14.0-1

### Oszacowanie ryzyka

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

Dokonaj przeglądu oceny możliwych zdarzeń lub warunków dokonanych przez kierownika jednostki i wszelkich reakcji lub planów.

Przez całe badanie pozostań wyczulony na ewentualne uwarunkowania lub zdarzenia.

### Reakcja na ryzyko

Jeżeli zidentyfikowane zostaną zdarzenia lub warunki:

- Zapytaj kierownika jednostki o jego plan działania,
- Oceń plan działania kierownictwa,
- Sprawdź wiarygodność wykorzystanych danych oraz podstaw założeń przyjętych w prognozach przepływów środków pieniężnych.

Zapytaj kierownika jednostki o zdarzenia/warunki spoza okresu oceny kierownika jednostki.

Rozważ wszelkie dodatkowe fakty lub informacje, które stały się dostępne.

### Sprawozdawczość

Ustal czy:

- Występuje istotna niepewność w odniesieniu do zidentyfikowanych zdarzeń/warunków.
- Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest właściwe.

Czy sprawozdanie finansowe w pełni opisuje wszelkie zdarzenia lub warunki dotyczące kontynuacji działalności i ujawnia wszelkie znaczące niepewności?

Uzyskaj oświadczenia kierownika jednostki.



Nr paragrafu	Cel(e) MSB
570.9	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących i potwierdzających zasadność przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego,</li> <li>(b) stwierdzenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, oraz</li> <li>(c) opracowanie sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym standardem.</li> </ul>

## 14.1 Przegląd

Założenie kontynuacji działalności jednostki ma zasadnicze znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego.

MSB 570 (zmieniony) dostarcza wytycznych dotyczących obowiązków biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego w odniesieniu do założenia kontynuacji działalności i oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonanej przez kierownika jednostki.

W przypadku jednostek notowanych na giełdzie i innych zgłaszających kluczowe sprawy badania, zidentyfikowanie znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności z pewnością spełniłoby kryteria zaliczenia do kluczowych spraw badania. Niepewności dotyczące kontynuacji działalności nie są jednak zgłaszane jako kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Są one natomiast przedstawiane w osobnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”. MSB 570 (zmieniony) zawiera przykłady sprawozdań z badania, w których występuje niepewność kontynuacji działalności.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.2	<p>Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności obowiązującą w rachunkowości, sprawozdanie finansowe jest sporządzone przy założeniu, że jednostka będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia sporządza się zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki zamierza albo zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo gdy kierownik jednostki nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może, ale nie musi być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dla których zasada kontynuacji działalności ma znaczenie (np. zasada kontynuacji działalności nie ma znaczenia w przypadku niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie przepisów podatkowych w niektórych systemach prawnych). Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła uzyskać korzyści ekonomiczne z aktywów i wypełnić zobowiązania w toku normalnej działalności. (Zob. par. A2)</p>

Przyjęcie założenia kontynuacji działalności oznacza, że jednostka postrzegana jest jako zamierzająca kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości i że nie ma ona ani zamiaru, ani potrzeby likwidacji, zaniechania działalności lub ubiegania się o zabezpieczenie przed wierzycielami zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami. W związku z tym, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła spieniężyć te aktywa i spłacić zobowiązania w normalnym toku działalności gospodarczej.

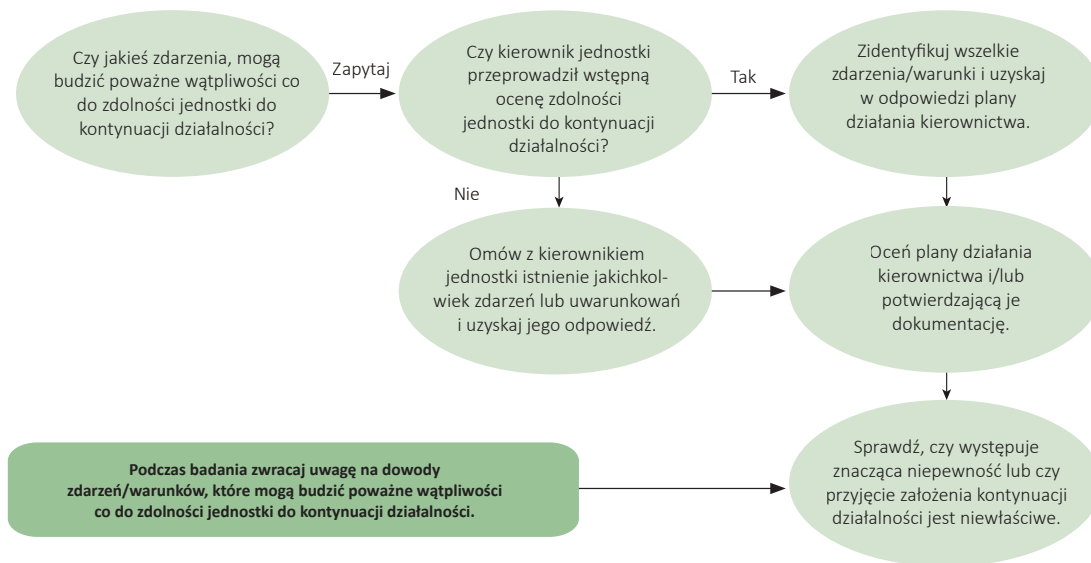
## 14.2. Procedury oszacowania ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.10	<p>Przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka wymaganych przez MSB 315 (zmieniony) biegły rewident rozpatruje, czy występują zdarzenia lub warunki mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Biegły rewident ustala wówczas, czy kierownik jednostki dokonał już wstępnej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, oraz: (zob. par. A3–A6)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) w przypadku, gdy ocena taka została dokonana, biegły rewident omawia ją z kierownikiem jednostki i ustala, czy rozpoznało ono zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, plany kierownika jednostki w odpowiedzi na tę ocenę, lub</li> <li>(b) jeżeli ocena taka nie została jeszcze dokonana, biegły rewident omawia z kierownikiem jednostki uzasadnienie przyjęcia zasady kontynuacji działalności i kieruje zapytanie do kierownika jednostki, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.</li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.11	W trakcie całego badania biegły rewident pozostaje wyczulony na dowody badania dotyczące występowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. (Zob. par. A7)

Wymogi te można podsumować tak jak pokazano na poniższej ilustracji.

Ilustracja 14.2-1



Przykłady zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie budzić poważną wątpliwość co do stosowania założenia kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, przedstawiono poniżej.

Ilustracja 14.2-2

Wskaźniki	Opis
<b>Finansowe</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zobowiązania netto lub krótkoterminowe zobowiązania netto.</li> <li>Zbliżający się termin wymagalności pożyczek przy braku realistycznych perspektyw przedłużenia terminu lub możliwości ich spłaty, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych wykorzystywanych w celu finansowania aktywów długoterminowych.</li> <li>Oznaki wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia wierzycieli.</li> <li>Ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej wykazywane w sprawozdaniu finansowym za okresy przeszłe lub przyszłe.</li> <li>Niekorzystne kształtowanie się kluczowych wskaźników finansowych.</li> <li>Istotne straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne.</li> <li>Opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidendy.</li> <li>Niezdolność do terminowego regulowania zobowiązań.</li> <li>Niezdolność do dotrzymywania warunków umów kredytowych.</li> <li>Zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na płatność w gotówce w momencie dostawy.</li> <li>Niezdolność zapewnienia finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub innych niezbędnych inwestycji.</li> </ul>
<b>Operacyjne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zamiary kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności.</li> <li>Odejście kluczowego personelu kierowniczego i brak następców.</li> <li>Utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy(ów).</li> <li>Trudności związane z siłą roboczą.</li> <li>Niedobór ważnych surowców.</li> <li>Zagrożenie ze strony poważnego konkurenta.</li> </ul>

Wskaźniki	Opis
Inne	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nieprzestrzeganie wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych.</li> <li>Toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki wiązałoby się z powstaniem roszczeń, których jednostka prawdopodobnie nie byłaby w stanie zaspokoić.</li> <li>Zmiany wymogów prawa lub regulacji, lub polityki rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę.</li> <li>Brak ubezpieczenia lub nienależyte ubezpieczenie od skutków katastrof.</li> </ul>

Znaczenie powyższych zdarzeń lub warunków może często zostać złagodzone przez inne czynniki. Na przykład, skutek niezdolności jednostki do normalnego regulowania zobowiązań może zostać zrównoważony poprzez plany kierownika jednostki zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych z alternatywnych źródeł, takich jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, utrata głównego dostawcy może zostać złagodzona dzięki dostępności odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

### 14.3 Walidacja oceny dokonanej przez kierownika jednostki

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.12	Biegły rewident rozpatruje osąd kierownika jednostki dotyczący zdolności jednostki do kontynuacji działalności. (Zob. par. A8–A10; A12–A13)
570.13	Dokonując oceny osądu kierownika jednostki, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uwzględni ten sam okres, którego dotyczy ocena kierownictwa przeprowadzona zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub też zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami, jeśli określa ona dłuższy okres. Jeżeli ocena kierownika jednostki dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, określonej w MSB 560, biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki o wydłużenie okresu co najmniej do dwunastu miesięcy od tej daty. (Zob. Par. A11–A13)
570.14	Dokonując oceny osądu kierownika jednostki, biegły rewident rozpatruje, czy osąd ten uwzględni wszystkie ważne informacje, które biegły rewident uzyskał w rezultacie badania.
570.15	Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki z zapytaniem, czy znane mu są zdarzenia lub warunki dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownika jednostki, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. (Zob. par. A14–A15)

### Ocena planów kierownictwa w mniejszych jednostkach

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

Typowe procedury oceny stosowane przez biegłego rewidenta obejmowałyby:

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

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

- Zdolność jednostki do przetrwania w niesprzyjających warunkach**

Małe jednostki mogą być zdolne do szybkiej reakcji na pojawiające się możliwości, ale może brakować im zasobów niezbędnych do podtrzymania działalności.

- **Dostępność finansowania**

Może to obejmować zaprzestanie finansowania jednostki przez banki i innych pożyczkodawców. Może to także obejmować wycofanie się lub zmianę istotnych warunków pożyczki lub gwarancji kredytowej od właściciela zarządzającego własną działalnością gospodarczą (lub innych stron powiązanych, takich jak członkowie rodziny).

- **Inne ważne zmiany**

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

Poniższa tabela omawia procedury biegłego rewidenta w takich sytuacjach.

Ilustracja 14.3-1

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.16	<p>W przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu określenia, czy istnieje lub też, czy nie istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (dalej określana jako „znacząca niepewność”) w drodze przeprowadzenia dodatkowych procedur badania uwzględniających rozpatrzenie czynników łagodzących. Procedury te obejmują: (zob. par. A16)</p> <p>(a) w przypadku braku dokonania przez kierownika jednostki oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się z prośbą do kierownika jednostki o jej dokonanie,</p> <p>(b) przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań w związku z jego oceną kontynuacji działalności; czy realizacja tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownika jednostki są wykonalne w danych okolicznościach, (zob. par. A17)</p> <p>(c) w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest istotnym czynnikiem przy rozpatrywaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań: (zob. par. A18–A19)</p> <p>(i) ocenę wiarygodności podstawowych danych wykorzystanych w przygotowanych prognozach, oraz</p> <p>(ii) określenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń stanowiących podstawę prognoz,</p> <p>(d) rozpatrzenie, czy od daty dokonania oceny przez kierownika jednostki pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje,</p> <p>(e) uzyskanie pisemnych oświadczeń kierownika jednostki i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, dotyczących ich planów co do przyszłych działań oraz możliwości wykonania tych planów. (Zob. par. A20)</p>

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

### Znacząca niepewność

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

Plany działań kierownictwa dotyczące kwestii kontynuacji działalności zwykle zawierają jedną lub więcej z poniższych strategii:

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

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

Ilustracja 14.4-1

Odniesienie się do	Opis
<b>Uzyskanie oceny i planu kierownictwa</b>	Jeśli jeszcze jej nie dostarczono, zwróć się do kierownictwa o dokonanie oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

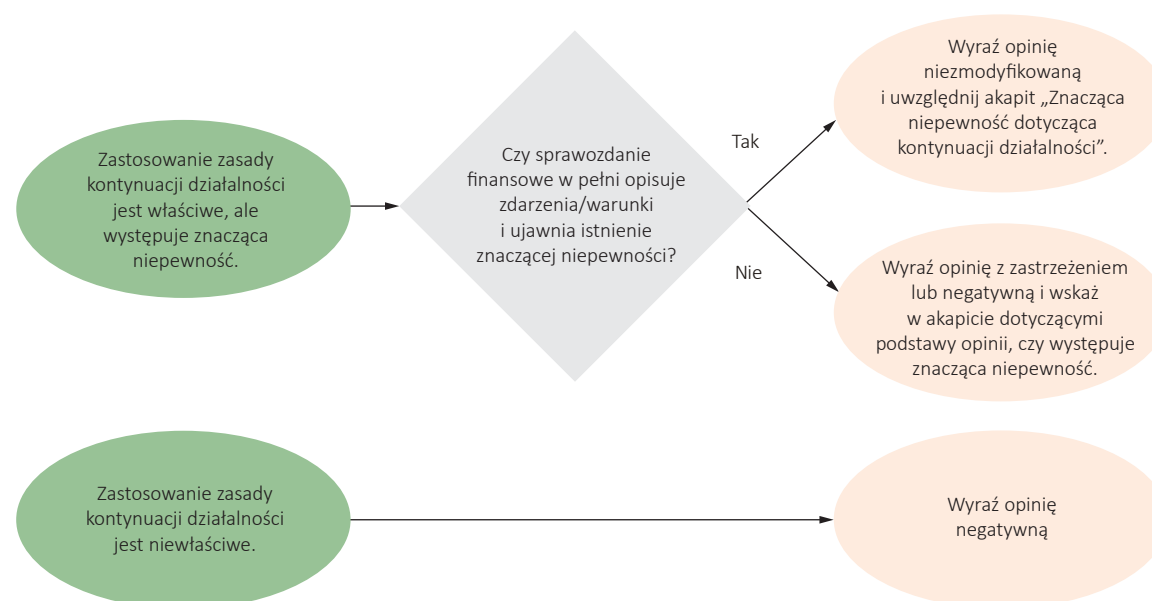
Odnieś się do	Opis
<b>Oceny planów działania kierownictwa</b>	<p>Oceń przyszłe działania kierownictwa dotyczące oceny kontynuacji działalności. Zastanów się:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy rezultaty planów poprawią sytuację?</li> <li>• Czy plany są wykonalne w danych okolicznościach?</li> <li>• Jak wiarygodne są prognozy zysku/przepływów pieniężnych i jakie jest potwierdzenie dla zastosowanych założeń?</li> <li>• Nad zidentyfikowaniem, omówieniem i uzyskaniem dowodów dotyczących innych czynników, które mogą mieć wpływ na zdolność jednostki do kontynuacji działalności, takich jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>– ostatnie słabe wyniki działalności operacyjnej,</li> <li>– naruszenie warunków zadłużenia i umów kredytowych,</li> <li>– odniesienie się w protokołach ze zgrupowań do trudności finansowych,</li> <li>– występowanie sporów prawnych/roszczeń i oszacowania skutków finansowych,</li> <li>– istnienie, legalność i możliwości wyegzekwowania ustaleń dotyczących uzyskania lub utrzymania wsparcia finansowego od stron powiązanych i stron trzecich,</li> <li>– możliwości finansowe stron powiązanych i stron trzecich w celu zapewnienia dodatkowych funduszy lub gwarancji kredytowych,</li> <li>– inne późniejsze zdarzenia, oraz</li> <li>– oznaki oszustwa takie jak nadużycie kierownictwa, fikcyjne transakcje lub ukrywanie istotnych faktów.</li> </ul> </li> <li>• Dalsze istnienie pożyczek, warunków i odpowiednia wysokość.</li> <li>• Raporty o działaniach regulatorów.</li> <li>• Odpowiednia wysokość wsparcia z planowanego zbycia składników aktywów.</li> </ul> <p>Rozważ także wpływ wszelkich dodatkowych zdarzeń lub informacji poczynszy od daty przeprowadzenia przez kierownictwo swojej oceny i sformułowania planów.</p>
<b>Uzyskiwania pisemnego potwierdzenia</b>	<p>Zwróć się z prośbą o pisemne oświadczenia kierownika jednostki (i osób sprawujących nadzór) na temat ich planów dotyczących przyszłych działań oraz wykonalności.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.17	Biegły rewident ocenia, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz wyciąga wniosek dotyczący zasadności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
570.18	<p>W oparciu o uzyskane dowody badania biegły rewident wyciąga wniosek, czy w jego ocenie, zachodzi znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Znacząca niepewność zachodzi, gdy wielkość jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwa wystąpienia jest taka że według osądu biegłego rewidenta odpowiednie ujawnienie rodzaju i wpływu tej niepewności jest niezbędne do: (zob. par. A21-A22)</p> <p>(a) w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji – rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, lub</p> <p>(b) w przypadku ramowych założeń zgodności – tego, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.</p>
570.19	<p>Jeśli biegły rewident wyciąga wniosek, że przyjęcie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach, ale występuje znacząca niepewność, biegły rewident określa, czy sprawozdanie finansowe: (zob. par. A22–A23)</p> <p>(a) odpowiednio opisuje główne zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownika jednostki dotyczące tych zdarzeń lub warunków, oraz</p> <p>(b) jednoznacznie wskazuje, że zachodzi znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka może nie uzyskać zakładanych korzyści ekonomicznych z aktywów i nie uregulować zobowiązań w toku zwykłej działalności.</p>
570.20	Jeśli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które budzą poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciąga wniosek, że nie występuje znacząca niepewność, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach. (Zob. par. A24–A25)
570.21	Jeżeli sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, ale według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownika jednostki tej zasady było niewłaściwe, biegły rewident wyraża opinię negatywną. (Zob. A26–A27)
570.22	<p>Jeśli sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie dotyczące znaczącej niepewności, biegły rewident wyraża niezmodyfikowaną opinię, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”, aby: (zob. par. A28–A31, A34)</p> <p>(a) zwrócić uwagę na notę w sprawozdaniu finansowym, która ujawnia sprawy opisane w paragrafie 19 i</p> <p>(b) stwierdzić, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że opinia nie jest zmodyfikowana z tego powodu,</p>
570.23	<p>Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia dotyczącego znaczącej niepewności, biegły rewident: (zob. par. A32–A34)</p> <p>(a) wyraża odpowiednio opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z MSB 705 (zmienionym), oraz</p> <p>(b) w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (opinii negatywnej)” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, stwierdza, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy.</p>
570.24	W przypadku, gdy kierownik jednostki odmawia dokonania lub wydłużenia okresu oceny, pomimo prośby biegłego rewidenta, biegły rewident rozpatruje wpływ tego faktu na sprawozdanie biegłego rewidenta. (Zob. par. A35)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.25	<p>Jeżeli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanych zdarzeniach i warunkach, które mogą poddawać w wątpliwość, zdolność jednostki do kontynuacji działalności. Informowanie osób sprawujących nadzór obejmuje następujące zagadnienia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) czy te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność,</li> <li>(b) czy przyjęcie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie,</li> <li>(c) wystarczalność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym, oraz</li> <li>(d) tam, gdzie ma to zastosowanie, wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.</li> </ul>
570.26	<p>Jeśli występuje znaczące opóźnienie w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór po dacie tego sprawozdania finansowego, biegły rewident zwraca się z zapytaniem o przyczyny tego opóźnienia. Jeżeli biegły rewident uważa, że opóźnienie może wiązać się ze zdarzeniami lub warunkami dotyczącymi oceny zdolności do kontynuacji działalności, biegły rewident przeprowadza dodatkowe niezbędne procedury badania, jak wskazano w paragrafie 16, jak również rozpatruje wpływ na wniosek biegłego rewidenta dotyczący istnienia znaczącej niepewności, jak wskazano w paragrafie 18.</p>

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

Ilustracja 14.5-1





# 15

## STRESZCZENIE INNYCH WYMOGÓW MSB

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Streszczenie wymogów badania w określonych MSB, którymi nie zajęto się w innym miejscu niniejszego Przewodnika.	250 (zmieniony), 402, 501, 510, 600, 610 (zmieniony 2013), 620, 720 (zmieniony)

### 15.1 Przegląd

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

Ilustracja 15.1-1

MSB	Tytuł	Odniesienie do rozdziału
250 (zmieniony)	Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego	T1-15.2
402	Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej	T1-15.3
501	Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji	T1-15.4
510	Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe	T1-15.5
600	Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)	T1-15.6
610 (zmieniony w 2013 r.)	Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych	T1-15.7
620	Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta	T1-15.8

MSB	Tytuł	Odniesienie do rozdziału
720 (zmieniony)	Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji	T1-15.9

## 15.2 MSB 250 (zmieniony) – Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego

Ilustracja 15.2-1



SF = Sprawozdanie finansowe

OSN = Osoby sprawujące nadzór

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
250.11	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania przepisów prawa i regulacji powszechnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym,</p> <p>(b) wykonanie określonych procedur badania przyczyniających się do rozpoznania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, oraz</p> <p>(c) właściwa reakcja na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenia przepisów prawa i regulacji stwierdzone w trakcie badania.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.12	<p>Dla celów niniejszego standardu poniższy termin ma znaczenie przypisane poniżej:</p> <p>Naruszenie – zaniechanie lub podjęcie, w sposób zamierzony lub niezamierzony, przez jednostkę lub osoby sprawujące nadzór, przez kierownictwo jednostki lub inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem jednostki, działań, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami. Naruszenie nie obejmuje osobistych wykroczeń (nie dotyczących działalności gospodarczej jednostki). (Zob. par. A9–A10)</p>

## Kategorie przepisów prawa i regulacji

MSB 250 (zmieniony) różnicuje obowiązki biegłego rewidenta w zależności od dwóch różnych kategorii przepisów prawa i regulacji w następujący sposób:

- (a) postanowienia przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takie jak przepisy prawa i regulacje dotyczące podatków lub zobowiązań emerytalnych, oraz
- (b) inne przepisy prawa i regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalanie kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, lecz ich przestrzeganie może być fundamentalne dla:
  - operacyjnych aspektów działalności gospodarczej,
  - zdolności jednostki do kontynuacji działalności gospodarczej, oraz
  - uniknięcia znaczących kar (np. nieprzestrzeganie warunków koncesji, regulacji dotyczących wymogów w zakresie wypłacalności lub ochrony środowiska).

Naruszenie takich przepisów prawa i regulacji może zatem mieć znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe.

Przypadki naruszeń przepisów prawa i regulacji obejmują:

- (a) transakcje zawierane przez lub w imieniu jednostki lub z jej upoważnienia, przez osoby sprawujące nadzór, przez kierownictwo lub przez inne osoby pracujące dla kierownictwa lub pod kierownictwem jednostki.
- (b) osobiste wykroczenie dotyczące działalności gospodarczej jednostki. Przykładem może być osoba na kluczowym stanowisku kierowniczym, która przyjęła we własnym imieniu łapówkę od dostawcy jednostki w zamian za zlecenie mu świadczenia usług lub realizacji zamówień na rzecz jednostki.

Niektóre kategorie przepisów prawa i regulacji, których nieprzestrzeganie może mieć wpływ na sprawozdanie finansowe, obejmują:

- (a) oszustwa, korupcję i łapownictwo,
- (b) pranie pieniędzy, finansowanie terroryzmu oraz wpływy pieniężne z przestępstw,
- (c) rynek papierów wartościowych i handlu,
- (d) bankowość i inne produkty oraz usługi finansowe,
- (e) ochronę danych,
- (f) zobowiązania i płatności podatkowe i emerytalne,
- (g) ochronę środowiska,
- (h) ochronę zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

## Odpowiedzialność kierownika jednostki

Odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie przypadków naruszenia przepisów prawa i regulacji należy do kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór. Działania kierownika jednostki dotyczące tych ryzyk mogą obejmować:

- prowadzenie rejestru ważnych przepisów prawa oraz rejestru wszelkich otrzymanych skarg,
- monitorowanie wymogów prawnych i zaprojektowanie procedur/kontroli wewnętrznej, aby zapewnić przestrzeganie tych wymogów,
- zaangażowanie doradców prawnych w monitorowanie wymogów prawnych,
- opracowanie, publikowanie, wdrożenie i przestrzeganie kodeksu postępowania, oraz
- zapewnianie właściwego przeszkolenia pracowników umożliwiającego im zrozumienie kodeksu postępowania.

## Obowiązki biegłego rewidenta

Dla każdej z dwóch wymienionych kategorii przepisów prawa i regulacji określone są różne wymogi. W odniesieniu do przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznawane za mające bezpośredni wpływ, biegły rewident jest zobowiązany do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania takich przepisów prawa i regulacji. W odniesieniu do tych, które nie mają bezpośredniego wpływu, obowiązki biegłego rewidenta są ograniczone do wykonania określonych procedur badania umożliwiających zidentyfikowanie naruszenia przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe.

Biegły rewident zobowiązany jest również właściwie zareagować na zidentyfikowane lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji zidentyfikowane w trakcie badania (mogą na przykład obowiązywać dodatkowe wymogi w zakresie komunikacji).

Należy jednak zauważyć, że biegły rewident nie jest odpowiedzialny za zapobieganie przypadkom naruszenia przepisów prawa i regulacji i nie można oczekiwać, aby wykrył wszystkie przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji.

O tym, czy dany czyn stanowi naruszenie przepisów prawa i regulacji, rozstrzyga sąd lub inny odpowiedni organ orzekający. Niemniej przeszkolenie biegłego rewidenta, doświadczenie i zrozumienie jednostki oraz sektora, w którym działa jednostka, mogą zapewnić podstawę do rozpoznania, że pewne działania, na które biegły rewident zwrócił uwagę, mogą stanowić naruszenie przepisów prawa i regulacji.

Gdy biegły rewident zidentyfikuje przypadki takiego naruszenia, należy rozważyć ich wpływ na sprawozdanie finansowe i inne aspekty badania (takie jak uczciwość kierownika jednostki lub pracowników).

## Oszacowanie ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.13	Jako część uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego) biegły rewident uzyskuje ogólne zrozumienie: <ol style="list-style-type: none"> <li>ramowych założeń prawnych i regulacyjnych dotyczących jednostki i branży lub sektora, w którym działa jednostka, oraz</li> <li>w jaki sposób jednostka zapewnia przestrzeganie tych ramowych założeń. (Zob. par. A11)</li> </ol>

Procedury oszacowania ryzyka wymagają ogólnego zrozumienia ramowych założeń prawnych i regulacyjnych oraz tego, jak jednostka przestrzega tych założeń. Uzyskanie tego ogólnego zrozumienia mogłoby obejmować zagadnienia przedstawione poniżej.

### Ilustracja 15.2-2

Odniesienie się do	Opis
<b>Zidentyfikowania przepisów prawa i regulacji mających znaczenie dla sprawozdania finansowego</b>	Które przepisy prawa i regulacje odnoszą się do: <ul style="list-style-type: none"> <li>• formy i zawartości sprawozdania finansowego,</li> <li>• kwestii sprawozdawczości finansowej określonych dla danej branży,</li> <li>• rachunkowości transakcji wynikających z kontraktów rządowych,</li> <li>• naliczania bądź uznawania kosztów dla celów podatku dochodowego lub kosztów świadczeń emerytalnych?</li> </ul>
<b>Skierowania zapytań do kierownictwa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jakie są inne przepisy prawa lub regulacje, od których można oczekiwać, że mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki (np. koncesje, zobowiązania wobec banku, regulacje dotyczące ochrony środowiska, itp.)?</li> <li>• Jakie polityki i procedury zastosowano aby:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– zagwarantować zgodność z przepisami prawa i regulacjami,</li> <li>– zidentyfikować, ocenić i zaksięgować roszczenia sporne?</li> </ul> </li> <li>• Jakie regulacje i inne przepisy prawa naruszono, co skutkowało grzywnami, sporem sądowym lub innymi konsekwencjami (o ile takie wystąpiły)?</li> <li>• Jakie spory się toczą lub występują inne działania w odniesieniu do domniemanego naruszenia przepisów prawa i regulacji?</li> </ul>
<b>Sprawdzenia właściwej korespondencji</b>	Dokonaj przeglądu korespondencji, raportów i innej wymiany informacji z odpowiednimi organami udzielającymi koncesji i regulacyjnymi.

## Reakcja na ryzyko

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.14	Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A12)
250.15	Biegły rewident wykonuje następujące procedury badania, aby przyczynić się do zidentyfikowania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe: (Zob. par. A13–A14) <ol style="list-style-type: none"> <li>kierowanie zapytań do kierownika jednostki i, gdy jest to właściwe, osób sprawujących nadzór, czy jednostka przestrzega stosownych przepisów prawa i regulacji, oraz</li> <li>przeglądanie korespondencji, jeśli takowa występuje ze stosownymi organami udzielającymi koncesji lub organami regulacyjnymi.</li> </ol>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.16	Podczas badania biegły rewident pozostaje wyczulony na ewentualność, że inne zastosowane procedury badania mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji. (Zob. par. A15)
250.17	Biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownika jednostki i, gdy to uzasadnione, osób sprawujących nadzór, o przedstawienie pisemnych oświadczeń, że wszystkie znane lub podejrzanym przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi. (Zob. par. A16)
250.18	W przypadku braku zidentyfikowanych lub podejrzanym naruszeń, biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur badania dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż te wskazane w paragrafach 13-17.

Plan badania odnosiłby się do takich kwestii jak przedstawione poniżej.

Ilustracja 15.2-3

Odniesie się do	Opis
<b>Czy zidentyfikowano przypadki naruszeń?</b>	Procedury badania mogą obejmować: <ul style="list-style-type: none"> <li>zapoznanie się z protokołami ze spotkań osób sprawujących nadzór i głównych komitetów, takich jak komitet audytu, a także innymi właściwymi dokumentami itp.,</li> <li>kierowanie zapytań do kierownictwa i doradcy prawnego dotyczących sporów sądowych, roszczeń i oszacowań, oraz</li> <li>przeprowadzanie szczegółowych badań wiarygodności grup transakcji, sald kont lub ujawnień.</li> </ul>
<b>Zapytań do kierownictwa i OSN</b>	Zadaj kierownictwu i w stosownych przypadkach OSN, pytanie, czy jednostka przestrzega (już zidentyfikowanych) przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
<b>Uzyskiwania dowodów</b>	Niektóre z przepisów prawa i regulacji mogą bezpośrednio odnosić się do określonych stwierdzeń dotyczących salda konta, podczas gdy inne mogą bezpośrednio dotyczyć sprawozdania finansowego jako całości. Biegły rewident zobowiązany jest uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania odnoszące się do ustalania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, aby wykazać zgodność (lub nie) ze stosownymi przepisami prawa i regulacjami.
<b>Uzyskiwania oświadczeń kierownika jednostki</b>	Wymagaj od kierownika jednostki potwierdzenia, czy wszystkie znane przypadki zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji zostały ujawnione.

Następujące sprawy mogą wskazywać na naruszenie przepisów prawa i regulacji:

Rozważ:	
<b>Oznaki naruszenia przepisów prawa i regulacji</b>	Dochodzenia instytucji regulacyjnych i organów administracji państwowej lub zapłata grzywien lub kar.
	Płatności za nieokreślone usługi lub pożyczki udzielone doradcom, stronom powiązanym, pracownikom lub pracownikom rządowym.
	Prowizje od sprzedaży lub opłaty na rzecz pośredników, które pojawiają się nadmiernie często w porównaniu do tych zazwyczaj płaconych przez daną jednostkę lub w jej branży, bądź w stosunku do faktycznie uzyskanych usług.
	Zakupy po cenach znacząco wyższych lub niższych od cen rynkowych.
	Nietypowe płatności w gotówce, zakupy opłacane czekami na okaziciela lub przelewy środków na rachunki bankowe określone tylko numerem.
	Nietypowe transakcje z firmami zarejestrowanymi w rajach podatkowych.
	Płatności za dobra lub usługi kierowane do kraju innego niż kraj pochodzenia tych towarów lub usług.
	Płatności dokonywane bez należytego udokumentowania kontroli wymiany walutowej.
	Istnienie systemu informacyjnego, który nie zapewnia, z powodu zaprojektowania lub przypadkowo, odpowiedniego śladu rewizyjnego lub wystarczających dowodów.
	Transakcje nieautoryzowane lub niewłaściwie ewidencjonowane.
	Nieprzychylne informacje prasowe.

### Zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.19	Jeśli biegły rewident uzyska informację o jakimkolwiek przypadku naruszenia lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji, biegły rewident uzyskuje: (zob. par. A17–A18) (a) zrozumienie rodzaju zdarzenia i okoliczności, w jakich wystąpiło, oraz (b) dalsze informacje w celu oceny możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe. (Zob. par. par. A19)
250.20	Jeśli biegły rewident podejrzewa, że mogło wystąpić naruszenie, biegły rewident omawia tę sprawę, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, z odpowiednim szczeblem kierownictwa oraz gdzie to właściwe, z osobami sprawującymi nadzór. Jeśli kierownik jednostki lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczą wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzega przepisów prawa i regulacji, a wpływ podejrzewanego naruszenia na sprawozdanie finansowe może w ocenie biegłego rewidenta być istotny, wówczas biegły rewident rozważa potrzebę uzyskania porady prawnej. (Zob. par. A20–A22)
250.21	Jeśli wystarczające informacje na temat domniemanego naruszenia nie mogą być uzyskane, biegły rewident ocenia wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta.
250.22	Biegły rewident ocenia skutki, jakie zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie wywiera na inne aspekty badania, włączając oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń, a następnie podejmuje odpowiednie działania. (Zob. par. A23–A25)
250.23	Jeśli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką i z tego względu nie są świadome przekazanych już przez biegłego rewidenta spraw dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia, jeśli nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o sprawach związanych z naruszeniem przepisów prawa i regulacji, o których biegły rewident dowiedział się podczas badania, innych niż te, które są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi.
250.24	Jeśli w osądzie biegłego rewidenta, naruszenie o którym mowa w paragrafie 23 można uznać za zamierzone i istotne, biegły rewident niezwłocznie informuje o tej sprawie osoby sprawujące nadzór.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.25	Jeśli biegły rewident podejrzewa, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczą w naruszeniu, biegły rewident informuje o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierownictwa w jednostce, o ile taki występuje, taki jak komitet audytu lub rada nadzorcza. Jeśli w jednostce nie występuje wyższy szczebel kierownictwa lub, gdy biegły rewident sądzi, że jego informacja może nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie jest pewien, kogo poinformować, biegły rewident rozważa uzyskanie porady prawnej.

Gdy podejrzewa się przypadki ewentualnego naruszenia przepisów prawa i regulacji, biegły rewident zareagowałby tak, jak to przedstawiono poniżej.

Ilustracja 15.2-5

Kroki	Reakcja biegłego rewidenta
1.	Uzyskaj zrozumienie rodzaju czynu i okoliczności. Powinno to wystarczyć do oceny możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe lub stwierdzenia, czy występują inne obowiązki sprawozdawcze.
2.	Udokumentuj ustalenia i omów je z kierownictwem właściwego szczebla (chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje). Jeśli naruszenie przepisów prawa uważa się za zamierzone i istotne, biegły rewident powinien bezzwłocznie przekazać informacje o tych ustaleniach. Jeśli właściwa informacja o podejrzeniu naruszeń i potencjalnym wpływie na sprawozdanie finansowe nie może być zweryfikowana, biegły rewident powinien rozważyć wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na sprawozdanie biegłego rewidenta.
3.	Oceń konsekwencje zidentyfikowanych lub podejrzewanych naruszeń w odniesieniu do innych aspektów badania. W szczególności, rozważ wiarygodność oświadczeń kierownika jednostki, w przypadku gdy kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór są zaangażowani w sprawę lub mają świadomość jej istnienia.
4.	Poinformuj o sprawie organy następnego wyższego szczebla, jeśli dotyczy to kierownictwo wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór. Jeśli nie ma organu wyższego szczebla, biegły rewident powinien rozważyć konieczność uzyskania porady prawnej.
5.	Rozważ potencjalne skutki zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia dla sprawozdania biegłego rewidenta oraz ewentualny wymóg poinformowania odpowiedniego organu spoza jednostki. W stosownych przypadkach dotyczy to również biegłych rewidentów grupy.

### Raportowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.26	Jeżeli biegły rewident stwierdza, że zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe i nie zostało właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident wyraża o sprawozdaniu finansowym, zgodnie z MSB 705 (zmienionym), opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną.
250.27	Jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór utrudniają biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania służących ocenie, czy naruszenie, które może być istotne dla sprawozdania finansowego, faktycznie lub prawdopodobnie wystąpiło, wówczas biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym w oparciu o przesłankę ograniczenia zakresu badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
250.28	Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie określić, czy naruszenie wystąpiło z powodu ograniczeń wynikających z okoliczności a nie narzuconych przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, biegły rewident ocenia jaki może mieć to wpływ na opinię biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
250.29	Jeśli biegły rewident rozpoznał lub podejrzewa naruszenie przepisów prawa i regulacji, biegły rewident rozważa, czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne: (zob. par. A28-A34) (a) wymagają, aby biegły rewident poinformował odpowiedni organ spoza jednostki, (b) określają obowiązki zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

Jeżeli biegły rewident stwierdza po rozmowie z kierownikiem jednostki, że zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe, a nie zostało właściwie w nim ujęte, wymagana może być opinia zmodyfikowana, jak wskazano poniżej:

Wyciągnięte wnioski.	Reakcja biegłego rewidenta
<b>Naruszenie ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe</b>	Wyraż opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
<b>Kierownik jednostki narzucił ograniczenie zakresu wykonywanych prac</b>	Wyraż opinię z zastrzeżeniem lub odmów wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym ze względu na ograniczenie zakresu badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
<b>Ograniczenia wykonywanych prac wynikające z okoliczności, a nie narzucone przez kierownika jednostki lub OSN</b>	Oceń wpływ na opinię biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

Oprócz implikacji sprawozdawczych dla sprawozdania biegłego rewidenta może okazać się konieczne poinformowanie właściwego organu spoza jednostki o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa lub regulacji. Stosuje się to gdy:

- (a) przepis prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta poinformowania,
- (b) biegły rewident uznał, że poinformowanie jest właściwym działaniem jako reakcja na zidentyfikowane lub podejrzaną naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi, lub
- (c) przepis prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne zapewniają biegłemu rewidentowi uprawnienie do takiego działania.

Przykładowo, Kodeks IESBA wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków stanowiących reakcję na zidentyfikowane lub podejrzaną naruszenie przepisów prawa i regulacji, i ustalenie czy potrzebne jest dalsze działanie, które może obejmować poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki. Kodeks IESBA wyjaśnia, że takie informowanie nie będzie uznane za złamanie obowiązku zachowania poufności zgodnie z Kodeksem IESBA. Jednakże w pewnych okolicznościach informowanie nie jest możliwe ze względu na obowiązek zachowania poufności przez biegłego rewidenta zgodnie z przepisem prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi.

Od biegłego rewidenta wymaga się przedyskutowania podejrzanego naruszenia z kierownictwem odpowiedniego szczebla i, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór, jako że mogą one być w stanie zapewnić dodatkowe dowody badania. Jednakże w niektórych systemach prawnych, przepis prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o pewnych sprawach kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór. Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać komunikowania się lub innych działań, które mogą zaszkodzić śledztwu przeprowadzanemu przez odpowiednie władze z uwagi na faktyczne lub podejrzaną nielegalne działania. W takich okolicznościach biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby skorzystać z porady prawnej.

## Wymogi dotyczące dokumentacji

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
250.30	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania opis zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji oraz: (zob. par. A35–A36) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) przeprowadzone procedury badania, dokonane znaczące osądy zawodowe oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski, oraz</li> <li>(b) rozmowy z kierownictwem jednostki, osobami sprawującymi nadzór na temat znaczących spraw dotyczących naruszenia, włączając reakcję kierownictwa i, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór na te sprawy.</li> </ul>

### Typowa dokumentacja będzie zawierać:

<b>Wykonane prace</b>	Szczegóły przeprowadzonych procedur, dokonanych znaczących osądów zawodowych oraz wyciągniętych na ich podstawie wniosków.
<b>Odpowiednie dokumenty</b>	Kopie odpowiednich zapisów i dokumentów.



Typowa dokumentacja będzie zawierać:	
<b>Rozmowy i wnioski</b>	Notatki z rozmów na temat ewentualnego naruszenia przeprowadzonych z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór (OSN) oraz innymi stronami spoza jednostki. W notatkach powinny znaleźć się również odpowiedzi kierownika jednostki i OSN na poruszone kwestie i wyciągnięte wnioski.
<b>Inne wymogi</b>	Dodatkowe wymogi dotyczące dokumentacji określone w przepisach prawa, regulacjach i odpowiednich wymogach etycznych w odniesieniu do zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

### **15.3 MSB 402 — Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej**

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
402.7	<p>Celami biegłego rewidenta jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej, jeżeli korzysta ona z usług organizacji usługowej są:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) uzyskanie zrozumienia istoty i znaczenia usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływu na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w zakresie wystarczającym do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, oraz</li> <li>(b) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania, będących reakcją na te ryzyka.</li> </ul>

**Oszacowanie ryzyka**

Jakie usługi (związane z badaniem) są świadczone przez organizacje usługowe?

Jakie kontrole wewnętrzne, związane ze świadczonymi usługami, są stosowane?

W jakim stopniu polegano na kontrolach funkcjonujących w organizacji usługowej?

Czy raport typu 1 lub 2 jest dostępny?

**Reakcja na ryzyko**

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

Jeśli nie:

- Uzgodnij przeprowadzenie procedur w organizacji usługowej, lub
- Ustal, czy można polegać na raporcie typu 2, jeśli jest dostępny.

Zapytaj o zdarzenia, takie jak oszustwa lub naruszenia przepisów prawa i regulacji.

**Sprawozdawczość**

Nie powołuj się na wyniki pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej, chyba że sprawozdanie biegłego rewidenta zostało zmodyfikowane.

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
402.8	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <p>(a) kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej – kontrole, które jak zakłada organizacja usługowa, projektując swoje usługi, zostaną wprowadzone przez jednostkę korzystającą z jej usług, i które, o ile to niezbędne dla realizacji celów kontrolnych są zidentyfikowane w opisie systemu,</p> <p>(b) raport na temat opisu i modelu kontroli organizacji usługowej (który w niniejszym standardzie określony jest jako raport typu 1). Raport ten obejmuje:</p> <p>(i) przygotowany przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, które zostały zaprojektowane i wdrożone na określoną datę, oraz</p> <p>(ii) (ii) raport biegłego rewidenta organizacji usługowej, którego celem jest dostarczenie racjonalnej pewności zawierający jego opinię na temat opisu systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli i odpowiedności modelu kontroli, aby osiągnąć określone cele kontroli.</p> <p>(c) raport na temat opisu, modelu i operacyjnej skuteczności kontroli organizacji usługowej (które w niniejszym standardzie określone jest jako raport typu 2). Raport ten obejmuje:</p> <p>(i) przygotowany przez kierownika organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, ich modelu i wdrożenia na określoną datę lub przez określony okres oraz, w niektórych przypadkach, ich operacyjną skuteczność przez określony okres, oraz</p> <p>(ii) raport biegłego rewidenta organizacji usługowej, którego celem jest dostarczenie racjonalnej pewności, który obejmuje:</p> <p>a. opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej na temat opisu systemu i celów kontroli jednostki usługowej i powiązanych kontroli, odpowiedności modelu kontroli, aby osiągnąć określone cele kontroli, a także skuteczności działania kontroli, oraz</p> <p>b. opis testów kontroli przeprowadzonych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultatów,</p> <p>(d) biegły rewident organizacji usługowej – biegły rewident, który na życzenie organizacji usługowej przedstawia raport atestacyjny na temat kontroli organizacji usługowej,</p> <p>(e) organizacja usługowa – organizacja będąca stroną trzecią (lub segment organizacji będącej stroną trzecią), która świadczy usługi jednostkom korzystającym z organizacji usługowych stanowiących część ich systemów informacyjnych, mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej,</p> <p>(f) system organizacji usługowej – polityki i procedury zaprojektowane, wdrożone i utrzymywane przez organizację usługową w celu świadczenia na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowych usług objętych raportem biegłego rewidenta organizacji usługowej,</p> <p>(g) organizacja podwykonawcza – organizacja usługowa wykorzystywana przez inną organizację usługową w celu świadczenia niektórych usług na rzecz jednostek korzystających z organizacji usługowych, będących częścią ich systemów informacyjnych mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej,</p> <p>(h) biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej – biegły rewident, który bada i sporządza sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej,</p> <p>(i) jednostka korzystająca z organizacji usługowej – jednostka, która korzysta z organizacji usługowej i której sprawozdanie finansowe podlega badaniu.</p>

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

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

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

Jeżeli korzysta się z organizacji usługowych, biegły rewident musi rozważyć wpływ takich umów na kontrolę wewnętrzną jednostki. Obejmuje to:

- uzyskanie wystarczających informacji, aby oszacować ryzyko istotnego zniekształcenia, oraz
- zaprojektowanie odpowiedniej reakcji.

W mniejszych jednostkach usługi zlecone na zewnątrz mogą z całą pewnością być ważne dla bieżącej działalności jednostki, ale mogą nie mieć znaczenia dla badania. Taka sytuacja może zachodzić w przypadku, gdy w jednostce funkcjonują wystarczające mechanizmy kontroli wewnętrznej w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia lub gdy można przeprowadzić procedury badania wiarygodności odnoszące się do zidentyfikowanych ryzyk.

#### UWAGA

Korzystanie z organizacji usługowej w celu przygotowania sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki (i osób sprawujących nadzór) z odpowiedzialności za to sprawozdanie finansowe.

Istnieją dwa typy raportów, które organizacje usługowe mogą dostarczać dla korzystających z organizacji usługowej:

- **Raport typu 1 – opis i model kontroli w organizacji usługowej**

Raporty te dostarczają dowodów na temat modelu i wdrożenia kontroli, ale nie ich skuteczności działania. Raporty takie mogą mieć charakter informacyjny, ale mają ograniczone zastosowanie dla biegłego rewidenta w zrozumieniu, czy kluczowe kontrole w organizacji usługowej działały skutecznie w trakcie badanego okresu sprawozdawczego.

- **Raporty typu 2 – opis, model i skuteczność działania kontroli**

Raporty te mogą służyć biegłemu rewidentowi do rozważenia, czy:

- kontrole testowane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej mają znaczenie dla transakcji jednostki, sald kont, ujawnień i odnośnych stwierdzeń, oraz
- testy kontroli biegłego rewidenta organizacji usługowej i ich wyniki są przydatne (tj. z uwagi na długość okresu objętego testami biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz czas, który upłynął od ich przeprowadzenia).

## Oszacowanie ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
402.9	<p>Uzyskując zrozumienie jednostki korzystającej z organizacji zgodnie z MSB 315 (zmienionym), biegły rewident tej jednostki uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki jednostka ta korzysta z usług organizacji usługowej w ramach swojej działalności, w tym: (zob. par. A1–A2)</p> <p>(a) charakteru usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenia tych usług dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w tym wpływu tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki, (zob. par. A3–A5)</p> <p>(b) charakteru i istotności przetwarzanych transakcji lub kont, lub procesów sprawozdawczości finansowej, na które ma wpływ organizacja usługowa, (zob. par. A6)</p> <p>(c) stopnia wzajemnego oddziaływania pomiędzy organizacją usługową i jednostką korzystającą z organizacji usługowej, (zob. par. A7)</p> <p>(d) rodzaju powiązania pomiędzy jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową, w tym istotnych warunków umownych dotyczących działań podejmowanych przez organizację usługową. (Zob. par. A8–A11)</p>
402.10	<p>Uzyskując zrozumienie kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym), biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej dokonuje oceny modelu i wdrożenia odpowiednich kontroli w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli stosowanych w odniesieniu do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową. (Zob. par. A12–A14)</p>
402.11	<p>Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej określa, czy w wystarczającym stopniu zrozumiał rodzaj i znaczenie ważnych dla badania usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływ na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej, co będzie stanowić podstawę dla zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.</p>
402.12	<p>Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia bezpośrednio w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, uzyskuje ich zrozumienie przez zastosowanie jednej lub kilku z następujących procedur:</p> <p>(a) uzyskanie raportu typu 1 lub 2, jeśli są dostępne,</p> <p>(b) kontakt z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w celu uzyskania określonych informacji,</p> <p>(c) wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji o stosownych kontrolach tej organizacji,</p> <p>(d) korzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia procedur, które dostarczą koniecznych informacji o stosownych kontrolach w organizacji usługowej. (Zob. par. A15–A20)</p>

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

Ilustracja 15.3-2

Odniesienie się do	Opis
<b>Jakie usługi (znaczące dla badania) są świadczone?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zidentyfikuj: <ul style="list-style-type: none"> <li>rodzaj świadczonych usług,</li> <li>istotność przetwarzanych transakcji, oraz</li> <li>dotyczące ich konta lub procesy sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>Dokonaj przeglądu warunków umowy lub porozumienia zawartego między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową.</li> <li>Określ stopień interakcji (oddziaływania) między organizacją usługową a jednostką.</li> <li>Dokonaj przeglądu raportów organizacji usługowych, biegłych rewidentów organizacji usługowych (w tym oświadczeń kierownika jednostki), audytorów wewnętrznych lub władz nadzorujących na temat kontroli organizacji usługowej.</li> </ul>
<b>Jakie znaczące kontrole wewnętrzne są stosowane?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Czy kontrole w organizacji usługowej mają znaczenie dla badania? Jeśli nie, podejście oparte na wiarygodności jest wystarczające. Jeśli tak, biegłemu rewidentowi powinno wystarczyć to, że kontrole w organizacji usługowej są odpowiednio zaprojektowane i wdrożone.</li> <li>Czy istnieją kontrole przyjęte przez korzystającego z organizacji usługowej (które mogą być testowane), które łagodzą ryzyka przetwarzania, niezależnie od kontroli w organizacji usługowej? Na przykład kontrole korzystającego w zakresie płac mogą obejmować: <ul style="list-style-type: none"> <li>porównanie danych przedłożonych organizacji usługowej z raportami organizacji usługowej po przetworzeniu danych,</li> <li>ponowne przeliczenie przykładowych kwot z listy płac pod względem dokładności obliczeń, oraz</li> <li>przejrzenie całkowitej kwoty na liście płac pod kątem zasadności.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Stopień zaufania do kontroli istniejących w organizacji usługowej?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uzyskaj dowolne dostępne raporty typu 1 lub 2. Umowy z organizacją usługową często obejmują dostarczenie takich sprawozdań;</li> <li>Skontaktuj się z organizacją usługową, aby uzyskać określone informacje;</li> <li>Odwiedź organizację usługową i wykonaj wymagane procedury; lub</li> <li>Skorzystaj z pracy innego biegłego rewidenta, aby przeprowadzić wymagane procedury.</li> </ul>

#### UWAGA

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

### Reakcja na ryzyko

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
402.13	<p>Oceniając wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania przedstawionych w raporcie typu 1 lub 2, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej upewnia się co do:</p> <p>(a) zawodowych kompetencji biegłego rewidenta organizacji usługowej, a także jego niezależności od tej organizacji usługowej, oraz</p> <p>(b) odpowiedniości standardów, w oparciu o które raport typu 1 lub 2 został przygotowany. (Zob. par. A21)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
402.14	<p>Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać raport typu 1 lub 2 jako dowód badania wspierający jego zrozumienie modelu i wdrożenia kontroli organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dokonuje oceny, czy opis i model kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który jest odpowiedni dla celów biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,</li> <li>(b) ocenia wystarczalność i odpowiedniość dowodów dostarczonych przez raport w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej znaczącej dla badania, oraz</li> <li>(c) określa, czy kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, a jeśli tak, uzyskuje zrozumienie tego, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole. (Zob. par. A22–A23)</li> </ul>
402.15	<p>Reagując na oszacowane ryzyka zgodnie z MSB 330, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) określa, czy na podstawie dokumentacji będącej w posiadaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej są dostępne wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stosownych stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym, a jeśli nie,</li> <li>(b) przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub korzysta z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadza takie procedury w organizacji usługowej w jego imieniu. (Zob. par. A24–A28)</li> </ul>
402.16	<p>W przypadku gdy oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawiera oczekiwanie, że kontrole organizacji usługowej działają skutecznie, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej uzyskuje dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności działania tej kontroli poprzez zastosowanie jednej lub więcej z poniższych procedur:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) uzyskanie raportu typu 2, jeśli jest dostępny,</li> <li>(b) przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej, lub</li> <li>(c) skorzystanie z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi testy kontroli w organizacji usługowej w imieniu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Zob. par. A29–A30)</li> </ul>
402.17	<p>Jeśli, zgodnie z paragrafem 16(a), biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać raport typu 2, jako dowód badania wskazujący na skuteczność działania kontroli organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ustala, czy raport biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności kontroli, wspierając tym samym jego oszacowanie ryzyka dokonane poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ocenę, czy opis, model i skuteczność działania kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dany dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,</li> <li>(b) ustalenie, czy kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla takiej jednostki, a jeśli tak, uzyskanie zrozumienia, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole, a jeśli tak, przeprowadzenie testów skuteczności ich działania,</li> <li>(c) ocenę odpowiedności przedziału czasu, w którym przeprowadzono testy kontroli oraz czas, jaki upłynął od przeprowadzenia testów kontroli, oraz</li> <li>(d) ocenę, czy testy kontroli przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultaty, które zostały opisane w raporcie biegłego rewidenta organizacji usługowej, są odpowiednie dla stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz zapewniają wystarczające i odpowiednie dowody badania, wspierające oszacowanie ryzyka przeprowadzone przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Zob. par. A31–A39)</li> </ul>
402.19	<p>Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zasięga informacji od kierownictwa tej jednostki, czy organizacja usługowa zgłosiła jednostce korzystającej z organizacji usługowej lub, czy ta jednostka w inny sposób dowiedziała się o wszelkich przypadkach oszustw, naruszenia przepisów prawa i regulacji lub nieskorygowania zniekształceń wpływających na sprawozdanie finansowe jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ocenia, w jakim stopniu zagadnienia te wpływają na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, w tym na sformułowane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej wnioski i na jego sprawozdanie. (Zob. Par. A41)</p>

Ilustracja 15.3-3

Odnieś się do	Opis
<b>Czy można uzyskać niezbędne dowody z wewnątrz jednostki?</b>	<p>Jeśli tak, uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stosownych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym, których to dotyczy.</p> <p>Jeśli nie, przeprowadź dodatkowe procedury, aby uzyskać dowody, takie jak skorzystanie z innego biegłego rewidenta dla przeprowadzenia procedur w organizacji usługowej na rzecz biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej.</p>
<b>Określ zakres zaufania, jaki można mieć do raportów typu 1 lub typu 2</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rozważ zawodowe kompetencje i niezależność biegłego rewidenta oraz stosowność standardów, według których wydano raport;</li> <li>Oceń, czy opis i model kontroli w organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres sprawozdawczy, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej;</li> <li>Oceń dowody przedstawione w raporcie, czy są wystarczające i odpowiednie dla zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej mającej znaczenie dla badania; oraz</li> <li>Określ, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, a jeśli tak, uzyskaj zrozumienie, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole.</li> </ul> <p>Warto zauważyć, że raport typu 1 nie dostarcza dowodów, że kontrole wewnętrzne w organizacji usługowej w danym okresie działają skutecznie. Jeżeli raport typu 2 nie jest dostępny, niezbędne może być przeprowadzenie testów kontroli w organizacji usługowej przez biegłego rewidenta lub skorzystanie z innego biegłego rewidenta w celu przeprowadzenia takich testów.</p>
<b>Testowanie dokumentacji księgowej i kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej</b>	Tam gdzie jest to możliwe, uzyskaj z dokumentacji księgowej posiadanej przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące odpowiednich stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym.
<b>Uzyskanie dowodów badania od organizacji usługowej</b>	<p>Jeśli dokumentacja księgowa korzystającego z organizacji usługowej nie jest wystarczająca, uzyskaj dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>uzyskanie raportu typu 2, jeśli jest dostępny,</li> <li>przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej, lub</li> <li>skorzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi testy kontroli w organizacji usługowej na rzecz biegłego rewidenta jednostki korzystającej z jednostki usługowej.</li> </ul>
<b>Kierowanie zapytań dotyczących znaczących zdarzeń (oszustwa itp.)</b>	Zwróć się z zapytaniem do kierownika jednostki, czy dowiedział się (lub czy otrzymał informację od organizacji usługowej) o jakimkolwiek oszustwie, naruszeniu przepisów prawa i regulacji lub o nieskorygowanych zniekształceniach, które mogą wpłynąć na sprawozdanie finansowe.

### Sprawozdawczość

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
402.20	Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej modyfikuje opinię w swoim sprawozdaniu zgodnie z MSB 705 (zmienionym), jeśli nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową, mających znaczenie dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Zob. Par. A42)
402.21	Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie odnosi się do pracy biegłego rewidenta jednostki usługowej w swoim sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię, chyba, że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jeśli odniesienie takie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wskazuje, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za opinię z badania. (Zob. par. A43)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
402.22	Jeśli odniesienie do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej jest stosowne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident tej jednostki wskazuje, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za tę opinię. (Zob. par. A44)

W przypadku wykorzystania raportu typu 1 lub 2 organizacji usługowej, sprawozdanie biegłego rewidenta na temat jednostki nie musi odnosić się do sprawozdania organizacji usługowej, chyba, że będzie to wymagane przez prawo.

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

## 15.4 MSB 501 — Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji

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

### Obecność podczas spisu z natury zapasów

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
501.4	Jeżeli zapasy są istotne dla sprawozdania finansowego, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów poprzez: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) obecność podczas spisu z natury, chyba że jest to niewykonalne, w celu: (zob. par. A1–A3) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) oceny instrukcji i procedur kierownictwa dotyczących rejestrowania i kontrolowania wyników spisu z natury jednostki, (zob. par. A4)</li> <li>(ii) obserwacji wykonywania określonych przez kierownictwo procedur liczenia, (zob. par. A5)</li> <li>(iii) inspekcji zapasów i (zob. par. A6)</li> <li>(iv) wykonania kontrolnych przeliczeń, oraz (zob. par. A7–A8)</li> </ul> </li> <li>(b) przeprowadzenia procedur badania w odniesieniu do ostatecznego wykazu zapasów w celu ustalenia, czy odzwierciedla on dokładnie rzeczywiste wyniki spisu z natury.</li> </ul>
501.5	Jeżeli spis z natury jest przeprowadzany w dacie innej niż data sprawozdania finansowego, biegły rewident, oprócz procedur wymaganych przez paragraf 4, przeprowadza procedury badania w celu uzyskania dowodów badania na temat tego czy zmiany stanu zapasów pomiędzy datą spisu z natury i datą sprawozdania finansowego zostały ujęte właściwie. (Zob. par. A9–A11)
501.6	Jeżeli z powodu nieprzewidzianych okoliczności biegły rewident nie może być obecny podczas spisu z natury zapasów, biegły rewident wykonuje lub obserwuje spis z natury w innym terminie, oraz przeprowadza procedury badania w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły w międzyczasie.
501.7	Jeżeli obecność podczas spisu z natury zapasów jest niewykonalna, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów. Jeżeli nie jest to możliwe, biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A12–A14)



Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
501.8	<p>Jeżeli zapasy powierzone opiece i kontroli strony trzeciej są istotne dla sprawozdania finansowego, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów w drodze wykonania jednej lub obydwu poniższych czynności:</p> <p>(a) prośba o potwierdzenie przez stronę trzecią ilości i stanu zapasów posiadanych w imieniu jednostki, (zob. par. A15)</p> <p>(b) przeprowadzenie inspekcji lub innych procedur badania odpowiednich w danych okolicznościach. (Zob. par. A16)</p>

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

*Ilustracja 15.4-1*

Procedura	Opis
<b>Uczestnicz w spisie z natury</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Oceń instrukcje dotyczącą ewidencjonowania/kontrolowania wyników spisu określone przez kierownika jednostki/;</li> <li>Obserwuj przestrzeganie procedur inwentaryzacyjnych określonych przez kierownika jednostki;</li> <li>Sprawdź stan zapasów i wykonaj kontrolne przeliczenia;</li> <li>Uzgodnij zmiany stanu zapasów, które nastąpiły od daty spisu do ostatniego dnia okresu sprawozdawczego, oraz</li> <li>Przeprowadź alternatywne procedury badania, jeśli obecność podczas spisu z natury jest niewykonalna.</li> </ul>
<b>Potwierdź/przeprowadź inspekcję zapasów przechowywanych przez strony trzecie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Poproś o potwierdzenie ilości/stanu przechowywanych zapasów oraz</li> <li>przeprowadź inspekcję lub inne właściwe procedury badania.</li> </ul>

### Zapytanie o spory prawne i roszczenia

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
501.9	<p>Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania w celu zidentyfikowania sporów prawnych i roszczeń dotyczących jednostki, które mogą powodować ryzyko istotnego zniekształcenia, obejmujące: (zob. par. A17-A19)</p> <p>(a) skierowanie zapytania do kierownictwa oraz gdzie ma to zastosowanie, do innych osób w jednostce, w tym do wewnętrznego doradcy prawnego,</p> <p>(b) przegląd protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz korespondencji z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki, oraz</p> <p>(c) przegląd kont kosztów usług prawnych. (Zob. par. A20)</p>
501.10	<p>Gdy biegły rewident szacuje ryzyko istotnego zniekształcenia odnoszące się do zidentyfikowanego sporu prawnego lub roszczenia, lub gdy wykonane procedury badania wskazują na możliwość istnienia innego istotnego sporu prawnego lub roszczenia, biegły rewident, oprócz procedur wymaganych przez inne MSB, dąży do bezpośredniego kontaktu z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki. Biegły rewident czyni to za pomocą pisma z zapytaniem, sporządzonego przez kierownika jednostki a wysłanego przez biegłego rewidenta, zawierającego prośbę do zewnętrznego doradcy prawnego jednostki o przekazanie informacji bezpośrednio biegłemu rewidentowi. Jeżeli przepisy prawa, regulacja lub właściwy organ zawodowy zabrania bezpośredniej komunikacji pomiędzy zewnętrznym doradcą prawnym jednostki a biegłym rewidentem, wówczas biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania. (Zob. par. A21–A25)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
501.11	<p>Jeżeli:</p> <p>(a) kierownictwo odmawia udzielenia biegłemu rewidentowi pozwolenia na komunikowanie się lub spotkanie z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki, lub ci ostatni odmawiają udzielenia właściwej odpowiedzi na pismo z zapytaniem lub nie wolno im udzielić odpowiedzi, oraz</p> <p>(b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania w drodze przeprowadzenia alternatywnych procedur badania,</p> <p>biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).</p>
501.12	<p>Biegły rewident kieruje do kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór prośbę o złożenie pisemnych oświadczeń potwierdzających, że wszystkie znane im faktyczne lub możliwe spory prawne i roszczenia, których skutki powinny być rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi oraz ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>

W celu zidentyfikowania sporów prawnych i roszczeń, które mogą prowadzić do ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza procedury wymienione w poniższej tabeli.

Ilustracja 15.4-2

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

## Informacje o segmentach

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
501.13	<p>Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące prezentacji i ujawnienia informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej poprzez: (zob. par. A26)</p> <p>(a) uzyskanie zrozumienia metod zastosowanych przez kierownictwo jednostki do ustalenia informacji o segmentach oraz: (zob. par. A27)</p> <p>(i) ocenę, czy takie metody mogą skutkować ujawnieniem informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz</p> <p>(ii) o ile jest to odpowiednie, testowanie zastosowania tych metod, oraz</p> <p>(b) przeprowadzenie procedur analitycznych lub innych procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach.</p>

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

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
510.3	<p>Podczas wykonywania zlecenia badania po raz pierwszy, celem biegłego rewidenta w odniesieniu do stanów początkowych jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, oraz</li> <li>(b) odpowiednie zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych zostały spójnie zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy lub czy zmiany, których w nich dokonano są prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ul>

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
510.5	Biegły rewident zapoznaje się z najbardziej aktualnym sprawozdaniem finansowym, o ile istnieje, oraz ze sprawozdaniem poprzedniego biegłego rewidenta na jego temat, o ile zostało sporządzone, pod kątem informacji mających znaczenie dla stanów początkowych, w tym ujawnień.
510.6	<p>Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, poprzez: (zob. par. A1–A2)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalenie czy stany końcowe z poprzedniego okresu sprawozdawczego zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu sprawozdawczego lub, gdy to odpowiednie, czy zostały przekształcone,</li> <li>(b) ustalenie, czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości, oraz</li> <li>(c) przeprowadzenie jednego lub kilku z poniższych działań: (zob. par. A3–A7) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy zostało zbadane, przegląd dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta celem uzyskania dowodów badania dotyczących stanów początkowych,</li> <li>(ii) ocenę, czy procedury badania przeprowadzone w bieżącym okresie sprawozdawczym dostarczają dowodów mających znaczenie dla stanów początkowych, lub</li> <li>(iii) wykonanie specyficznych procedur badania w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych.</li> </ul> </li> </ul>
510.7	Jeśli biegły rewident uzyskuje dowody badania, że stany początkowe zawierają zniekształcenia, które mogłyby istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania, odpowiednie w danych okolicznościach, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że takie zniekształcenia istnieją w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident informuje o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z MSB 450.
510.8	Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych były spójnie stosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, a jeśli nastąpiły zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości, to czy zostały one odpowiednio rozliczone, adekwatnie zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
510.9	Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy było badane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a opinia została zmodyfikowana, obecny biegły rewident ocenia skutek sprawy będącej powodem modyfikacji przy szacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy zgodnie z MSB 315 (zmienionym).
510.10	Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A8)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
510.11	<p>Jeśli biegły rewident stwierdza, że stany początkowe zawierają zniekształcenie, które istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, a skutek tego zniekształcenia nie jest odpowiednio rozliczony lub adekwatnie zaprezentowany lub ujawniony, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która jest odpowiednia, zgodnie z MSB 705 (zmienionym).</p>
510.12	<p>Jeżeli biegły rewident stwierdza, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zasady (polityka) rachunkowości w bieżącym okresie sprawozdawczym nie są zastosowane spójnie w odniesieniu do stanów początkowych, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, lub</li> <li>(b) zmiana w zasadach (polityce) rachunkowości nie została prawidłowo rozliczona lub adekwatnie zaprezentowana albo ujawniona, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,</li> </ul> <p>biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym).</p>
510.13	<p>Jeżeli opinia poprzedniego biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy zawierała modyfikację do opinii biegłego rewidenta, która pozostaje aktualna i istotna dla sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident modyfikuje opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy zgodnie z MSB 705 (zmienionym) oraz MSB 710. (Zob. par. A9)</p>

Ilustracja 15.5-1

Odniesie się do	Opis
<b>Czy salda początkowe zawierają zniekształcenia, które mogłyby wpływać na bieżący okres sprawozdawczy?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zapoznaj się z najbardziej aktualnym sprawozdaniem finansowym i (o ile istnieje), ze sprawozdaniem poprzedniego biegłego rewidenta;</li> <li>• Ustal, czy salda końcowe z poprzedniego okresu sprawozdawczego zostały prawidłowo przeniesione i odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości;</li> <li>• Dokonaj przeglądu dokumentacji roboczej poprzedniego biegłego rewidenta, oraz</li> <li>• Przeprowadź procedury badania w bieżącym okresie sprawozdawczym, aby uzyskać dowody dotyczące sald początkowych. Jest to szczególnie ważne tam, gdzie sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy nie zostało zbadane.</li> </ul>
<b>Określ wpływ zidentyfikowanych zniekształceń na bieżący okres sprawozdawczy</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Przeprowadź takie dodatkowe procedury badania, jakie są odpowiednie;</li> <li>• Oceń skutki modyfikacji opinii z badania dokonane przez poprzedniego biegłego rewidenta, oraz</li> <li>• Upewnij się, że w bieżącym okresie sprawozdawczym w sposób spójny zastosowano zasady (politykę) rachunkowości odzwierciedlone w saldach początkowych.</li> </ul>
<b>Określ wpływ na opinię z badania</b>	<p>Jeśli zmodyfikowana przez poprzedniego biegłego rewidenta opinia z badania nadal jest aktualna lub salda początkowe zawierają zniekształcenie, które w istotny sposób wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy (jego efekt nie został właściwie rozliczony, zaprezentowany lub ujawniony), konieczne byłoby wydanie opinii z zastrzeżeniem lub opinii negatywnej.</p> <p>Należałoby również rozważyć potrzebę dodania akapitu „inne sprawy”.</p>

## 15.6 MSB 600 — Szczególne rozważania - Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
600.8	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oraz</li> <li>(b) występując w roli biegłego rewidenta skonsolidowanego sprawozdania finansowego: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części składowych grupy co do zakresu i rozłożenia w czasie prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac, oraz</li> <li>(ii) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do informacji finansowych części składowej grupy oraz procesu konsolidacji w celu wyrażenia opinii, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
600.9	<p>Dla celów MSB, poniższe terminy mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Część składowa grupy – jednostka lub działalność, dla której kierownictwo grupy lub części składowej grupy sporządza informacje finansowe, które powinny być włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A2–A4)</li> <li>(b) Biegły rewident części składowej grupy – biegły rewident, który na prośbę zespołu przeprowadzającego badanie grupy, wykonuje pracę dotyczącą informacji finansowych odnoszących się do części składowej grupy, w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A7)</li> <li>(c) Kierownictwo części składowej grupy – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie informacji finansowych części składowej grupy.</li> <li>(d) Istotność części składowej grupy – istotność dla części składowej grupy określona przez zespół przeprowadzający badanie grupy.</li> <li>(e) Grupa – wszystkie części składowe, których informacje finansowe są włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Grupa obejmuje zawsze więcej niż jedną część składową.</li> <li>(f) Badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego – badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.</li> <li>(g) Opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.</li> <li>(h) Partner odpowiedzialny za badanie grupy – partner lub inna osoba w firmie, która jest odpowiedzialna za zlecenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i jego wykonanie oraz za wydane w imieniu firmy sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Tam, gdzie badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego przeprowadzają biegli rewidenty w ramach badania wspólnego, współdziałający partnerzy odpowiedzialni za badanie i ich zespoły przeprowadzające badanie grupy stają się łącznie partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy i zespołem przeprowadzającym badanie grupy. Jednakże niniejszy MSB nie zajmuje się relacjami pomiędzy biegłymi rewidentami działającymi w ramach badania wspólnego lub pracą, którą jeden ze współdziałających biegłych rewidentów wykonuje w związku z pracą innego współdziałającego biegłego rewidenta.</li> <li>(i) Zespół przeprowadzający badanie grupy – partnerzy, w tym partner odpowiedzialny za badanie grupy oraz personel ustalający ogólną strategię badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sposób komunikowania się z biegłymi rewidentami części składowych grupy przeprowadzający prace związane z procesem konsolidacji oraz oceniający wnioski wyciągnięte w oparciu o dowody badania stanowiące podstawę formułowania opinii o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.</li> <li>(j) Skonsolidowane sprawozdanie finansowe – skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmujące informacje finansowe więcej niż tylko jednej części składowej grupy. Termin „skonsolidowane sprawozdanie finansowe” odnosi się także do połączonych sprawozdań finansowych obejmujących informacje finansowe sporządzone przez części składowe grupy, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą.</li> <li>(k) Kierownictwo grupy – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie i skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.</li> <li>(l) Kontrole na poziomie grupy – kontrole zaprojektowane, wdrożone i sprawowane przez kierownictwo grupy na procesem sprawozdawczości finansowej grupy.</li> <li>(m) Znacząca część składowa grupy – część składowa grupy zidentyfikowana przez zespół przeprowadzający badanie grupy, która (i) ma szczególne znaczenie finansowe dla grupy lub (ii) co do której istnieje prawdopodobieństwo, że ze względu na specyficzny rodzaj lub okoliczności zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A5–A6)</li> </ul>

Niniejszy standard zawiera wytyczne dotyczące szczególnych rozważań, które mają zastosowanie do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Określa on obowiązki, komunikację oraz wymogi dla podmiotów i pomiędzy nimi:

- partnerami odpowiedzialnymi za zlecenie badania grupy, zespołami wykonującymi zlecenie badania grupy, oraz
- biegłymi rewidentami części składowych grupy, którzy wykonują prace (takie jak badanie oddziałów, filii lub jednostek zależnych w grupie) na rzecz zespołu wykonującego zlecenie badania grupy i następnie raportują ich wyniki.

Opisane wymogi mogą być także użyteczne w innych sytuacjach, kiedy biegły rewident angażuje innego biegłego rewidenta do części badania sprawozdania finansowego. (Może to obejmować obserwację spisu z natury zapasów lub przeprowadzenie określonych procedur w odległej lokalizacji).

**UWAGA**

Definicja części składowej grupy jest szeroka. Zanim dojdiesz do wniosku, że niniejszy standard nie ma zastosowania, upewnij się, że znacząca część składowa grupy rzeczywiście nie istnieje. Część składowa może wynikać ze struktury organizacyjnej jednostki (taka jak jednostki zależne, oddziały, filie, wspólne przedsięwzięcia lub podmioty, w które zainwestowano, rozliczane księgowo poprzez kapitały własne lub metodą kosztową) lub z systemów sprawozdawczości finansowej zorganizowanych według funkcji, produktu, usługi lub lokalizacji geograficznej.

Jeśli istnieje znacząca część składowa grupy, niniejszy standard określa kilka wymogów odnoszących się do:

- obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania grupy,
- planowania badania i istotności,
- oszacowania i reakcji na ryzyko,
- relacji pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie dla grupy i biegłymi rewidentami części grupy,
- charakteru i zakresu komunikacji, oraz
- kontroli na poziomie grupy i procesu konsolidacji.

**Uwaga:** Przy założeniu, że badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie są tak powszechne w badaniu sprawozdań finansowych MŚP, poniższa ilustracja zawiera tylko fragmenty spośród wielu wymogów zawartych w standardzie.

Ilustracja 15.6-1

Streszczone fragmenty z sekcji wymogów	
<b>Odpowiedzialność 600.11</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Partner odpowiedzialny za badanie jest odpowiedzialny za wyznaczenie kierunku, nadzór i wykonanie zlecenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z zawodowymi standardami zawodowymi.</li> <li>• Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie nawiązuje do biegłego rewidenta części składowej grupy.</li> </ul>
<b>Akceptacja/kontynuacja zlecenia i planowanie 600.12-16</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zespół wykonujący zlecenie badania grupy uzyskuje zrozumienie grupy, jej części składowe i ich otoczenie, na tyle wystarczająco, aby zidentyfikować części składowe grupy, które mogą okazać się znaczące.</li> <li>• Partner odpowiedzialny za badanie grupy uzgadnia warunki zlecenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</li> <li>• Zespół wykonujący badanie grupy ustala ogólną strategię badania i opracowuje plan badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</li> </ul>
<b>Zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia 600.17-18</b>	<p>Zespół wykonujący badanie grupy uzyskuje zrozumienie, które jest wystarczające do tego, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• potwierdzić lub zrewidować wstępne rozpoznane części grupy składowych, które mogą być znaczące, oraz</li> <li>• oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowane błędem lub oszustwem.</li> </ul>
<b>Zrozumienie przez biegłego rewidenta części składowej grupy 600.19-20</b>	<p>Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy zamierza zlecić biegłemu rewidentowi części składowej grupy przeprowadzenie prac związanych z informacjami finansowymi części składowej grupy, zespół wykonujący badanie grupy uzyskuje zrozumienie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tego, czy biegły rewident części składowej grupy rozumie wymogi etyczne, które są stosowne dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i będzie postępować zgodnie z nimi, a w szczególności, czy jest niezależny,</li> <li>• zawodowych kompetencji biegłego rewidenta części składowej grupy,</li> <li>• tego, czy zespół wykonujący badanie grupy będzie w stanie zaangażować się w prace wykonywane przez biegłego rewidenta części grupy w zakresie koniecznym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz</li> <li>• tego, czy biegły rewident części składowej grupy działa w otoczeniu regulacyjnym, w którym biegli rewidentzi podlegają czynnemu nadzorowi.</li> </ul>

## Streszczone fragmenty z sekcji wymogów

<b>Istotność 600.21-23</b>	<p>Zespół wykonujący badanie grupy ustala:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• istotność skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości, określoną przy formułowaniu ogólnej strategii badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego,</li> <li>• tam, gdzie ma to zastosowanie, dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, kwoty niższe od istotności ustalonej dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego,</li> <li>• istotność części składowej grupy, których badanie lub przegląd będą przeprowadzać biegli rewidenci części składowych grupy na potrzeby badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oraz</li> <li>• próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za w sposób oczywisty błahy dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</li> </ul> <p>Zespół wykonujący badanie grupę ocenia także trafność ustalenia istotności wykonawczej określonej przez biegłego rewidenta części składowej grupy na poziomie części składowej grupy.</p>
<b>Reagowanie na oszacowane ryzyko 600.24-31</b>	<p>Od biegłego rewidenta wymaga się zaprojektowania i podjęcia odpowiednich działań w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.</p> <p>Zespół przeprowadzający badanie grupy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ustala rodzaj prac, które przeprowadzi, lub w jego imieniu wykonają je biegli rewidenci części składowej grupy w związku z informacjami finansowymi części składowej grupy,</li> <li>• ocenia, czy dalsze procedury są odpowiednie dla zidentyfikowanego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oraz</li> <li>• ocenia stosowność, kompletność i dokładność korekt konsolidacyjnych i przeksięgowarów, jak też ocenia, czy występują czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki istnienia możliwej stronniczości kierownictwa.</li> </ul> <p>W przypadku części składowej grupy, która jest znacząca ze względu na jej szczególne finansowe znaczenie dla grupy, zespół wykonujący badanie grupy, lub w jego imieniu biegły rewident części składowej grupy, przeprowadza badanie informacji finansowych części składowej grupy stosując istotność części składowej grupy.</p>
<b>Proces konsolidacji 600.32-37</b>	<p>Zespół wykonujący badanie grupy projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania procesu konsolidacji w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego wynikającego z procesu konsolidacji.</p> <p>Procedury te obejmują ocenę, czy wszystkie części składowe grupy zostały włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</p> <p>Jeżeli skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje sprawozdania finansowe części składowej grupy, które mają inną datę zakończenia okresu sprawozdawczego niż grupa, to zespół wykonujący badanie grupy ocenia, czy do tych sprawozdań wprowadzono odpowiednie korekty zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>
<b>Późniejsze zdarzenia 600.38-39</b>	<p>Zespół wykonujący badanie grupy lub biegli rewidenci części składowych grupy przeprowadzają procedury zaprojektowane w celu zidentyfikowania późniejszych zdarzeń, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.</p> <p>Zespół wykonujący badanie grupy prosi biegłych rewidentów części składowych grupy, aby powiadomili zespół wykonujący badanie grupy, jeżeli posiadają informacje o późniejszych zdarzeniach.</p>



## Streszczone fragmenty z sekcji wymogów

**Komunikowanie się z biegłym rewidentem części składowej grupy 600.40-41**

Zespół wykonujący badanie grupy terminowo przekazuje swoje wymogi biegłemu rewidentowi części składowej grupy. Ta komunikacja wskazuje pracę, która ma być wykonana, wykorzystanie tej pracy, oraz formę i zakres komunikowania się przez biegłego rewidenta części składowej grupy z zespołem wykonującym badanie grupy. Obejmuje ona również:

- potwierdzenie, że biegły rewident części składowej grupy będzie współpracował z zespołem wykonującym badanie grupy,
- stosowne wymogi etyczne i wymogi dotyczące niezależności,
- istotność części składowej grupy,
- zidentyfikowanie znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego wywołanego oszustwem lub błędem, które jest ważne dla pracy biegłego rewidenta części składowej grupy, oraz
- listę stron powiązanych sporządzoną przez kierownictwo grupy oraz terminowe przekazywanie informacji o stronach powiązanych, które nie zostały wcześniej zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub przez zespół wykonujący badanie grupy.

Zespół wykonujący badanie grupy prosi biegłego rewidenta części składowej grupy o informowanie go o sprawach istotnych dla formułowania wniosków związanych z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład:

- przestrzeganie przez biegłego rewidenta części składowej grupy:
  - wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności i kompetencji zawodowych, oraz
  - wymogów zespołu przeprowadzającego badanie grupy,
- jakie informacje finansowe części składowej grupy są przedstawiane,
- przypadki naruszeń przepisów prawa lub regulacji,
- lista nieskorygowanych zniekształceń,
- oznaki wskazujące na możliwą stronniczość kierownictwa,
- opis wszelkich zidentyfikowanych istotnych słabości kontroli wewnętrznej na poziomie części składowej grupy,
- inne znaczące sprawy, o których biegły rewident części składowej grupy zakomunikował lub zamierza zakomunikować osobom sprawującym nadzór nad częścią składową grupy, w tym o oszustwie lub o podejrzeniu oszustwa,
- wszelkie inne informacje, które mogą mieć znaczenie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym niespójności zauważone w pisemnych oświadczeniach, o które biegły rewident części składowej grupy poprosił kierownictwo części składowej grupy, oraz
- ogólne spostrzeżenia, wnioski lub opinie biegłego rewidenta części składowej grupy.

**Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania 600.42-45**

Zespół wykonujący badanie grupy:

- omawia znaczące sprawy wynikające z oceny dowodów odpowiednio z biegłym rewidentem części składowej grupy, kierownictwem części składowej grupy lub z kierownictwem grupy, oraz
- ustala, czy konieczny jest przegląd innych ważnych części dokumentacji badania biegłego rewidenta części składowej grupy.

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

Zespół wykonujący badanie grupy ocenia, czy w wyniku przeprowadzonych procedur badania uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.

Partner odpowiedzialny za badanie grupy ocenia skutki, jakie dla opinii z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mają nieskorygowane zniekształcenia oraz wszelkie przypadki, w których nie było możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

## Streszczone fragmenty z sekcji wymogów

<b>Komunikowanie się z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą 600.46-49</b>	<p>Zespół wykonujący badanie grupy ustala, które zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej należy zakomunikować kierownictwu grupy i osobom sprawującym nadzór.</p> <p>Jeżeli zidentyfikowano oszustwo zespół wykonujący badanie grupy terminowo przekazuje informacje kierownictwu odpowiedniego szczebla grupy.</p> <p>Zespół wykonujący badanie grupy przedstawia następujące sprawy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ogólny zarys rodzajów prac do wykonania w związku z informacjami finansowymi części składowej grupy,</li> <li>• ogólny zarys rodzaju planowanego zaangażowania się zespołu wykonującego badanie grupy w prace, które biegli rewidenty części składowych grupy mają wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części składowych grupy,</li> <li>• przypadki, gdy ocena pracy biegłych rewidentów części składowych grupy przez zespół wykonujący badanie grupy budzi wątpliwości, co do jakości pracy tych biegłych rewidentów,</li> <li>• wszelkie ograniczenia zakresu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, na przykład, gdy dostęp do informacji zespołu wykonującego badanie grupy mógł zostać ograniczony,</li> <li>• oszustwo lub podejrzewane oszustwo z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części składowej grupy, pracowników posiadających znaczące role w kontrolach na poziomie grupy oraz innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</li> </ul>
<b>Dokumentacja 600.50</b>	<p>Zespół wykonujący badanie grupy włącza do dokumentacji badania następujące sprawy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• analizę części składowych grupy wraz ze wskazaniem, które z nich są znaczące oraz rodzaju prac wykonanych w związku z informacjami finansowymi części składowych grupy,</li> <li>• rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace wykonywane przez biegłych rewidentów znaczących części składowych grupy, w tym, gdzie to możliwe, dokonany przez zespół wykonujący badanie grupy przegląd ważnych części dokumentacji badania biegłych rewidentów części składowych grupy oraz zawartych w nich wniosków, oraz</li> <li>• pisemne informacje wymieniane pomiędzy zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części składowych grupy na temat wymogów określonych przez zespół wykonujący badanie grupy.</li> </ul>

## 15.7 MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) — Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
610.13	<p>Celami biegłego rewidenta, w przypadku gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a biegły rewident przewiduje wykorzystanie pracy tej funkcji, aby zmienić rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo ograniczyć zakres procedur badania, przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta, lub wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy, są:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalenie, czy praca funkcji audytu wewnętrznego lub bezpośrednia pomoc audytorów wewnętrznych mogą być wykorzystane, a jeżeli tak, to w których obszarach i w jakim zakresie, oraz po dokonaniu tego ustalenia:</li> <li>(b) jeżeli wykorzystuje się pracę funkcji audytu wewnętrznego, ustalenie, czy praca ta jest adekwatna dla celów badania, oraz</li> <li>(c) jeżeli wykorzystuje się audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, odpowiednie kierowanie, nadzorowanie i przegląd ich pracy.</li> </ol>

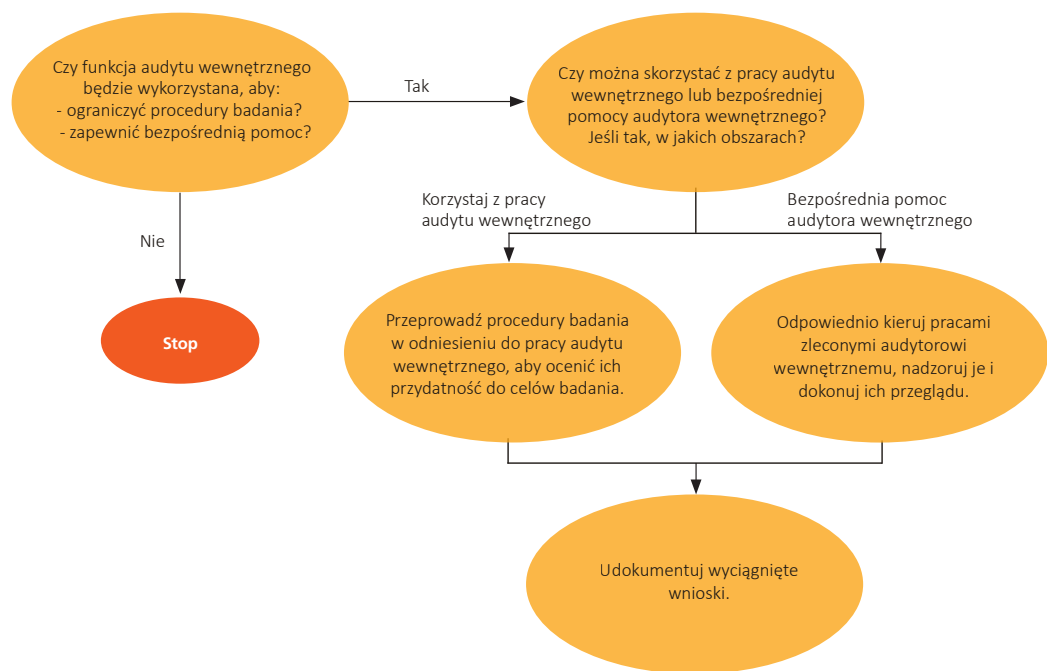
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.6	<p>Procedury oszacowania ryzyka obejmują:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) zapytania do kierownika jednostki, odpowiednich osób w funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli funkcja taka istnieje) oraz innych osób w jednostce, które mogą według osądu biegłego rewidenta posiadać informacje, które prawdopodobnie pomogą w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem lub błędem, (zob. par. A6-A13)</li> </ol>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
610.14	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <p>(a) Funkcja audytu wewnętrznego – funkcja jednostki, która przeprowadza czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane w celu oceny i poprawy skuteczności nadzoru nad jednostką, zarządzania ryzykiem oraz procesów kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A1–A4)</p> <p>(b) Bezpośrednia pomoc – wykorzystanie audytorów wewnętrznych do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem i nadzorem biegłego rewidenta oraz podlegających jego przeglądowi.</p>

Niektóre (przeważnie większe) jednostki mają funkcję audytu wewnętrznego uprawnioną do dokonywania przeglądu praktyk w zakresie nadzoru i zarządzania ryzykiem, monitorowania funkcjonowania kontroli wewnętrznej oraz przedstawiania ustaleń wraz z zaleceniami kierownictwu wyższego szczebla i osobom sprawującym nadzór.

**Uwaga:** Jako że prawdopodobieństwo posiadania przez MŚP funkcji audytu wewnętrznego jest znacznie niższe niż w przypadku jednostek notowanych na giełdzie lub większych, MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) nie jest szczegółowo omawiany w niniejszym Przewodniku.

Ilustracja 15.7-1



## Przegląd

Jeżeli w jednostce działa funkcja audytu wewnętrznego, paragraf 6 MSB 315 (zmienionego) wymaga, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie pracy funkcji audytu wewnętrznego. Zrozumienie to pozwoli biegłemu rewidentowi ustalić, czy mógłby skorzystać z pracy funkcji audytu wewnętrznego w celu:

- zmiany rodzaju lub rozłożenia w czasie bądź ograniczenia zakresu procedur badania, które mają zostać przeprowadzone bezpośrednio przez biegłego rewidenta, lub
- skorzystania z bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznych w uzyskaniu dowodów badania.

**Uwaga:** W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi korzystania z bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznych.

W razie decyzji o skorzystaniu z pracy audytora wewnętrznego biegły rewident powinien stosować się do przedstawionych poniżej wymogów MSB 610 (zmienionego w 2013 r.).

**UWAGA**

Zawsze znajdź czas, aby zrozumieć pracę funkcji audytu wewnętrznego i przyjrzeć się jej wynikom. Ma to zastosowanie nawet wtedy, gdy biegły rewident ostatecznie nie zdecyduje się skorzystać z pracy wykonywanej przez audyt wewnętrzny. Brak zainteresowania tym, czym zajmuje się audyt wewnętrzny, zgodnie z wymogami paragrafu 6 MSB 315 (zmienionego), może spowodować przeoczenie znaczących słabości kontroli lub innych negatywnych ustaleń zgłoszonych przez audyt wewnętrzny.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
610.15	Biegły rewident ustala, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania, poprzez ocenę: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych (zob. par. A5–A9)</li> <li>(b) poziomu kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, oraz (zob. par. A5–A9)</li> <li>(c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, obejmujące kontrolę jakości. (Zob. par. A10–A11)</li> </ul>
610.16	Biegły rewident nie wykorzystuje pracy funkcji audytu wewnętrznego, jeżeli ustali, że: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury nie wspierają w odpowiedni sposób obiektywizmu audytorów wewnętrznych,</li> <li>(b) funkcji tej brakuje wystarczających kompetencji, lub</li> <li>(c) funkcja ta nie stosuje systematycznego i metodycznego podejścia, obejmującego kontrolę jakości. (Zob. par. A12–A14)</li> </ul>
610.17	Jako podstawę dla ustalania obszarów i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana, biegły rewident rozważa rodzaj i zakres pracy, która została wykonana lub jest zaplanowana do przeprowadzenia przez funkcję audytu wewnętrznego oraz jej odpowiedność do określonej przez biegłego rewidenta ogólnej strategii badania i planu badania. (Zob. par. A15–A17)
610.18	Biegły rewident dokonuje wszystkich znaczących osądów podczas wykonywania zlecenia oraz, aby zapobiec niewłaściwemu wykorzystaniu pracy funkcji audytu wewnętrznego, planuje wykorzystać w mniejszym stopniu pracę tej funkcji i wykonać więcej pracy bezpośrednio: (zob. par. A15–A17) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) im więcej osądu zastosowano w:               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) planowaniu i przeprowadzaniu stosownych procedur badania, oraz</li> <li>(ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania, (zob. par. A18–A19)</li> </ul> </li> <li>(b) im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń ze szczególnym zwróceniem uwagi na ryzyka zidentyfikowane jako znaczące, (zob. par. A20–A22)</li> <li>(c) im mniej odpowiednio status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz odpowiednie polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, oraz</li> <li>(d) im niższy jest poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.</li> </ul>
610.19	Biegły rewident ocenia również czy, całościowo, wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego w planowanym zakresie nadal skutkuje tym, że biegły rewident jest wystarczająco zaangażowany w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania. (Zob. par. A15–A22)
610.20	Biegły rewident, informując osoby sprawujące nadzór o ogólnym planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym), przedstawia, w jaki sposób zaplanował wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego. (Zob. par. A23)
Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego	
610.21	Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, biegły rewident omawia z funkcją planowane wykorzystanie tej pracy jako podstawy do skoordynowania odpowiednich czynności każdego z nich. (Zob. par. A24–A26)
610.22	Biegły rewident zapoznaje się ze sprawozdaniami funkcji audytu wewnętrznego odnoszącymi się do pracy tej funkcji, którą biegły rewident planuje wykorzystać w celu uzyskania zrozumienia rodzaju i zakresu procedur badania, które wykonała funkcja oraz związanych z nimi ustaleń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
610.23	<p>Biegły rewident przeprowadza wystarczające procedury badania na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, którą biegły rewident planuje wykorzystać, aby ustalić jej adekwatność dla celów badania, w tym ocenia, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) praca funkcji została odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana, objęta przeglądem i udokumentowana,</li> <li>(b) uzyskane zostały wystarczające i odpowiednie dowody badania umożliwiające funkcji wyciągnięcie racjonalnych wniosków, oraz</li> <li>(c) wyciągnięte wnioski są odpowiednie w danych okolicznościach, a sprawozdania sporządzone przez funkcję są spójne z wynikami wykonanej pracy. (Zob. par. A27–A30)</li> </ul>
610.24	<p>Rodzaj i zakres procedur badania przeprowadzanych przez biegłego rewidenta stanowią odpowiedź na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zakresu uwzględnionego osądu,</li> <li>(b) oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,</li> <li>(c) zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz</li> <li>(d) poziomu kompetencji tej funkcji, (zob. par. A27–A29)</li> </ul> <p>i obejmują ponowne przeprowadzenie niektórych prac. (Zob. par. A30)</p>
610.25	<p>Biegły rewident ocenia także, czy jego wnioski dotyczące funkcji audytu wewnętrznego opisane w paragrafie 15 niniejszego MSB oraz ustalenie rodzaju i zakresu wykorzystania pracy tej funkcji dla celów badania opisane w paragrafach 18-19 niniejszego MSB pozostają właściwe.</p>
<p>Ustalenie, czy, w których obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy</p>	
610.26	<p>Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi uzyskiwania bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. (Zob. Par. A31)</p>
610.27	<p>Jeżeli wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy nie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację, a biegły rewident planuje wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy podczas badania, biegły rewident ocenia istnienie i znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu i poziom kompetencji tych audytorów wewnętrznych, którzy mają udzielać takiej pomocy. Ocena przez biegłego rewidenta istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych obejmuje zapytanie skierowane do audytorów wewnętrznych dotyczące interesów i powiązań, które mogą tworzyć zagrożenia dla ich obiektywizmu. (Zob. par. A32–A34)</p>
610.28	<p>Biegły rewident nie wykorzystuje audytora wewnętrznego do udzielania bezpośredniej pomocy, jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) istnieją znaczące zagrożenia dla obiektywizmu audytora wewnętrznego, lub</li> <li>(b) audytorowi wewnętrznemu brakuje wystarczających kompetencji do przeprowadzenia zaproponowanej pracy. (Zob. par. A32–A34)</li> </ul>
<p>Ustalenie rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy</p>	
610.29	<p>Podczas ustalania rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, oraz charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu, które są odpowiednie w danych okolicznościach, biegły rewident rozważa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozmiar osądu uwzględnionego w: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) planowaniu i przeprowadzaniu stosownych procedur badania, oraz</li> <li>(ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania,</li> </ul> </li> <li>(b) oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, oraz</li> <li>(c) ocenę przez biegłego rewidenta istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu i poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. (Zob. par. A35–A39)</li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
610.30	<p>Biegły rewident nie wykorzystuje audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, aby przeprowadzić procedury, które:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) obejmują dokonywanie znaczących osądów podczas badania, (zob. par. A19)</li> <li>(b) odnoszą się do wyżej oszacowanych ryzyk istotnego zmniejszenia tam, gdzie osąd wymagany podczas przeprowadzania stosownych procedur badania lub oceny zgromadzonych dowodów badania jest więcej niż ograniczony, (zob. par. A38)</li> <li>(c) odnoszą się do pracy, w którą zaangażowani byli audytorzy wewnętrzni i która została już lub zostanie zgłoszona kierownictwu lub osobom sprawującym nadzór przez funkcję audytu wewnętrznego, lub</li> <li>(d) odnoszą się do decyzji, które biegły rewident podejmuje zgodnie z niniejszym MSB odnośnie funkcji audytu wewnętrznego i wykorzystania jej pracy lub bezpośredniej pomocy. (Zob. par. A35–A39)</li> </ul>
610.31	<p>Po dokonaniu odpowiedniej oceny, czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy podczas badania, biegły rewident podczas komunikacji z osobami sprawującymi nadzór przedstawia podsumowanie planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym), przedstawia charakter i zakres planowanego wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, aby osiągnąć obustronne zrozumienie, że takie wykorzystanie nie jest nadmierne w okolicznościach danego zlecenia. (Zob. par. A39)</p>
610.32	<p>Biegły rewident ocenia, czy, łącznie, wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w planowanym zakresie razem z planowanym wykorzystaniem pracy funkcji audytu wewnętrznego, nadal skutkowałoby wystarczającym zaangażowaniem biegłego rewidenta w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania.</p>
Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy	
610.33	<p>Przed wykorzystaniem audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) uzyskuje pisemną zgodę od upoważnionego przedstawiciela jednostki, że audytorzy wewnętrzni uzyskają zezwolenie na postępowanie zgodnie z instrukcjami biegłego rewidenta oraz, że jednostka nie będzie ingerować w pracę, którą audytor wewnętrzny przeprowadza dla biegłego rewidenta, oraz</li> <li>(b) uzyskuje pisemną zgodę od audytorów wewnętrznych, że zachowają oni jako poufne specyficzne sprawy zgodnie z instrukcjami otrzymanymi od biegłego rewidenta oraz poinformują biegłego rewidenta o jakimkolwiek zagrożeniu dla ich obiektywizmu.</li> </ul>
610.34	<p>Biegły rewident kieruje, nadzoruje i dokonuje przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych podczas zlecenia zgodnie z MSB 220, Podczas dokonywania tego:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru oraz przeglądu uwzględniają, że audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki i odpowiadają na wynik oceny czynników opisanych w paragrafie 29 niniejszego MSB, oraz</li> <li>(b) procedury przeglądu obejmują sprawdzenie przez biegłego rewidenta przedmiotowych dowodów badania dla niektórych prac wykonanych przez audytorów wewnętrznych.</li> </ul> <p>Kierowanie, nadzór i przegląd przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych są wystarczające do tego, aby biegły rewident upewnił się, że audytorzy wewnętrzni uzyskali wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby poprzeć wnioski oparte na tej pracy. (Zob. par. A40–A41)</p>
610.35	<p>Podczas kierowania, nadzorowania i przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych, biegły rewident pozostaje wyczulony na oznaki, że oceny biegłego rewidenta opisane w paragrafie 27 nie są już odpowiednie.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
Dokumentacja	
610.36	<p>Jeżeli biegły rewident wykorzystuje pracę funkcji audytu wewnętrznego, to włącza do dokumentacji z badania:</p> <p>(a) ocenę:</p> <p>(i) czy status organizacyjny tej funkcji oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,</p> <p>(ii) poziomu kompetencji tej funkcji, oraz</p> <p>(iii) czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości,</p> <p>(b) rodzaj i zakres pracy wykorzystanej oraz podstawy takiej decyzji, oraz</p> <p>(c) procedury badania przeprowadzone przez biegłego rewidenta w celu oceny adekwatności wykorzystanej pracy.</p>
610.37	<p>Jeżeli biegły rewident wykorzystuje audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy podczas badania, to włącza do dokumentacji badania:</p> <p>(a) ocenę istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych oraz poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych wykorzystanych do udzielania bezpośredniej pomocy,</p> <p>(b) podstawę decyzji dotyczącej charakteru i zakresu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych,</p> <p>(c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy oraz datę i zakres tego przeglądu zgodnie z MSB 230,</p> <p>(d) pisemne zgody uzyskane od upoważnionego przedstawiciela jednostki oraz audytorów wewnętrznych zgodnie z paragrafem 33 niniejszego MSB, oraz</p> <p>(e) dokumentację roboczą sporządzoną przez audytorów wewnętrznych, którzy udzielali bezpośredniej pomocy podczas zlecenia badania.</p>

### Zrozumienie kontroli wewnętrznej

W większych jednostkach dział audytu wewnętrznego często tworzony jest po to, by kontrolować skuteczność różnych aspektów kontroli wewnętrznej. Zakres działań audytu wewnętrznego może obejmować:

- monitorowanie pewnych elementów kontroli wewnętrznej,
- sprawdzanie informacji finansowych i operacyjnych,
- przegląd działalności operacyjnej,
- przegląd przestrzegania przepisów prawa i regulacji,
- zarządzanie ryzykiem, oraz/lub
- nadzór.

Wszędzie tam, gdzie istnieje funkcja audytu wewnętrznego, MSB 315 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta zrozumienia roli audytu wewnętrznego i wykonywanej przez niego pracy. Obejmuje to:

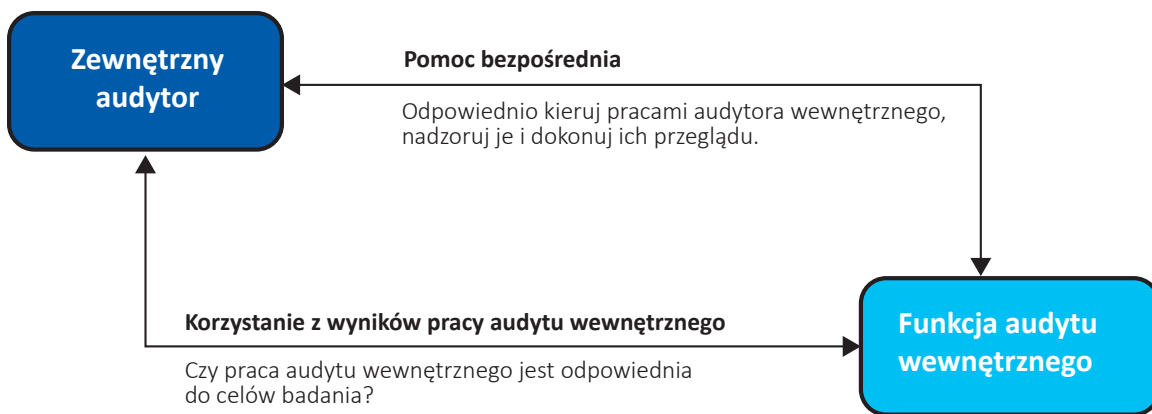
- rodzaj obowiązków funkcji audytu wewnętrznego,
- jego status organizacyjny, oraz
- działania, które są lub będą wykonywane.

### Planowanie wykorzystania audytu wewnętrznego

W oparciu o zrozumienie funkcji audytu wewnętrznego biegły, rewident może zdecydować, czy:

- wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, aby zmienić rodzaj lub rozłożenie w czasie lub ograniczyć zakres procedur badania przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta. Jeśli na przykład zakres pracy audytu wewnętrznego obejmuje przegląd kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, biegły rewident może polegać na pracy audytora wewnętrznego (o ile jest odpowiednia), aby zmodyfikować rodzaj i zakres swoich procedur, lub
- skorzystać z bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznych (o ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje). Audytorzy wewnętrzni zostaną poproszeni o przeprowadzenie procedur badania pod kierownictwem, nadzorem i przeglądem biegłego rewidenta.

Decyzja ta jest zobrazowana na ilustracji poniżej.



Po podjęciu decyzji o wykorzystaniu prac audytu wewnętrznego należy następnie zastanowić się, w jakich obszarach i w jakim zakresie praca ta ma być wykorzystana. Takie decyzje dotyczące planowania mogą być omawiane podczas rozmów pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 5 MSB 320 i rozdział 7 niniejszego Przewodnika).

**Uwagi:**

- (a) W niektórych systemach prawnych zabronione jest korzystanie z bezpośredniej pomocy funkcji audytu wewnętrznego.
- (b) Z uwagi na to, że audytorzy wewnętrzeni są zatrudniani przez jednostkę i stanowią część jej kontroli wewnętrznej, nie są oni zupełnie niezależni. Wskutek tego, nie można polegać na ich pracy w takim samym zakresie, jak na wykonywanej przez zespół wykonujący zlecenie.

**UWAGA**

Biegły rewident powinien zachować ostrożność przy podejmowaniu decyzji o rodzaju/charakterze prac, które mają zostać powierzone audytorom wewnętrznym. Na przykład, nie należy korzystać z bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznym przy wykonywaniu niektórych procedur, w tym takich, które:

- obejmują dokonywanie znaczących osądów podczas badania,
- odnoszą się do wyżej oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia tam, gdzie osąd wymagany podczas przeprowadzania stosownych procedur badania lub oceny zgromadzonych dowodów badania jest więcej niż ograniczony,
- odnoszą się do pracy, w którą zaangażowani byli audytorzy wewnętrzeni.

**Streszczenie czynników i wymogów do rozważenia**

Poniższa ilustracja przedstawia podsumowanie wymogów.

Ilustracja 15.7-3

Zadanie	Czynniki
<b>Uzyskanie zrozumienia rodzaju obowiązków funkcji audytu wewnętrznego</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zapytaj osoby wykonujące funkcję audytu wewnętrznego, czy:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>– funkcja zarządzania ryzykiem (lub osoby pełniące podobne funkcje) może dostarczać informacji na temat ryzyka operacyjnego i regulacyjnego,</li> <li>– wystąpiły zmiany w systemie, niedociągnięcia systemu lub kontroli, bądź czy dysponują innymi informacjami o ryzykach związanych z systemem,</li> <li>– miały miejsce faktyczne, podejrzewane lub domniemane oszustwa,</li> </ul> </li> <li>• zapytania te są zgłaszane niezależnie od tego, czy biegły rewident zamierza skorzystać z pracy audytora wewnętrznego.</li> </ul>



Zadanie	Czynniki
<b>Czy praca audytu wewnętrznego będzie odpowiednia dla realizacji celów badania?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jakie są cele i zakres działania funkcji audytu wewnętrznego?</li> <li>• Na ile obiektywne (niezależne) jest działanie funkcji audytu wewnętrznego?</li> <li>• Czy audytorzy wewnętrzni mają fachowe kompetencje?</li> <li>• Czy ich praca opiera się na systematycznym i metodycznym podejściu, w tym kontroli jakości?</li> <li>• Czy komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi i biegłym rewidentem jest skuteczna?</li> </ul>
<b>Jaki wpływ na badanie będzie miało zaufanie do pracy audytu wewnętrznego?</b>	<p>Rozważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• rodzaj i zakres wykonania określonej pracy lub mającej być wykonaną przez audytora wewnętrznego,</li> <li>• znaczenie pracy dla ogólnej strategii biegłego rewidenta i planu badania,</li> <li>• oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień, oraz</li> <li>• poziom subiektywizmu wiążący się z oceną dowodów badania zgromadzonych przez audytorów wewnętrznych na poparcie stosownych stwierdzeń.</li> </ul>
<b>Oceń stosowność pracy audytorów wewnętrznych pod kątem oparcia się na niej w badaniu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy audytorzy wewnętrzni wykonujący pracę posiadali odpowiednie szkolenie specjalistyczne i umiejętności?</li> <li>• Czy praca była odpowiednio zaplanowana, przeprowadzona, nadzorowana, sprawdzona i udokumentowana?</li> <li>• Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, które umożliwiły audytorom wewnętrznym wyciągnięcie uzasadnionych wniosków?</li> <li>• Czy wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności?</li> <li>• Czy raporty sporządzone przez audytorów wewnętrznych są zgodne z wynikami wykonanej pracy?</li> <li>• Czy wszelkie wyjątki lub nietypowe zagadnienia ujawnione przez audytorów wewnętrznych zostały odpowiednio wyjaśnione?</li> </ul>
<b>Udokumentuj wyniki</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wnioski dotyczące obiektywizmu i kompetencji audytorów wewnętrznych oraz tego, czy stosują oni systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości.</li> <li>• Rodzaj i zakres wykorzystanej pracy oraz podstawę takiej decyzji.</li> <li>• Procedury badania przeprowadzone przez biegłego rewidenta w stosunku do wykorzystanej pracy i podstawy takiej decyzji.</li> </ul>

### **Podsumowanie wymogów dotyczących bezpośredniej pomocy audytora wewnętrznego**

Poniżej przedstawiono kwestie, które należy wziąć pod uwagę przy korzystaniu z bezpośredniej pomocy audytora wewnętrznego.

Ilustracja 15.7-4

Odnieś się do	Uwagi
<b>Obiektywizmu</b>	Czy istnieją znaczące zagrożenia dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych?
<b>Kompetencji</b>	Czy audytorzy wewnętrzni posiadają kompetencje do wykonania wymaganej pracy?
<b>Warunków umowy</b>	Uzgodnij z upoważnionym przedstawicielem jednostki na piśmie, że: <ul style="list-style-type: none"> <li>• audytorzy wewnętrzni są gotowi stosować się do instrukcji biegłego rewidenta, oraz</li> <li>• jednostka nie będzie ingerować w pracę, którą audytor wewnętrzny przeprowadza dla biegłego rewidenta.</li> </ul>
<b>Poufności</b>	Uzyskaj pisemną zgodę audytorów wewnętrznych na zachowanie poufności określonych spraw zgodnie z instrukcjami o jakimkolwiek zagrożeniu dla ich obiektywizmu.
<b>Prac, które mają zostać wykonane</b>	Zapewnij jasne zrozumienie rodzaju i zakresu pracy wykonywanej przez audytorów wewnętrznych.  Upewnij się, że procedury nie są zabronione zgodnie z par. 30 MSB 610 (zmienionego w 2013 r.).
<b>Wymiany informacji i dokumentacji roboczej</b>	Uzgodnij, co ma być przekazywane w miarę postępu prac oraz formę i treść dokumentów roboczych do przygotowania.

Biegły rewident jest wyłącznie odpowiedzialny za wyrażenie opinii z badania, a odpowiedzialności tej nie zmniejsza fakt skorzystania z wyników pracy lub bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznych. W związku z tym nie może być odniesienia się do pracy audytorów wewnętrznych w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

## 15.8 MSB 620 – Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
620.5	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalanie, czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta oraz</li> <li>(b) w przypadku wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta, ustalenie czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta.</li> </ul>

Ilustracja 15.8-1

Oszacowanie ryzyka

Czy do uzyskania dowodów badania konieczny jest ekspert powołany przez biegłego rewidenta? Jeśli tak:

- Jakie procedury będą wymagane?
- Czy wybrany ekspert posiada kwalifikacje, jest kompetentny i obiektywny?

Czy potrafimy zrozumieć charakter pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta?

Uzgodnij warunki zlecenia z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta.

Reakcja na ryzyko

Oceń przydatność wyników pracy wykonanej przez eksperta biegłego rewidenta, w tym ustalenia, wnioski, zastosowane założenia i źródła danych.

Określ, czy wymagane są jakiegokolwiek dalsze prace związane z badaniem.

Sprawozdawczość

Nie powołuj się na wyniki pracy eksperta biegłego rewidenta, chyba że sprawozdanie biegłego rewidenta zostało zmodyfikowane.

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

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
620.6	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Ekspert powołany przez biegłego rewidenta – osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta jako wsparcie w uzyskiwaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ekspertem biegłego rewidenta może być wewnętrzny ekspert (którym może być partner lub członek personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo przez firmę lub firmę należącą do sieci, do której należy biegły rewident) lub zewnętrzny ekspert. (Zob. par. A1–A3)</li> <li>(b) Specjalistyczna wiedza – umiejętności, wiedza i doświadczenie w określonej dziedzinie.</li> <li>(c) Ekspert kierownictwa – osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę jako wsparcie przy sporządzaniu przez nią sprawozdania finansowego.</li> </ul>

W niektórych sytuacjach biegły rewident może potrzebować dodatkowej wiedzy (innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa), aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania. Może to wymagać skorzystania z wyników pracy eksperta biegłego rewidenta, który zapewniłby dowody badania w formie raportów, opinii, wycen i oświadczeń. Pewne przykłady zawarto w poniższej tabeli.

<b>Czy występuje potrzeba powołania eksperta biegłego rewidenta?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Specjaliści od inwentaryzacji zapasów;</li> <li>• wycena aktywów, takich jak grunty i budynki, urządzenia i maszyny, dzieła sztuki, kamienie szlachetne, zapasy i złożone instrumenty finansowe;</li> <li>• określenie ilości lub fizycznego stanu aktywów, takich jak składowane minerały, kopaliny i zasoby ropy naftowej oraz okresu użyteczności urządzeń i maszyn;</li> <li>• oszacowanie wartości przy zastosowaniu specjalistycznych technik lub metod, takich jak wycena aktuarialna;</li> <li>• analiza złożonych lub nietypowych zagadnień prawa podatkowego;</li> <li>• pomiar zakończonych prac i tych potrzebnych do zakończenia, w kontraktach w toku, oraz</li> <li>• opinie prawne dotyczące interpretacji umów, ustaw i regulacji.</li> </ul>
--	---

Niniejszy standard zawiera wytyczne, w jaki sposób praca eksperta biegłego rewidenta może być wykorzystana jako wystarczający dowód badania.

W niektórych przypadkach biegły rewident, choć nie jest ekspertem w odpowiedniej dziedzinie, innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, może być w stanie uzyskać wystarczające zrozumienie takiej dziedziny, aby przeprowadzić badanie bez pomocy powołanego przez siebie eksperta. Takie zrozumienie można uzyskać poprzez:

- Doświadczenie w badaniu jednostek wymagających podobnej wiedzy.
- Edukację lub profesjonalny rozwój w konkretnej dziedzinie. Mogą to być formalne kursy lub dyskusje, (ale nie konsultacje, kiedy to ekspertowi przedstawia się odnośne fakty) z ekspertami posiadającymi wiedzę z odnośnej dziedziny;
- Dyskusje z biegłymi rewidentami, którzy przeprowadzali podobne zlecenia.

**Uwaga:** Niezależnie od tego, czy korzysta się z wyników pracy eksperta czy nie, biegły rewident zachowuje wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania.

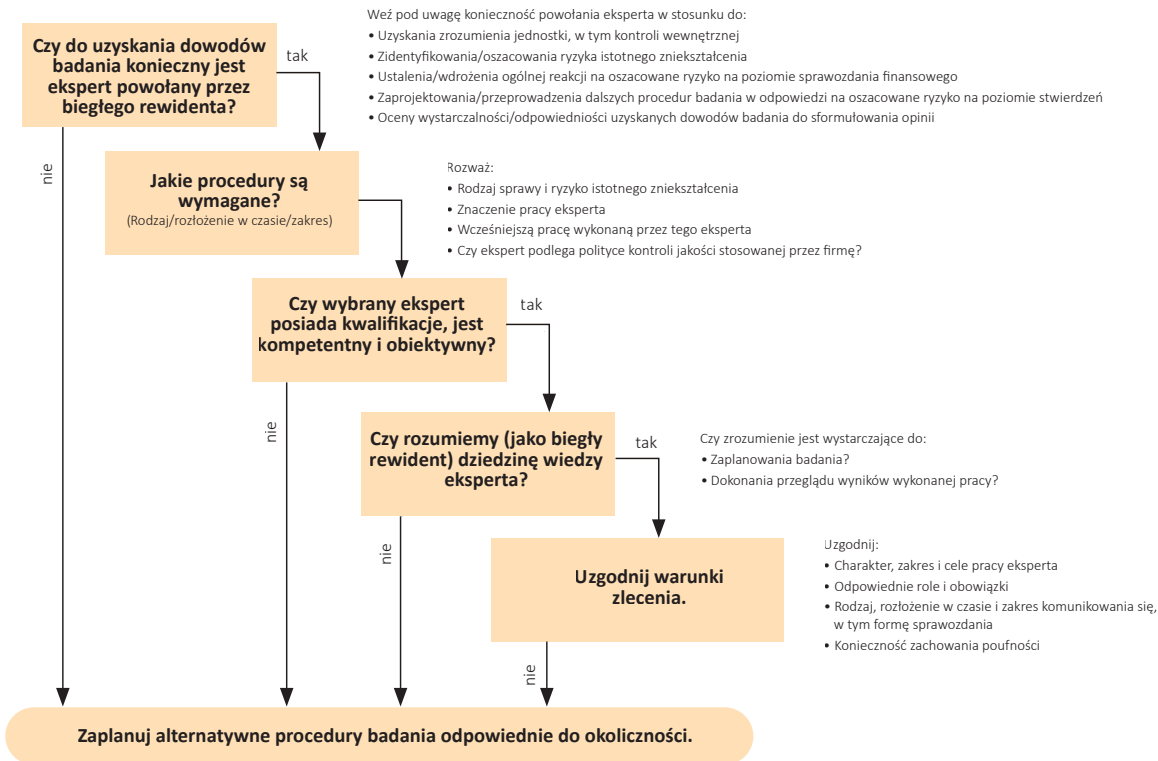
### Oszacowanie ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
620.7	Jeżeli specjalistyczna wiedza w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa jest konieczna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident określa, czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta. (Zob. Par. A4–A9)
620.8	Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta odnoszących się do wymogów z paragrafów 9-13 niniejszego MSB będzie się różnił w zależności od okoliczności. Ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres tych procedur, biegły rewident rozważa: (zob. Par. A10) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rodzaj sprawy, której dotyczy praca eksperta,</li> <li>(b) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca tego eksperta,</li> <li>(c) znaczenie pracy tego eksperta w kontekście badania,</li> <li>(d) wiedzę biegłego rewidenta oraz jego doświadczenie z wcześniej wykonaną przez tego eksperta pracą,</li> <li>(e) czy ekspert ten podlega politykom i procedurom kontroli jakości firmy. (Zob. Par. A11–A13)</li> </ul>
620.9	Biegły rewident ocenia, czy ekspert biegłego rewidenta posiada niezbędne dla celów biegłego rewidenta kompetencje, umiejętności i obiektywizm. W przypadku zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta, ocena obiektywizmu obejmuje uzyskanie informacji na temat interesów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta. (Zob. Par. A14–A20)
620.10	Biegły rewident uzyskuje wystarczające zrozumienie dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta, aby umożliwić: (zob. par. A21-A22) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalenie rodzaju, zakresu i celów pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta,</li> <li>(b) ocenę adekwatności tej pracy dla celów biegłego rewidenta.</li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
620.11	Biegły rewident uzgadnia, w miarę potrzeby na piśmie, następujące sprawy z powołanym przez siebie ekspertem: (zob. Par. A23–A26) (a) rodzaj, zakres i cele pracy eksperta, (zob. Par. A27) (b) role i obowiązki odpowiednio, biegłego rewidenta i eksperta, (zob. Par. A28–A29) (c) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem a ekspertem, w tym formę wszelkich raportów przedkładanych przez eksperta, (zob. Par. A30) (d) potrzebę przestrzegania przez eksperta biegłego rewidenta wymogów zachowania poufności. (Zob. Par. A31)

Poniższa tabela podsumowuje rozważania dotyczące powoływania eksperta przez biegłego rewidenta.

Ilustracja 15.8-3



Ilustracja 15.8-4

Rozważ	Omówienie
<b>Czy do uzyskania dowodów badania konieczny jest ekspert biegłego rewidenta?</b>	Weź pod uwagę konieczność powołania eksperta w stosunku do: <ul style="list-style-type: none"> <li>• uzyskania zrozumienia jednostki, w tym kontroli wewnętrznej,</li> <li>• zidentyfikowania/ szacowania ryzyka istotnego zniekształcenia,</li> <li>• ustalenia/drożeń ogólnych reakcji na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego,</li> <li>• zaprojektowania/przeprowadzenia dalszych procedur badania, aby odpowiedzieć na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń, oraz</li> <li>• oceny wystarczalności/przydatności dowodów badania uzyskanych dla sformułowania opinii.</li> </ul>
<b>Jakie są wymagane procedury?</b>	Weź pod uwagę: <ul style="list-style-type: none"> <li>• rodzaj zagadnień i ryzyko istotnego zniekształcenia,</li> <li>• znaczenie wyników pracy eksperta dla badania,</li> <li>• wcześniejszą pracę wykonaną przez tego eksperta (o ile była wykonana), oraz</li> <li>• czy ekspert podlega politykom i procedurom zapewnienia, jakości stosowanej przez firmę biegłego rewidenta.</li> </ul>

Rozważ	Omówienie
<b>Czy wybrany ekspert biegłego rewidenta posiada wiedzę, ma możliwości i jest obiektywny?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kompetencje dotyczą rodzaju i poziomu wiedzy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.</li> <li>• Możliwości dotyczą zdolności eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do zastosowania wiedzy w warunkach zlecenia (tj. położenia geograficznego, dostępności czasu i zasobów).</li> <li>• Obiektywizm dotyczy możliwych skutków stronniczości, konfliktu interesów lub wpływu innych osób na zawodowy lub gospodarczy osąd eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.</li> </ul> <p>Inne czynniki do rozważania obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• osobiste doświadczenie z wcześniejszej pracy tego eksperta,</li> <li>• rozmowy z tym ekspertem,</li> <li>• rozmowy z innymi osobami, którym znana jest praca tego eksperta,</li> <li>• wiedzę na temat kwalifikacji tego eksperta, członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, prawa do wykonywania zawodu lub innych form zewnętrznego uznania,</li> <li>• opublikowane prace lub książki tego eksperta, oraz</li> <li>• polityki i procedury zapewnienia jakości firmy biegłego rewidenta.</li> </ul>
<b>Czy rozumiemy (jako biegły rewident) dziedzinę wiedzy eksperta?</b>	<p>Czy wystarczająco rozumiemy dziedzinę pracy eksperta biegłego rewidenta, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zaplanować badanie, oraz</li> <li>• dokonać przeglądu wyników wykonanej pracy?</li> </ul>
<b>Uzgodnienie warunków zlecenia</b>	<p>Ustalając warunki zlecenia, weź pod uwagę takie czynniki jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dostęp eksperta biegłego rewidenta do wrażliwych lub poufnych informacji o jednostce,</li> <li>• odpowiednie role lub odpowiedzialność biegłego rewidenta i eksperta biegłego rewidenta,</li> <li>• wymogi prawne lub regulacyjne pochodzące z wielu jurysdykcji,</li> <li>• złożoność wymaganej pracy,</li> <li>• wcześniejsze doświadczenie eksperta biegłego rewidenta z jednostką, oraz</li> <li>• zakres pracy eksperta biegłego rewidenta oraz jej znaczenie w badaniu.</li> </ul> <p>Pisemna umowa odnosiłaby się do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• rodzaju, zakresu i celu pracy eksperta,</li> <li>• odpowiednich ról i obowiązków,</li> <li>• rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu komunikowania się, w tym formatu sprawozdania, oraz</li> <li>• konieczności zachowania wymogów poufności.</li> </ul> <p>Załącznik do MSB 620 przedstawia sprawy, które biegły rewident może rozważyć w celu ich włączenia do pisemnej umowy z zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta.</p>

### Ocena przeprowadzonych prac

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
620.12	<p>Biegły rewident ocenia, czy praca eksperta biegłego rewidenta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, w tym: (zob. par. A32)</p> <p>(a) stosowność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania, (zob. Par. A33–A34)</p> <p>(b) jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie znaczących założeń oraz metod, stosowność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach, (zob. Par. A35–A37)</p> <p>(c) jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta, stosowność, kompletność i dokładność danych źródłowych. (Zob. Par. A38–A39)</p>
620.13	<p>Jeżeli biegły rewident stwierdza, że praca eksperta biegłego rewidenta nie jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, wówczas: (zob. (zob. Par. A40)</p> <p>(a) uzgadnia z ekspertem rodzaj i zakres dalszej pracy, która będzie wykonana przez eksperta, lub</p> <p>(b) przeprowadza dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.</p>

### Oceń rzetelność pracy wykonanej przez eksperta.

Oceń przydatność/racjonalność:

- ustaleń/wniosków eksperta oraz spójności z innymi dowodami badania,
- kluczowych założeń i zastosowanych metod w danych okolicznościach,
- danych źródłowych, w tym ich dokładności.

Uzgodnij z ekspertem rodzaj/zakres dalszej pracy, którą należy wykonać.

Jeśli prace są niewystarczające, zaplanuj dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

Jeżeli wyniki pracy eksperta są niesatysfakcjonujące lub niespójne z innymi dowodami, biegły rewident powinien rozstrzygnąć tę sprawę. Może to wymagać:

- omówienia jej z jednostką i ekspertem,
- zastosowania dodatkowych procedur badania,
- możliwości powołania innego eksperta, lub
- zmodyfikowania sprawozdania biegłego rewidenta.

### Sprawozdawczość

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
620.14	Biegły rewident w sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię nie odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja wymagają takiego odniesienia, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że odniesienie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za wyrażoną opinię. (Zob. Par. A41)
620.15	Jeżeli biegły rewident w sprawozdaniu odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta, ponieważ odniesienie to jest przydatne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że odniesienie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za tę opinię. (Zob. Par. A42)

Sprawozdanie biegłego rewidenta nie nawiązuje do pracy eksperta. Takie odniesienie mogłoby być błędnie zrozumiane jako modyfikacja opinii biegłego rewidenta lub podział odpowiedzialności, a żadne z nich nie jest zamierzone.

Jednakże, jeżeli w wyniku zaangażowania eksperta biegły rewident zdecyduje wydać zmodyfikowane sprawozdanie biegłego rewidenta, w wyjaśnianiu charakteru modyfikacji przydatne może być odniesienie się lub opisanie pracy eksperta, w tym ujawnienie tożsamości i stopnia jego zaangażowania. W takich okolicznościach biegły rewident powinien przed zamieszczeniem takiego odniesienia uzyskać zgodę eksperta. Jeżeli takiej zgody nie otrzymał, a sądzi, że odniesienie do pracy eksperta jest potrzebne, biegły rewident może zasięgnąć porady prawnej.

## 15.9 MSB 720 (zmieniony) – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
720.11	<p>Celami biegłego rewidenta, po przeczytaniu innych informacji, są:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i sprawozdaniem finansowym,</li> <li>rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania,</li> <li>odpowiednia reakcja, gdy biegły rewident identyfikuje, że takie istotne niespójności wydają się występować lub gdy biegły rewident w inny sposób dowiadyuje się, że inne informacje wydają się istotnie zniekształcone, oraz</li> <li>sprawozdawczość zgodna z niniejszym MSB.</li> </ol>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
720.13	<p>Biegły rewident: (zob. par. A11–A22)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) określa, poprzez rozmowę z kierownikiem jednostki, który(e) dokument(y) składa(ją) się na raport roczny, oraz planowany przez jednostkę sposób i czas publikacji takiego(ch) dokumentu(ów).</li> <li>(b) dokonuje odpowiednich ustaleń z kierownikiem jednostki, aby uzyskać w odpowiednim czasie i, jeżeli to możliwe, przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, ostatnią wersję dokumentu(ów) składającego(ych) się na raport roczny, oraz</li> <li>(c) gdy niektóre lub wszystkie dokumenty ustalone w (a) nie będą dostępne do daty sprawozdania biegłego rewidenta, zwraca się do kierownika jednostki o przedstawienie pisemnego oświadczenia, że ostatnia wersja dokumentu(ów) zostanie przekazana biegłemu rewidentowi, gdy będzie dostępna, i przed jego(ich) publikacją przez jednostkę, tak aby biegły rewident mógł zakończyć procedury wymagane przez niniejszy MSB. (Zob. par. A22)</li> </ul>
720.14	<p>Biegły rewident czyta inne informacje i podczas tej czynności: (zob. par. A23–A24)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozpatruje, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami a sprawozdaniem finansowym; jako podstawę dla tych rozważań biegły rewident, aby ocenić ich spójność, porównuje wybrane kwoty lub inne pozycje w innych informacjach (które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie niż kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym) z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A25–A29)</li> <li>(b) rozpatruje, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania w kontekście uzyskanych dowodów badania i wniosków wyciągniętych podczas badania. (Zob. par. A30–A36)</li> </ul>
720.15	<p>Podczas czytania innych informacji zgodnie z paragrafem 14, biegły rewident pozostaje wyczulony na przesłanki wskazujące, że inne informacje nie powiązane ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania wydają się być istotnie zniekształcone. (Zob. par. A24, A37–A38)</p>
720.16	<p>Jeżeli biegły rewident identyfikuje, że wydaje się, że występuje istotna niespójność (lub dowiaduje się, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone), omawia kwestię z kierownikiem jednostki i jeżeli to konieczne, przeprowadza inne procedury, aby stwierdzić, czy: (zob. par. A39–A43)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) występuje istotne zniekształcenie innych informacji,</li> <li>(b) występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, lub</li> <li>(c) zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia wymaga uaktualnienia.</li> </ul>
720.17	<p>Jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji, zwraca się do kierownika jednostki o skorygowanie innych informacji. Jeśli kierownik jednostki:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zgadza się dokonać korekty, biegły rewident ustala, czy korekta została dokonana, lub</li> <li>(b) odmawia dokonania korekty, biegły rewident przedstawia sprawę osobom sprawującym nadzór i zwraca się o dokonanie korekty.</li> </ul>
720.18	<p>Jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania, w tym: (zob. par. A44)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozpatrzenie skutków dla sprawozdania biegłego rewidenta i poinformowanie osób sprawujących nadzór o tym, w jaki sposób planuje odnieść się do istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. paragraf 22(e)(ii)), lub (zob. par. A45)</li> <li>(b) wycofanie się ze zlecenia, gdy wycofanie jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami. (Zob. par. A46–A47)</li> </ul>
720.19	<p>Jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) jeżeli te inne informacje zostały skorygowane, przeprowadza procedury konieczne w danych okolicznościach, lub (zob. par. A48)</li> <li>(b) jeżeli te inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór, podejmuje odpowiednie działania rozpatrując prawa i obowiązki biegłego rewidenta określone przepisami prawa, w celu odpowiedniego wskazania na nieskorygowane istotne zniekształcenia użytkownikom, dla których sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone. (Zob. par. A49–A50)</li> </ul>
720.20	<p>Jeżeli w wyniku przeprowadzenia procedur opisanych w paragrafach 14–15 biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia wymaga uaktualnienia, biegły rewident reaguje odpowiednio zgodnie z innymi MSB. (Zob. par. A51)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
720.21	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję z tytułem „Inne informacje” lub z innym odpowiednim nagłówkiem, gdy w dacie sprawozdania biegłego rewidenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, biegły rewident uzyskał lub oczekuje uzyskania innych informacji, lub</li> <li>(b) dla badania sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, biegły rewident uzyskał niektóre lub wszystkie spośród innych informacji. (Zob. par. A52)</li> </ul>
720.22	<p>Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta wymagane jest zawarcie sekcji Inne informacje zgodnie z paragrafem 21, sekcja ta zawiera: (zob. par. A53)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) oświadczenie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za inne informacje,</li> <li>(b) identyfikację: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) innych informacji, jeżeli jakiegokolwiek występują, uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, oraz</li> <li>(ii) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, innych informacji, jeżeli jakiegokolwiek występują, oczekiwanych do uzyskania po dacie sprawozdania biegłego rewidenta,</li> </ul> </li> <li>(c) oświadczenie, że opinia biegłego rewidenta nie obejmuje innych informacji i, odpowiednio, że biegły rewident nie wyraża (lub nie wyrazi) opinii z badania, ani wniosku atestacyjnego na ich temat w jakiegokolwiek formie,</li> <li>(d) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z przeczytaniem, rozpatrzeniem i sprawozdawczością na temat innych informacji wymaganych przez niniejszy MSB, oraz</li> <li>(e) gdy inne informacje zostały uzyskane przed datą sprawozdania biegłego rewidenta albo: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) oświadczenie, że biegły rewident nie ma nic do zaraportowania, albo</li> <li>(ii) jeżeli biegły rewident stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oświadczenie opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji.</li> </ul> </li> </ul>
720.23	<p>Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym), biegły rewident rozpatruje skutki sprawy wywołującej modyfikację opinii dla oświadczenia wymaganego w paragrafie 22(e). (Zob. par. A54–A58)</p>
720.24	<p>Jeżeli prawo lub regulacje określonego systemu prawnego wymagają od biegłego rewidenta, odniesienia się do innych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z zastosowaniem określonej formy lub sformułowania, sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się do Międzynarodowych Standardów Badania tylko, jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej: (zob. par. A59)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) identyfikację innych informacji uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,</li> <li>(b) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do innych informacji, oraz</li> <li>(c) wyraźne oświadczenie dotyczące efektów pracy biegłego rewidenta dla tego celu.</li> </ul>
720.25	<p>Odnosząc się do wymogów MSB 230, które mają zastosowanie do niniejszego MSB, biegły rewident włącza do dokumentacji badania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dokumentację procedur przeprowadzonych zgodnie z niniejszym MSB, i</li> <li>(b) ostateczną wersję innych informacji, w odniesieniu do których biegły rewident przeprowadził prace wymagane przez niniejszy MSB.</li> </ul>

## Przegląd

Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór (OSN) mogą postanowić – lub mieć taki obowiązek zgodnie z przepisami prawa i regulacją – o wydaniu raportu (zazwyczaj corocznego), który zawiera sprawozdanie finansowe lub mu towarzyszy, a także sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat. Tego typu raporty w wersji papierowej lub elektronicznej dostarczają właścicielom lub podobnym interesariuszom informacji na temat rozwoju jednostki, jej przyszłych perspektyw oraz ryzyk i niepewności, sprawozdanie organu zarządzającego jednostką oraz raporty obejmujące ład korporacyjny (zob. definicję w MSB 720 (zmienionym)).

Mając do czynienia z innymi informacjami, biegły rewident zobowiązany jest zapoznać się z nimi i rozważyć, czy nie są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym. Wiedza uzyskana przez biegłego rewidenta w toku badania może wskazywać na występowanie istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym lub w innych informacjach. Każde takie zniekształcenie może podważać wiarygodność sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta. W przypadku stwierdzenia takiej niespójności biegły rewident w reakcji musi podjąć odpowiednie kroki.



**UWAGA**

Nie zakładaj (często w oparciu o wcześniejsze doświadczenie), że kierownik jednostki nie sporządził „innych informacji”. Zapytaj o każdy okres sprawozdawczy, aby upewnić się, że rzeczywiście nie przedstawiono „innych informacji”, zanim odstąpisz od realizacji wymogów MSB 720 (zmienionego).

Opinia biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji, ani też nie wymaga od niego uzyskania dowodów badania wykraczających poza te wymagane do sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego w odniesieniu do innych informacji. Jednakże w pewnych okolicznościach, biegły rewident może być zmuszony do odniesienia się do innych informacji w swoim sprawozdaniu (patrz rozdział 17).

MSB 720 (zmieniony) zawiera następujące definicje dotyczące raportu rocznego i innych informacji:

*Ilustracja 15.9-1*

<b>Raport roczny (MSB 720 (zmieniony), par. 12(a))</b>	<b>Inne informacje (MSB 720 (zmieniony), par. 12(c))</b>
<p>Dokument lub połączenie dokumentów, sporządzone zwykle raz w roku przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub zwyczajem, którego celem jest zapewnienie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji na temat działalności jednostki oraz wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki, jak określono w sprawozdaniu finansowym.</p> <p>Raport roczny zawiera lub towarzyszy sprawozdaniu finansowemu i sprawozdaniu biegłego rewidenta na jego temat i zwykle zawiera informacje na temat rozwoju jednostki, jej przyszłych perspektyw oraz ryzyk i niepewności, sprawozdanie organu zarządzającego jednostką oraz raporty obejmujące ład korporacyjny. (Zob. par. A1–A5)</p>	<p>Inne informacje – informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki. (Zob. par. A8–A10)</p>

### **Co oznacza zniekształcenie w innych informacjach?**

Zniekształcenie w innych informacjach może dotyczyć informacji ilościowych lub jakościowych. To, czy zniekształcenie podważa wiarygodność sprawozdania finansowego poprzez wywarcie niewłaściwego wpływu na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdania finansowego, jest kwestią osądu. Osąd na temat tego, czy zniekształcenie w innych informacjach mogłoby mieć wpływ na decyzje gospodarcze użytkowników, dokonywany jest w kontekście sprawozdania finansowego i uwzględnia specyficzne okoliczności zniekształcenia.

Należy również rozważyć, czy nieskorygowane zniekształcenie mogłoby mieć wpływ na użytkowników (jako grupę). Nie wszystkie zniekształcenia wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników. Jeżeli na przykład, inne informacje mają na celu odniesienie się do kluczowych wskaźników działalności zastosowanych przez kierownika jednostki, wtedy pominięcie takiego kluczowego wskaźnika mogłoby oznaczać, że inne informacje wprowadzają w błąd.

Ważne jest również zachowanie zawodowego sceptycyzmu przy zapoznawaniu się z innymi informacjami. Na przykład, biegły rewident powinien zachować czujność wobec oznak nadmiernego optymizmu kierownika jednostki w innych informacjach, a także zwracać uwagę na niespójności pomiędzy informacjami w sprawozdaniu finansowym i wiedzą uzyskaną w trakcie badania.

### **Obowiązki biegłego rewidenta**

W przypadku zawarcia w raporcie rocznym jednostki innych informacji, niezależnie od tego czy są to informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat), MSB 720 (zmieniony) określa obowiązki biegłego rewidenta w odniesieniu do takich innych informacji, w tym następujące rozważania:

Obowiązki biegłego rewidenta	Rozważania
<b>Uzyskanie informacji</b>	Uzyskując i rozważając charakter innych informacji, biegły rewident ustala w drodze rozmów z kierownikiem jednostki, który dokument(y) składa(ją) się na raport roczny (lub inne informacje, które należy przedstawić wraz ze sprawozdaniem finansowym) oraz planowany sposób i harmonogram jego wydania. Najlepiej byłoby, gdyby biegły rewident uzyskał te informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.
<b>Przeczytanie i rozważenie innych informacji</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Właściwy członek zespołu wykonującego zlecenie powinien zapoznać się z innymi informacjami.</li> <li>• Biegły rewident musi rozważyć, czy występuje:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami a sprawozdaniem finansowym,</li> <li>– istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną w toku badania, w kontekście uzyskanych dowodów badania i wniosków wyciągniętych podczas badania.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Reagowanie, gdy wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje są istotnie zniekształcone</b>	<p>Jeśli inne informacje wydają się istotnie zniekształcone, biegły rewident może w rozmowie z kierownikiem jednostki zwrócić się o uzasadnienie oświadczeń lub kwot w innych informacjach, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w wyciągnięciu wniosku, że informacje nie są zniekształcone, ponieważ może istnieć różnica w ocenie, która jest ważna. Im większa jest subiektywność innych informacji, tym trudniej będzie kierownikowi jednostki przedstawić dodatkowe uzasadnienia.</p> <p>Biegły rewident posługuje się zawodowym osądem w celu ustalenia, czy dodatkowe uzasadnienia są wystarczające, aby uznać, że istotne zniekształcenie nie występuje, czy też są konieczne są dalsze czynności, bo istotne zniekształcenie występuje.</p>
<b>Reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji</b>	<p>W razie stwierdzenia, że występuje istotne zniekształcenie i nie zostało ono skorygowane, dalsze czynności ustala się w oparciu o zawodowy osąd. Obejmuje to:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dalsze konsekwencje dla badania, jeżeli inne informacje celowo wprowadzają w błąd,</li> <li>• potrzebę skorzystania z porady prawnej,</li> <li>• czy sprawa wymaga zgłoszenia w świetle obowiązujących przepisów prawa lub regulacji,</li> <li>• ewentualne skutki dla sprawozdanie biegłego rewidenta (jeżeli występują),</li> <li>• rozważenie wycofania się ze zlecenia (o ile jest to możliwe), jeśli inne informacje miały na celu wprowadzenie w błąd, co poddaje w wątpliwość uczciwość oświadczeń kierownika jednostki.</li> </ul>
<b>Reagowanie, gdy istotne zniekształcenie występuje w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta musi zostać uaktualnione</b>	Wpływ na pozostałą część badania (np. zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta może wymagać aktualizacji, co może mieć dalszy wpływ na oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia i związany z tym nakład pracy).
<b>Raportowanie innych informacji</b>	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta musi zawierać odrębną sekcję pod tytułem „Inne informacje” (lub z innym odpowiednim nagłówkiem), gdy w dacie sprawozdania biegłego rewidenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• w odniesieniu do jednostki notowanej na giełdzie, biegły rewident uzyskał lub spodziewa się uzyskać inne informacje, lub</li> <li>• w odniesieniu do jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, biegły rewident uzyskał niektóre lub wszystkie spośród innych informacji.</li> </ul>

Właściwy członek zespołu wykonującego zlecenie oznacza osobę, która posiada wystarczające doświadczenie i wiedzę na temat badania i sprawozdania finansowego, aby móc wskazać niespójności pomiędzy innymi informacjami a informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

**UWAGA**

Gdy niektóre dokumenty będą dostępne dopiero po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, zwróć się do kierownika jednostki o przedstawienie pisemnego oświadczenia, że ostateczna wersja dokumentu(ów) zostanie udostępniona biegłemu rewidentowi przed jej opublikowaniem przez jednostkę. Pozwoli to biegłemu rewidentowi zakończyć wymagane procedury. Ponadto, należy wziąć pod uwagę pisemne oświadczenia kierownika jednostki dotyczące kompletności informacji, jak również spójności z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

**Zakres oceny**

W przypadku, gdy inne informacje mają w zamierzeniu być takie same jak posumowanie lub uszczegółowienie kwot lub innych pozycji sprawozdania finansowego, biegły rewident nie ma obowiązku porównywania wszystkich kwot lub innych pozycji w innych informacjach z danymi w sprawozdaniu finansowym. Biegły rewident kieruje się zawodowym osądem przy wyborze kwot lub pozycji do porównania, biorąc pod uwagę znaczenie danej pozycji lub kwoty, względną wielkość (jeżeli jest wyrażona liczbowo) lub wrażliwość kwoty lub innej pozycji w innych informacjach (np. szczególnie wrażliwe mogą być płatności w formie akcji dla kierownika jednostki).

W trakcie badania, biegły rewident uzyskuje wiedzę na temat jednostki, w tym o sprawach, które mają charakter perspektywny (takich jak przyszłe przepływy pieniężne). Wiedzę tę pozyskuje się poprzez rozmowy, uzyskiwanie dowodów badania oraz inne powiązane czynności mające na celu uzyskanie dowodów badania. W przypadku elementów innych informacji, które w ocenie biegłego rewidenta są na tyle ważne i które biegły rewident uznał, że wymagają rozważenia, zastanawia się on, czy występuje istotna niespójność między wiedzą uzyskaną w toku badania (na przykład poprzez przywołanie rozmów, uzyskanych dowodów badania oraz wyciągniętych wniosków) a tymi innymi informacjami.

Mogą istnieć informacje odnoszące się do innych informacji, które nie zostały omówione podczas badania lub mogą wykraczać poza wiedzę biegłego rewidenta uzyskaną w toku badania (np. ujawnione informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju). Biegły rewident odpowiednio rozważa również takie informacje, mając na uwadze stosowne wymogi etyczne nakładające na biegłego rewidenta wymóg, unikania świadomego kojarzenia go z innymi informacjami, które jego zdaniem zawierają istotnie fałszywe lub wprowadzające w błąd oświadczenia, albo pomijają lub zaciemniają treść niezbędnych informacji, co sprawia, że inne informacje wprowadzają w błąd.

Charakter i zakres prac, które należy wykonać w odniesieniu do innych informacji, jest również kwestią zawodowego osądu. Obowiązki biegłego rewidenta w odniesieniu do innych informacji nie wymagają od biegłego rewidenta uzyskania dowodów umożliwiających wydanie opinii atestacyjnej na temat tych informacji.

Poniższa ilustracja przedstawia wymogi obowiązujące w przypadku, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta ma zawierać inne informacje:

	Wymogi
<b>Sprawozdawczość na temat innych informacji</b>	Oświadczenie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za inne informacje,
	Identyfikację: <ul style="list-style-type: none"> <li>• innych informacji, jeżeli występują, uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, oraz</li> <li>• dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, innych informacji, jeżeli występują, oczekiwanych do uzyskania po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.</li> </ul>
	Oświadczenie, że opinia biegłego rewidenta nie obejmuje innych informacji i że biegły rewident nie wyraża (lub nie wyrazi) opinii z badania ani wniosku atestacyjnego na ich temat w jakiegokolwiek formie.
	Opis obowiązków biegłego rewidenta w zakresie zapoznania się z innymi informacjami oraz ich rozpatrzenia i raportowania.
	Gdy inne informacje zostały uzyskane przed datą sprawozdania biegłego rewidenta: <ul style="list-style-type: none"> <li>• oświadczenie, że biegły rewident nie ma nic do zaraportowania, lub</li> <li>• jeżeli biegły rewident stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oświadczenie opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji.</li> </ul>

Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym), musi on rozważyć skutki sprawy stanowiącej podstawę modyfikację opinii.

Jeżeli przepisy prawa lub regulacja określonego systemu prawnego wymagają od biegłego rewidenta odniesienia się do innych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z zastosowaniem określonej formy lub sformułowania, sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się do MSB tylko, jeżeli zawiera ono co najmniej:

- identyfikację innych informacji uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- opis obowiązków biegłego rewidenta w odniesieniu do innych informacji, oraz
- wyraźne oświadczenie dotyczące efektów pracy biegłego rewidenta dla tego celu.

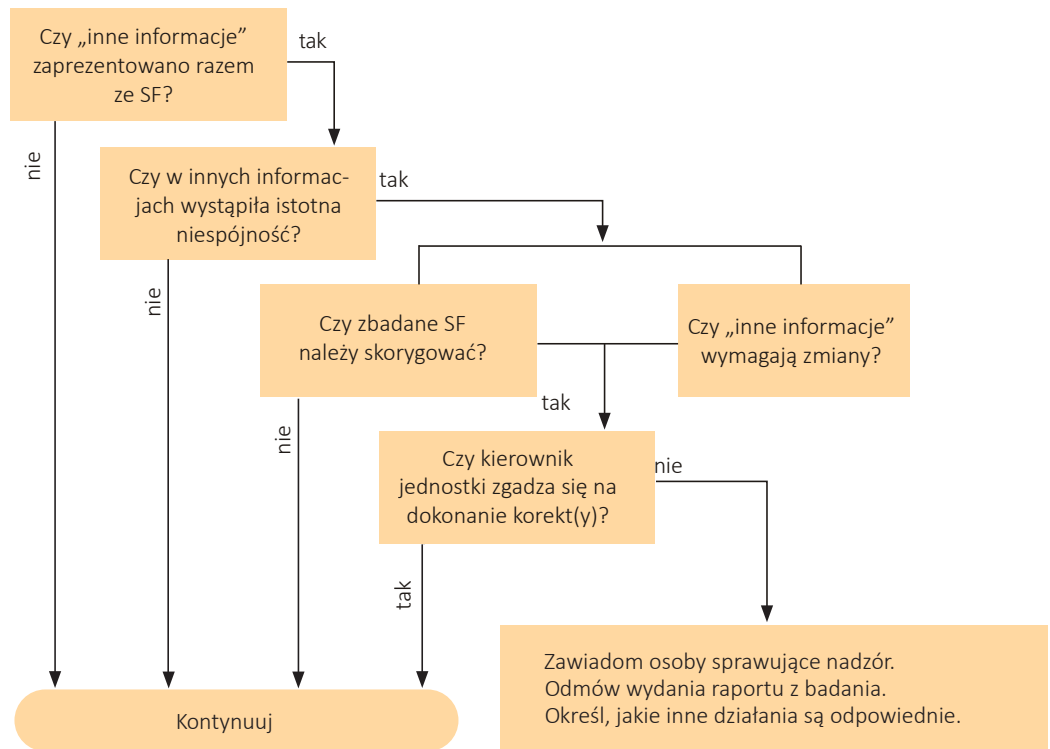
Konsekwencje dla sprawozdawczości w zakresie innych informacji mają związek ze sprawozdawczością omówioną w rozdziale 17 niniejszego Przewodnika.

### Dokumentacja

Biegły rewident ma obowiązek udokumentowania procedur przeprowadzonych w odniesieniu do innych informacji.

Ponadto, do dokumentacji badania należy włączyć egzemplarz ostatecznej wersji innych informacji, w odniesieniu do których wykonano prace.

Podsumowanie niektórych kluczowych wymogów zostało opisane poniżej.



# 16

## DOKUMENTACJA BADANIA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Różne wymogi związane z dokumentacją planowania badania, uzyskanymi dowodami badania i ich ostatecznym przechowywaniem.	MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315 (zmieniony), 330

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
230.5	Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zapewnia: (a) wystarczający i odpowiedni zapis podstawy sprawozdania biegłego rewidenta, oraz (b) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
230.6	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: (a) Dokumentacja badania – zapis wykonanych procedur badania, uzyskane stosowne dowody badania oraz wnioski wyciągnięte przez biegłego rewidenta (terminy takie jak „dokumenty robocze” i „dokumentacja pracy” są czasem także używane). (b) Akta zlecenia – jeden lub więcej segregatorów lub innych środków służących przechowywaniu w postaci fizycznej lub elektronicznej, które obejmują zapisy składające się na dokumentację badania dotyczącą określonego zlecenia. (c) Doświadczony audytor – osoba (z firmy audytorskiej lub spoza niej) posiadająca praktyczne doświadczenie w badaniu i wykazująca się rozsądnym zrozumieniem: (i) procesu badania, (ii) MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (iii) środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka, oraz (iv) zagadnień badania i sprawozdawczości finansowej właściwych dla branży danej jednostki.
230.7	Biegły rewident sporządza dokumentację badania bez zbędnej zwłoki. (Zob. par. A1)

## 16.1 Przegląd

Dokumentacja akt zlecenia (prowadzona zarówno na papierze, jak i elektronicznie) odgrywa decydującą rolę:

- ułatwiając zespołowi wykonującemu zlecenie zaplanowanie i przeprowadzenie badania,
- zapewniając dowody dla wykazania, że planowane procedury badania były faktycznie przeprowadzone,
- pomagając dokonującym przeglądu zlecenia (w tym osobom dokonującym kontroli jakości zlecenia) w spełnianiu ich obowiązków zgodnie ze standardami zawodowymi,
- przy rejestrowaniu osądów wiążących się z formułowaniem opinii biegłego rewidenta, oraz
- przy rejestrowaniu zagadnień o ciągłym znaczeniu dla przyszłych badań jednostki.

### UWAGA

Nie ma potrzeby dokumentowania tych wymogów MSB, które nie są odpowiednie w danych okolicznościach. Ma to zastosowanie, gdy cały MSB nie jest odpowiedni (przykładowo MSB 610 (zmieniony 2013), gdy w jednostce nie działa audyt wewnętrzny) lub gdy wymóg MSB ma charakter warunkowy i warunek ten nie jest spełniony.

Dobra dokumentacja badania jest odpowiednio zorganizowana i dostarcza opisu wykonanej pracy, uzyskanych dowodów badania, zastosowanych znaczących zawodowych osądów i wyciągniętych wniosków.

Ilustracja 16.1-1

<b>Potrzeba (Cel) dokumentacji akt badania</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stanowi podstawę wniosków biegłego rewidenta dotyczących każdego stosownego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym.</li> <li>• Dostarcza dowodów, że zlecenie jest zgodne ze standardami zawodowymi.</li> <li>• Dostarcza dowodów, że podstawowa ewidencja księgową i informacje uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych są zgodne i uzgadniane ze sprawozdaniem finansowym.</li> </ul>
--	---

Dokumentacja badania mniejszych jednostek jest na ogół mniej obszerna niż dla większych jednostek. Ma to szczególne zastosowanie gdy:

- partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje wszystkie czynności związane z badaniem, dokumentacja nie będzie obejmować spraw omawianych w ramach zespołu, podziału obowiązków lub nadzoru, oraz
- pewne zagadnienia są tak proste, że mogą być z łatwością omówione w jednym dokumencie zawierającym odsyłacze do potwierdzających dokumentów roboczych. Może to obejmować jeden lub więcej obszarów, takich jak zrozumienie jednostki i jej kontroli wewnętrznej, ogólną strategię badania i plan badania, istotność, oszacowane ryzyka, odnotowane znaczące zagadnienia oraz wyciągnięte wnioski.

### UWAGA

#### **Bezpieczeństwo i poufność danych klienta**

Księgowi są traktowani przez swoich klientów jako zaufani doradcy. Zaufanie to wymaga od firm audytorskich wdrożenia i utrzymania odpowiednich środków kontroli w celu ochrony informacji klienta wchodzących w zakres zlecenia i innej dokumentacji klienta.

Kwestia ta jeszcze bardziej zyskuje na znaczeniu, gdy dane klienta są przechowywane u stron trzecich, np. w chmurze. Można sobie wyobrazić niezadowolenie klientów, gdyby okazało się, że dotyczące ich informacje nie są chronione hasłem lub zaszyfrowane, bądź były przechowywane na komputerze, który został skradziony.

W wielu systemach prawnych wprowadzono wymogi prawne, które w szczególności dotyczą bezpieczeństwa i poufności danych. Należy uzyskać wiedzę o takich wymogach i podjąć niezbędne działania w celu ich spełnienia.

## Dokumentacja dotycząca KSpB

MSB 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* dotyczy kluczowych spraw badania (KSpB), które należy włączyć do sprawozdania biegłego rewidenta. Taki wymóg istnieje w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, ale może mieć również zastosowanie wobec „jednostek zainteresowania publicznego” lub jednostek sektora publicznego zgodnie z lokalnymi przepisami prawa

i regulacjami. Ponadto, biegły rewident może uwzględnić KSpB w swoim sprawozdaniu dobrowolnie lub na wniosek kierownika jednostki bądź OSN.

W przypadku zastosowania MSB 701 ustalenie, czy występują kluczowe sprawy badania, jest kwestią zawodowego osądu. Taki osąd wymaga udokumentowania. (Patrz. par. 8 i par. A10 MSB 230).

Obejmuje to:

- sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania,
- uzasadnienie decyzji biegłego rewidenta, czy dana sprawa jest lub nie jest kluczową sprawą badania, którą należy uwzględnić w sprawozdaniu biegłego rewidenta, oraz
- tam, gdzie ma to zastosowanie, uzasadnienie w przypadku, gdy:
  - nie ma kluczowych spraw badania, które należałoby uwzględnić w sprawozdaniu biegłego rewidenta,
  - biegły rewident nie przedstawił w swoim sprawozdaniu sprawy uznanej za kluczową sprawą badania.

Dodatkowe wskazówki dotyczące kluczowych spraw badania znajdują się w rozdziale 17 niniejszego Przewodnika.

### **Dokumentacja dotycząca innych informacji**

W sekcji 15.9 niniejszego Przewodnika omówiono wymogi MSB 720 (zmienionego) odnoszące się do innych informacji zawartych w raporcie rocznym jednostki lub opublikowanych wraz ze sprawozdaniem finansowym.

W przypadku, gdy zastosowanie ma MSB 720 (zmieniony), dokumentacja badania powinna obejmować:

- dokumentację procedur przeprowadzonych zgodnie z MSB 720 (zmienionym) w odniesieniu do innych informacji, oraz
- ostateczną wersję innych informacji, które były przedmiotem pracy biegłego rewidenta.

### **Określone wymogi dotyczące dokumentacji**

Wiele innych MSB zawiera szczególne wymogi dokumentacji, które służą objaśnieniu wymogów zawartych w MSB 230. Poniższa tabela zawiera odniesienia do paragrafów w MSB, które zawierają szczególne wymogi dotyczące dokumentacji. Nie oznacza to, że w innych MSB nie ma wymogów dotyczących dokumentacji, które nie są zawarte na poniższej liście.

Ilustracja 16.1-2

MSB	Tytuł	Paragrafy
210	Uzgardnianie warunków zlecenia badania	10-12
220	Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego	24-25
230	Dokumentacja badania	Wszystkie
240	Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw	44-47
250 (zmieniony)	Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego	29
260 (zmieniony)	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	23
300	Planowanie badania sprawozdania finansowego	12
315 (Zmieniony)	Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia	32
320	Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania	14
330	Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka	28-30
450	Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania	15
540	Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień	23
550	Strony powiązane	28
600	Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)	50
610 (zmieniony w 2013 r.)	Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych	36-37



MSB	Tytuł	Paragrafy
701	Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta	18
720 (zmieniony)	Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji	21-24

## 16.2 Struktura akt zlecenia

Obszarem, który należy uwzględnić w politykach obowiązujących w całej firmie audytorskiej, jest organizacja i indeksowanie plików kontrolnych. Jednak spójne zastosowanie standardowego indeksu ma wiele zalet, w tym:

- umożliwia łatwe zlokalizowanie konkretnych dokumentów roboczych i rozdzielenie pomiędzy członków zespołu wykonującego zlecenie,
- ułatwia dokonywanie przeglądu akt przez różne osoby, takie jak kierownik, partner odpowiedzialny za zlecenie, kontroler jakości wykonania zlecenia badania i nadzorujący kontrolę jakości,
- zapewnia spójność pomiędzy poszczególnymi aktami zlecenia w firmie audytorskiej, oraz
- pomaga realizować funkcje kontroli jakości, takie jak sprawdzanie brakujących podpisów końcowych, niepoprawnych odniesień i niejasnych notatek z przeglądu.

Dokumentacja badania zorganizowana jest zwykle według logicznego podziału pracy przy zastosowaniu systemu indeksowania. Jeśli akta są elektroniczne, indeksowanie może mieć formę folderów lub podfolderów. W miarę jak tworzony jest każdy fragment dokumentacji badania, nadawane mu będzie unikalne odniesienie, które bezpośrednio jest powiązane z ogólnym indeksem akt.

Na poniższej ilustracji przedstawiono dwa przykłady ewentualnych indeksów akt zlecenia. Przykład pierwszy grupuje dokumenty według etapu procesu badania, na którym przygotowywane są dokumenty. Warto zauważyć, że (w papierowej wersji akt) dokumenty końcowe zwykle umieszczane są na początku segregatora z aktami, aby łatwo się było do nich odnosić. Drugi indeks grupuje dokumenty według obszarów sprawozdania finansowego, takich jak np.: zobowiązania, należności, przychody itd. W aktach tych, wszystkie dokumenty odnoszące się do oszacowania ryzyka i reakcji na ryzyko dla zapasów przechowywane byłyby w sekcji dotyczącej zapasów. Trzecią alternatywą byłoby połączenie tych obu podejść oraz uporządkowanie pewnych dokumentów według etapu procesu badania, a innych według obszarów sprawozdania finansowego.

Ilustracja 16.2-1

Indeks według etapów badania (fragmenty indeksu)		Indeks według obszarów sprawozdania finansowego (fragmenty indeksu)	
100-200	Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta	10	Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta
201-300	Zeznania podatkowe itp.	11	Notatki dotyczące skompletowania akt, listy kontrolne itp.
301-400	<b>Skompletowanie akt</b> takich jak notatki dotyczące znaczących decyzji, listy kontrolne i oświadczenia kierownika jednostki	12	Ogólna strategia badania
401-500	<b>Planowanie badania</b> , w tym strategia badania i istotność	15	Istotność
501-600	<b>Oszacowanie ryzyka</b> , w tym zrozumienie jednostki i kontroli wewnętrznej	A	Środki pieniężne
601-700	<b>Reakcja na ryzyko</b> , w tym szczegółowe plany dotyczące obszarów sprawozdania finansowego	C	Należności
701-799	<b>Inne</b> dokumenty potwierdzające takie jak: zestawienia obrotów i sald oraz raporty	D	Zapasy
800	Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej	BB	Zobowiązania krótkoterminowe
		DD	Zobowiązania długoterminowe
		20	Przychody
		30	Zakupy
		40	Płace
		50	Sprawy podatkowe
		100	Późniejsze zdarzenia

Indeks według etapów badania (fragmenty indeksu)		Indeks według obszarów sprawozdania finansowego (fragmenty indeksu)	
		120	Zobowiązania warunkowe
		150	Inne dokumenty potwierdzające takie jak: zestawienia obrotów i sald oraz raporty

### 16.3 Często zadawane pytania dotyczące dokumentacji badania

Często zadawane pytania dotyczące dokumentacji badania są następujące:

Ilustracja 16.3-1

Pytanie	Odpowiedź
<b>Kto jest właścicielem akt badania?</b>	O ile przepisy lub regulacje nie stanowią inaczej, dokumentacja badania jest własnością firmy audytorskiej.
<b>Czy w aktach badania trzeba przechowywać kopie zbadanych dokumentacji księgowej jednostki?</b>	Nie. Wszystko czego się wymaga, to pewnych cech identyfikujących transakcje/procedury, które zostały przeprowadzone, tak aby w razie konieczności praca mogła być powtórzona lub mogły być zbadane wyjątki. Cechy identyfikujące obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>• daty i unikalne numery transakcji w przypadku testów szczegółowych,</li> <li>• zakres procedury i zastosowana populacja (tj. wszystkie zapisy dziennika przekraczające określoną kwotę z rejestru dziennika),</li> <li>• źródło, punkt wyjścia i przedział próbkowania dla próbkowania systematycznego,</li> <li>• w przypadku zapytań skierowanych do pracowników, ich nazwiska, stanowiska służbowe i daty przeprowadzenia wywiadu, oraz</li> <li>• w przypadku obserwacji, obserwowany proces lub zdarzenie, osoby mające z nimi związki, pełnione przez nie funkcje oraz miejsce i czas przeprowadzania obserwacji.</li> </ul> Jeśli uzna się to za stosowne, można jednak włączyć wyciągi lub kopie dokumentów jednostki (takich jak znaczące umowy i porozumienia).
<b>Czy każdą stronę akt zlecenia należy parafować i datować przez sporządzającego, a następnie przez weryfikatora?</b>	Nie. Narzucenie obowiązku parafowania dokumentacji roboczej, (kto przeprowadził i kto dokonał przeglądu prac wiążących się z badaniem) związane jest z odpowiedzialnością zespołu wykonującego zlecenie. Nie oznacza to jednak, że każda strona akt dokumentacji roboczej musi być parafowana i datowana. Przykładowo, dowód przygotowania i dokonania przeglądu może być zalecany dla każdej sekcji, modułu lub jednostki w aktach, aniżeli dla poszczególnych stron. Przygotowanie dokumentacji roboczej (zwykle na poziomie asystentów) i jej szczegółowy przegląd (zwykle na poziomie kierownika) polegałby na parafowaniu każdej sekcji dokumentacji roboczej, modułu lub jednostki, podczas gdy ogólny przegląd (na poziomie partnera) polegałby tylko na przejrzeniu kluczowych sekcji akt, w których zajęto się znaczącymi ryzykami lub dokonano znaczącego zawodowego osądu.
<b>Czy wszystkie przypadki rozważań i zastosowań zawodowego osądu powinny być udokumentowane?</b>	Nie. Nie jest konieczne, ani możliwe dokumentowanie przez biegłego rewidenta każdego rozważanego zagadnienia lub zawodowego osądu, którego dokonał. Tylko znaczące zagadnienia i osądy dokonane w trakcie badania, muszą być udokumentowane. Udokumentowanie znaczących zagadnień i osądów służy wyjaśnieniu wniosków biegłego rewidenta i podnosi jakość tych osądów. Najczęściej, można to osiągnąć przygotowując notatkę dotyczącą znaczących kwestii na zakończenie badania.
<b>Czy należy przechowywać wstępne projekty sprawozdania finansowego, jeśli są one znacząco niezgodne z ostatecznym sprawozdaniem finansowym?</b>	Nie. Nie ma wymogu zachowywania dokumentacji, która jest nieprawidłowa lub została zastąpiona.
<b>Czy konieczne jest udokumentowanie nieprzebrzegania wymogów MSB, które naprawdę nie mają zastosowania do badania?</b>	Nie. MSB wymagają przestrzegania każdego wymogu, który jest znaczący, poza wyjątkowymi okolicznościami. MSB nie ma zastosowania wtedy, gdy cały MSB nie ma zastosowania lub gdy wymóg MSB ma charakter warunkowy, a warunek nie jest spełniony.

## Oszacowanie ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
240.44	W dokumentacji badania dotyczącej zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta oraz oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia, którego wymaga MSB 315 (zmieniony), biegły rewident zamieszcza: <ol style="list-style-type: none"> <li>znaczące decyzje podjęte w trakcie dyskusji przeprowadzonej w gronie zespołu wykonującego zlecenie, dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, oraz</li> <li>zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia.</li> </ol>
240.47	Jeżeli biegły rewident doszedł do wniosku, że założenie o występowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia wywołanego oszustwem związanego z ujmowaniem przychodów nie ma zastosowania w przypadku danego zlecenia, zamieszcza uzasadnienie takiego wniosku w dokumentacji badania.
300.12	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: <ol style="list-style-type: none"> <li>ogólną strategię badania,</li> <li>plan badania, oraz</li> <li>wszelkie znaczące zmiany ogólnej strategii badania lub planu badania dokonane podczas zlecenia badania oraz powody tych zmian. (Zob. par. A18–A21)</li> </ol>
315.32	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: <ol style="list-style-type: none"> <li>omówienie w gronie zespołu wykonującego zlecenie, o którym mowa w paragrafie 10, oraz podjęte znaczące decyzje,</li> <li>kluczowe elementy uzyskanego zrozumienia dotyczącego każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia określonych w paragrafie 11 oraz każdego z elementów kontroli wewnętrznej określonego w paragrafach 14–24, źródeł informacji będących podstawą uzyskania zrozumienia oraz przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka,</li> <li>zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia zgodnie z wymogami paragrafu 25, oraz</li> <li>zidentyfikowane ryzyka oraz odnośne kontrole, których zrozumienie uzyskał biegły rewident na skutek wymogów zawartych w paragrafach 27–30. (Zob. par. A153–A156)</li> </ol>

Typowa dokumentacja badania zawierałaby pozycje wymienione poniżej.

Ilustracja 16.4-1

Etap oszacowania ryzyka	Uwagi
<ul style="list-style-type: none"> <li>Procedury poprzedzające zlecenie (akceptacja klienta).</li> <li>Ocena niezależności i etyki.</li> <li>Warunki zlecenia.</li> <li>Rozważania dotyczące istotności.</li> <li>Ogólna strategia badania.</li> <li>Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie, w tym podanie ewentualnych przyczyn wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.</li> <li>Przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka i ich wyniki.</li> <li>Oszacowanie zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia (na poziomie ogólnym i stwierdzeń), w oparciu o uzyskane zrozumienie jednostki i powiązanej z nim kontroli wewnętrznej (o ile występują).</li> <li>Znaczące ryzyka.</li> <li>Komunikacja z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór.</li> </ul>	<p>Pamiętaj, aby zaktualizować dokumentację oszacowania ryzyka o:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>wszelkie nowe ryzyka zidentyfikowane na późniejszych etapach badania, oraz</li> <li>konieczne zmiany w oszacowaniu ryzyka lub istotności, zidentyfikowane w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania.</li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
230.9	<p>Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania biegły rewident opisuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozpoznaną charakterystykę określonych, zbadanych pozycji lub spraw, (zob. par. A12</li> <li>(b) kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę jej ukończenia, oraz</li> <li>(c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu. (Zob. par. A13)</li> </ul>
240.45	<p>W dokumentacji badania dotyczącej reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident zamieszcza wymagane przez MSB 330:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ogólną reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego oraz o rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania oraz powiązaniu tych procedur z oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia, oraz</li> <li>(b) wyniki tych procedur badania, w tym tych zaprojektowanych w celu odpowiedzi na ryzyko obejścia kontroli przez kierownika jednostki.</li> </ul>
330.28	<p>Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ogólną reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych przeprowadzonych procedur badania,</li> <li>(b) powiązanie tych procedur z oszacowanymi ryzykami na poziomie stwierdzenia, oraz</li> <li>(c) wyniki procedur badania, zawierających wnioski, jeżeli nie są one pod innym względem jednoznaczne. (Zob. par. A63)</li> </ul>
330.30	<p>Dokumentacja biegłego rewidenta powinna dowodzić, że informacje w sprawozdaniu finansowym są przyjęte lub uzgodnione ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi, obejmującymi także przyjęcia lub uzgodnienia ujawnień, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z wewnętrznych lub zewnętrznych ksiąg głównych lub pomocniczych.</p>

Typowa dokumentacja badania zawierałaby wymienione poniżej pozycje.

Ilustracja 16.4-2

Etap reakcji na ryzyko	Uwagi
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Plan badania, który odnosi się do:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• wszystkich istotnych obszarów sprawozdania finansowego,</li> <li>• oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń,</li> <li>• rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych dalszych procedur badania, które stanowią reakcję na oszacowane ryzyka, oraz</li> <li>• zidentyfikowanych znaczących ryzyk.</li> </ul> </li> <li>2. Rodzaj i zakres konsultacji z innymi osobami.</li> <li>3. Znaczenie i charakter uzyskanych dowodów dotyczących testowanych stwierdzeń.</li> <li>4. Jasne wyjaśnienie wyników uzyskanych z testów i sposób uwzględnienia wszelkich wyjątków lub odchyleń. Obejmuje to:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• podstawę testów,</li> <li>• wybór populacji,</li> <li>• poziom oszacowanego ryzyka, oraz</li> <li>• przedział próbkowania i wybór punktu startowego.</li> </ul> </li> <li>5. Działania podjęte w wyniku procedur badania, które wskazują na:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• potrzebę modyfikacji planowanych procedur badania,</li> <li>• występowanie istotnych zniekształceń,</li> <li>• przeoczenia w sprawozdaniu finansowym, lub</li> <li>• istnienie znaczących słabości w kontroli wewnętrznej sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>6. Wymagane zmiany, o ile są potrzebne w ogólnej strategii badania.</li> <li>7. Zastosowanie znaczących osądów dotyczących znaczących zagadnień dokonanych podczas wykonywania pracy oraz oceny jej wyników.</li> <li>8. Omówienie z kierownikiem jednostki znaczących zagadnień.</li> <li>9. Notatki, analizy, szczegóły przyjętych założeń oraz sposób, w jaki ustalono zasadność podstawowych informacji.</li> <li>10. Odniesienia do dokumentów i dowodów potwierdzających, że sprawozdanie finansowe zgadza się lub uzgadnia się ze stanowiącymi jego podstawę zapisami księgowymi.</li> </ol>	<p>Dokumentacja badania powinna być sama w sobie aktualna i nie trzeba jej uzupełniać ustnymi wyjaśnieniami. Popatrz na poniższe omówienie doświadczonego biegłego rewidenta.</p> <p>Dopilnuj, aby wybrać właściwą zbiorowość dla badanych stwierdzeń.</p> <p>Kopie sprawdzonych dokumentów klienta nie są niezbędne w aktach, lecz pewne cechy identyfikujące, takie jak numer lub data itp., są wymagane po to, aby dana osoba mogła przeprowadzić test ponownie, o ile to będzie konieczne.</p>

### Sprawozdawczość

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
230.10	Biegły rewident dokumentuje rozmowy z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami dotyczące znaczących spraw, w tym charakter tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim przeprowadził rozmowy. (Zob. par. A14)
230.11	Jeżeli biegły rewident zidentyfikował informację, która jest niespójna z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy, to dokumentuje sposób, w jaki odniósł się do tej niespójności. (Zob. par. A15)
230.12	Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident uzna za konieczne odstępianie od stosownego wymogu MSB, to dokumentuje, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu tego wymogu oraz podaje przyczyny odstępiania od jego zastosowania. (Zob. par. A18–A19)
240.46	Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania informacje dotyczące oszustwa, które przekazał kierownikowi jednostki, osobom sprawującym nadzór, organom regulacyjnym i innych.

Poniższa ilustracja przedstawia zawartość typowej dokumentacji badania, odnoszącej się do sprawozdawczości lub etapu kompletowania akt.

Ilustracja 16.4-3

Sprawozdawczość	Uwagi
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Skompletowane programy badania.</li> <li>• Dowody przeglądu akt (tj., parafki i listy kontrolne, itd.):               <ul style="list-style-type: none"> <li>– szczegółowe (kierownik/przegląd nadzorującego),</li> <li>– przegląd partnera odpowiedzialnego za zlecenie, oraz</li> <li>– tam gdzie ma to zastosowanie, przegląd kontroli jakości zlecenia.</li> </ul> </li> <li>• Informacje, które są niespójne lub sprzeczne z ostatecznymi wnioskami.</li> <li>• Podsumowanie skutków finansowych zidentyfikowanych nieskorygowanych błędów oraz odpowiedź kierownika jednostki (tj. wprowadzone korekty).</li> <li>• Nieskorygowane błęde zniekształcenia.</li> <li>• Powstałe znaczące zagadnienia:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– działania podjęte w celu odniesienia się do nich (w tym uzyskane dodatkowo dowody badania), oraz</li> <li>– podstawa do wyciągniętych wniosków.</li> </ul> </li> <li>• Jeżeli udzielono wsparcia w sporządzeniu wstępnego sprawozdania finansowego (w sytuacjach, gdy jest to dozwolone przez wymogi niezależności), opisz charakter dyskusji przeprowadzanych z kierownikiem jednostki, dotyczących przeglądu treści sprawozdania. Obejmuje ona również:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– daty przeprowadzenia rozmów,</li> <li>– przedstawione wyjaśnienia dotyczące zastosowania złożonych zasad rachunkowości, oraz</li> <li>– ważniejsze pytania zadane przez kierownika jednostki.</li> </ul> </li> <li>• W stosownych przypadkach – ustalenie KSpB zgodnie z MSB 701.</li> <li>• W stosownych przypadkach – przeprowadzone procedury oraz ostateczna wersja innych informacji uwzględnionych w raporcie rocznym lub w innych dokumentach wydanych przez kierownika jednostki, które obejmują sprawozdanie finansowe.</li> <li>• Kopia sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta zawierająca odniesienia do sekcji akt zlecenia.</li> <li>• Przyczyny każdego przypadku nieprzestrzegania odpowiednich wymogów MSB i procedury zastępcze przeprowadzone dla osiągnięcia celu danego wymogu.</li> <li>• Wszelkie, wymagane przez firmę audytorską, dokumenty końcowe zlecenia.</li> <li>• Kopie wszelkiej wymiany informacji z kierownikiem jednostki i osobami sprawującym nadzór.</li> <li>• Data sprawozdania z badania biegłego rewidenta oraz skompletowania dokumentacji (patrz omówienie skompletowania akt poniżej).</li> </ul>	<p>Zanotuj przebieg ustnych dyskusji z kierownikiem jednostki o znaczących sprawach i zarejestruj jego odpowiedzi. Pomoże to w upewnieniu się, że dokumentacja badania zawiera tok myślenia dotyczący wszystkich podjętych znaczących decyzji.</p> <p>Załącz kopie odpowiednich e-maili lub wiadomości tekstowych wymienianych z klientem, które odnoszą się do znaczących spraw.</p>

## 16.5 Doświadczony biegły rewident

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
230.8	<p>Biegły rewident sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszych powiązań z tym badaniem, zrozumienie: (zob. par. A2–A5, A16–A17)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur badania w celu wypełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (zob. par. A6–A7)</li> <li>(b) rezultatów przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, oraz</li> <li>(c) znaczących spraw, które pojawiły się podczas badania, dotyczących ich wniosków i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków. (Zob. par. A8–A11)</li> </ul>

Dokumentacja badania powinna być sporządzona w taki sposób, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, był w stanie ją zrozumieć (tj. bez potrzeby ustnych wyjaśnień):

- rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia odpowiednich wymogów prawnych i regulacyjnych oraz zawodowych,
- wyniki przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania, oraz
- charakter powstałych znaczących spraw oraz wyciągnięte wnioski.

## 16.6 Dokumenty elektroniczne

Wiele firm audytorskich zastąpiło (lub jest w trakcie procesu zastępowania) papierowe akta zlecenia, aktami elektronicznymi. W niektórych przypadkach, chociaż prace przeprowadzono i przegląd dokonano elektronicznie, akta papierowe są utrzymywane jako trwałe dowód wykonanej pracy. Dokumenty/formularze są inicjowane w formie cyfrowej, dokumenty klienta są zeskanowane elektronicznie i wszystkie dane są przechowywane elektronicznie. Dopiero po zakończeniu wszystkich prac i dokonaniu przeglądu, zostały one wydrukowane na papierze.

Występują dwa rodzaje dokumentów elektronicznych:

- przebieg prac, oraz
- informacje stałe.

### Przebieg prac

Przebieg prac składa się z dynamicznych informacji, które są przygotowywane i uaktualniane w miarę postępowania badania. Przykłady to czyste formularze badania i wzory listów, wskaźniki znajomości branży i kluczowe wskaźniki wyników, kwestionariusze, drzewka logiczne, polityki firmy, diagnostyka i dane finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy, informacje, założenia, itp., które mogą zostać wykorzystane do przeprowadzania procedur analitycznych w badanym okresie sprawozdawczym. Informacje te często zawarte są aplikacjach i elektronicznych narzędziach badania.

### Informacje stałe

Informacje stałe składają się z dokumentów akt końcowych, takich jak sprawozdanie finansowe i wypełniona dokumentacja robocza, która nie ulegnie już zmianie, a do której dostęp może być wymagany w następnych latach. Ostateczne lub stałe dokumenty powinny być zachowywane w formacie, który będzie łatwo dostępny w kolejnych latach.

### Starsze oprogramowanie

Pozostawienie informacji w formacie stosowanym przez aplikację może być problematyczne, jeśli aplikacja ta zostanie zaktualizowana o nowy format plików. Otwarcie starego pliku może nie być możliwe, o ile nie zostanie zachowana także kopia starego oprogramowania. Wiele firm zachowuje swoje dokumenty akt końcowych na nośniku nazywanym przenośnym formatem dokumentu (PDF), aby rozwiązać ten problem. PDF jest akceptowany i stosowany przez agencje rządowe i firmy audytorskie na całym świecie. Polityki firmy powinny określać, że dokumenty końcowe nie są przeznaczone do edycji.

### Zalety automatyzacji

Zachowywanie akt badania w formie elektronicznej umożliwia automatyzację pewnych funkcji administracyjnych i zapewnia dodatkową elastyczność członkom zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład:

- do określonej dokumentacji roboczej można mieć bezpośredni dostęp z katalogu,
- pliki i dokumenty mogą być z łatwością wspólnie wykorzystywane lub przeglądane przez różne osoby w odległych lokalizacjach,
- nowe foldery badania i dokumenty mogą być tworzone, przesuwane, kopiowane lub usuwane z katalogu, a także mieć zmieniane nazwy,
- szczegółowy katalog może być zwijany w celu ujawnienia jego ogólnej struktury lub rozwijany w razie potrzeby, co ułatwia dostrzeżenie szerszej perspektywy i zlokalizowanie kluczowych dokumentów,
- można nadawać zindywidualizowane nazwy ważnym dokumentom, dzięki czemu inni członkowie zespołu mogą domyślić się, co zawiera dokument na podstawie jego nazwy,
- funkcje przeglądu mogą zostać zautomatyzowane, poprzez sprawdzenie całych lub części akt badania pod kątem wyjątków, przeglądu zaległych notatek oraz podpisów końcowych sporządzającego/osoby dokonującej przeglądu,
- członkowie zespołu wykonującego zlecenie mogą wspólnie korzystać z akt dokumentacji poprzez elektroniczną kontrolę wejścia i wyjścia,
- pewne dokumenty dla podniesienia bezpieczeństwa mogą być zabezpieczone hasłami, oraz
- dostęp do plików może być ograniczony dla upoważnionego personelu.

Istnieją trzy ważne zasady, które trzeba wziąć pod uwagę, gdy przy sporządzaniu dokumentacji roboczej stosuje się narzędzia elektroniczne:

- nadal są stosowane wszystkie wymogi MSB,
- akta elektroniczne wymagają zarządzania dokumentami elektronicznymi. Odnosi się to do zagadnień takich jak dostępność (np. dostęp z wykorzystaniem hasła), bezpieczeństwo danych, zarządzanie aplikacjami (w tym szkolenie), systematyczne tworzenie kopii zapasowych, prawa do edycji, miejsca przechowywania, procedury przeglądu oraz decyzje dotyczące tego, jakie zmiany w aktach będą śledzone tak, aby zapewnić niezbędny ślad rewizyjny, oraz
- dokumenty końcowe (wszystkie dokumenty, które są wymagane, do uzasadnienia opinii z badania) muszą być zachowywane i dostępne zgodnie z politykami archiwizacji akt w firmie audytorskiej.

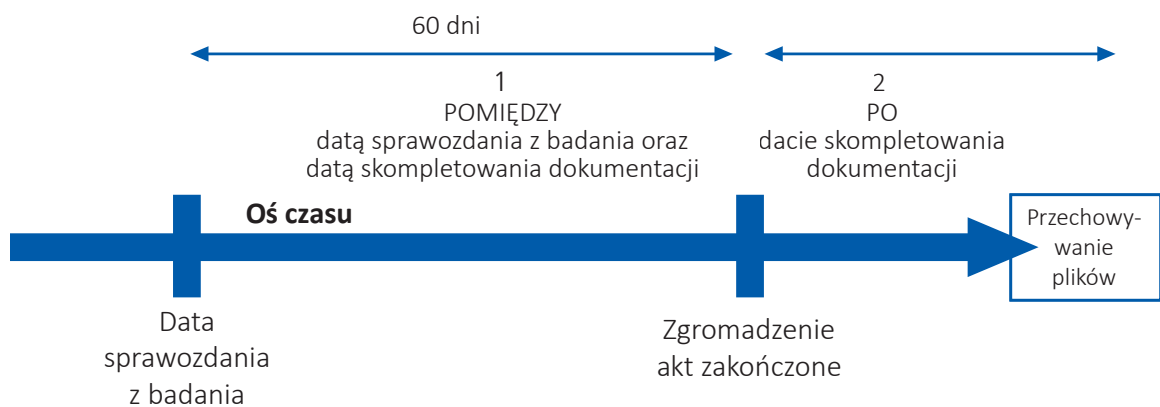
## 16.7 Skompletowanie akt

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
230.13	Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident przeprowadza po dacie sprawozdania biegłego rewidenta nowe lub dodatkowe procedury badania lub formułuje nowe wnioski, to dokumentuje: (zob. par. A20) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zaistniałe okoliczności,</li> <li>(b) nowe lub dodatkowo przeprowadzone procedury badania, uzyskane dowody badania oraz wyciągnięte wnioski i ich wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, oraz</li> <li>(c) kiedy i przez kogo zostały wykonane i objęte przeglądem zmiany dokumentacji badania.</li> </ul>
230.14	Biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta gromadzi bez zbędnej zwłoki dokumentację badania w aktach zlecenia oraz kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt zlecenia. (Zob. par. A21-A22)
230.15	Po zgromadzeniu końcowych akt zlecenia biegły rewident nie niszczy, ani nie usuwa jakiegokolwiek rodzaju dokumentacji badania przed upływem okresu jej przechowywania. (Zob. par. A23)
230.16	W okolicznościach innych niż przewidziane w paragrafie 13, kiedy to biegły rewident uznaje za niezbędne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji badania lub dodanie nowej dokumentacji badania po tym, gdy gromadzenie końcowych akt zlecenia zostało zakończone, biegły rewident, niezależnie od rodzaju modyfikacji lub uzupełnień, dokumentuje: (zob. par. A24) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) szczegółowe powody ich wykonania, oraz</li> <li>(b) kiedy i przez kogo zostały wykonane i objęte przeglądem.</li> </ul>

Data sprawozdania biegłego rewidenta oznacza, że badanie zostało ukończone i jest kompletne. Po tej dacie nie ma dalszego obowiązku, poszukiwania kolejnych dowodów badania.

Po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, końcowe gromadzenie akt badania powinno odbyć się terminowo. Właściwy limit czasu na ukończenie gromadzenia końcowych akt badania zwykle nie przekracza 60 dni po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. Przedstawiono to na poniższej ilustracji. MSKJ 1 i MSB 230 zawierają więcej szczegółów.





### Wprowadzanie zmian w aktach badania

Wymogi odnoszące się do dokonywania zmian w aktach badania przedstawiono poniżej

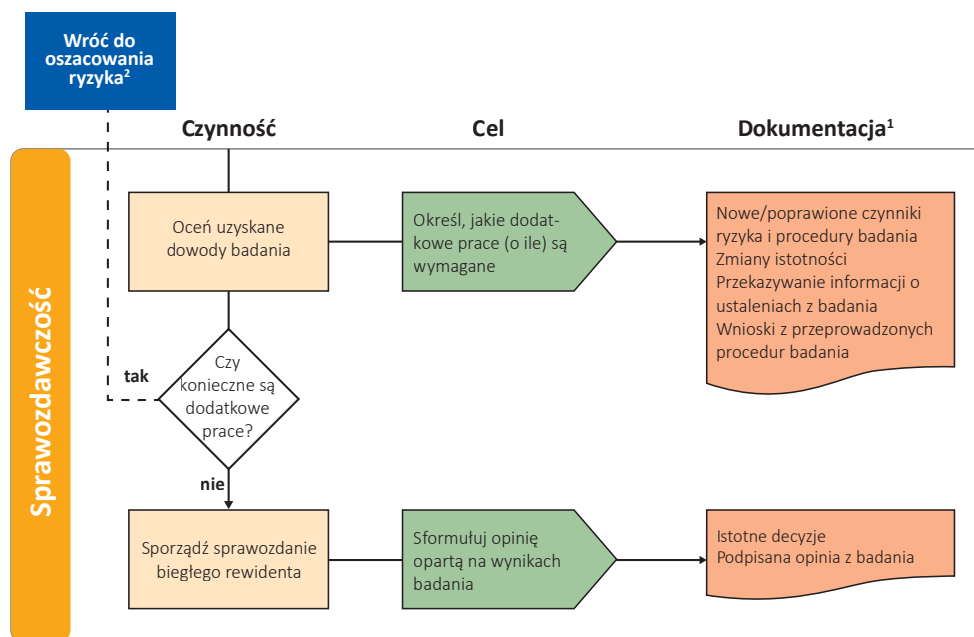
Ilustracja 16.7-2

Okres sprawozdawczy	Daty	Wymogi
<b>1</b>	POMIĘDZY datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz datą skompletowania dokumentacji	<p>Dla zmian administracyjnych:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• udokumentuj charakter uzyskanych dowodów badania, kto sporządził i przejrzał każdy dokument oraz sporządził wszelkie dodatkowe, wymagane notatki do akt,</li> <li>• skasuj lub usuń zastąpioną dokumentację,</li> <li>• posortuj, połącz i wprowadź odnośniki do dokumentacji roboczej, oraz</li> <li>• podpisz wszystkie listy kontrolne związane z procesem zakończenia.</li> </ul> <p>Dla zmian wprowadzonych w dowodach badania lub wyciągniętych wnioskach, należy przygotować dodatkową dokumentację, która zawiera odpowiedź na trzy kluczowe pytania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kiedy i kto wprowadził takie uzupełnienia oraz (tam gdzie ma to zastosowanie) dokonał ich przeglądu,</li> <li>• konkretne powody wprowadzenia uzupełnień, oraz</li> <li>• ewentualny wpływ uzupełnień na wnioski z badania.</li> </ul>
<b>2</b>	PO dacie skompletowania dokumentacji	<p>ŻADNA dokumentacja nie powinna być zniszczona, ani usuwana z akt badania, aż do zakończenia okresu jej przechowywania.</p> <p>W sytuacji, gdy konieczne jest wprowadzenie uzupełnień (w tym poprawek) do dokumentacji badania po dacie skompletowania dokumentacji, należy odpowiedzieć na trzy kluczowe pytania dotyczące zmian w dowodach badania przedstawione dla pierwszego okresu, niezależnie od rodzaju wprowadzonych uzupełnień.</p>

# 17

## FORMUŁOWANIE OPINII O SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

<i>Zawartość rozdziału</i>	<b>Odpowiednie MSB</b>
Wymogi i zagadnienia związane z: <ul style="list-style-type: none"><li>• formułowaniem opinii o sprawozdaniu finansowym, oraz</li><li>• sporządzaniem odpowiednio sformułowanego sprawozdania biegłego rewidenta.</li></ul>	700 (zmieniony), 701

**Uwagi:**

1. Pełniejsza lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
700.6	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>(a) sformułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania, oraz</p> <p>(b) jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu.</p>
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.7	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <p>(a) Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.</p> <p>(b) Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego kręgu użytkowników w zakresie informacji finansowych. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.</p> <p>Pojęcie „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” jest używane w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń oraz</p> <p>(i) uznają wprost lub domyślnie, że dla zapewnienia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, niezbędne może być ujawnienie przez kierownika jednostki informacji wykraczających poza te, które wymagane są przez ramowe założenia, lub</p> <p>(ii) uznają wprost, że dla zapewnienia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego niezbędne może być odstąpienie przez kierownika jednostki od wymogu ramowych założeń; oczekuje się, że takie odstąpienia będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.</p> <p>Pojęcie „ramowe założenia zgodności” jest używane w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają uznania opisanego powyżej w punktach (i) lub (ii).</p> <p>(c) Opinia niezmodyfikowana – opinia wyrażona przez biegłego rewidenta, gdy dochodzi on do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>
700.8	<p>Odniesienie do „sprawozdania finansowego” w niniejszym MSB oznacza „pełne sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia”. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego oraz to co składa się na pełne sprawozdanie finansowe.</p>
700.9	<p>Odniesienie się do „Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej” w niniejszym MSB oznacza Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a odniesienie do „Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego” oznacza Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.</p>

## 17.1 Przegląd

Ostatnim krokiem w procesie badania jest ocena uzyskanych dowodów badania, rozważenie wpływu wszelkich zidentyfikowanych zniekształceń, sformułowanie opinii z badania i sporządzenie odpowiednio sformułowanego sprawozdania biegłego rewidenta.

Niniejszy rozdział zajmuje się:

- sprawozdaniami finansowymi sporządzonymi zgodnie z jednym lub obydwoma rodzajami ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, zaprojektowanych w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników,
- formułowaniem opinii o kompletnym sprawozdaniu finansowym ogólnego przeznaczenia. Opiera się ona na ocenie wyciągniętych wniosków z uzyskanych dowodów badania (patrz sekcja 17.3),
- jasnym wyrażeniem tej opinii w pisemnym sprawozdaniu, w którym zawarty jest również opis jej podstawy (patrz sekcja 17.3),
- przeglądem wymogów sprawozdawczych dotyczących kluczowych spraw badania (patrz sekcja 17.5),
- wymogiem ujawniania przez jednostki notowane na giełdzie imienia i nazwiska partnera odpowiedzialnego za zlecenie (patrz sekcja 17.6),
- innymi wymogami sprawozdawczymi, np. sprawozdawczością w zakresie innych wymogów prawnych i regulacyjnych (patrz sekcja 17.7),

- wpływem informacji uzupełniających przedstawionych w sprawozdaniu finansowym na sprawozdawczość (zob. sekcję 17.8), oraz
- wpływem na sprawozdawczość w przypadku, gdy wymaga się od biegłego rewidenta zaraportowania spełnienia wymogów krajowych standardów badania i MSB. (Patrz sekcja 17.9)

Opracowanie odpowiedniego sprawozdania może być złożonym zadaniem i obejmować wiele MSB. Poniższy rysunek przedstawia zestawienie nadrzędnych standardów dotyczących raportu z badania, a także wskazuje, gdzie dana kwestia jest omawiana w niniejszym Przewodniku:

Ilustracja 17.1-1

<b>Główne standardy w zakresie sprawozdawczości badania</b>					
<b>MSB 700 (zmieniony) Formułowanie opinii</b>					
<b>MSB 701</b> Kluczowe sprawy badania	<b>MSB 705 (zmieniony)</b> Modyfikacje opinii biegłego rewidenta	<b>MSB 706 (zmieniony)</b> Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi (OzZU) oraz akapity zawierające inne sprawy(ZIS)	<b>MSB 570 (zmieniony)</b> Udoskonalona sprawozdawczość biegłego rewidenta związana z kontynuacją działalności	<b>MSB 710</b> Informacje porównawcze	<b>MSB 720 (zmieniony)</b> Inne informacje
Tom 1 Rozdział 17 Seksja 17.5	Tom 2 Rozdział 23	Tom 2 Rozdział 24	Tom 1 Rozdział 14 i Tom 2 Rozdział 24	Tom 2 Rozdział 25	Tom 1 Rozdział 15 Seksja 15.9

Ogólnie rzecz biorąc, jeśli w przypadku badań sprawozdań finansowych MŚP przeprowadzanych zgodnie z MSB, gdzie nie zaprezentowano KSpB lub nie dołączono innych informacji, niezmodyfikowane sprawozdanie biegłego rewidenta zostanie sformułowane w standardowy sposób. Oczywiście, będą wyjątki w postaci dodatkowych akapitów dodawanych, na przykład, w celu zwrócenia uwagi na daną sprawę lub inne kwestie sprawozdawcze.

Spójność sprawozdania biegłego rewidenta pomaga w:

- promowaniu wiarygodności na globalnym rynku ułatwiając rozpoznanie tych badań, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznawanymi standardami, oraz
- promowaniu zrozumienia przez użytkownika i rozpoznaniu nietypowych okoliczności (takich jak modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta), gdy mają miejsce.

W niektórych systemach prawnych, przepisy prawne lub regulacje dotyczące badania sprawozdania finansowego mogą określać inne sformułowanie opinii z badania. Jednakże, odpowiedzialność biegłego rewidenta za sformułowanie opinii pozostaje taka sama. Jeżeli sformułowanie różni się znacząco od standardowego międzynarodowego sformułowania, to biegły rewident powinien rozważyć ryzyko, że użytkownicy mogą niewłaściwie zrozumieć uzyskany stopień pewności. Jeśli takie ryzyko istnieje, możliwe jest dodanie dalszych wyjaśnień do sprawozdania biegłego rewidenta.

Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym wyrażona jest w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń „ogólnego przeznaczenia”. Są to założenia sprawozdawczości finansowej, zaprojektowane celem zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. Ramowe założenia możliwe do zaakceptowania obejmują:

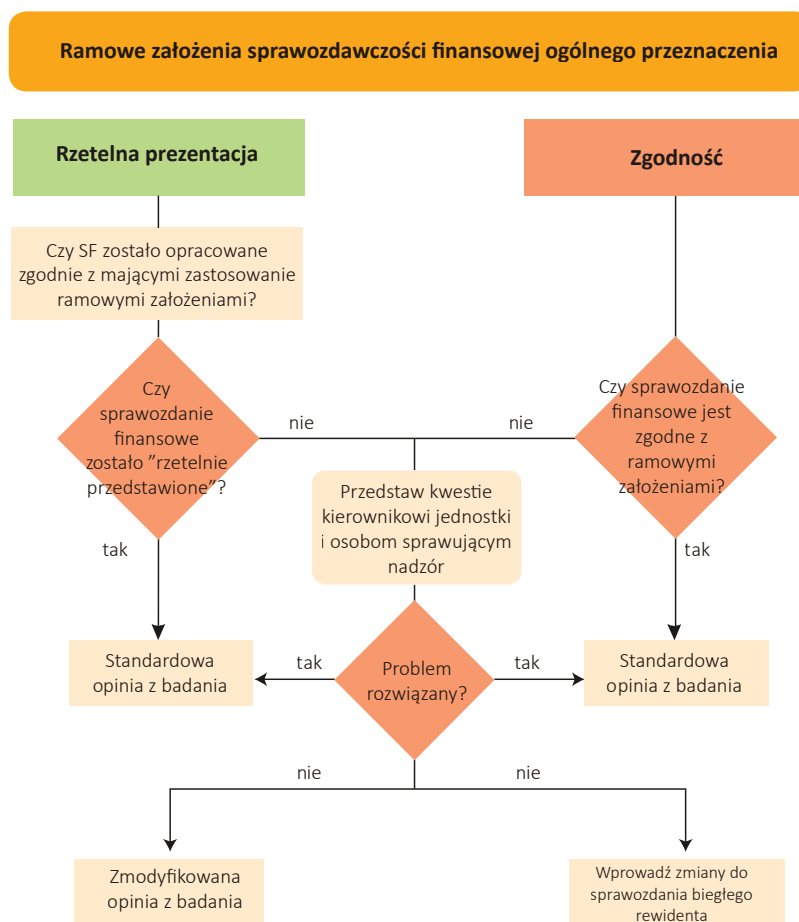
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek,
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, oraz
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego.

Istnieją dwa rodzaje ramowych założeń ogólnego przeznaczenia: „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” i „ramowe założenia zgodności”. Założenia te opisano w poniższej tabeli.

Ilustracja 17.2-1

Założenia ramowe	Opis
<p><b>Ramowe założenia rzetelnej prezentacji</b></p>	<p>Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (takie jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej), które wymagają przestrzegania wymogów założeń ramowych, oraz</p> <p>(i) potwierdzania wprost lub domyślnie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego, kierownik jednostki może stanąć przed koniecznością ujawnienia informacji wykraczających poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia, lub</p> <p>(ii) potwierdzania jednoznacznie, że kierownik jednostki może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.</p> <p>Biegły rewident informuje, czy sprawozdanie finansowe „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz” informacji finansowych, do których prezentowania jest ono przeznaczone.</p>
<p><b>Ramowe założenia zgodności</b></p>	<p>Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagające przestrzegania wymogów ramowych założeń, ale które nie zawierają przypadków potwierdzeń, o których mowa powyżej w punktach (i) lub (ii) dla „rzetelnej” prezentacji. Nie wymaga się od biegłego rewidenta, by oceniał on czy w sprawozdaniu finansowym zapewniona jest rzetelna prezentacja. Przykładem mogą być ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastrzeżone przez wymogi prawne lub regulacyjne, zaprojektowane, aby zaspakajać potrzeby informacyjne szerokiego kręgu użytkowników.</p> <p>Biegły rewident informuje, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie, na przykład, z „ustawą o spółkach obowiązującą w systemie prawnym X”.</p>

Drzewo decyzyjne formułowania opinii zgodnie z dwoma rodzajami ramowych założeń ogólnego przeznaczenia naszkicowano poniżej.



W niektórych przypadkach, biegły rewident może być zobowiązany do przeprowadzenia badania zgodnie z dwoma zbiorami ramowych założeń. W takich sytuacjach, opinia biegłego rewidenta odnosiłaby się zarówno do ramowych założeń rzetelnej prezentacji, jak i do mających zastosowanie do wymogów prawnych i regulacji.

### Standardy krajowe

Odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta zarówno do Międzynarodowych Standardów Badania, jak i do krajowych standardów badania jest odpowiednie, gdy nie ma sprzeczności pomiędzy wymogami obu grup standardów. Jeśli istnieje sprzeczność, sprawozdanie biegłego rewidenta mogłoby odnosić się tylko do standardów badania (albo do Międzynarodowych Standardów Badania, albo do krajowych standardów badania) zgodnie z którymi sporządzono sprawozdanie biegłego rewidenta.

Na przykład MSB 570 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta dodania w sprawozdaniu biegłego rewidenta osobnej sekcji dotyczącej znaczącej niepewności w odniesieniu do kontynuacji działalności, podczas gdy niektóre krajowe standardy badania tego zabraniają.

## 17.3 Formułowanie opinii

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	
700.10	Biegły rewident formułuje opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.11	<p>W celu sformułowania tej opinii biegły rewident wyciąga wniosek odnośnie tego, czy uzyskał racjonalną pewność na temat tego, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wniosek ten uwzględnia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wniosek biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 330, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania,</li> <li>(b) wniosek biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 450, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie, oraz</li> <li>(c) oceny wymagane przez paragrafy 12–15.</li> </ul>
700.12	<p>Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozpatrzenie jakościowych aspektów stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym oznak możliwej stroniczności w zastosowanych osądach kierownika jednostki. (Zob. par. A1–A3)</p>
700.13	<p>W szczególności, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje stosowność zasad (polityk) rachunkowości dla jednostki oraz to, czy zostały one sporządzone w zrozumiały sposób, (zob. par. A4)</li> <li>(b) wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie,</li> <li>(c) szacunki księgowe dokonane przez kierownika jednostki są racjonalne,</li> <li>(d) informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje, czy <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte, oraz czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane, oraz opisane,</li> <li>(ii) ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia informacji, które nie mają związku lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw, (zob. par. A5)</li> </ul> </li> <li>(e) sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A6)</li> <li>(f) terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.</li> </ul>
700.14	<p>Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzono zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena wymagana przez paragrafy 12–13 obejmuje także, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Ocena biegłego rewidenta odnośnie tego, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację, obejmuje rozpatrzenie: (zob. par. A7–A9)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego, oraz</li> <li>(b) czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.</li> </ul>
700.15	<p>Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio odnosi się do, lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A10–A15)</p>
Forma opinii	
700.16	<p>Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy dochodzi do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>
700.17	<p>Jeżeli biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dochodzi do wniosku że, na podstawie uzyskanych dowodów badania, sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia, lub</li> <li>(b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania aby dojść do wniosku, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń, modyfikuje on opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).</li> </ul>



Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.18	Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzonym zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewnia rzetelnej prezentacji, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i sposobu, w jaki kwestia została rozwiązana, ustala, czy konieczne jest zmodyfikowanie opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A16)
700.19	Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, od biegłego rewidenta nie wymaga się oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Jeżeli jednak biegły rewident w niezwykle rzadkich okolicznościach dochodzi do wniosku, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd, to omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od tego, w jaki sposób została ona rozwiązana, ustala, czy i w jaki sposób przedstawić ją w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A17)

Formułując opinię biegły rewident musi upewnić się, że sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, tak jak to pokazano w poniższej tabeli.

Ilustracja 17.3-1

Rozważania	
<b>Formułowanie opinii z badania</b>	<b>Istotność</b> Stwierdź czy: <ul style="list-style-type: none"> <li>• istotność pozostaje właściwa w kontekście faktycznych wyników finansowych jednostki,</li> <li>• nieskorygowane zniekształcenia (łącznie z nieskorygowanymi zniekształceniami odnoszącymi się do poprzednich okresów sprawozdawczych), pojedynczo lub łącznie, mogą skutkować istotnymi zniekształceniami. (MSB 450)</li> </ul>
	<b>Dowody badania</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania? (MSB 500)</li> <li>• Czy oszacowania księgowe ustalone przez kierownictwo są uzasadnione?</li> <li>• Czy przeprowadzone procedury analityczne na koniec badania lub w okresie zbliżonym do końca badania, potwierdzają wnioski sformułowane w trakcie badania?</li> </ul>
	<b>Zasady (polityka) rachunkowości</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (politykę) rachunkowości? Obejmuje to rozważenie stosowności zasad (polityki) rachunkowości dla jednostki oraz tego, czy zostały one przedstawione w zrozumiały sposób.</li> <li>• Czy zasady (polityka) rachunkowości są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i odpowiednie do okoliczności?</li> </ul>

## Rozważania

**Formułowanie opinii z badania** (ciąg dalszy)**Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym**

- Czy sprawozdanie finansowe odnosi się lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości?
- Czy ujawniono w sprawozdaniu finansowym wszystkie ujawnienia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej?
- Czy terminologia zastosowana w sprawozdaniu finansowym, w tym nazwa każdej części sprawozdania finansowego, jest odpowiednia?
- Czy zaprezentowane informacje są przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe? Należy przy tym rozważyć, czy informacje zostały odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane i scharakteryzowane oraz czy uwzględniono wszystkie informacje, które należało uwzględnić. Należy także zastanowić się, czy ogólna prezentacja nie pogorszyła się w wyniku zawarcia w nim informacji, które nie są związane z tematem lub utrudniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw.
- Czy sprawozdanie finansowe dostarcza wystarczających ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym?

**Ramowe założenia rzetelnej prezentacji**

- Czy ogólna prezentacja, układ i treść (w tym ujawnienia w informacji dodatkowej) wiernie przedstawia podstawowe transakcje i zdarzenia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? Jeśli nie, czy istnieje potrzeba ujawnienia informacji wykraczających poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramowe założenia dla zapewnienia rzetelnej prezentacji?
- Czy sprawozdanie finansowe, po wszelkich korektach dokonanych przez kierownika jednostki w wyniku procesu badania jest spójne ze zrozumieniem jednostki i jej otoczenia?

**Ramowe założenia zgodności**

- Czy sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd? Jest to prawdopodobne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Opierając się na wynikach opisanej powyżej oceny, biegły rewident określa, czy rodzaj sprawozdania biegłego rewidenta (niezmodyfikowane lub zmodyfikowane), jest odpowiedni w danych okolicznościach.

**Uwaga:** KSpB uwzględnione w sprawozdaniu biegłego rewidenta, nie zmieniają, ani nie zastępują modyfikacji opinii, które są wymagane ze względu na okoliczności zlecenia.

**Wyrażanie opinii**

Biegły rewident jest zobowiązany do wyrażenia opinii w oparciu o ustalenia badania i ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego, w tym ujawnień.

**Opinia niezmodyfikowana**

Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, jeżeli stwierdzi, że sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz...) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. (Brzmienie opinii będzie zależało od tego, czy biegły rewident przedstawia sprawozdanie zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji czy zgodności).

**Opinia zmodyfikowana**

Opinia zmodyfikowana (MSB 705 (zmieniony)) jest wyrażana, gdy biegły rewident stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że:

- sprawozdanie finansowe, jako całość zawiera istotne zniekształcenie, lub
- nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Istnieją trzy rodzaje opinii zmodyfikowanych:

1. opinia z zastrzeżeniem,
2. opinia negatywna, oraz
3. odmowa wyrażenia opinii.

Ilustracja poniżej (skopiowana z par. A1 MSB 705 (zmienionego)) przedstawia, jak na typ opinii, którą ma wyrazić biegły rewident, wpływa osąd biegłego rewidenta dotyczący:

- charakteru sprawy powodującej modyfikację, oraz
- rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Ilustracja 17.3-2

Rodzaj sprawy powodującej modyfikację	Osąd biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Istotny, ALE NIE rozległy	Istotny I rozległy
Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odmowa wyrażenia opinii

Właściwe użycie trzech typów modyfikacji przedstawiono na ilustracji poniżej:

Ilustracja 17.3-3

Rodzaj	Zastosowanie	Paragraf taki zawiera:
<b>Opinia z zastrzeżeniem</b>	<p>W przypadku, gdy wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny, ale nie rozległy. Stosuje się ją gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdza, że zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie, są istotne, ale ich wpływ na sprawozdanie finansowe nie jest rozległy, lub</li> <li>• biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ ewentualnych niewykrytych zniekształceń na sprawozdanie finansowe byłby istotny, ale nie rozległy.</li> </ul>	„Naszym zdaniem, za wyjątkiem wpływu (lub możliwego wpływu <sup>1</sup> ) sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie ...”
<b>Opinia negatywna</b>	<p>Gdy wpływ zniekształceń jest zarówno istotny, jak i rozległy.</p> <p>Stosuje się ją, jeśli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdza, że wpływ zniekształceń na sprawozdanie finansowe, pojedynczo lub łącznie, jest zarówno istotny, jak i rozległy.</p>	„Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy omówionej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa opinii negatywnej”... załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie ...”

<sup>1</sup> Wyrażenie „możliwy wpływ” jest stosowane tylko wtedy, gdy:

- biegły rewident nie jest w stanie określić wpływu, lub
- określenie ilościowe wpływu jest praktycznie niewykonalne.

Rodzaj	Zastosowanie	Paragraf taki zawiera:
<b>Odmowa wyrażenia opinii</b>	<p>Gdy biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ ewentualnych niewykrytych zniekształceń na sprawozdanie finansowe byłby zarówno istotny, jaki rozległy.</p> <p>Ma to miejsce w sytuacji, gdy biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć swoją opinię, oraz stwierdza, że możliwy wpływ ewentualnych niewykrytych zniekształceń na sprawozdanie finansowe byłby zarówno istotny, jak i rozległy. Jest tak też w niezwykle rzadkich okolicznościach, gdy nie jest możliwe sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym z uwagi na potencjalny związek pomiędzy zbiegiem wielu niepewności a ich możliwym, łącznym wpływem na sprawozdanie finansowe.</p> <p>Dzieje się tak nawet, jeśli biegły rewident uzyskał wystarczające dowody badania w odniesieniu do każdej z niepewności.</p>	<p>„Nie wyrażamy opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania na temat niniejszego sprawozdania finansowego.”</p>

Jedyną alternatywą dla wydania opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii jest całkowite wycofanie się z badania (gdy jest to dozwolone) i niewydanie opinii. Jednakże w niektórych przypadkach, przepisy prawa i regulacje w danym systemie prawnym nie dopuszczają możliwości wycofania się z badania.

Jeżeli wymagana jest opinia zmodyfikowana, szczegóły przedstawiane są w akapicie „Podstawa modyfikacji”, który jest opisany poniżej.

Ilustracja 17.3-4

<b>Akapit uzasadniający modyfikację opinii</b>	<p><b>Cel</b></p> <p>Przedstawienie szczegółów dotyczących modyfikacji w odrębnej sekcji umieszczonej bezpośrednio po sekcji sprawozdania biegłego rewidenta zawierającej opinię. Akapit ten jest opatrzony nagłówkiem „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”.</p> <p><b>Sformułowanie</b></p> <p>Sekcja taka zawiera (w stosownych przypadkach):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• opis sprawy powodującej modyfikację,</li> <li>• jeżeli istotne zniekształcenie dotyczy konkretnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), opis i liczbowe wyrażenie możliwego wpływu(ów) takiego istotnego zniekształcenia w odniesieniu do konkretnych kwot. Może to obejmować wyrażone liczbowo skutki dla sald kont, grup transakcji i ujawnień oraz wpływ na dochód przed opodatkowaniem, wynik netto oraz kapitał,</li> <li>• stwierdzenie w stosownych przypadkach, że liczbowe wyrażenie skutków finansowych jest praktycznie niewykonalne,</li> <li>• jeżeli istotne zniekształcenie dotyczy ujawnień opisowych informacji, wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia zostały zniekształcone,</li> <li>• rodzaj pominiętych informacji, chyba że ujawnienia nie są łatwo dostępne, nie zostały sporządzone przez kierownictwo lub byłyby nadmiernie obszerne w sprawozdaniu,</li> <li>• brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz</li> <li>• opis wszelkich rozpoznanych spraw, które wymagałyby zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta. W rzadkich przypadkach, gdy występuje wiele różnych spraw, opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii ze względu na jedną z tych spraw nie usprawiedliwia pominięcia innych spraw, które wymagałyby modyfikacji sprawozdania biegłego rewidenta.</li> </ul>
<b>Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego</b>	<p>Biegły rewident może wskazać w „Podstawie modyfikacji”, że sprawa powodująca modyfikację jest szerzej omówiona w nocie do sprawozdania finansowego.</p>

Tom 2, rozdział 23 niniejszego Przewodnika zajmuje się przedmiotem modyfikacji sprawozdania biegłego rewidenta.

### **Dodatkowe informacje w sprawozdaniu biegłego rewidenta**

W niektórych sytuacjach, biegły rewident może uznać za konieczne dodanie akapitów, aby zwrócić uwagę użytkownika na pewne zagadnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Poniżej przedstawiono dwa rodzaje akapitów, które mogą zostać dodane w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Ilustracja 17.3-5

Rodzaj akapitu	Zastosowanie	Przykłady
<b>Akapit objaśniający</b>	<b>Zwraca uwagę na ważne sprawy ODPOWIEDNIO już ujawnione w sprawozdaniu finansowym.</b> Są to sprawy zaprezentowane/ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są na tyle ważne, że mają zasadnicze znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkownika.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Niepewność związana ze sporem prawnym o szczególnym charakterze lub działaniem regulacyjnym, zdarzeniami po dacie bilansu, poważną katastrofą i innymi znaczącymi niepewnościami lub niespójnościami oraz wcześniejszym zastosowaniem nowego standardu rachunkowości.</li> </ul>
<b>Inna sprawa</b>	<b>Sprawy istotne dla zrozumienia przez użytkownika procesu badania, ale NIEUJAWNIONE w sprawozdaniu finansowym.</b> Są to wszelkie sprawy (inne niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym), które są istotne dla zrozumienia przez użytkownika procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta oraz/lub sprawozdania biegłego rewidenta.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Brak możliwości wycofania się biegłego rewidenta ze zlecenia, nawet gdy możliwy wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania ze względu na ograniczenie zakresu badania spowodowane przez kierownika jednostki ma rozległy charakter.</li> <li>Przepisy prawa, regulacja lub powszechnie przyjęte praktyki mogą wymagać od biegłego rewidenta pełniejszego omówienia dodatkowych spraw lub dopuszczać taką możliwość.</li> <li>Istnieją ograniczenia w zakresie rozpowszechniania sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli jest ono przeznaczone dla konkretnych użytkowników.</li> </ul>

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie zastępuje:

- modyfikacji opinii z badania, tam gdzie jest ona wymagana, lub
- dokonania przez kierownika jednostki wymaganych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy, powinien on poinformować kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór wraz z przedstawieniem proponowanego brzmienia takiego akapitu.

Więcej wytycznych na temat ewentualnego uwzględnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi (w ramach „Innych spraw”) oraz/lub akapitu zawierającego inne sprawy znajduje się w tomie 2, w rozdziale 24 niniejszego Przewodnika.

### **17.4 Forma i sformułowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta**

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
Sprawozdanie biegłego rewidenta	
700.20	Sprawozdanie biegłego rewidenta ma formę pisemną. (Zob. par. A18–A19)
<b>Sprawozdanie biegłego rewidenta dla badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania</b>	

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
Tytuł	
700.21	Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera tytuł, który wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta. (Zob. par. A20)
Adresat	
700.22	Sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednio adresowane, w zależności od okoliczności danego zlecenia. (Zob. par. A21)
Opinia biegłego rewidenta	
700.23	Pierwsza sekcja sprawozdania biegłego rewidenta zawiera opinię biegłego rewidenta i ma nagłówek „Opinia”.
700.24	Sekcja „Opinia” sprawozdania biegłego rewidenta także: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) identyfikuje jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane,</li> <li>(b) stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane,</li> <li>(c) identyfikuje tytuł każdego składnika składającego się na sprawozdanie finansowe,</li> <li>(d) odnosi się do not, w tym do podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości, oraz</li> <li>(e) określa datę lub okres sprawozdawczy objęty każdym ze składników wchodzącym w skład sprawozdania finansowego. (Zob. par. A22–A23)</li> </ul>
700.25	Wyrażając niezmodyfikowaną opinię na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia biegłego rewidenta zawiera jedno z następujących sformułowań, uważanych za równoznaczne, chyba że inne sformułowanie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, [...] zgodnie z, lub</li> <li>(b) załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej]. (Zob. par. A24–A31)</li> </ul>
700.26	Wyrażając niezmodyfikowaną opinię na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia biegłego rewidenta stwierdza, że załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej]. (Zob. par. A26–A31)
700.27	Jeżeli odniesienie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w opinii biegłego rewidenta nie jest do MSSF wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości lub MSRSP wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego, opinia biegłego rewidenta identyfikuje system prawny lub pochodzenie ramowych założeń.
Podstawa opinii	

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.28	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję, następującą bezpośrednio po sekcji „Opinia”, z nagłówkiem „Podstawa opinii”, która: (zob. par. A32)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) stwierdza, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania, (zob. par. A33)</li> <li>(b) odnosi się do sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, która opisuje odpowiedzialność biegłego rewidenta według MSB,</li> <li>(c) zawiera oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania oraz, że wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami; oświadczenie identyfikuje system prawny pochodzenia stosownych wymogów etycznych lub odnosi się do „Kodeksu etyki zawodowych księgowych” Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych („Kodeks IESBA”), oraz (zob. par. A34–A39)</li> <li>(d) stwierdza, czy biegły rewident uważa, że dowody badania, które uzyskał, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta.</li> </ul>
Kontynuacja działalności	
700.29	Gdy ma to zastosowanie, biegły rewident sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
Uwaga: Paragrafy 30 i 31 odnoszą się do KSpB i są omówione w sekcji 17.5 niniejszego Przewodnika.	
Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe	
700.33	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta obejmuje sekcję z nagłówkiem „Odpowiedzialność kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe”. Sprawozdanie biegłego rewidenta używa pojęcia, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym i nie musi odwoływać się ściśle do „kierownika jednostki”. W niektórych systemach prawnych odpowiednie może być odwołanie do osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A44)</p>
700.34	<p>Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta opisuje odpowiedzialność kierownika jednostki za: (zob. par. A45–A48)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz</li> <li>(b) ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz tego, czy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie, a także ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw dotyczących kontynuacji działalności; wyjaśnienie odpowiedzialności kierownika jednostki za tę ocenę obejmuje opis tego, kiedy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie. (Zob. par. A48)</li> </ul>
700.35	<p>Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta identyfikuje także osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, gdy osobami odpowiedzialnymi za taki nadzór są osoby inne niż te, które wypełniają obowiązki opisane w paragrafie 34 powyżej. W takim przypadku nagłówek tej sekcji odnosi się do „osób sprawujących nadzór” lub takiego pojęcia, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym. (Zob. par. A49)</p>
700.36	<p>Gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opis odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe w sprawozdaniu biegłego rewidenta odnosi się do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji tego sprawozdania finansowego” lub „sporządzenia sprawozdania finansowego przedstawiającego rzetelny i jasny obraz”, odpowiednio do okoliczności.</p>
Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego	
700.37	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję z nagłówkiem „Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.38	<p>Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta: (zob. par. A50)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) stwierdza, że celami biegłego rewidenta są: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz</li> <li>(ii) wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię biegłego rewidenta, (zob. par. A51)</li> </ul> </li> <li>(b) stwierdza, że racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie, oraz</li> <li>(c) stwierdza, że zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu, i albo: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) opisuje, że uznaje się je za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego, albo</li> <li>(ii) podaje definicję lub opisuje istotność zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A53)</li> </ul> </li> </ul>
700.39	<p>Sekcja sprawozdania biegłego rewidenta „Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego” następnie: (zob. par. A50)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) stwierdza, że jako element badania zgodnie z MSB, biegły rewident stosuje zawodowy osąd i zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas badania, oraz</li> <li>(b) opisuje badanie poprzez stwierdzenie, że biegły rewident jest odpowiedzialny za: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania będących reakcją na te ryzyka oraz uzyskanie dowodów badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta; ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, zamierzone pominięcia, kłamstwa lub obejście kontroli wewnętrznej,</li> <li>(ii) uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, jednak nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki; w przypadku, gdy biegły rewident ponosi także odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego, biegły rewident pomija zdanie, że procedury biegłego rewidenta dotyczące kontroli wewnętrznej nie mają na celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki,</li> <li>(iii) ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości i zasadności szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,</li> <li>(iv) wyciągnięcie wniosku na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności; jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że istnieje znacząca niepewność, od biegłego rewidenta wymagane jest zwrócenie uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są niewystarczające, modyfikacja opinii; wnioski biegłego rewidenta są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować zaprzestanie kontynuacji działalności przez jednostkę,</li> <li>(v) gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocenę ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego, w tym ujawnień oraz, czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację,</li> </ul> </li> <li>(c) gdy zastosowanie ma MSB 600, ponadto opisuje odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas zlecenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego poprzez stwierdzenie, że: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczej wewnątrz grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego,</li> <li>(ii) biegły rewident jest odpowiedzialny za kierowanie, nadzór i wykonanie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oraz</li> <li>(iii) biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za opinię biegłego rewidenta.</li> </ul> </li> </ul>



Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.40	<p>Sekcja sprawozdania biegłego rewidenta „Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego” także: (zob. par. A50)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) stwierdza, że biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje o, między innymi, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które biegły rewident zidentyfikuje podczas badania,</li> <li>(b) przy badaniu sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie stwierdza, że biegły rewident składa osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegał stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz informuje ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta, a gdzie ma to zastosowanie, informuje o zastosowanych zabezpieczeniach, oraz</li> <li>(c) dla badań sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie oraz wszelkich innych jednostek, dla których kluczowe sprawy badania przedstawiane są zgodnie z MSB 701 stwierdza, że spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór, biegły rewident ustala te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego są kluczowymi sprawami badania; biegły rewident opisuje te sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacja uniemożliwiają publiczne ujawnienie tego tematu lub gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach, biegły rewident ustala, że sprawa nie powinna być przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje tego przeważałyby nad korzyściami takiej informacji dla interesu publicznego. (Zob. par. A53)</li> </ul>
Umieszczenie opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego	
700.41	<p>Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego wymagany przez paragrafy 39-40 jest zawarty: (zob. par. A54)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) w treści sprawozdania biegłego rewidenta,</li> <li>(b) w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta, jednak w takim przypadku sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odniesienie do miejsca zamieszczenia załącznika, lub (zob. par. A55–A57)</li> <li>(c) poprzez konkretne odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do miejsca zamieszczenia takiego opisu na stronie internetowej odpowiedniej instytucji, w przypadku gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają biegłemu rewidentowi na takie odniesienie. (Zob. par. A54, A56–A57)</li> </ul>
700.42	<p>Gdy biegły rewident odnosi się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta zamieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji, biegły rewident ustala, że taki opis odpowiada i nie jest niespójny z wymogami opisanymi w paragrafach 39-40 niniejszego MSB. (Zob. par. A56)</p>
<p>Uwaga: Paragrafy 43-45 odnoszą się do innych kwestii sprawozdawczych i są omówione w sekcji 17.6 niniejszego Przewodnika. Paragraf 46 odnosi się do podania imienia i nazwiska partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jak omówiono w sekcji 17.5 niniejszego Przewodnika.</p>	
Podpis biegłego rewidenta	
700.47	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta jest podpisywane. (Zob. par. A64–A65)</p>
Adres biegłego rewidenta	
700.48	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta podaje miejscowość w kraju, gdzie biegły rewident wykonuje zawód.</p>
Data sprawozdania biegłego rewidenta	
700.49	<p>Sprawozdanie biegłego rewidenta nosi datę nie wcześniejszą niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których opiera się opinia biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, w tym dowody, że: (zob. par. A66-A69)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wszystkie składniki sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz</li> <li>(b) osoby o potwierdzonych uprawnieniach zapewniły, że wzięły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.</li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez przepisy prawa lub regulację	
700.50	<p>Jeżeli przepisy prawa lub regulacje konkretnego systemu prawnego wymagają od biegłego rewidenta stosowania użycia określonego wzoru lub sformułowań sprawozdania biegłego rewidenta, sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się do Międzynarodowych Standardów Badania tylko wtedy, jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej każdy z następujących elementów: (zob. par. A70–71)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) tytuł,</li> <li>(b) adresata, zgodnie z wymogami okoliczności zlecenia,</li> <li>(c) sekcję „Opinia” zawierającą wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego oraz odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych do sporządzenia sprawozdania finansowego (w tym identyfikacja systemu prawnego pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, zobacz paragraf 27),</li> <li>(d) identyfikację sprawozdania finansowego jednostki, które zostało zbadane,</li> <li>(e) stwierdzenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania i wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami; stwierdzenie identyfikuje system prawny pochodzenia stosownych wymogów etycznych lub odnosi się do „Kodeksu IESBA”,</li> <li>(f) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w paragrafie 22 MSB 570 (zmienionego), która nie jest z nimi niezgodna,</li> <li>(g) gdzie ma to zastosowanie, sekcję „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (lub negatywnej)”, odnoszącą się do wymogów sprawozdawczych opisanym w paragrafie 23 MSB 570 (zmienionego), i która nie jest z nimi niespójna,</li> <li>(h) gdzie ma to zastosowanie, sekcję, która zawiera informacje wymagane przez MSB 701 lub dodatkowe informacje na temat badania, które są określone przez przepisy prawa lub regulacje, poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w niniejszym MSB, która nie jest z nimi niespójna, (zob. par. A72–A75)</li> <li>(i) gdzie ma to zastosowanie, sekcję poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w paragrafie 24 MSB 720 (zmienionego),</li> <li>(j) opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz identyfikację osób odpowiedzialnych za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, odnoszące się do wymogów opisanym w paragrafach 33-36, i które nie są z nimi niespójne,</li> <li>(k) odniesienie do Międzynarodowych Standardów Badania i przepisów prawa lub regulacji, oraz opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego, odnoszący się do wymogów opisanym w paragrafach 37-40, które nie są z nimi niespójne, (zob. par. A50–A53)</li> <li>(l) w przypadku badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, nazwisko kluczowego biegłego rewidenta chyba że, w rzadko występujących okolicznościach, racjonalnie oczekuje się, że takie ujawnienie doprowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego,</li> <li>(m) podpis biegłego rewidenta,</li> <li>(n) adres biegłego rewidenta,</li> <li>(o) datę sprawozdania biegłego rewidenta.</li> </ul>
Sprawozdanie biegłego rewidenta dla badań przeprowadzonych zarówno zgodnie ze standardami badania konkretnego systemu prawnego, jak i z Międzynarodowymi Standardami Badania	
700.51	<p>Od biegłego rewidenta może być wymagane przeprowadzanie badania zgodnie ze standardami badania konkretnego systemu prawnego („krajowe standardy badania”), a dodatkowo przestrzegania MSB podczas przeprowadzania badania. W takim przypadku, sprawozdanie biegłego rewidenta może odnosić się do Międzynarodowych Standardów Badania oprócz odniesienia do krajowych standardów badania, ale biegły rewident robi tak tylko, wtedy gdy: (zob. par. A76-A77)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) nie występuje żaden konflikt pomiędzy wymogami opisanymi w krajowych standardach rewizji badania oraz tymi opisanymi w MSB, który doprowadziłby biegłego rewidenta (i) do sformułowania innej opinii, lub (ii) nie zawarł akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inną sprawę, które w określonych okolicznościach są wymagane przez MSB, oraz</li> <li>(b) sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej każdy z elementów określonych w paragrafach 50(a) - (o), gdy biegły rewident używa wzoru lub sformułowań określonych przez krajowe standardy badania; jednakże odniesienie do „przepisów prawa i regulacji” opisane w paragrafie 50(k) jest czytane, jako odniesienie do krajowych standardów badania; w rezultacie sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje takie krajowe standardy badania.</li> </ul>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.52	Gdy sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się zarówno do krajowych standardów badania, jak i Międzynarodowych Standardów Badania, sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje system prawny pochodzenia krajowych standardów badania.

Forma sprawozdania biegłego rewidenta będzie zależeć od zastosowanych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, wszelkich dodatkowych wymogów wymaganych przez przepisy prawa lub regulację oraz zamieszczenia wszelkich informacji uzupełniających. Sprawozdanie biegłego rewidenta ma tytuł „Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta”, a w przypadku MŚP należy zawsze używać następujących nagłówków:

- opinia
- podstawa opinii,
- odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe,
- odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego.

Inne nagłówki akapitów, które mogą zostać użyte, gdy mają one zastosowanie:

- inne informacje (lub inny właściwy tytuł, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat” [patrz rozdział 15, sekcja 15.9 niniejszego Przewodnika]),
- kontynuacja działalności (w razie wystąpienia znaczącej niepewności zob. MSB 570 (zmieniony)),
- paragraf objaśniający,
- inne sprawy,
- kluczowe sprawy badania (patrz rozdział 17.5 w niniejszym rozdziale),
- sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych.

Główne składniki sprawozdania biegłego rewidenta (które muszą mieć formę pisemną) nakreślono na poniższej ilustracji.

Ilustracja 17.4-1

Składnik	Uwagi
<b>Tytuł</b>	<b>Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta</b> Zastosowanie określenia „niezależny” odróżnia sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta od sprawozdań sporządzanych przez inne osoby.
<b>Adresat</b>	<b>Osoby, dla których sporządza się sprawozdanie</b> Zazwyczaj są to udziałowcy/akcjonariusze lub osoby sprawujące nadzór. Może to również zależeć od okoliczności zlecenia lub krajowych regulacji.
<b>Opinia biegłego rewidenta</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Określa jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane.</li> <li>• Stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane.</li> <li>• Określa tytuł każdej części sprawozdania finansowego, która wchodzi w skład kompletnego sprawozdania finansowego.</li> <li>• Odnosi się do not, w tym do podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości.</li> <li>• Określa datę i okres objęty sprawozdaniem finansowym.</li> </ul> <p><b>Ramowe założenia rzetelnej prezentacji</b> Stwierdza czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub przekazuje rzetelny i jasny obraz) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub im podobnymi sformułowaniami wymaganymi przez przepis prawa lub regulację.</p> <p><b>Ramowe założenia zgodności</b> Stwierdza, czy sprawozdanie finansowe sporządzono we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Uwaga: Gdy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie są stosowane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, sformułowania opinii powinny wskazywać system prawny lub kraj pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości (np. zgodnie z powszechnie przyjętymi zasadami rachunkowości w kraju X...).</p>

Składnik	Uwagi
<b>Podstawa opinii</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stwierdza, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB.</li> <li>• Odnosi się do sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, która opisuje odpowiedzialność biegłego rewidenta.</li> <li>• Wyraźnie stwierdza, że biegły rewident jest niezależny i wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi. Należy przy tym także wskazać system prawny pochodzenia odpowiednich wymogów etycznych lub odnieść się do „Kodeksu etyki zawodowych księgowych” Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych.</li> <li>• Odnosi się do podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości i innych not objaśniających.</li> <li>• Określa datę i okres objęty sprawozdaniem finansowym.</li> </ul>
<b>Inne</b>	Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi lub uwzględnienie kluczowych spraw badania tam, gdzie ma to zastosowanie.
<b>Odpowiedzialność kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe</b>	<p>Stwierdza, że kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Sprawozdanie stwierdza, że kierownictwo jest odpowiedzialne za:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz</li> <li>• taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem,</li> <li>• ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności.</li> </ul> <p>Odpowiedzialność kierownictwa obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz uwzględnienie wymaganych ujawnień,</li> <li>• zaakceptowanie odpowiedzialności za kontrolę wewnętrzną niezbędną do stworzenia warunków by sprawozdanie finansowe nie zawierało istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem,</li> <li>• wybór i zastosowanie odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości,</li> <li>• zapewnienie, aby informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym były przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe,</li> <li>• zapewnienie odpowiednich ujawnień, aby upewnić się, że istotne transakcje są zrozumiałe dla użytkowników sprawozdania finansowego, oraz</li> <li>• ustalanie szacunków księgowych, które są odpowiednie w danych okolicznościach.</li> </ul> <p>W sprawozdaniu biegłego rewidenta wskazuje się również osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej (jeśli nie należą do kierownictwa, np. OSN).</p>

Składnik	Uwagi
<p><b>Obowiązki biegłego rewidenta</b></p>	<p>Sprawozdanie stwierdza, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Celem badania jest uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz wydanie sprawozdania zawierającego opinię biegłego rewidenta.</li> <li>• Racjonalna pewność to wysoki poziom pewności, ale nie gwarancja, że wszystkie istotne zniekształcenia zostaną wykryte.</li> <li>• Zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu, a także: <ul style="list-style-type: none"> <li>– opisuje, że uznaje się je za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie danego sprawozdania finansowego, lub</li> <li>– podaje definicję lub opis istotności zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>• Biegły rewident stosuje zawodowy osąd i zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas badania.</li> <li>• Biegły rewident odpowiada za: <ul style="list-style-type: none"> <li>– identyfikację i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem; zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania będących reakcją na to ryzyko; oraz uzyskanie dowodów badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta, ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zomę, fałszerstwo, zamierzone pominięcia, kłamstwa lub obejście kontroli wewnętrznej,</li> <li>– uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, jednak nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki, w przypadku, gdy biegły rewident ponosi także odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego, biegły rewident pomija zdanie, że rozważania biegłego rewidenta dotyczące kontroli wewnętrznej nie mają na celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki,</li> <li>– ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości i zasadności szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,</li> <li>– wyciągnięcie wniosku na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że istnieje znacząca niepewność, od biegłego rewidenta wymagane jest zwrócenie uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są niewystarczające, modyfikacja opinii, wnioski biegłego rewidenta są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować zaprzestanie kontynuacji działalności przez jednostkę;</li> <li>– gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocenę ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego, w tym ujawnień, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację,</li> <li>– gdy do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zastosowanie ma MSB 600, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczej wewnątrz grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego; biegły rewident odpowiada za kierowanie badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jego nadzorowanie i przeprowadzenie, a także ponosi wyłączną odpowiedzialność za opinię biegłego rewidenta,</li> </ul> </li> </ul>

Składnik	Uwagi
<b>Obowiązki biegłego rewidenta (cd.)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– biegły rewident komunikuje osobom sprawującym nadzór między innymi planowany zakres i czas przeprowadzenia badania oraz znaczące ustalenia badania, w tym wszelkie znaczące słabości kontroli wewnętrznej, które biegły rewident zidentyfikował podczas badania,</li> <li>– w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie biegły rewident składa osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegał stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz informuje je o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta, a gdzie ma to zastosowanie, o zastosowanych zabezpieczeniach,</li> <li>– w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie (oraz wszelkich innych jednostek, dla których KSpB przedstawiane są zgodnie z MSB 701) stwierdza się, że spośród spraw przekazywanych OSN biegły rewident ustala te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego są KSpB, biegły rewident opisuje te sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacja uniemożliwiają publiczne ujawnienie tego tematu lub gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach, biegły rewident ustala, że sprawa nie powinna być przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje tego przeważą nad korzyściami takiej informacji dla interesu publicznego.</li> </ul> <p><b>Uwaga:</b> Jak omówiono w dalszej części niniejszego rozdziału, paragraf 41 MSB 700 dopuszcza możliwość uwzględnienia niektórych informacji dotyczących odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego w treści sprawozdania biegłego rewidenta, w załączniku do niego lub nawet na stronie internetowej odpowiedniej instytucji. W przypadku MŚP należy oczekiwać, że wszystkie sprawy z paragrafów 39-40 MSB 700 zostaną umieszczone w treści sprawozdania.</p>
<b>Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych</b>	<p>Pewne standardy, przepisy prawa lub ogólnie przyjęta w systemie prawnym praktyka może wymagać lub zezwalać na to, aby biegły rewident informował o innych odpowiedzialnościach.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Forma i zawartość tej sekcji różnią się w zależności od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta określonej przez przepisy prawa krajowego, regulacje lub krajowe standardy badania.</li> <li>• Sprawy, do których odnoszą się inne przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania (określone jako „inna odpowiedzialność sprawozdawcza”) są poruszane w tej sekcji, chyba że inna odpowiedzialność sprawozdawcza odnosi się do tych samych tematów, co te przedstawiane w sekcji „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”.</li> <li>• Sprawozdawczość dotycząca innej odpowiedzialności sprawozdawczej, która odnosi się do tych samych tematów, co te wymagane przez MSB, może być połączona (tj. włączona do sekcji „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” pod odpowiednimi podtytułami), pod warunkiem że sformułowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta jasno odróżniają inną odpowiedzialność sprawozdawczą od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB, o ile istnieje taka różnica.</li> </ul>
<b>Podpis biegłego rewidenta</b>	<p>Podpis biegłego rewidenta będzie zależeć od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym. Może to być nazwa firmy, nazwisko biegłego rewidenta lub obydwa. Biegły rewident może być także zobowiązany do podania przynależności zawodowej lub odniesienia się do faktu, że biegły rewident lub firma audytorska posiadają uprawnienia przyznane im przez odpowiedni organ wydający zezwolenia.</p>
<b>Adres biegłego rewidenta</b>	<p>Wskazuje nazwę kraju jurysdykcji biegłego rewidenta, w którym wykonuje on zawód.</p>

Składnik	Uwagi
<b>Data sprawozdania biegłego rewidenta</b>	<p>Nie powinna być ona wcześniejsza niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania stanowiące podstawę do wyrażenia opinii, w tym dowody:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• przygotowania pełnego sprawozdania finansowego,</li> <li>• uwzględnienia wpływu zdarzeń i transakcji (o których dowiedział się biegły rewident), które miały miejsce do tej daty (zob. MSB 560), oraz</li> <li>• uprawnione osoby zapewniły, że przyjmują odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe.</li> </ul>

### Umieszczenie informacji o odpowiedzialności biegłego rewidenta

Paragraf 41(b) MSB 700 (zmienionego) wskazuje, że poniższe treści mogą być zamieszczone w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) wyjaśnia, że jeżeli przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost na to zezwalają, można odnieść się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, a nie zamieszczać tej treści w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Warunkiem jest, aby opis na stronie internetowej odnosił się do poniższego opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta (z przykładu 1 w załączniku do MSB 700 (zmienionego)) i był z nim zgodny:

### Sprawozdanie biegłego rewidenta

Załącznik do MSB 700 (zmienionego) zawiera następujące przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego:

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji (z odniesieniem do materiału zamieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji).
- Przykład 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia.

MŚP są z reguły „jednostkami innymi niż jednostki notowane na giełdzie”, dlatego też przykłady nr 3 i 4 mogą być najbardziej odpowiednie. Należy jednak zauważyć, że przykład nr 3 nie zawiera całości wymaganego opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta. Sprawozdanie biegłego rewidenta będzie się różnić w zależności od szczególnych okoliczności badania.

## 17.5 Sprawozdawczość dotycząca kluczowych spraw badania (KSpB)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.30	W przypadku badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie biegły rewident przedstawia kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 701.
700.31	W przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają od biegłego rewidenta lub biegły rewident zdecyduje się przedstawić kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, dokonuje tego zgodnie z MSB 701. (Zob. par. A40–A42)

### Przegląd

Celem przedstawienia kluczowych spraw badania jest:

- zwiększenie wartości komunikacyjnej sprawozdania biegłego rewidenta poprzez zapewnienie większej przejrzystości w odniesieniu do przeprowadzonego badania, oraz
- dostarczenie zamierzonym użytkownikom sprawozdania finansowego dodatkowych, konkretnych informacji na temat jednostki, aby pomóc im w zrozumieniu tych zagadnień, które według zawodowego osądu

biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy.

KSpB to sprawy, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Wybiera się je spośród zagadnień przedstawionych OSN.

Poniższa ilustracja wskazuje, kiedy przedstawienie KSpB jest obowiązkowe, kiedy dobrowolne, a kiedy zabronione:

Ilustracja 17.5-1

Przedstawienie KSpB w pełnym sprawozdaniu finansowym ogólnego przeznaczenia jest...	
<b>Obowiązkowe dla...</b>	Jednostek notowanych na giełdzie.
	Niektórych innych jednostek określonych w regulacjach krajowych, takich jak jednostki zainteresowania publicznego lub jednostki sektora publicznego.
<b>Dobrowolne dla...</b>	Biegłych rewidentów, którzy dobrowolnie lub na wniosek kierownika jednostki bądź OSN mogą uwzględnić KSpB w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla dowolnego rodzaju jednostki.
	MŚP, które chcą być postrzegane jako podobne do jednostek notowanych na giełdzie lub rozważają możliwość ubiegania się o notowanie na uznanej giełdzie. W miarę jak opinia publiczna i inni interesariusze przyzwyczajają się do ujawnień KSpB w sprawozdaniach z badania jednostek notowanych na giełdzie, można się tego spodziewać w sprawozdaniach z badania MŚP.
<b>Zabronione...</b>	Jako substytut wymaganych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
	Jako substytut zgłoszenia znaczącej niepewności zgodnie z MSB 570, która może poddawać w poważną wątpliwość zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
	Jako odrębna opinia z badania na temat poszczególnych spraw.
	Jako substytut wyrażenia opinii zmodyfikowanej wymaganej zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
	Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego.

### Wymagania w zakresie przedstawiania KSpB

MSB 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* odnosi się zarówno do osądu biegłego rewidenta przy wyborze spraw do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jak i do formy i treści takich informacji.

Zakres i wymagania MSB 701 zostały przedstawione poniżej:

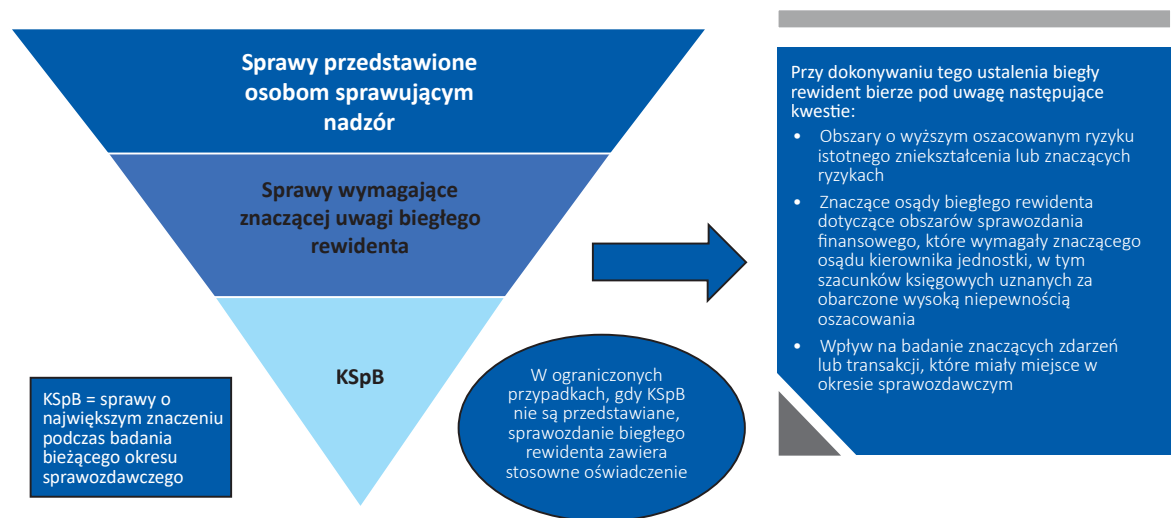
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
701.4	Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta ma miejsce w kontekście sformułowania przez biegłego rewidenta opinii na temat sprawozdania finansowego traktowanego jako całość. Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie jest: <ol style="list-style-type: none"> <li>substytutem dla dokonania przez kierownika jednostki ujawnień w sprawozdaniach finansowych, których wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które poza tym są niezbędne dla rzetelnej prezentacji,</li> <li>substytutem wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii zmodyfikowanej, gdy jest to wymagane przez okoliczności danego zlecenia zgodnie z MSB 705 (zmienionym),</li> <li>substytutem dla sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym), gdy istnieje znacząca niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, lub</li> <li>odrębną opinią z badania na temat poszczególnych spraw. (Zob. par. A5–A8)</li> </ol>
701.8	Dla celów MSB następujące pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej:  Kluczowe sprawy badania – te sprawy, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Kluczowe sprawy badania są wybierane spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór.



Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
701.9	<p>Biegły rewident ustala, spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, te sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania. Dokonując tego ustalenia, biegły rewident bierze pod uwagę następujące czynniki: (zob. par. A9–A18)</p> <p>(a) obszary wyższego oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym), (zob. par. A19–A22)</p> <p>(b) znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunki księgowe, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność oszacowania, (zob. par. A23–A24)</p> <p>(c) skutek dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które miały miejsce w trakcie okresu sprawozdawczego. (Zob. par. A25–A26)</p>
701.10	<p>Biegły rewident ustala, które spośród spraw ustalonych zgodnie z paragrafem 9 były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego są kluczowymi sprawami badania. (Zob. par. A9–A11, A27–A30)</p>
701.11	<p>Biegły rewident opisuje każdą kluczową sprawę badania używając odpowiedniego podtytułu w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem „Kluczowe sprawy badania”, chyba że zastosowanie mają okoliczności opisane w paragrafie 14 lub 15. Sformułowania wprowadzające w tej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta stwierdzają, że:</p> <p>(a) kluczowe sprawy badania są tymi sprawami, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego (za bieżący okres sprawozdawczy), oraz</p> <p>(b) do spraw tych odniesiono się w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości oraz sformułowania opinii biegłego rewidenta na jego temat i biegły rewident nie dostarcza odrębnej opinii na temat tych spraw. (Zob. par. A31–A33)</p>

Poniższej przedstawiono ramy decyzyjne dla KSpB:

Ilustracja 17.5-2



Źródło: <https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>

Opis poszczególnych spraw w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz sposobu, w jaki odniesiono się do sprawy podczas badania, obejmuje następujące elementy:

Ilustracja 17.5-3

KSpB	Opis KSpB powinien obejmować:
<b>Opisz każdą KSpB</b>	Dlaczego sprawa została uznana za KSpB.
	Jak odniesiono się do sprawy podczas badania.
	Odniesienie do ewentualnych powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
<b>Opisz, jak odniesiono się do każdej sprawy podczas badania</b>	Aspekty reakcji lub podejścia biegłego rewidenta, które były najbardziej istotne dla danej sprawy lub właściwe dla oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.
	Krótki przegląd przeprowadzonych procedur.
	Wskazanie wyniku procedur biegłego rewidenta.
	Kluczowe obserwacje w odniesieniu do sprawy.

### KSpB specyficzne dla jednostki

KSpB powinny być specyficzne dla danej jednostki i wolne od wystandaryzowanych lub nadmiernie technicznych sformułowań.

Opis KSpB nie powinien sugerować, że sprawa nie została odpowiednio rozstrzygnięta przez biegłego rewidenta przy formułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym, ani nie powinien zawierać lub sugerować oddzielnych opinii na temat odrębnych elementów sprawozdania finansowego („opinia cząstkowa”).

### Dokumentacja KSpB

Przedstawiając KSpB zgodnie z MSB 230 i MSB 701, biegły rewident ma obowiązek udokumentować dokonanie zawodowych osądów na następujące tematy:

- dlaczego sprawa, która wymagała znaczącej uwagi biegłego rewidenta, jest lub nie jest KSpB,
- jeśli nie są KSpB, jaki jest tego powód, oraz
- dlaczego sprawa uznana za KSpB nie została przedstawiona.

Nie ma jednak wymogu dokumentowania powodów, dla których sprawy przedstawione OSN nie były sprawami wymagającymi znaczącej uwagi biegłego rewidenta.

### Przykładowe brzmienie KSpB

Przykład nr 1 w załączniku do MSB 700 (zmienionego) przedstawia sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające akapit na temat kluczowych spraw badania. Akapit ten jest umieszczony po sekcji „Podstawa opinii”. Sugerowane brzmienie jest następujące:

#### Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

(Dołącz opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701.)

Aby uzyskać więcej informacji o KSpB, zobacz:

- Auditor Reporting Toolkit (Zestaw narzędzi sprawozdawczych biegłego rewidenta) pod adresem: [www.iaasb.org/auditor-reporting](http://www.iaasb.org/auditor-reporting),
- Niewiążąca publikacja Grupy Roboczej IAASB ds. Wdrożenia Sprawozdawczości Biegłych Rewidentów pod tytułem „Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters” („Sprawozdawczość biegłych rewidentów – przykłady kluczowych spraw badania”), z której pochodzi poniższa tabela.

Poniższa tabela jest oparta na opracowaniu IAASB, które zawiera przykładowe sformułowania:

DLACZEGO?	JAK?	ODNIESIENIE DO UJAWNIEŃ, JEŚLI DOTYCZY
Dlaczego sprawa została uznana za KSpB	Jak odniesiono się do sprawy podczas badania	Odniesienie do powiązanego(ych) ujawnienia(eń) w sprawozdaniu finansowym
<p>Opis KSpB w sprawozdaniu biegłego rewidenta ma na celu zapewnienie zamierzonym użytkownikom zrozumienia, dlaczego sprawa została uznana za KSpB (tj. dlaczego była to sprawa o największym znaczeniu przy badaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy).</p> <p>MSB 701 dostarcza również obszernych wytycznych w celu wsparcia procesu podejmowania decyzji opartych na osądzie przy ustalaniu względnego znaczenia sprawy przedstawianej osobom sprawującym nadzór oraz ewentualnego uznania jej za KSpB. (MSB 701.A42-A46)</p>	<p>Opis KSpB w sprawozdaniu biegłego rewidenta ma również na celu przedstawienie sposobu, w jaki odniesiono się do sprawy podczas badania.</p> <p>Ilość szczegółów, które należy przedstawić w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest sprawą zawodowego osądu. MSB 701 wyjaśnia, że biegły rewident może przedstawić, jak odniesiono się do sprawy podczas badania, opisując aspekty reakcji lub podejścia biegłego rewidenta, które były najbardziej stosowne dla danej sprawy lub specyficzne dla oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, dokonując krótkiego przeglądu przeprowadzonych procedur, wskazując wynik procedur biegłego rewidenta lub kluczowe spostrzeżenia dotyczące sprawy lub dowolnie łącząc te elementy. W przypadku przedstawienia przez biegłego rewidenta w opisie KSpB informacji o wyniku jego procedur, należy zadbać o to, aby opis nie sprawiał wrażenia, że przekazuje odrębną opinię na temat poszczególnych KSpB lub, który w jakikolwiek sposób może podważyć opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym jako całości. (MSB 701.A46-A51)</p>	<p>Przedstawienie KSpB w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie ma na celu zastąpienia odpowiednich i właściwych ujawnień w sprawozdaniu finansowym, jako że to kierownik jednostki odpowiada za dostarczenie informacji o sprawozdaniu finansowym i jednostce. Opis KSpB w sprawozdaniu biegłego rewidenta zawsze odnosi się do powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym. (MSB 701.13 i A40-A41)</p> <p>Odwołanie do wszelkich powiązanych ujawnień pozwala zamierzonym użytkownikom dalsze zrozumienie, w jaki sposób kierownik jednostki odniósł się do sprawy podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Poza odniesieniem do powiązanych ujawnień, sporządzony przez biegłego rewidenta opis KSpB może zwracać uwagę na kluczowe aspekty tych ujawnień. W związku z tym, zakres ujawnienia przez kierownika jednostki dotyczący szczególnych aspektów danej sprawy w sprawozdaniu finansowym może ułatwić biegłemu rewidentowi opisanie, w jaki sposób te konkretne aspekty zostały potraktowane podczas badania, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć, dlaczego dana sprawa jest KSpB.</p>
<b>Wartość firmy</b>		
<p>Zgodnie z MSB, Grupa jest zobowiązana do corocznego przeprowadzania testów na utratę wartości firmy. Ten coroczny test na utratę wartości miał znaczenie dla naszego badania, ponieważ saldo XX na dzień 31 grudnia 20X1 r. jest istotne z punktu widzenia sprawozdania finansowego. Ponadto, proces oceny dokonywanej przez kierownika jednostki jest złożony, wysoce uznaniowy i oparty na założeniach, w szczególności [opisać ustalone założenia], na które wpływ mają oczekiwane przyszłe warunki rynkowe lub gospodarcze, zwłaszcza w [nazwa kraju lub obszaru geograficznego].</p>	<p>Nasze procedury badania obejmowały między innymi skorzystanie z usług rzeczoznawcy majątkowego, który pomógł nam w ocenie założeń i metodologii stosowanych przez Grupę, w szczególności odnoszących się do prognozowanego wzrostu przychodów i marż dla [nazwa linii biznesowej]. Skoncentrowaliśmy się również na adekwatności ujawnień Grupy w zakresie założeń, na które wynik testu na utratę wartości jest najbardziej wrażliwy, czyli takich, które mają najbardziej istotny wpływ na ustalenie wartości odzyskiwalnej wartości firmy.</p>	<p>Ujawnienia Spółki dotyczące wartości firmy zostały zawarte w nocie 3, która w szczególności wyjaśnia, że niewielkie zmiany kluczowych założeń mogą spowodować w przyszłości utratę wartości bilansowej wartości firmy.</p>

DLACZEGO?	JAK?	ODNIESIENIE DO UJAWNIENIA, JEŚLI DOTYCZY
Dlaczego sprawa została uznana za KSpB	Jak odniesiono się do sprawy podczas badania	Odniesienie do powiązanego(ych) ujawnienia(eń) w sprawozdaniu finansowym
<b>Wycena instrumentów finansowych</b>		
<p>Investycje Spółki w strukturyzowane instrumenty finansowe stanowią [x%] całkowitej sumy jej instrumentów finansowych. Ze względu na unikalną strukturę i warunki, wycena tych instrumentów opiera się na modelach wewnętrznych opracowanych przez jednostkę, nie zaś na cenach notowanych na aktywnych rynkach. Wycena ta cechuje się zatem znaczną niepewnością pomiaru. Wycena tych instrumentów była z tego powodu istotna dla naszego badania.</p>	<p><i>[Wpisać, jak odniesiono się do sprawy podczas badania; brak uwzględnienia w przykładzie]</i></p>	<p>Ujawnienia Spółki dotyczące strukturyzowanych instrumentów finansowych znajdują się w notcie 5.</p>
<b>Ujmowanie przychodów</b>		
<p>Wysokość przychodów i zysków ujętych w danym roku z tytułu sprzedaży [nazwa produktu] i usług posprzedażnych zależy od odpowiedniej oceny, czy poszczególne długoterminowe umowy o świadczenie usług posprzedażnych są powiązane z umową sprzedaży [nazwa produktu], czy też są niezależne. Jako, że uzgodnienia handlowe mogą być złożone, przy wyborze podstawy księgowości w każdym przypadku stosuje się znaczący osąd. Uważamy, że ujmowanie przychodów jest znaczące dla naszego badania, ponieważ Grupa może niewłaściwie rozliczać sprzedaż [nazwa produktu] i długoterminowe umowy o świadczenie usług jako jedną umowę dla celów księgowych, co zazwyczaj prowadzi do zbyt wczesnego ujęcia przychodów i zysków, jako że marża w długoterminowej umowie o świadczenie usług jest zazwyczaj wyższa niż marża w umowie sprzedaży [nazwa produktu].</p>	<p>Nasze procedury badania dotyczące ryzyka istotnego zniekształcenia w ujmowaniu przychodów, które zostało uznane za ryzyko znaczące, obejmowały:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• testowanie kontroli przy wsparciu naszych własnych specjalistów IT, w tym między innymi nad wprowadzeniem warunków i cen poszczególnych kampanii reklamowych, porównania tych warunków i danych cen z powiązanymi umowami ogólnymi z agencjami reklamowymi, a także związków z danymi o odbiorcach, oraz</li> <li>• szczegółową analizę przychodów i momentu ich ujmowania na podstawie oczekiwań wynikających z naszej wiedzy branżowej i zewnętrznych danych rynkowych oraz badanie odchyleń od naszych oczekiwań.</li> </ul>	<p><i>[Podać odniesienia do not, o ile dotyczy]</i></p>

DLACZEGO?	JAK?	ODNIESIENIE DO UJAWNIENIA, JEŚLI DOTYCZY
Dlaczego sprawa została uznana za KSpB	Jak odniesiono się do sprawy podczas badania	Odniesienie do powiązanego(ych) ujawnienia(eń) w sprawozdaniu finansowym
<b>Ocena kontynuacji działalności</b>		
<p>Jak ujawniono w notcie 2, Grupa podlega szeregowi regulacyjnych wymogów kapitałowych, które są kluczowym czynnikiem warunkującym jej zdolność do kontynuowania działalności. Stwierdziliśmy, że najistotniejszym założeniem przy ocenie zdolności Grupy i [znaczącej części składowej] do kontynuowania działalności jest oczekiwana przyszła rentowność [znaczącej części składowej] jako kluczowy wyznacznik prognozowanej pozycji kapitałowej. Obliczenia leżące u podstaw tej oceny wymagają od kierownika jednostki dokonania wysoce subiektywnych osądów, a także korekty danych księgowych w celu odzwierciedlenia wymogów regulacyjnych określonych w [nazwa obowiązujących założeń regulacyjnych]. Obliczenia te opierają się na szacunkach dotyczących przyszłych wyników i mają zasadnicze znaczenie dla oceny odpowiedniości podstawy przyjętej do sporządzenia sprawozdania finansowego. W ocenę odpowiedniości tego założenia włożyliśmy wiele wysiłku podczas badania, jak również byli też zaangażowani wysocy rangą członkowie naszego zespołu wykonującego zlecenie.</p>		<p>[Nota 2 jest już wymieniona w pierwszej kolumnie i może być wystarczająca, ale należy podać odniesienie do noty o kontynuacji działalności oraz innych stosownych ujawnień, o ile dotyczy]</p>

**Niektóre inne przykłady przedstawione w publikacji IAASB, które nie zostały tutaj powielone obejmują:**

- Wpływ nowych standardów rachunkowości
- Wycena aktywów i zobowiązań programów emerytalnych z tytułu określonych świadczeń
- Zbycie składnika
- Rezerwa na koszty restrukturyzacji i zmiany organizacyjne
- Rezerwa na koszty restrukturyzacji i zbycie kopalni

## 17.6 Ujawnienie imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta

### Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta

700.46 Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest podawane w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie, chyba że w rzadko występujących okolicznościach, racjonalnie spodziewać się można, że takie ujawnienie doprowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. W rzadko występujących okolicznościach, w których biegły rewident zamierza nie podawać imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident omawia ten zamiar z osobami sprawującymi nadzór i informuje o ocenionym przez siebie prawdopodobieństwie i dotkliwości znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. (Zob. par. A61–A63)

W sprawozdaniu biegłego rewidenta należy ujawnić imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta:

- w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, oraz
- jeżeli wymagają tego przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania.

W rzadkich przypadkach można pominąć imię i nazwisko biegłego rewidenta. Dzieje się tak na przykład w sytuacjach, w których ujawnienie ich imienia i nazwiska mogłoby prowadzić do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego lub szkody fizycznej dla kluczowego biegłego rewidenta, innych członków zespołu wykonującego zlecenie lub innych osób będących w ścisłym związku z nimi. Jednakże, groźba odpowiedzialności prawnej bądź sankcji prawnych, regulacyjnych lub zawodowych nie wpisuje się w katalog powodów, dla których biegły rewident mógłby nie podawać swojego imienia i nazwiska.

Przykład nr 1 w załączniku do MSB 700 (zmienionego) zawiera następujące sformułowanie tuż nad podpisem na sprawozdaniu biegłego rewidenta:

„Kluczowym biegłym rewidentem, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest [imię i nazwisko].”

## 17.7 Dodatkowe wymogi sprawozdawcze

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.32	Jeżeli ma to zastosowanie, biegły rewident sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 720 (zmienionym).
700.43	Jeżeli biegły rewident odnosi się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, która jest dodatkowa w stosunku do odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej z MSB, ta inna odpowiedzialność sprawozdawcza powinna być przedstawiona w osobnej sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z nagłówkiem zatytułowanym „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub innej odpowiedniej do treści sekcji, chyba że ta inna odpowiedzialność sprawozdawcza dotyczy tych samych zagadnień, które są prezentowane zgodnie z wymogami sprawozdawczości wynikającymi z MSB, w którym to przypadku inna odpowiedzialność sprawozdawcza może być przedstawiona w tej samej sekcji, co powiązane elementy sprawozdania wymagane przez MSB. (Zob. par. A58–A60)
700.44	Jeżeli inna odpowiedzialność sprawozdawcza jest przedstawiona w tej samej sekcji co powiązane elementy sprawozdania wymagane przez MSB, sprawozdanie biegłego rewidenta jasno rozróżnia inną odpowiedzialność sprawozdawczą od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB. (Zob. par. A60)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
700.45	Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję, która odnosi się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej, wymogi paragrafów 21-40 niniejszego MSB są włączane do sekcji z tytułem „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” następuje po „Sprawozdaniu z badania sprawozdania finansowego” (zob. par. A60)

W niektórych systemach prawnych biegły rewident może być zobowiązany do raportowania dodatkowych zagadnień zgodnie ze swoją odpowiedzialnością przewidzianą w MSB, co zostało omówione na poniższej ilustracji.

Ilustracja 17.7-1

Omówienie	
<b>Dodatkowe wymogi sprawozdawcze</b>	Od biegłego rewidenta można wymagać wypowiedzenia się na temat takich zagadnień, jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>• odpowiedniość ksiąg rachunkowych jednostki,</li> <li>• określone zdarzenia, o ile zwróciły one uwagę biegłego rewidenta w trakcie badania, oraz</li> <li>• wyniki przeprowadzenia dodatkowo określonych procedur.</li> </ul>
<b>Raport pod osobnym nagłówkiem</b>	Aby użytkownicy zrozumieli tą dodatkową odpowiedzialność, biegły rewident raportuje o niej w osobnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta (np. pod nowym podtytułem, takim jak „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”).

Biegli rewidenci mają obowiązek raportowania na temat innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym), co zostało bardziej szczegółowo omówione w rozdziale 15.9 niniejszego Przewodnika. MSB 720 (zmieniony) może w pewnych okolicznościach wymagać specjalnego nagłówka w odniesieniu do innych informacji.

## 17.8 Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym

Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą być zobowiązani (na mocy przepisów prawa, regulacji lub krajowych standardów) do uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym informacji uzupełniających, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub mogą dobrowolnie zdecydować się na to. Takie informacje są zwykle prezentowane w postaci uzupełniających zestawień lub dodatkowych not. Na przykład dodatkowe informacje mogą zawierać zestawienie kosztów produkcji.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
<b>Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym (Zob. par. A78–A84)</b>	
700.53	Jeżeli informacje uzupełniające, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, są prezentowane wraz ze zbadanym sprawozdaniem finansowym, biegły rewident ocenia, czy zgodnie z zastosowanym zawodowym osądem biegłego rewidenta, informacje uzupełniające są pomimo to integralną częścią sprawozdania finansowego ze względu na ich rodzaj lub to, w jaki sposób są one prezentowane. Gdy są one integralną częścią sprawozdania finansowego, informacje uzupełniające są objęte opinią biegłego rewidenta.
700.54	Jeżeli informacje uzupełniające, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, nie są uważane za integralną część zbadanego sprawozdania finansowego, biegły rewident ocenia, czy takie informacje uzupełniające są zaprezentowane w sposób, który wystarczająco i jasno odróżnia je od zbadanego sprawozdania finansowego. Jeżeli tak nie jest, wtedy biegły rewident prosi kierownika jednostki, aby zmienił sposób, w jaki niezbadane informacje uzupełniające są prezentowane. Jeżeli kierownik jednostki odmawia, biegły rewident identyfikuje niezbadane informacje uzupełniające i wyjaśnia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że takie informacje uzupełniające nie zostały zbadane.

W przypadku przedstawienia informacji uzupełniających, biegły rewident jest zobowiązany ocenić, kierując się zawodowym osądem, czy informacje te, jednak nie są integralną częścią sprawozdania finansowego ze względu na ich rodzaj lub sposób przedstawienia.

Ilustracja 17.8-1

Czy informacje uzupełniające:	Wymagane działanie
<b>Są integralną częścią sprawozdania finansowego?</b>	Informacje uzupełniające są objęte opinią biegłego rewidenta.
<b>NIE są integralną częścią sprawozdania finansowego?</b>	Oceń, czy takie informacje uzupełniające są zaprezentowane w sposób, który wystarczająco i jasno <i>odróżnia je</i> od zbadanego sprawozdania finansowego. Jeżeli tak nie jest, biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki, aby zmienił sposób, w jaki niezbadane informacje uzupełniające są prezentowane. Jeżeli kierownik jednostki odmawia, biegły rewident identyfikuje niezbadane informacje uzupełniające i wyjaśnia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że takie informacje uzupełniające nie zostały zbadane.

Fakt, że informacje uzupełniające nie są badane nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za zapewnienie, że informacje nie wprowadzają w błąd lub nie są niezgodne z innymi informacjami zawartymi w zbadanym sprawozdaniu finansowym.

Informacji uzupełniających nie należy mylić z innymi informacjami w rozumieniu MSB 720 (zmienionego), które zostały omówione w rozdziale 15.9 niniejszego Przewodnika.

## 17.9 Badania przeprowadzone zgodnie z MSB i Krajowymi Standardami Badania

W przypadku, gdy wymaga się od biegłego rewidenta spełnienia wymogów krajowych standardów badania, oraz z MSB, odniesienie dokonywane byłoby do obu zbiorów standardów.

Odniesienie zarówno do Międzynarodowych Standardów Badania, jak i do krajowych standardów badania jest właściwe, gdy spełnione są następujące warunki.

Ilustracja 17.9-1

	Warunki
<b>Odniesie się do zgodności zarówno z MSB, jak i z krajowymi standardami</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sprawozdanie biegłego rewidenta jest zgodne z wszystkimi wymogami MSB odnoszącymi się do badania.</li> <li>Przeprowadzono wszystkie dalsze procedury badania, niezbędne do zapewnienia zgodności ze standardami krajowymi.</li> <li>W sprawozdaniu biegłego rewidenta wskazano system prawny lub kraj pochodzenia standardów badania.</li> <li>Zostały uwzględnione wszystkie elementy standardowego sprawozdania biegłego rewidenta wymagane przez MSB (nawet jeśli zastosowano układ lub sformułowania określone przez krajowe przepisy prawa lub regulacje).</li> </ul>

Odniesienie zarówno do Międzynarodowych Standardów Badania jak i krajowych standardów badania nie jest właściwe tam, jeżeli między wymogami MSB i tymi spośród krajowych standardów badania zachodzi sprzeczność, która prowadziłyby do:

- wyrażenia innej opinii przez biegłego rewidenta stosownie do standardów krajowych, aniżeli tej wymaganej przez MSB, oraz
- pominięcia dodatkowych informacji, takich jak akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, który jest wymagany przez MSB, ale nie jest dozwolony przez standardy krajowe.



Aby uzyskać więcej informacji, należy skontaktować się z:  
Christopher Arnold  
Dyrektor ds. MŚP/MŚFA i Badań  
ChristopherArnold@ifac.org  
T +1 212 286 9344  
[www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP)