

Small and Medium Practices Committee



Przewodnik przeprowadzania usług przeglądu

International
Federation
of Accountants



Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue, 14th Floor
Nowy Jork, NY 10017 USA

Small and Medium Practices Committee International Federation of Accountants reprezentuje interesy zawodowych księgowych prowadzących małe i średnie firmy audytorskie i innych zawodowych księgowych świadczących usługi na rzecz małych i średnich jednostek. Komitet opracowuje przewodniki oraz narzędzia i stara się, by potrzeby małych i średnich przedsiębiorstw były uwzględniane przez podmioty wyznaczające standardy, organy regulacyjne oraz instytucje opracowujące standardy odpowiedzialne za politykę wobec tych przedsiębiorstw. Komitet zabiera także głos w sprawach dotyczących tych przedsiębiorstw, dzięki czemu wzrasta świadomość ich wartości i roli, w szczególności w odniesieniu do ich wspierania, a także świadomość znaczenia całego sektora małych przedsiębiorstw. Więcej informacji można znaleźć na stronie www.ifac.org/SMP.

Kopie niniejszego dokumentu w języku angielskim można bezpłatnie pobrać ze strony internetowej IFAC: www.ifac.org/publications-resources. Zatwierdzony tekst opublikowany jest w języku angielskim.

Misją International Federation of Accountants jest służba interesowi publicznemu poprzez wkład w rozwój wysokiej jakości standardów i wytycznych, ułatwianie przyjmowania i wdrażania wysokiej jakości standardów i wytycznych, wkład w rozwój silnych organizacji profesjonalnej rachunkowości i firm audytorskich oraz wysokiej jakości praktyk zawodowych księgowych, promowanie wartości pracy zawodowych księgowych na całym świecie, a także wypowiadanie się w sprawach interesu publicznego.

Small and Medium Practices Committee wyraża wdzięczność i składa podziękowania Zespołowi ds. Wdrażania Wytycznych Zarządzania za pomoc w opracowaniu Przewodnika. W skład Zespołu ds. Wdrożenia Wytycznych wchodzi członkowie komitetu wyszczególnieni poniżej: Abdulwahid Aboo, Subodh Kumar Agrawal, Katharine E. Bagshaw, Brian Bluhm, Phil Cowperthwaite, Chen Longwei, Dawn McGeachy-Colby, Andreas Noodt, i Inge Saeyns; oraz doradcy techniczni Mark Koziel, Gail McEvoy, Ken McManus, Guy Van de Velde, Jonnalagadda Venkateswarlu, Gillian Waldbauer, Makokha Wanjala, i Sun Xiaoyue.

Więcej informacji można uzyskać kontaktując się poprzez pocztę elektroniczną z Pauliem Thompsonem, zastępcą dyrektora ds. średnich i małych przedsiębiorstw oraz średnich i małych firm audytorskich pod adresem PaulThompson@ifac.org.

Wśród publikacji IFAC można także znaleźć projekty standardów, dokumenty do dyskusji oraz inne materiały, objęte prawem autorskim, należącym do IFAC.

IFAC nie przyjmuje odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiekolwiek osoby, które podjęły działania lub wstrzymały się od podjęcia działań na podstawie materiałów zawartych w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka zostanie poniesiona wskutek zaniedbania, czy też innej przyczyny.

Logo IFAC, nazwa „International Federation of Accountants” oraz skrót „IFAC” są znakami handlowymi lub usługowymi IFAC.

Copyright © Grudzień 2013 by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przechowywanie, przesyłanie i inne podobne zastosowania niniejszego dokumentu, z wyjątkiem dopuszczonych przez prawo, wymagają pisemnej zgody IFAC. Prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-164-6

Niniejszy Przewodnik *przeprowadzania usług przeglądu* opracowany przez Small and Medium Practices (SMP) Committee i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2013 roku został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w maju 2015 r. i jest wykorzystywany za zgodą IFAC. Za tekst oficjalny wszystkich publikacji IFAC uznaje się każdorazowo tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi żadnej odpowiedzialności za wierność ani kompletność przekładu ani za wyniki z niego działania.

Tekst w języku angielskim *Przewodnika przeprowadzania usług przeglądu* © 2013 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Przewodnika przeprowadzania usług przeglądu* © 2015 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Guide to Review Engagement* ISBN: 978-1-60815-164-6

ISBN: 978-83-89255-57-0

ISBN 978-83-89255-57-0



9 788389 255570 >

Tłumaczenie: Ewa Sobińska, Justyna Beata Zakrzewska
Wydawca: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80 00-175 Warszawa <http://www.kibr.org.pl>



Wydany przez:



Polskie tłumaczenie przewodnika zostało
współfinansowane przez Szwajcarię w ramach
szwajcarskiego programu współpracy z nowymi
krajami członkowskimi Unii Europejskiej



Spis treści

PRZEDMOWA	V
1 JAK UŻYWAĆ PRZEWODNIKA	1
1.1 WSTĘP	2
1.2 TREŚĆ I UKŁAD	3
2 CZYM JEST USŁUGA PRZEGLĄDU?	5
2.1 PODSTAWY	6
2.2 ZASTOSOWANIA I KORZYŚCI	11
2.3 ELEMENTY	13
3 AKCEPTACJA	15
3.1 CZY FIRMA AUDYTORSKA JEST GOTOWA?	16
3.2 CZY MOŻNA PRZYJAĆ LUB KONTYNUOWAĆ ZLECENIE?	22
3.3 UZGODNIENIE WARUNKÓW ZLECENIA	26
4 PLANOWANIE	33
4.1 BIEŻĄCA KOMUNIKACJA	34
4.2 USTALENIE I ZASTOSOWANIE ISTOTNOŚCI	36
4.3 ZROZUMIENIE JEDNOSTKI	40
4.4 ZAPROJEKTOWANIE ODPOWIEDNICH PROCEDUR	49
5 WYKONANIE	55
5.1 PRZEPROWADZENIE PROCEDUR	56
5.2 OCENA UZYSKANYCH DOWODÓW	81
5.3 DOKUMENTACJA PRZEGLĄDU	83
6 SPRAWOZDAWCZOŚĆ	87
6.1 FORMUŁOWANIE ODPOWIEDNIEGO WNIOSKU	88
6.2 TREŚĆ RAPORTU	92
6.3 WNIOSKI INNE NIŻ NIEZMODYFIKOWANE	98
ZAŁĄCZNIK A OPIS POJĘĆ STOSOWANYCH W PRZEWODNIKU	104
ZAŁĄCZNIK B LISTA KONTROLNA PRZYJĘCIA/KONTYNUACJI WSPÓŁPRACY Z KLIENTEM	107
ZAŁĄCZNIK C PRZYKŁADOWA UMOWA PRZEGLĄDU	110
ZAŁĄCZNIK D LISTA KONTROLNA DOTYCZĄCA ZROZUMIENIA JEDNOSTKI	115
ZAŁĄCZNIK E PRZYKŁADY PROCEDUR ANALITYCZNYCH	117
ZAŁĄCZNIK F ZDARZENIA I UWARUNKOWANIA DOTYCZĄCE KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI	120
ZAŁĄCZNIK G PRZYKŁADOWA LISTA KONTROLNA DOTYCZĄCA KOMPLETNOŚCI DOKUMENTACJI	121
ZAŁĄCZNIK H PRZYKŁADY PISEMNYCH OŚWIADCZEŃ KIEROWNICTWA	124
ZAŁĄCZNIK I PRZYKŁADY RAPORTÓW ZAWIERAJĄCYCH WNIOSKI INNE NIŻ NIEZMODYFIKOWANE	126

Przedmowa

W przypadku wielu małych i średnich przedsiębiorstw na całym świecie nie jest wymagane badanie ich sprawozdań finansowych, a one same się na to nie decydują. Mogą jednak uznać, że wiarygodność ich sprawozdań finansowych i zaufanie, jakie mają do nich ich użytkownicy może wzrosnąć, jeżeli zostaną one poddane pewnej niezależnej atestacji. Zlecenie przeglądu, które zapewnia ograniczoną pewność, może zatem być idealnym rozwiązaniem. Firmy audytorskie, w szczególności małe i średnie, które zazwyczaj obsługują małe i średnie przedsiębiorstwa, powinny zatem być gotowe do zaspokojenia potencjalnie rosnącego zapotrzebowania na tę usługę. *Przewodnik dotyczący zleceń przeglądu* ma to ułatwić.

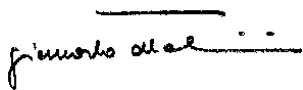
Najważniejszym zadaniem *Przewodnika* jest pomoc organizacjom członkowskim IFAC oraz podmiotom należącym do tych organizacji, w szczególności średnim i małym firmom audytorskim, we wdrożeniu Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (po zmianach), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. *Przewodnik* jest zgodny z MSUP 2400 (po zmianach) w wersji opublikowanej w roku 2012 przez Międzynarodową Radę Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB). *Przewodnik* cytuje istotne fragmenty standardu, którego kompletna wersja jest dostępna w publikacji [2013 IAASB Handbook](#).

Praktycy mogą korzystać z *Przewodnika* w celu uzyskania lepszego zrozumienia usługi przeglądu przeprowadzonej zgodnie z MSUP 2400 (po zmianach) dzięki wyjaśnieniom i przykładom. *Przewodnik* zawiera załączniki, w których można znaleźć najważniejsze listy kontrolne oraz formularze, które praktycy mogą adaptować do wymogów i okoliczności zachodzących w ich systemach prawnych. *Przewodnik* zawiera także pomysły, które mogą pomóc takim osobom w propagowaniu usług przeglądu wśród obecnych i przyszłych klientów.

IFAC zwrócił się do CPA Canada z prośbą o opracowanie tej publikacji i niniejszym dziękuje tej organizacji za jej znakomitą pracę. Wskazówki i wkład Zespołu ds. Wdrożenia Wytycznych Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich przyczyniły się do sukcesu projektu, podobnie jak kierownictwo, zaangażowanie i czas, które poświęcili mu pracownicy Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW).

Aby pomóc organizacjom członkowskim w możliwie najszerszym wykorzystaniu *Przewodnika* i jego siostrzanych publikacji, *Przewodnika wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich* IFAC oraz *Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek*, Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich opracował Podręcznik oraz dodatkowe materiały, których celem jest ułatwienie wykorzystania *Przewodników* do celów edukacyjnych i szkoleniowych. *Przewodnik* zawiera sugestie co do tego, jak organizacje członkowskie i firmy audytorskie mogą stosować te przewodniki, aby możliwie najpełniej zaspokajały ich potrzeby.

Zapraszamy także czytelników do odwiedzenia treści dotyczącej małych i średnich firm audytorskich na stronie internetowej IFAC www.ifac.org/SMP, gdzie można znaleźć dalsze informacje dotyczące prac Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC oraz uzyskać dostęp do dodatkowych publikacji, w tym dodatkowych podręczników dotyczących wdrożenia, które mają pomóc małym i średnim firmom audytorskim w efektywnym i skutecznym wdrożeniu standardów IAASB.



Giancarlo Attolini
Przewodniczący Komitetu Średnich i Małych Firm Audytorskich IFAC
Grudzień 2013

Zastrzeżenie

Niniejszy *Przewodnik* został przygotowany, aby wspierać praktyków we wdrażaniu w życie Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (po zmianach), nie ma jednak stanowić substytutu samego standardu. Ponadto praktycy powinni korzystać z *Przewodnika* stosując zawodowy osąd oraz uwzględniać fakty i okoliczności dotyczące każdej indywidualnej usługi przeglądu. IFAC zrzeka się wszelkiej odpowiedzialności i zobowiązań, które mogą powstać bezpośrednio lub pośrednio, w wyniku użycia i stosowania niniejszego *Przewodnika*.

1

JAK UŻYWAĆ PRZEWODNIKA

ZAWARTOŚĆ ROZDZIAŁU

- Cel *Przewodnika* i możliwe sposoby jego wykorzystania
- Sposób organizacji treści

1.1 Wstęp	1.2 Treść i układ
1.1-1 Cel <i>Przewodnika</i>	1.2-1 Organizacja rozdziałów
1.1-2 Sposoby zastosowania <i>Przewodnika</i>	1.2-2 Używane skróty
1.1-3 Zasoby IFAC	

1.1 WSTĘP

Niniejszy *Przewodnik* uwzględnia odpowiedzialność biegłego rewidenta (niebędącego biegłym rewidentem jednostki) zaangażowanego do przeprowadzenia przeglądu historycznych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (po zmianach). Standard ten został wydany we wrześniu 2012 r. i wchodzi w życie dla okresów kończących się dnia 31 grudnia 2013 r. i później.

Zakłada się, że biegli rewidenci korzystający z niniejszego *Przewodnika* mają już wiedzę o MSUP 2400 (po zmianach). *Przewodnik* dostarcza nierozstrzygające wskazówki dotyczące stosowania MSUP 2400 (po zmianach). Nie ma zastępować lektury standardu, lecz raczej ją uzupełniać, pomagając osobom prowadzącym firmę audytorską zrozumieć i spójnie stosować ten standard. *Przewodnik* nie uwzględnia wszystkich aspektów standardu i nie należy z niego korzystać w celu wykazania zgodności ze standardem MSUP 2400 (po zmianach).

Standardy IAASB nie zastępują praw ani przepisów krajowych w poszczególnych krajach. Należy także zauważyć, że nie wszystkie przykłady zawarte w niniejszym *Przewodniku* mogą być odpowiednie dla wszystkich systemów prawnych. Biegli rewidenci prowadzący firmę audytorską powinni należycie uwzględnić lokalne przepisy w krajach, w których przeprowadzany jest przegląd.

1.1-1 Cel *Przewodnika*

Przewodnik jest przeznaczony przede wszystkim dla osób dysponujących wiedzą o badaniach sprawozdań finansowych, ale niemających większego doświadczenia w przeprowadzaniu usług przeglądu.

Celem niniejszego *Przewodnika* jest dostarczenie:

- praktycznych wskazówek dotyczących stosowania wymogów przy przeprowadzaniu zleceń przeglądu, przykładów:
 - typowych procedur usług przeglądu oraz pewnych scenariuszy dotyczących fikcyjnej firmy audytorskiej. Należy zauważyć, że odpowiedzi udzielone dla tych scenariuszy oparto na specyficznych faktach i okolicznościach dotyczących tych firm oraz na odpowiednim stosowaniu zawodowego osądu przez praktyka.
 - Kluczowe dokumenty, takie jak umowa zlecenia oraz oświadczenia kierownictwa zawarto w załącznikach do *Przewodnika*.
- *Przewodnik* zawiera także zagadnienia do rozważenia, które uwzględniają:
 - kwestie związane z badaniem, które można łatwo przeoczyć lub z których zrozumieniem i wdrożeniem praktycy często mają trudności,
 - wskazówki dotyczące efektywności, które mogą pomóc w ograniczeniu czasu potrzebnego do wykonania tych zleceń.

1.1-2 Sposoby wykorzystania *Przewodnika*

Przewodnik może służyć następującym celom:

- uzyskanie lepszego zrozumienia usług przeglądu przeprowadzonych zgodnie z MSUP 2400 (po zmianach),
- referencyjne źródło wskazówek w codziennej pracy personelu firmy,
- opracowanie procedur/polityki firmowych zasad podręcznika kontroli jakości,
- materiał do sesji szkoleniowych oraz pomoc w samodzielnym kształceniu i dyskusjach grupowych,
- zapewnienie spójnego podejścia personelu do kwestii planowania i przeprowadzania usług przeglądu, oraz
- poprawa komunikacji w obrębie zespołu wykonującego zlecenie przeglądu.

1.1-3 Zasoby IFAC

Aby dowiedzieć się więcej o Komitecie Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC, należy odwiedzić część poświęconą takim firmom na stronie internetowej IFAC. Można tam znaleźć liczne materiały dotyczące małych i średnich firm audytorskich, w tym wskazówki, artykuły i linki do innych przydatnych materiałów.

1.2 TREŚĆ I UKŁAD

Niniejszy *Przewodnik* został skonstruowany tak, by odzwierciedlać najważniejsze kroki podejmowane przy przeprowadzaniu usługi przeglądu. Załączniki zawierają definicje użytych w nim terminów, przykładowe pisma i listy kontrolne oraz inne pomocne materiały.

1.2-1 Organizacja rozdziałów

Każdy rozdział niniejszego *Przewodnika* ma następujący format:

- (a) przegląd zagadnień poruszanych w rozdziale,
- (b) odpowiednie akapity MSUP 2400 (po zmianach) odnoszące się do tematu, (wybór fragmentów zawartych w *Przewodniku* oparto wyłącznie na osądzie autorów co do ich znaczenia dla treści poszczególnych rozdziałów),
- (c) uwagi dotyczące wymogów,
- (d) przykłady dla użytych pojęć,
- (e) punkty do rozważenia (wskazówki praktyczne).

1.2-2 Zastosowane skróty

Ilustracja 1.2-2.A

MZRZSF	Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej
JW	Jednostki walutowe (standardowa jednostka walutowa określana jest jako „€”)
KJZ	Kontrola jakości zlecenia przeglądu (weryfikacja)
SF	Sprawozdanie Finansowe
IAASB	Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych
IESBA	Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA)
Kodeks IESBA	Kodeks etyki dla zawodowych księgowych IFAC
IFAC	Międzynarodowa Federacja Księgowych
MSSF	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
MSB	Międzynarodowe Standardy Badania
MSUA	Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych
MSKJ 1	Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1
MSUP	Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu
IT	Technologia informacyjna
MŚP	Małe i średnie przedsiębiorstwa (jednostki)
MŚA	Małe i średnie firmy audytorskie
OSN (TCWG)	Osoby sprawujące nadzór
D/R	Dokumenty robocze

2

CZYM JEST USŁUGA PRZEGLĄDU?

ZAWARTOŚĆ ROZDZIAŁU

- Zakres i cel zlecenia usługi przeglądu.
- Czym różni się usługa przeglądu od usługi badania lub kompilacji ?
- Najważniejsze zastosowania i korzyści usługi przeglądu.
- Rodzaj pracy, z którą wiąże się usługa przeglądu.

2.1 Podstawy		2.2 Zastosowania i korzyści	2.3 Elementy
2.1-1	Zakres MSUP 2400 (po zmianach)	2.2-1 Zastosowania	2.3-1 Cztery elementy
2.1-2	Cele zlecenia	2.2-2 Korzyści	2.3-2 Raport z przeglądu
2.1-3	Porównanie badania, przeglądu i kompilacji	2.2-3 Wykorzystanie przez użytkowników sprawozdania finansowego	2.3-3 Data wejścia w życie
2.1-4	Kroki związane z wykonaniem usługi przeglądu		
2.1-5	Różnice pomiędzy innymi usługami		

2.1 PODSTAWY

Małym i średnim firmom audytorskim MSUP 2400 (zaktualizowany) daje możliwość zaspokojenia rosnącego popytu na usługi przeglądu, na który mają wpływ takie czynniki jak:

- Tendencja do zwalniania z obowiązku badania sprawozdań finansowych w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw.
- Chęć zapewnienia pewnej niezależnej atestacji małym i średnim przedsiębiorstwom i ich instytucjom finansowym w celu zwiększenia wiarygodności ich sprawozdań finansowych (nawet jeżeli badanie takiego sprawozdania nie jest wymagane prawem).
- Popyt na mniej kosztowne usługi atestacyjne, (ograniczony i mniej kosztowny charakter usługi zlecenia pozwala proponować małym i średnim przedsiębiorstwom atrakcyjną opcję w przypadkach, gdy badanie sprawozdania nie jest wymagane).
- Popyt na usługi przeglądu w przypadku, gdy jednostka będąca częścią grupy nie jest uważana za znaczącą dla grupy jako całości, ale zespół prowadzący badanie grupy uważa przegląd za konieczny zgodnie z MSB 600 - *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy* - paragraf 29 (MSB 600.29). Tego rodzaju zlecenia przeglądu są często wykonywane przez zespół wykonujący badanie grupy, ale możliwe jest również zaangażowanie małych i średnich firm audytorskich jako biegłych rewidentów części grupy zgodnie z MSB 600.

2.1-1 Zakres MSUP 2400 (po zmianach)

Zakres MSUP 2400 (po zmianach) uwzględnia:

- odpowiedzialność biegłego rewidenta w przypadku zaangażowania go do wykonania usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych (kiedy to osoba taka nie jest biegłym rewidentem jednostki) oraz
- formę i treści raportu biegłego rewidenta dotyczącego sprawozdania finansowego.

MSUP 2400 (po zmianach) odnosi się także do przeglądów innych historycznych informacji finansowych i jest w miarę potrzeby adaptowany. Niniejszy *Przewodnik* koncentruje się jednak na przeglądzie pełnego zestawu informacji finansowych ogólnego przeznaczenia.

MSUP 2400 (po zmianach) nie uwzględnia:

- przeglądów wykonywanych przez niezależnego biegłego rewidenta sprawozdań finansowych jednostki lub też przeglądów śródrocznych informacji finansowych. Informacjami takimi zajmuje się MSUP 2410, *Przegląd śródrocznych informacji finansowych przez biegłego rewidenta zatrudnionego przez jednostkę*”.
- Zlecenia ograniczonej pewności inne niż przegląd historycznych informacji finansowych są wykonywane zgodnie z MSUA 3000 (po zmianach), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

Przegląd celów i podstawowych informacji o MSUP 2400 (po zmianach) *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych* można znaleźć w samym standardzie oraz w publikacji IAASB's *At a Glance*.

2.1-2 Cele zlecenia

Paragraf	Wymogi
	Cele
14	<p>Celem biegłego rewidenta w związku z przeglądem sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem jest:</p> <p>(a) uzyskanie ograniczonej pewności, przede wszystkim poprzez kierowanie zapytań i przeprowadzanie procedur analitycznych dotyczących tego, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych nieprawidłowości, co umożliwi biegłemu rewidentowi sformułowanie wniosku na temat tego, czy uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz</p> <p>(b) sporządzenie raportu na temat sprawozdań finansowych jako całości i przekazywanie informacji zgodnie z wymaganiami niniejszego standardu.</p>
15	<p>We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać ograniczonej pewności, a wniosek z zastrzeżeniem w raporcie biegłego rewidenta nie jest wystarczający w danych okolicznościach, niniejszy standard wymaga, aby biegły rewident albo odmówił sformułowania wniosku w raporcie biegłego rewidenta wydanym w związku z wykonanym zleceniem przeglądu albo, tam gdzie jest to właściwe, wycofał się z wykonywania zlecenia przeglądu, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji (zob. par. A8-A10, A115- A116).</p>

Usługa przeglądu jest usługą atestacyjną. *Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych* definiują zlecenie atestacyjne w następujący sposób:

...„usługa polegająca na sformułowaniu przez biegłego rewidenta wniosku, mającego zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna” (Tom II, paragraf 7)

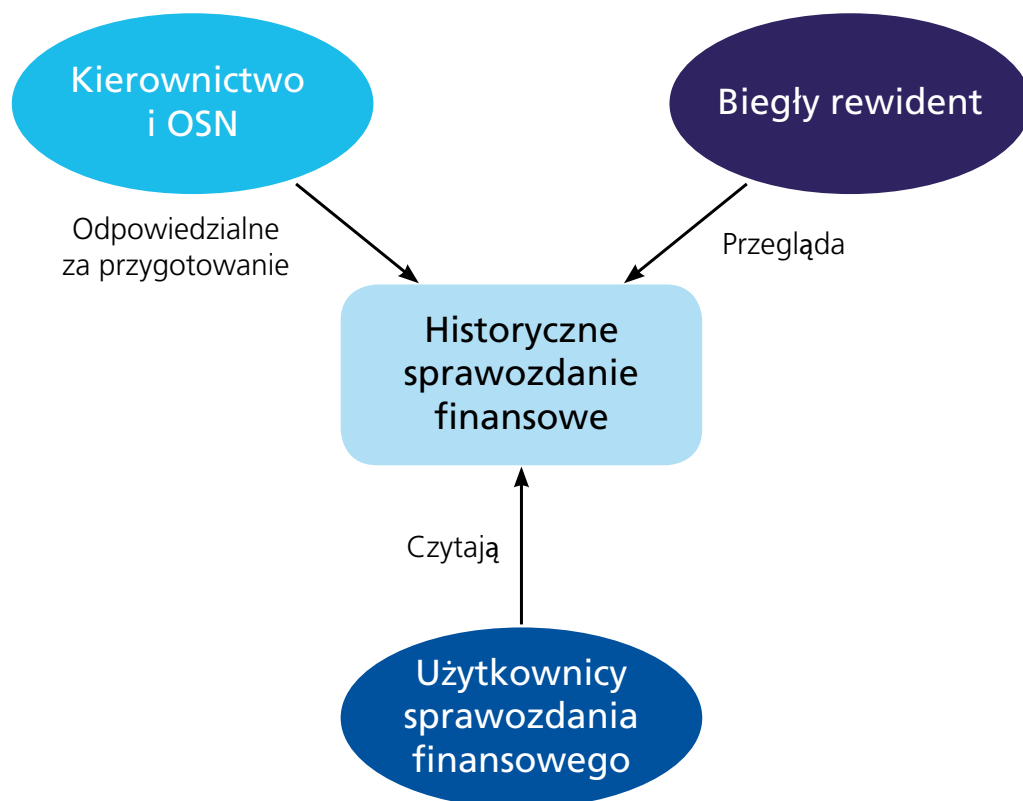
Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych opisują dwa rodzaje usług atestacyjnych, które biegły rewident może wykonywać zgodnie z ilustracją poniżej.

Ilustracja 2.1-2A

Rodzaj usługi	Powszechnie nazwany	Opis
Uzasadniona pewność	Badanie	Usługa uzasadniająca opinię dotyczącą sprawozdania finansowego wyrażoną w formie pozytywnej. Uzasadniona pewność oznacza wysoki poziom pewności, który osiąga się, gdy biegły rewident obniżył ryzyko badania (tj. wyrażenia niewłaściwej opinii przez biegłego rewidenta w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.
Ograniczona pewność	Przeгляд	Usługa uzasadniająca wniosek dotyczący sprawozdania finansowego co do tego, czy uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co mogłoby wskazywać, że sprawozdanie finansowe nie jest przygotowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Biegły rewident zapewnia ograniczony poziom pewności, proporcjonalny do poziomu procedur biegłego rewidenta, przy uwzględnieniu charakterystycznych cech merytorycznych oraz innych istotnych okoliczności zlecenia opisanych w raporcie z przeglądu.

Tak jak ilustruje poniższy przykład, w każdej usłudze atestacyjnej mamy do czynienia z trzema najważniejszymi stronami.

Ilustracja 2.1-2B



Strona	Opis roli
Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką	Sporządzenie sprawozdań finansowych (w tym ujawnień) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (takimi jak MSSF_ dla małych i średnich przedsiębiorstw) należy do obowiązków kierownictwa/osób sprawujących nadzór. W niektórych systemach prawnych biegły rewident może pomóc kierownictwu w sporządzeniu sprawozdania finansowego z uwzględnieniem pewnych ograniczeń natury etycznej, ale nie ogranicza to odpowiedzialności kierownictwa.
Biegły rewident	Biegły rewident zadaje pytania i przeprowadza procedury w celu ustalenia, czy sprawozdanie finansowe kierownictwa jest wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Zakres przeprowadzanych procedur zależy od tego, czy zlecenie dotyczy usługi badania (uzyskano uzasadnioną pewność) czy przeglądu (uzyskano ograniczoną pewność) oraz od osądu biegłego rewidenta. Jeżeli uzyskane dowody nie spowodują, że biegły rewident dojdzie do przeciwnych wniosków, przygotowuje on raport (dołączony do sprawozdania finansowego), w którym stwierdza: (a) w przypadku usługi przeglądu, że sprawozdanie finansowe przedstawia wiarygodnie (lub rzetelnie i wiarygodnie) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub (b) w trakcie dokonanego przeglądu nie zwróciły uwagi biegłego rewidenta żadne kwestie, które kazałyby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie jest sporządzone wiarygodnie (lub rzetelnie i wiarygodnie), we wszelkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
Użytkownicy, dla których przeznaczone jest sprawozdanie finansowe	Usługa atestacyjna, niezależnie od tego, czy jest to badanie, czy przegląd, zwiększa wiarygodność sprawozdania finansowego w oczach jego użytkowników. Ogólnie mówiąc, zwiększone zaufanie odnosi się do tego, czy sprawozdanie finansowe jest wolne od istotnych zniekształceń. Zniekształcenia, w tym pominięcia, uważane są za istotne, jeżeli można realistycznie zakładać, że występując pojedynczo lub razem, wpłynęłyby na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką

W małych jednostkach role kierownictwa i osób sprawujących nadzór często nie są rozdzielone.

W niektórych systemach prawnych odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego należy do ustawowych obowiązków osób sprawujących nadzór, w innych zaś do kierownictwa.

Punkt do rozważenia

Niezależnie od tego, na kim spoczywa odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego, wstępne warunki przyjęcia zlecenia przeglądu (MSUP 2400.30) są podobne do warunków wstępnych dotyczących zlecenia badania wyszczególnionych w MSB 210, *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf 6 (MSB 210.6). Na przykład, jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego nie są możliwe do przyjęcia w przypadku zlecenia badania, to dotyczy to również zlecenia przeglądu. Kolejny przykład to sytuacja, w której biegły rewident uznaje, że wstępny warunek badania nie jest spełniony, ponieważ kierownictwo nie jest w stanie lub nie chce udostępnić dokumentacji księgowej lub dokumentacji potwierdzającej dane w sprawozdaniu finansowym, którą to sytuację uznaje się również za niespełnienie warunku wstępnego dotyczącego przeglądu.

2.1-3 Porównanie badania, przeglądu i kompilacji

Poniższa ilustracja podsumowuje porównanie usługi przeglądu z usługami badania i kompilacji.

Ilustracja 2.1-3A

Usługa	Standardy	Pewność	Nakład pracy	Raport
Badanie	MSB	Uzasadniona	Oszacowanie ryzyka oraz procedury odpowiadające na rozpoznane ryzyko	Opinia pozytywna
Przegląd	MSUP 2400	Ograniczona	Przede wszystkim zapytania i analiza	Wnioski co do tego, co zwróciło uwagę biegłego rewidenta
Kompilacja	MSUPo 4410	Brak	Pomoc kierownictwu w przygotowaniu informacji finansowych	Sprawozdanie informujące o braku atestacji

W przypadku usługi przeglądu obowiązki biegłego rewidenta (oraz w konsekwencji jego raport) różnią się znacznie od jego obowiązków w przypadku usług badania i kompilacji. Różnice zachodzą również w poziomie zaufania, jakiego użytkownicy informacji finansowych mogą w sposób uzasadniony oczekiwać w odniesieniu do raportu biegłego rewidenta.

Ponieważ usługa przeglądu polega przede wszystkim na zapytaniach oraz procedurach analitycznych, a ryzyko, że istotne zniekształcenia nie zostaną wykryte, jest wyższe niż w przypadku badania.

2.1-4 Działania związane z wykonaniem usługi przeglądu

Poniższa ilustracja przedstawia szczegółowo działania związane z wykonaniem usługi przeglądu i określa dział *Przewodnika*, który je omawia.

Ilustracja 2.1-4A

Kluczowe działania związane z usługą przeglądu	Dział <i>Przewodnika</i>
1. Ustalenie akceptowalności zlecenia i związku z klientem .	Rozdział 3 (część 3.2)
2. Uzyskanie zrozumienia jednostki wystarczającego do określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń oraz zaprojektowanie odpowiednich procedur.	Rozdział 4 (części 4.3 i 4.4)
3. Zwrócenie się z zapytaniem do kierownictwa oraz innych osób w jednostce zaangażowanych w kwestie finansowe i księgowo. Obejmuje to wykorzystanie umiejętności atestacyjnych praktyka w celu przygotowania i zadania istotnych pytań na podstawie uzyskanego zrozumienia jednostki oraz dalszych pytań opracowanych na podstawie uzyskanych odpowiedzi.	Rozdział 5 (część 5.1)
4. Zastosowanie procedur analitycznych .	Rozdział 5 (część 5.1)
5. Zaprojektowanie i przeprowadzenie wszelkich dodatkowych procedur koniecznych do potwierdzenia lub rozstrzygnięcia wszelkich zagadnień, o których dowiaduje się biegły rewident, a które mogą spowodować istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym.	Rozdział 5 (część 5.1)
6. Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów.	Rozdział 5 (część 5.2)
7. Opracowanie wniošków i raportu z przeglądu na temat sprawozdania finansowego.	Rozdział 6

Punkt do rozważenia

Istnieje istotna różnica pomiędzy celami badania i celami przeglądu. Celem badania jest uzyskanie uzasadnionej pewności dającej podstawę do pozytywnej opinii co do tego, czy sprawozdanie finansowe jest przedstawione jasno (lub czy daje rzetelny i jasny obraz), podczas gdy raport z usługi przeglądu jest ograniczony do wniosku co do tego, czy biegły rewident dowiedział się o jakichkolwiek kwestiach, które mogą spowodować istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym.

Chociaż niektóre zapytania i procedury przeprowadzane podczas przeglądu mogą być podobne do procedur wykonywanych w badaniu, nie oznacza to, że przegląd zmienia się w usługę badania.

Warunki zlecenia (uzgodnione z klientem) określają charakter usługi.

2.1-5 Inne różnice pomiędzy usługami

Poniższy diagram podsumowuje niektóre z bardziej istotnych różnic pomiędzy badaniem, przeglądem i kompilacją.

Ilustracja 2.1-5A

	Badanie	Przegląd	Kompilacja
Wymagana niezależność?	Tak	Tak	Nie ¹
Ustalenie istotności?	Sprawozdanie finansowe jako całość Istotność wykonawcza	Sprawozdanie finansowe jako całość	Sprawozdanie finansowe jako całość dla celów kompilacji przedstawionych informacji
Wymagana kontrola jakości zlecenia przeglądu (weryfikacja)?	Jednostki notowane na giełdzie oraz zgodnie z polityką firmy	Zgodnie z polityką firmy	Zgodnie z polityką firmy
Zrozumienie jednostki?	Wystarczające do rozpoznania i oszacowania ryzyka istotnych nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym oraz na poziomie stwierdzeń	Wystarczające do określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń	Wystarczające do kompilacji przedstawionych informacji
Zaprojektowanie procedur?	Planowanie i przeprowadzenie wystarczających procedur w celu ograniczenia do odpowiednio niskiego poziomu ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym	Uwzględnienie wszelkich istotnych kwestii w sprawozdaniu finansowym, w tym ujawnień Koncentracja na obszarach sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń	Wystarczające do kompilacji przedstawionych informacji
Wymagane procedury?	Oszacowanie ryzyka Testy kontroli ² Analityczne procedury wiarygodności	Zapytania i analiza Dodatkowe procedury uznane za konieczne w danych okolicznościach	Brak
Dowody atestacyjne, które należy uzyskać?	Wystarczające i odpowiednie w celu wyciągnięcia uzasadnionych wniosków co do sprawozdania finansowego	Wystarczające odpowiednie dowody, jako podstawa wniosku co do sprawozdania finansowego jako całości	Brak
Nieskorygowane zniekształcenia?	Kumulacja, ocena i zwrócenie się do kierownictwa o korektę	Ocena i zwrócenie się do kierownictwa o korektę	Korekta stanowiąca część kompilacji informacji finansowych

¹ Jeżeli krajowe zasady wykonywania zawodu nie określają innych wymogów. Ponadto wymaga się, by biegły rewident mimo to przeprowadzał swoje prace w sposób obiektywny.

² Konieczne tylko wówczas, gdy oszacowanie ryzyka obejmuje założenie, że kontrole działają efektywnie lub gdy same procedury wiarygodności nie są w stanie zapewnić wystarczających i odpowiednich dowodów w badaniu.

2.2-1 Zastosowania

Niektóre z możliwych sposobów zastosowania usługi przeglądu są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 2.2-1A

Usługa przeglądu może być wykorzystana do:
Wsparcia oferty finansowania przedstawianej potencjalnym inwestorom i instytucjom finansowym lub aplikacji o grant rządowy.
Potwierdzenie potrzeby partnerów/udziałowców dotyczącej zainwestowania dodatkowego kapitału w jednostkę.
Zapewnienia użytkownikom, takim jak akcjonariusze/udziałowcy, pewnego poziomu pewności dotyczącej sprawozdania finansowego w przypadkach, kiedy badanie nie jest już wymagane.
Pomocy kierownictwu w zrozumieniu zmieniających się wymogów dotyczących sprawozdawczości stawianych przez organy regulacyjne i środowisko biznesu, a także w podjęciu stosownych kroków.
W szybko rozwijającej się spółce jako etap przejściowy przed obowiązkowym badaniem sprawozdania finansowego.
Uzyskania ograniczonej pewności w odniesieniu do sprawozdań finansowych mniejszych jednostek zależnych objętych badaniem grupy.
Pomocy w przeglądzie działalności jednostki przeprowadzanej przez kierownictwo oraz jako dodatkowa kontrola.

2.2-2 Korzyści

Ilustracja 2.2-2A

Korzyść	Opis
Koszt niższy niż w przypadku badania	<p>Kiedy wymagany poziom pewności dla sprawozdania finansowego jednostki jest niższy, niż ten który zapewnia badanie sprawozdania finansowego, można zaoszczędzić czas i pieniądze, decydując się na usługę dającą ograniczoną pewność, która na ogół wymaga mniej pracy.</p> <p>Na przykład jednostka (w przypadku której badanie nie jest wymagane) może starać się o uzyskanie kredytu w instytucji finansowej, a kredyt ten miałby być zabezpieczony przyszłymi zyskami i aktywami (takimi jak zapasy lub należności). Jeżeli jednostka regularnie, co miesiąc, dostarcza tej instytucji finansowej informacje o wynikach operacyjnych i zabezpieczeniach, sprawozdanie dotyczące ograniczonego poziomu pewności może się okazać wystarczające. Pozwoliłoby to jednostce zaoszczędzić środki związane z przeprowadzeniem badania sprawozdania finansowego przy jednoczesnym uzyskaniu ograniczonego poziomu pewności dotyczącego rocznego sprawozdania finansowego.</p> <p>Przy kosztach niższych od kosztów przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego, usługa przeglądu może dostarczyć ograniczonego poziomu pewności użytkownikom sprawozdania finansowego, co może być bardzo przydatne przy sprzedaży jednostki, poszukiwaniu nowych inwestorów oraz składaniu wniosków o kredyt bankowy.</p>
Elastyczna i dopasowana usługa do klienta	<p>Przeгляд opiera się na zapytaniach i procedurach analitycznych, co pozwala biegłemu rewidentowi odwołać się do zawodowego osądu i doświadczenia. Jest on zatem w stanie odpowiednio skoncentrować czas i uwagę, uwzględniając stopień złożoności sprawozdania finansowego i charakter działalności gospodarczej.</p>

2.2-3 Wykorzystanie przez użytkowników sprawozdania finansowego

Ilustracja 2.2-3A

Użytkownicy sprawozdania finansowego	Odpowiednia usługa
Interesariusze jednostki notowanej na giełdzie lub znaczącej jednostki publicznej (tj. jednostki użyteczności publicznej).	Badanie
Jednostka ma plany dotyczące rozwoju i przyciągnięcia nowych interesariuszy oraz pozyskania nowego finansowania.	Badanie lub przegląd, w zależności od tempa wzrostu oraz tego, jak szybko zostanie osiągnięty próg, po którym wymagane jest badanie.
Podmioty będące stronami trzecimi lub interesariusze w jednostce, która jest zwolniona z obowiązku badania.	Badanie lub przegląd, w zależności od atestacyjnych potrzeb interesariuszy.
Instytucja finansowa pożyczająca środki jednostce, która jest zwolniona z obowiązku badania.	Usługa przeglądu może być wystarczająca.
Członkowie rodzin oraz kilka blisko zaprzyjaźnionych osób w jednostce, która jest zwolniona z obowiązku badania.	Usługa przeglądu może być wystarczająca.
Tylko członkowie kierownictwa oraz obowiązki wobec organów regulacyjnych (np. deklaracje podatkowe).	Kompilacja lub przegląd, w zależności od tego, czy wymagana jest jakaś forma zapewnienia.

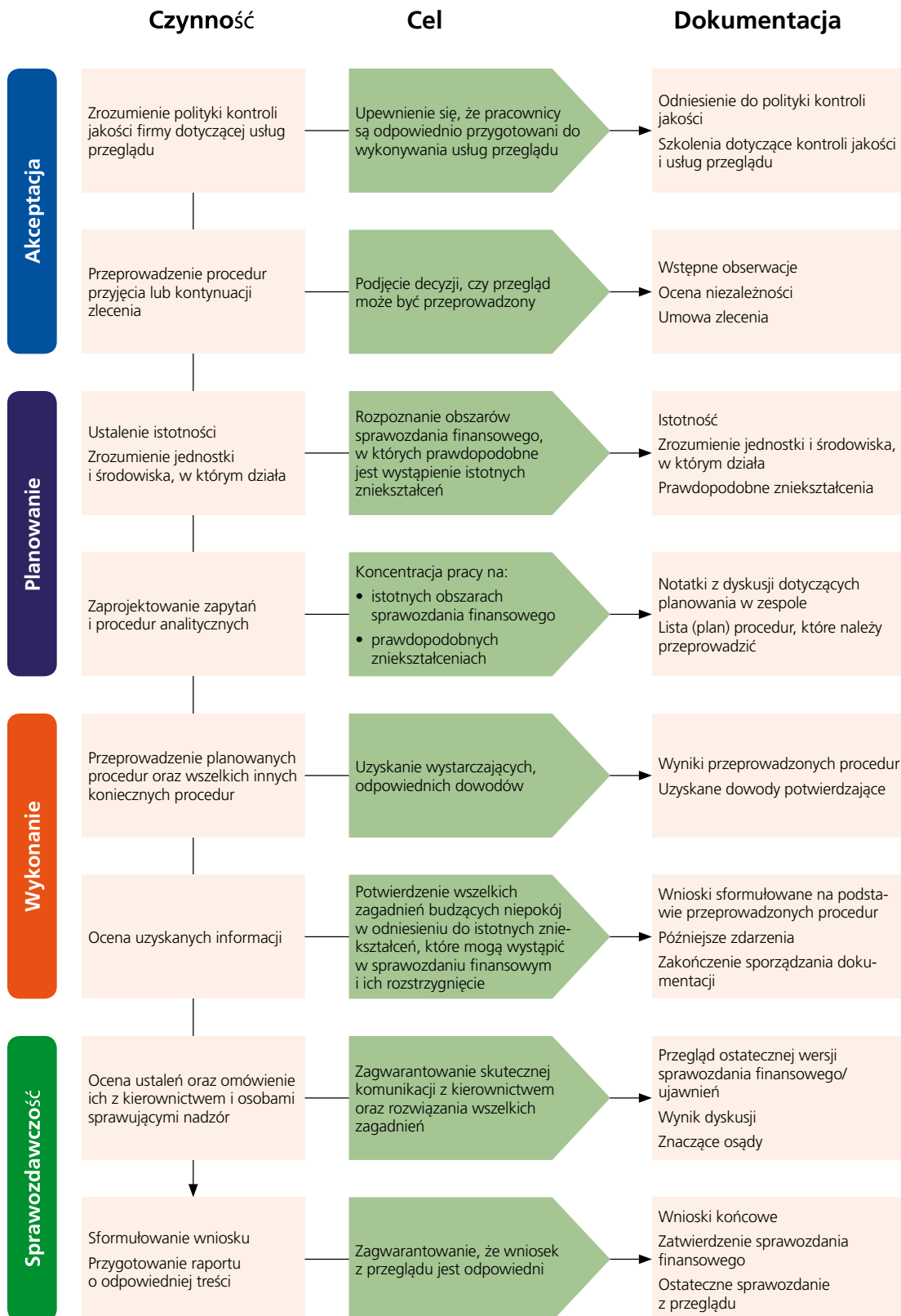
Koncepcja usługi przeglądu może być nowa zarówno dla firmy, jak i jej klientów, przydatne mogą się zatem okazać następujące działania:

- przeprowadzenie dla partnerów i pracowników spotkań informacyjnych, dotyczących charakteru usługi przeglądu oraz sytuacji, w których może ona być stosowna,
- zagwarantowanie, że pracownicy wykonujący usługę przeglądu zostaną odpowiednio przeszkoleni,
- przygotowanie prostej broszury dla klientów i potencjalnych użytkowników sprawozdania z usługi przeglądu, takich jak banki, informującej o korzyściach z usługi i działaniach, z którymi się wiąże, oraz
- określenie klientów, którzy mogą odnieść korzyści z usługi przeglądu i zorganizowanie spotkania w celu omówienia tych korzyści oraz działań, z którymi wiąże się przegląd, w tym mniej inwazyjnego charakteru usługi oraz oszczędności czasu, jaką może ona przynieść klientowi.

2.3-1 Cztery elementy

Poniższa ilustracja przedstawia cztery najważniejsze elementy usługi przeglądu. Kolejne rozdziały tego *Przewodnika* omawiają każdy z nich bardziej szczegółowo.

Ilustracja 2.3-1A



2.3-2 Raport biegłego rewidenta

Standardowa treść raportu biegłego rewidenta z przeglądu historycznych sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (takich jak MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw) przedstawiono w ilustracji poniżej.

Ilustracja 2.3-2A

RAPORT Z PRZEGLĄDU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Raport na temat sprawozdania finansowego

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania finansowego spółki ABC (na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu) oraz opis istotnych zasad (polityki) rachunkowości i inne informacje objaśniające.

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdanie finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie **stanowiska** o dołączonym sprawozdaniu finansowym. Przeprowadziliśmy przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (po zmianach), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400 (po zmianach) wymaga, byśmy w raporcie zawarli informację, czy nie zwróciły naszej uwagi jakiegokolwiek kwestie, które kazałyby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie jest, we wszelkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard wymaga także przestrzegania odnośnych wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (po zmianach) to usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność. Biegły rewident przeprowadza procedury (obejmujące przede wszystkim odpowiednie zapytania do kierownictwa i innych osób w jednostce i stosowanie procedur analitycznych) oraz ocenia uzyskane dowody.

Procedury zastosowane podczas przeprowadzania przeglądu są znacząco mniej szczegółowe niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Dlatego nie wyrażamy opinii o sprawozdaniu finansowym.

Wniosek

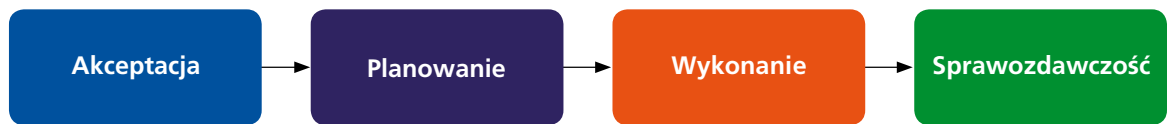
Na podstawie przeprowadzonego przez nas przeglądu stwierdzamy, że nie zidentyfikowaliśmy niczego, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach [*lub nie przekazuje rzetelnego i jasnego obrazu*] sytuacji finansowej spółki ABC na dzień 31 grudnia 20XX roku oraz finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw.

2.3-3 Data wejścia w życie

MSUP 2400 (po zmianach) obowiązuje dla usług przeglądu sprawozdań finansowych za okres kończący się 31 grudnia 2013 r. i później.

3

AKCEPTACJA



ZAWARTOŚĆ ROZDZIAŁU

- Podstawowe wymogi, które należy uwzględnić przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia przeglądu.

3.1 Czy firma audytorska jest gotowa? 2400.18–28	3.2 Czy można przyjąć lub kontynuować zlecenie? 2400.29	3.3 Uzgodnienie warunków zlecenia 2400.30–41
3.1-1 Zrozumienie MSUP 2400 (po zmianach) 3.1-2 Standardy etyczne 3.1-3 Zawodowy sceptycyzm 3.1-4 Zawodowy osąd 3.1-5 Kompetencje 3.1-6 Kontrola jakości	3.2-1 Zasadny cel 3.2-2 Stosowność usługi (zlecenia) 3.2-3 Niezależność 3.2-4 Ograniczenie zakresu 3.2-5 Wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa	3.3-1 Wstępne warunki zlecenia 3.3-2 Niesatysfakcjonujące warunki zlecenia 3.3-3 Uzgodnienie warunków zlecenia

Wyniki

Firma posiada konieczne kompetencje oraz zaprojektowała i wdrożyła system kontroli jakości.
PRZED rozpoczęciem prac firma otrzymała podpisaną umowę zlecenia lub stosowną inną pisemną umowę.

3.1 CZY FIRMA AUDYTORSKA JEST GOTOWA?

Firma audytorska zanim będzie w stanie wykonać zlecenie przeglądu, powinna uwzględnić zagadnienia przedstawione poniżej.

3.1-1 Zrozumienie MSUP 2400 (po zmianach)

Paragraf	Wymogi
18	Wykonanie przeglądu zgodnie z niniejszym standardem Biegły rewident zapoznaje się z całym tekstem niniejszego standardu, w tym z jego materiałami dotyczącymi stosowania i innymi materiałami objaśniającymi, aby właściwie zrozumieć cele standardu oraz zastosować jego wymogi (zob. par. A14).
19	Przestrzeganie odpowiednich wymogów Biegły rewident przestrzega każdego wymogu niniejszego standardu, chyba że wymóg nie ma zastosowania do danego zlecenia przeglądu. Wymóg ma zastosowanie do danego zlecenia przeglądu, gdy istnieją okoliczności, których dotyczy wymóg.
20	Biegły rewident nie może potwierdzić przestrzegania niniejszego standardu w raporcie biegłego rewidenta, jeżeli nie przestrzegał wszystkich wymogów niniejszego standardu mających zastosowanie do danego zlecenia przeglądu.

Pierwszym krokiem przy wykonywaniu zlecenia przeglądu jest upewnienie się, że każdy członek zespołu wykonującego zlecenie zna zapisy standardu oraz jego wymogów. Wiedzę taką można uzupełnić praktycznymi wskazówkami zawartymi w niniejszym *Przewodniku* oraz poprzez odpowiednie programy szkoleniowe.

Punkt do rozważenia

Biegły rewident powinien zaplanować czas na zrozumienie (przeczytanie) całego standardu, nie tylko części definiującej bezwzględne wymogi. Obejmuje to cele, definicje, zastosowania standardu oraz inne materiały objaśniające. Biegły rewident musi także uzyskać pewność, że wszyscy inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie dysponują wystarczającą znajomością standardu. Należy zauważyć, że MSKJ 1.57 wymaga, by firma ustaliła zasady i procedury dotyczące odpowiedniej dokumentacji dostarczającej dowodów działania każdego z elementów jej systemu kontroli jakości. Pozyteczne jest udokumentowanie wszelkich kroków podjętych w celu uzyskania/aktualizacji zrozumienia standardu w ramach procedur kontroli jakości firmy, nie ma jednak konieczności dokumentowania tych kroków w aktach każdego zlecenia.

Należy rozważyć, czy jakiegokolwiek lokalne prawa lub przepisy nie są nadrzędne wobec jakichkolwiek wymogów standardu. Jeżeli tak, należy rozważyć, czy przegląd wykonany zgodnie z lokalnymi standardami będzie rzeczywiście zgodny ze standardem MSUP. Na przykład jeżeli forma raportu z przeglądu zgodna z lokalnymi przepisami różni się znacząco od formy wymaganej zgodnie ze standardem, zlecenie nie może być uznane za przeprowadzone zgodnie z nim.

3.1-2 Standardy etyczne

Paragraf	Wymogi
21	Wymogi etyczne Biegły rewident przestrzega wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności (zob. par. A15-A16).

Odpowiednie wymogi etyczne to wymogi, którym podlega zespół wykonujący zlecenie, podejmujący się wykonania usługi przeglądu. Zazwyczaj obejmują one część A i B *Kodeksu etyki IFAC* oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej restrykcyjne.

Więcej informacji można uzyskać w publikacji IESBA *2013 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* oraz publikacji 2013 IAASB *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Aby zagwarantować przestrzeganie wymogów etycznych przez firmę i jej pracowników, firma powinna zaprojektować i wdrożyć zasady i procedury, które zostaną włączone do jej zasad kontroli jakości lub równorzędnego dokumentu.

Punkt do rozważenia

W niektórych systemach prawnych obowiązują wymogi i wytyczne, które różnią się od tych zawartych w Kodeksie IESBA. Biegli rewidenci funkcjonujący w tych systemach prawnych powinni mieć świadomość tych różnic i stosować się do bardziej restrykcyjnych (a nie do mniej restrykcyjnych) wymogów i wytycznych zawartych w *2013 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, o ile nie jest to zabronione na mocy prawa lub przepisów.

3.1-3 Zawodowy sceptycyzm

Paragraf	Wymogi
22	Biegły rewident planuje i wykonuje zlecenie kierując się zawodowym sceptycyzmem, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych (zob. par. A17-A20).

Zawodowy sceptycyzm to podejście, które zwiększa u biegłego rewidenta umiejętność określania warunków, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenie oraz umiejętność reagowania na nie. Więcej informacji można znaleźć w publikacji IAASB *Staff Questions & Answers — Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements*.

Najważniejsze elementy, które obejmuje zawodowy sceptycyzm, są podsumowane na poniższej ilustracji.

Ilustracja 3.1-3A

Zawodowy sceptycyzm

POSTAWA UMYSŁU o podstawowym znaczeniu, pozwalająca zwiększyć umiejętność:			
Rozpoznawania warunków , które wskazują na możliwe zniekształcenia oraz reagowania na nie	Krytycznej oceny uzyskanych informacji i dowodów	Zachowania czujności co do dowodów, które: <ul style="list-style-type: none"> są sprzeczne lub poddają w wątpliwość wiarygodność oświadczeń kierownictwa lub osób sprawujących nadzór 	Wyciągania odpowiednich wniosków

Przykłady poniżej ilustrują sytuacje, w których zastosowanie zawodowego sceptycyzmu może pomóc w znalezieniu zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. Najważniejszą kwestią jest to, że za każdym razem, gdy biegły rewident rozpozna nietypową lub podejrzaną sytuację, zachodzi konieczność przygotowania dodatkowych zapytań, a odpowiedzi na nie powinny być ocenione zgodnie z wiedzą biegłego rewidenta o jednostce i jej środowisku. Jeżeli zatem biegły rewident dowie się o sprawach, które każą mu sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą istnieć znaczące zniekształcenia, pojawia się konieczność przeprowadzenia dodatkowych prac. Zaakceptowanie zapewnień kierownictwa nie jest działaniem wystarczającym.

Przykłady sytuacji, w których zawodowy sceptycyzm prowadzi do dodatkowych zapytań/większej liczby procedur

1. Rozpoznanie warunków, które wskazują na możliwe zniekształcenia oraz reagowanie na nie

Gospodarka jest w recesji. Bezrobocie jest bardzo wysokie, a przychody ze sprzedaży w większości jednostek w branży odzieżowej znacząco spadły. Wykonując zlecenie przeglądu Kamal poświęcił 10 minut na przeszukanie Internetu i dowiedział się, że w jego kraju sprzedaż w branży odzieżowej spadła. Zapytał kierownictwo o wzrost sprzedaży odzieży w danym okresie i usłyszał, że jednostka zawdzięcza to wyłącznie doskonałej pracy zespołu sprzedaży, który zatrudnia.

Na pierwszy rzut oka wyjaśnienie to wydaje się rozsądne, więc Kamal je przyjął. W sytuacji, kiedy odchylenia są znaczące, potrzebne są jednak dodatkowe wyjaśnienia. Kamal powinien wykazać większy zawodowy sceptycyzm, nie przyjmując wyjaśnień kierownictwa bez dalszych zapytań. Mógł zadać dodatkowe pytania kierownictwu lub osobom zajmującym się sprzedażą, aby dowiedzieć się, jak to jest możliwe, by zespół sprzedaży jednostki pokonał trend w całej branży.

Takie odchylenie należy dokładniej zbadać, ponieważ może ono wskazywać na oszustwo. Inne analityczne procedury przeglądu, które można było przeprowadzić, to przegląd sprzedaży według miesięcy, przegląd zmian w saldzie należności oraz zadanie pytań dotyczących nowych klientów.

2. Krytyczna ocena uzyskanych informacji i dowodów

Wykonując procedury przeglądu, Fatima zapytała dyrektora zarządzającego, dlaczego w danym roku tak znacznie zwiększyła się szacunkowa wartość przestarzałych zapasów. Dyrektor odpowiedział jej, że pomimo ogólnego wzrostu sprzedaży w zeszłym roku, znaczna część zapasów niektórych części elektronicznych pozostaje na stanie i będzie je trudno sprzedać w tym roku.

Wiedząc, że części elektroniczne bardzo szybko się starzeją, Fatima przyjęła to wyjaśnienie i przeszła do kolejnego pytania. Nie zobaczyła jednak związku pomiędzy tą odpowiedzią, a wcześniejszym komentarzem ze strony księgowego, który stwierdził, że właściciel firmy ma poczucie, że płacone przez niego podatki są nadmiernie wysokie i że musi coś z tym zrobić. Gdyby Fatima zadała dodatkowe pytania, na przykład o wynik zeszlórocznych wartości szacunkowych dotyczących przestarzałych zapasów, zdałaby sobie sprawę, że właściciwie żadne z rezerw zawiązanych w poprzednim okresie nie były potrzebne. Ponadto w odpowiedzi na dalsze zapytania kierownik sprzedaży mógłby jej powiedzieć, że części elektroniczne sprzedają się bardzo dobrze i to z tego właśnie powodu w jednostce występował tak duży zapas pod koniec roku.

3. Zachowanie czujności

Emma spytała księgowego o zmiany w rzeczowych aktywach trwałych jednostki w ciągu roku. Przedstawiono jej listę aktywów, które jednostka sprzedała lub nabyła w ciągu roku oraz dotyczące tych transakcji faktury. Emma przejrzała szybko faktury i zauważyła, że jeden komputer i jedna drukarka zostały dostarczone bezpośrednio do domu właściciela firmy, nie na adres firmowy. Zapytała, czemu taka sytuacja miała miejsce i usłyszała, że był to po prostu błąd dostawcy. Ponieważ kwota faktury była stosunkowo niewysoka, Emma nie podjęła dalszych działań.

Gdyby jednak zadała kilka pytań więcej lub przejrzała więcej faktur, stwierdziłaby, że kierownictwo (w ramach planu unikania podatków) włączyło osobiste wydatki do dokumentacji księgowej jako wydatki firmowe.

4. Wyciąganie odpowiednich wniosków

Poproszono Juliana, aby zapytał o odpowiedniość procedur współmierności dotyczących sprzedaży na koniec roku. Wszystko wydawało się podobne do zapisów zeszłego roku, ale Julian usłyszał, jak pracownik działu księgowości żartuje z innym pracownikiem na temat faktur sprzedaży, które pracownik ten zgodnie z poleceniem miał wykazać na koniec roku. Julian postanowił zapytać księgowego o te wpisy. Księgowy odpowiedział, że nie dzieje się nic niezwykłego i że Julian może sobie sam przejrzeć faktury, jeśli go tak niepokoją zapisy. Julian nie chciał robić problemu z powodu czyjegoś żartu, więc uznał że procedury dotyczące współmierności działają zgodnie z zamierzeniami i że nie zachodzi istotne zniekształcenie.

Nie wiedział jednak, że właściciel firmy planuje ekspansję, która wiąże się z uzyskaniem nowej pożyczki w banku. Z tego powodu na jego prośbę księgowy dopilnował, by sprawozdanie finansowe wykazywało dobre wyniki. Postanowił zatem wykazać pewną liczbę sprzedaży do podmiotów powiązanych w bieżącym okresie, choć sprzedaż ta faktycznie miała miejsce w kolejnym okresie. Sprzedaż dzięki temu „wzrosła”.

Gdyby Julian uznał, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia w wyniku uwzględnienia tych dodatkowych faktur sprzedaży, konieczne byłyby dodatkowe procedury. Julian mógł zapytać o większe niż zwykle saldo należności na koniec roku i przejrzeć rejestr dostaw za faktury bezpośrednio poprzedzające koniec roku w celu ustalenia, kiedy towary rzeczywiście wysłano.

3.1-4 Zawodowy osąd

Paragraf	Wymogi
23	Biegły rewident stosuje zawodowy osąd w trakcie wykonywania zlecenia przeglądu (zob. par. A21-A25).

Zawodowy osąd obejmuje zastosowanie stosownych szkoleń, wiedzy i doświadczenia (w kontekście standardów atestacji, rachunkowości i standardów etycznych) w podejmowaniu racjonalnych decyzji dotyczących kierunku działań, które są właściwe w warunkach zlecenia.

Zawodowy osąd wymaga, by biegły rewident stosował umiejętności nabyte podczas szkoleń, wiedzę i doświadczenie do znanych faktów i warunków konkretnego zlecenia. Tam, gdzie to konieczne, odpowiednie konsultacje z innymi osobami zagwarantują zastosowanie zawodowego osądu.

Ilustracja 3.1-4A

Przykłady zastosowania zawodowego osądu	Ustalenie istotności dla zlecenia.
	Ustalenie obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.
	Ustalenie, w jakich obszarach zlecenia wsparcie zawodowego osądu doświadczonego biegłego rewidenta ma istotne znaczenie, a jakie prace, pod odpowiednim nadzorem, mogą wykonywać mniej doświadczeni członkowie zespołu.
	Posłużenie się doświadczeniami z przeszłości (w wykonywaniu zleceń atestacyjnych) oraz uzyskanego zrozumienia jednostki w celu ustalenia, które zapytania i procedury analityczne należy wdrożyć.
	Ocena wystarczalności i odpowiedniości informacji uzyskanych z zapytań i wystarczalności uzyskanych dowodów.
	Posłużenie się zawodowym doświadczeniem w celu ustalenia dodatkowych prac wymaganych w sytuacji, gdy uzyskano niespodziewane informacje, nakazujące biegłemu rewidentowi sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą występować istotne zniekształcenia.
	Ustalenie odpowiedniego zastosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej jednostki oraz charakteru ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
Posłużenie się doświadczeniem zawodowym w celu ustalenia odpowiednich wniosków dotyczących zlecenia opartych na uzyskanych informacjach.	

Zastosowanie zawodowego osądu wymaga także udokumentowania. Dokumentacja powinna być wystarczająca do tego, by umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszych związków ze zleceniem, zrozumienie znaczących osądów zastosowanych przy formułowaniu tych wniosków.

3.1-5 Kompetencje

Paragraf	Wymogi
24	Kontrola jakości na poziomie zlecenia Partner odpowiedzialny za zlecenie posiada kompetencje w zakresie umiejętności i technik usług atestacyjnych oraz w zakresie sprawozdawczości finansowej, odpowiednie do okoliczności danego zlecenia (zob. par. A26).

Zlecenie przeglądu może być przyjęte przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (lub zlecone przez firmę takiemu partnerowi), który posiada kompetencje zawodowe wystarczające do wykonania wymaganych prac. Kompetencje te mogły być zdobyte poprzez przeprowadzenie innych zleceń atestacyjnych, coaching ze strony doświadczonych współpracowników lub pracę z osobami, które posiadają już takie kompetencje. W innych przypadkach kompetencje takie muszą być nabyte dzięki uczestnictwu w odpowiednich kursach, czytaniu właściwych materiałów (w tym MSUP 2400 [po zmianach] poza lekturą tego *Przewodnika*) oraz zdaniu wszelkich wymaganych egzaminów zawodowych.

MSUP 2400 (po zmianach) uwzględnia istotne kompetencje, które biegły rewident powinien mieć, w tym umiejętności i techniki atestacji oraz kompetencje związane ze sprawozdawczością finansową.

Wymagane kompetencje przedstawiono na ilustracji poniżej.

Umiejętności i techniki atestacji

Ilustracja 3.1-5A

Wymagane kompetencje
Jak stosować zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd przy: <ul style="list-style-type: none"> • planowaniu i wykonaniu zlecenia atestacyjnego oraz • uzyskaniu i ocenie dowodów.
Zrozumienie systemów informatycznych i ograniczeń kontroli wewnętrznej.
Powiązanie elementu istotności oraz ryzyka zlecenia z charakterem, harmonogramem oraz zakresem procedur przeglądu.
Zastosowanie stosownych procedur do zlecenia przeglądu. Obejmuje to wykorzystanie procedur innego typu poza zapytaniem i procedurami analitycznymi (takich jak inspekcja, ponowne obliczenia, ponowne wykonanie, obserwacja i potwierdzenie).
Zdefiniowanie praktyk dotyczących systematycznej dokumentacji.
Stosowanie umiejętności i praktyk odpowiednich do sporządzania sprawozdań ze zleceń atestacyjnych.

Punkt do rozważenia

Ponieważ zlecenie przeglądu opiera się w dużym stopniu na zapytaniach i analizie, ważne jest, by wyznaczeni do wykonania zlecenia pracownicy należycie rozumieli wzajemne relacje pomiędzy różnymi częściami sprawozdania finansowego (takie jak wpływ znaczącego spadku obrotu z zapasów na przepływy pieniężne i przychody) i sposób przygotowania i przeprowadzenia stosownego wywiadu z kierownictwem.

Sprawozdawczość finansowa

Kompetencje dotyczące sprawozdawczości finansowej są konieczne by uzyskać pewność, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (takie jak MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw lub inne mające zastosowanie założenia typowe dla danego kraju) są poznane wystarczająco szczegółowo, by pozwolić na określenie obszarów sprawozdania finansowego, w których możliwe jest pojawienie się istotnych zniekształceń. Konieczne jest również zaprojektowanie odpowiednich procedur w celu uwzględnienia tych obszarów.

3.1-6 Kontrola jakości

Paragraf	Wymogi
4	<p>Powiązanie z MSKJ³</p> <p>Za systemy kontroli jakości, polityki i procedury odpowiada firma. Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 odnosi się do firm zawodowych księgowych w związku z wykonywanymi przez nie przeglądami sprawozdań finansowych⁴. Postanowienia niniejszego standardu dotyczące kontroli jakości na poziomie poszczególnych zleceń przeglądu opierają się na przesłance, że firma podlega wymogom MSKJ 1 lub wymogom, które są co najmniej tak samo wymagające (zob. par. A3-A5).</p>

³ Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1, *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych.*

⁴ MSKJ 1, paragraf 4.

Paragraf	Wymogi
	<p>Partner odpowiedzialny za zlecenie jest odpowiedzialny za (zob. par. A27-A30):</p> <p>(a) całościową jakość każdego zlecenia przeglądu, do którego został wyznaczony,</p> <p>(b) kierowanie, nadzorowanie, planowanie oraz wykonanie zlecenia przeglądu zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi (zob. par. A31),</p> <p>(c) prawidłowość raportu biegłego rewidenta w danych okolicznościach oraz</p> <p>(d) wykonanie zlecenia zgodnie z polityką kontroli jakości firmy, w tym:</p> <p>(i) uzyskanie przekonania, że odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i usług zostały zastosowane oraz, że wyciągnięte wnioski są prawidłowe, w tym rozważenie, czy istnieją informacje, które mogłyby prowadzić partnera odpowiedzialnego za zlecenie do stwierdzenia nieuczciwości kierownika jednostki (zob. par. A32-A33),</p> <p>(ii) uzyskanie przekonania, że zespół wykonujący zlecenie łącznie posiada odpowiednie kompetencje i umiejętności, w tym umiejętności i techniki z zakresu usług atestacyjnych oraz wiedzę w zakresie sprawozdawczości finansowej, aby:</p> <p>a. wykonać zlecenie przeglądu zgodnie z zawodowymi standardami oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz</p> <p>b. umożliwić wydanie raportu odpowiedniego w danych okolicznościach oraz</p> <p>c. wzięcie odpowiedzialności za utrzymanie odpowiedniej dokumentacji zlecenia.</p>
25	
	<p><i>Odpowiednie rozważania po akceptacji zlecenia</i></p> <p>Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie uzyska informacje, które spowodowałyby, że firma odrzuciłaby zlecenie, gdyby informacje te były dostępne wcześniej, partner odpowiedzialny za zlecenie niezwłocznie przekazuje te informacje firmie, aby firma i partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć niezbędne działania.</p>
26	
	<p><i>Zgodność z odpowiednimi wymogami etycznymi</i></p> <p>W trakcie wykonywania zlecenia partner odpowiedzialny za zlecenie pozostaje wyczulony, obserwując i kierując w miarę potrzeby zapytania, na dowody świadczące o nieprzebraniu odpowiednich wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie. Jeżeli dzięki systemowi kontroli jakości firmy lub w inny sposób partner odpowiedzialny za zlecenie zauważy kwestie, które wskazują, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie nie przestrzegali odpowiednich wymogów etycznych, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, po konsultacji z innymi osobami z firmy, jakie odpowiednie działania należy podjąć.</p>
27	
	<p><i>Monitorowanie</i></p> <p>Skuteczny system kontroli jakości firmy obejmuje proces monitorowania zaprojektowany w celu dostarczenia firmie wystarczającej pewności, że polityki i procedury firmy dotyczące jej systemu kontroli jakości są odpowiednie, adekwatne i działają skutecznie. Partner odpowiedzialny za zlecenie rozważa wyniki procesu monitorowania firmy, upowszechnione przez nią w ramach najaktualniejszych informacji oraz, jeżeli ma to zastosowanie, upowszechnione przez pozostałe firmy należące do sieci, i czy słabości zauważone w tych informacjach mogą wpłynąć na zlecenie przeglądu.</p>
28	

Zastosowanie MSKJ 1

W myśl niniejszego standardu firma audytorska ma obowiązek ustanowienia i utrzymywania systemu kontroli jakości, który zagwarantuje jej uzasadnioną pewność, że:

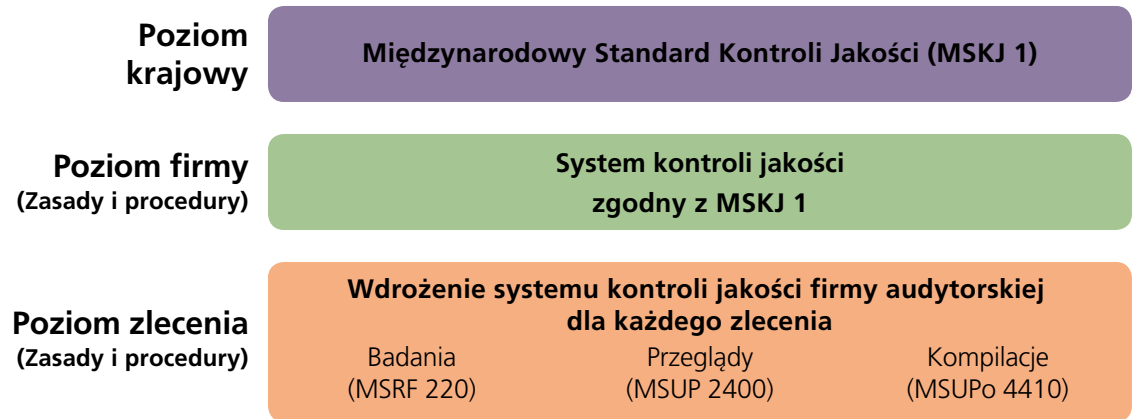
- firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych oraz
- raporty biegłego rewidenta wydane przez firmę audytorską lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są właściwe w danych okolicznościach.

Jeżeli firma audytorska podlega postanowieniom MSKJ 1 w odniesieniu do innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych, wymóg przestrzegania tego standardu został już spełniony. Jeżeli nie, firma audytorska jest zobowiązana zaprojektować zasady i procedury, które pozwolą jej osiągnąć cele systemu kontroli jakości oraz do regularnego monitorowania zgodności z tymi zasadami.

Ilustracja poniżej przedstawia MSKJ 1 jako podstawę, na której firma audytorska opracowuje swój całościowy system kontroli jakości. MSUP 2400 (po zmianach) przedstawia zarys standardów dla usług przeglądu.

Ilustracja ta podsumowuje także związek pomiędzy zasadami i procedurami na poziomie firmy i zlecenia.

Ilustracja 3.1-6A



Punkt do rozważenia

Dokumentacja

Zastanów się, jak zostanie udokumentowana zgodność z zasadami i procedurami firmy. Dokumentacja taka powinna obejmować dowody oceny niezależności dla każdego zlecenia oraz szczegółowe informacje na temat kwestii etycznych, które wymagały jakiejś decyzji, na przykład zabezpieczeń odnoszących się do zagrożenia dla niezależności.

Zasoby

IFAC i IAASB opracowały pewną liczbę użytecznych zasobów, takich jak:

- *Przewodnik wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich* - wydanie trzecie
- *Pytania do pracowników i odpowiedzi na nie – zastosowanie MSKJ 1 proporcjonalnie do charakteru i wielkości firmy oraz*
- *Pytania do pracowników i odpowiedzi na nie – zawodowy sceptycyzm w badaniu sprawozdań finansowych.*

3.2 CZY MOŻNA PRZYJĄĆ LUB KONTYNUOWAĆ ZLECENIE ?

Przed przyjęciem lub kontynuacją konkretnego zlecenia przeglądu należy rozważyć wiele kwestii. Informacje uzyskane dzięki wykonaniu wstępnych procedur mogą również być przydatne przy innych istotnych działaniach w trakcie zlecenia. Patrz Załącznik B, który zawiera przykład listy kontrolnej dotyczącej przyjęcia/kontynuacji zlecenia.

Paragraf	Wymogi
29	<p>Czynniki wpływające na akceptację i kontynuację relacji z klientem oraz zleceń przeglądu O ile nie wymaga tego prawo lub regulacje, biegły rewident nie akceptuje zlecenia przeglądu, gdy (zob. par. A34-A35):</p> <p>(a) biegły rewident nie jest przekonany:</p> <p>(i) że istnieje racjonalne uzasadnienie dla tego zlecenia lub (zob. par. A36)</p> <p>(ii) że zlecenie przeglądu będzie odpowiednie w danych okolicznościach (zob. par. A37),</p> <p>(b) biegły rewident ma powody sądzić, że odpowiednie wymogi etyczne, w tym niezależność, nie zostaną spełnione,</p> <p>(c) wstępne zrozumienie przez biegłego rewidenta okoliczności zlecenia wskazuje, że informacje niezbędne do przeprowadzenia przeglądu prawdopodobnie mogą być niedostępne lub niewiarygodne (zob. par. A38),</p> <p>(d) biegły rewident ma powody wątpić w uczciwość kierownika jednostki, co prawdopodobnie wpłynie na należyte przeprowadzenie przeglądu lub (zob. par. A37(b))</p> <p>(e) kierownik jednostki lub osoby odpowiedzialne za nadzór nakładają na zakres pracy biegłego rewidenta w warunkach proponowanego zlecenia przeglądu takie ograniczenie, że biegły rewident jest przekonany, iż to ograniczenie doprowadzi do odmowy sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta.</p>

3.2-1 Racjonalny cel

Każde zlecenie atestacyjne powinno zawsze posiadać zasadny (logiczny) cel, zawarty również w zapytaniu klienta.

Zlecenie przeglądu bywa zazwyczaj zamawiane w celu zwiększenia stopnia zaufania, jakie użytkownicy sprawozdania finansowego w nim pokładają. Przykłady racjonalnych celów to:

- bank prosi o raport z przeglądu w związku z kredytem, którego udzielił jednostce,
- agencja rządowa wymaga sprawozdania z przeglądu w związku ze wsparciem finansowym, którego udziela lub
- jednostka ma zewnętrznych interesariuszy (inwestorów, członków lub podmioty wspierające), wobec których jest odpowiedzialna.

Jeżeli jednak racjonalny cel nie jest ewidentny, należy zrezygnować z wykonania zlecenia. Przykłady sytuacji, w których nie ma racjonalnego celu, są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 3.2-1.A

Racjonalny cel NIE istnieje	Firma audytorska podejrzewa, że potencjalny klient może łączyć nazwę firmy audytorskiej ze sprawozdaniem finansowym w niewłaściwy sposób. Na przykład klient informuje strony trzecie, że zaangażowanie firmy audytorskiej w przegląd sprawozdania finansowego było takie samo jak w badanie lub że firma audytorska, a nie kierownictwo, przygotowała sprawozdanie finansowe.
	Zgodnie z właściwym prawem/regulacjami konieczne jest badanie, nie przegląd.
	Istnieją znaczące ograniczenia zakresu przeglądu. Mogą one polegać na braku lub niedostępności informacji, braku zezwolenia na rozmowy z kluczowymi osobami lub nierealistycznych terminach narzuconych przez jednostkę.

3.2-2 Odpowiedniość usługi (zlecenia)

Na podstawie uzyskanych informacji na temat klienta i konkretnych okoliczności, partner odpowiedzialny za zlecenie musi rozważyć (pod warunkiem istnienia racjonalnego celu zlecenia), czy przyjęcie zlecenia będzie odpowiednie. Taką decyzję podejmuje się na podstawie zawodowego osądu. Pewne sytuacje, w których przyjęcie zlecenia nie byłoby właściwe, przedstawiono w poniższej ilustracji.

Ilustracja 3.2-2A

Inne powody, dla których zlecenie przeglądu NIE może być przyjęte	Istnieją wątpliwości co do uczciwości większościowych udziałowców /akcjonariuszy, kierownictwa i/lub osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz właściwego wykorzystania sprawozdania z przeglądu.
	Wstępne zrozumienie warunków zlecenia, które ma biegły rewident, wskazuje, że informacje konieczne do wykonania zlecenia przeglądu mogą być niedostępne lub niewiarygodne.
	Pojawiły się znaczące problemy podczas bieżącego zlecenia lub podczas poprzednich zleceń. Wśród przykładów można wymienić poważną różnicę opinii co do prezentacji/ujawnień w sprawozdaniu finansowym, odpowiedniości stosowanych zasad rachunkowości, wykazanie transakcji lub zobowiązań, które nie zostały w pełni ujawnione przez kierownictwo w trakcie przeprowadzania procedur. Kierownictwo może starać się uniknąć uzyskania opinii z zastrzeżeniem zamawiając usługę przeglądu, gdy tymczasem badanie sprawozdania finansowego lepiej spełniłoby potrzeby użytkowników.
	Sprawozdanie finansowe jest bardzo złożone lub wymaga szczegółowej wiedzy w wyspecjalizowanym obszarze rachunkowości, takim jak transakcje zabezpieczające, a biegły rewident uważa, że kierownictwo zamierza wykorzystać zlecenie przeglądu do ukrycia lub zminimalizowania wpływu pewnych faktów lub informacji, które podlegałyby bardziej szczegółowym procedurom, gdyby przeprowadzono zlecenie badania.

Punkt do rozważenia

W niektórych sytuacjach klient może mieć inne „potrzeby” niż podmioty, które będą korzystały z jego sprawozdania finansowego. Wymaga to odpowiedniej oceny, gdyż biegły rewident musi uzyskać pewność, że działał w interesie publicznym, a nie współpracuje z klientem na szkodę użytkowników.

Jeżeli przeprowadzenie usługi przeglądu nie będzie właściwe w danych okolicznościach, należy rozważyć, czy inna usługa (badanie, kompilacja, uzgodnione procedury lub inne usługi księgowe) spełniłaby potrzeby klienta i użytkowników jego sprawozdania finansowego oraz byłaby odpowiednia w warunkach zlecenia. W rozdziale drugim tego *Przewodnika* można znaleźć opis różnic pomiędzy usługami badania, przeglądu i kompilacji.

3.2-3 Niezależność

Przed rozpoczęciem jakichkolwiek prac należy dokonać oceny, czy możliwe jest wypełnienie wymogów etycznych, w tym oceny zagrożeń dla niezależności oraz udokumentować tę ocenę. Wymóg ten jest taki sam, jak w przypadku każdej usługi atestacyjnej.

Jeżeli istnieją zagrożenia dla niezależności, należy ocenić ich znaczenie oraz zastosować odpowiednie zabezpieczenia w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub obniżenia ich do możliwego do zaakceptowania poziomu. Jeżeli takie zabezpieczenia nie są możliwe, niezbędne jest wyeliminowanie okoliczności lub związków, które stwarzają zagrożenie lub też rezygnacja z wykonania usługi albo jej przerwanie.

Zagrożenia dla niezależności mogą wynikać z różnorodnych przyczyn, takich jak finansowy udział w jednostce, pożyczki i gwarancje, związki biznesowe, rodzinne lub osobiste, podejmowanie decyzji dla kierownictwa w kwestiach księgowych (takich jak wybór lub zastosowanie zasad rachunkowości lub dokonywanie zapisów księgowych) lub też długoterminowe powiązania z klientem. Kodeks etyki opublikowany w 2013 roku zawiera dodatkowe informacje na temat różnych typów zagrożeń i możliwych zabezpieczeń.

Punkt do rozważenia

Oceny niezależności i zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi należy dokonywać co roku i dokumentować ją dla każdego klienta. Konieczne jest uzyskanie pewności, że pracownicy wykonujący dane zlecenie mają dostęp do wszelkich odnośnych informacji oraz, że w pełni rozumieją wymogi dotyczące niezależności.

Często zagrożenie niezależności pojawia się wtedy, gdy oprócz wykonania usługi przeglądu, klient prosi biegłego rewidenta o pomoc w sporządzeniu sprawozdania finansowego (zagrożenie autokontroli). W takiej sytuacji odpowiednie zabezpieczenia obejmują uzyskanie udokumentowanej zgody klienta na wszystkie skorygowane wpisy, alokację sald kont w sprawozdaniu finansowym oraz uzyskanie pewności, że klient rozumie sprawozdanie finansowe i bierze za nie pełną odpowiedzialność. Tam, gdzie to możliwe, korzystne może być także zlecenie sporządzenia sprawozdania finansowego i jego przeglądu różnym pracownikom.

3.2-4 Ograniczenie zakresu

W niektórych sytuacjach mogą zaistnieć okoliczności, które uniemożliwiają wykonanie zlecenia przeglądu. W konsekwencji zlecenie powinno być odrzucone, jeżeli nie zabrania tego prawo lub regulacje. Należy pamiętać, że zlecenie wykonane w takich warunkach nie jest zgodne z MSUP 2400 (po zmianach). Poniższa ilustracja zawiera niektóre przykłady.

Ograniczenie zakresu	Nierealistyczne terminy wykonania zlecenia narzucone przez kierownictwo.
	Wątpliwości co do tego, czy informacje potrzebne do wykonania zlecenia (np. rejestry, dokumentacja i inne kwestie) będą dostępne i wiarygodne, co odnosi się również do informacji potrzebnych do wykonania procedur analitycznych.
	Ograniczony dostęp do osób, które mogą mieć odpowiednie informacje lub dowody.
	Ograniczony dostęp do pewnych pomieszczeń (takich jak magazyn zapasów lub biura operacyjne) lub ograniczenia dotyczące poruszania się po nich podczas inwentaryzacji lub w dacie końca okresu.
	Wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa. Jeżeli taka sytuacja ma miejsce, odnośne procedury obejmujące zapytania do kierownictwa będą z dużym prawdopodobieństwem nieefektywne, a pisemne oświadczenia kierownictwa nie będą wiarygodne.
	Brak zaangażowania po stronie kierownictwa w odniesieniu do odpowiednich kontroli wewnętrznych, objawiający się niekompletnymi rejestrami lub brakiem w nich porządku.
	Niezaakceptowanie przez kierownictwo jednostki niektórych pracowników wyznaczonych przez firmę audytorską do przeprowadzenia zlecenia przeglądu.
	Sygnaly od kierownictwa dotyczące zamiaru niepodpisania wymaganych pisemnych oświadczeń przy końcu zlecenia.
	Brak chęci zapłaty należytego wynagrodzenia za usługi, które mają być wykonane.

3.2-5 Wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa

Generalnie uważa się, że przykład, który daje kierownictwo, jest jednym z najważniejszych czynników przyczyniających się do uczciwości procesu sprawozdawczości finansowej. Jeżeli przykład dawany przez kierownictwo cechuje się brakiem uczciwości lub obojętnym stosunkiem do kontroli, może to świadczyć o prawdopodobieństwie wystąpienia oszukańczej sprawozdawczości.

Jeżeli najwyższe kierownictwo jednostki (w tym jej właściciele, główne kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór) nie jest godne zaufania, wyniki zapytań i procedur analitycznych (takich, jak te wymagane przy zleceniu przeglądu) nie będą wiarygodne, a w konsekwencji w sprawozdaniu finansowym mogą się pojawić istotne zniekształcenia. W związku z tym, przy każdym zleceniu, biegły rewident musi ocenić, czy istnieją przesłanki, żeby wątpić w uczciwość kierownictwa w takim stopniu, że może to wpłynąć na odpowiednie wykonanie przeglądu. Kiedy wystąpią i zostaną rozpoznane takie wątpliwości, przyjęcie zlecenia nie jest właściwe, o ile nie wymaga tego prawo lub regulacje.

Informacje, które mogą spowodować wątpliwości co do uczciwości kierownictwa, przedstawia poniższa ilustracja.

Ilustracja 3.2-5A

Wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa	Naruszenia wymogów etycznych lub regulacyjnych, takie jak unikanie podatków w dotychczasowej historii jednostki.
	Zła reputacja dotycząca uczciwości i etyki w środowisku biznesowym.
	Istnieją podejrzenia, że kierownictwo może uczestniczyć w praniu brudnych pieniędzy lub innego rodzaju działalności przestępczej.
	Działalność prowadzona przez jednostkę jest nieetyczna.
	Istnieją transakcje z podmiotami powiązаныmi, których cel nie jest jasny.
	W historii jednostki notowano stronniczość kierownictwa w odniesieniu do wartości szacunkowych lub nie ujawniono podmiotów powiązanych.
	W jednostce występują wysoce złożone transakcje lub działania, które nie wydają się konieczne i nie mają żadnego, racjonalnego celu.
	Kierownictwo wykazuje niewłaściwą postawę wobec kontroli wewnętrznej lub prowadzenia rejestrów księgowych.
	Kierownictwo niechętnie ujawnia informacje konieczne do przeprowadzenia zlecenia.
	W prasie lub w Internecie pojawiły się publiczne sugestie, które wydają się uzasadnione i dotyczą nieuczciwego postępowania jednostki.
W poprzednich zleceniach kierownictwo nie ujawniło ważnych informacji (np. o naruszeniu kontraktów, postanowieniach umownych dotyczących pożyczek lub postępowaniu sądowym) lub też złożyło nieprawdziwe oświadczenia lub oświadczenia wprowadzające w błąd.	

Punkt do rozważenia

W niektórych systemach prawnych mogą istnieć przepisy, na mocy których praktyk jest zobowiązany do podjęcia dodatkowych kroków przed przyjęciem zlecenia od klienta. Na przykład w przypadku, gdy obowiązują przepisy dotyczące przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy, praktycy mogą być zobowiązani do:

- przeprowadzenia konkretnych procedur w celu weryfikacji tożsamości potencjalnych klientów,
- oceny, czy istnieje ryzyko związane z działaniami w celu prania brudnych pieniędzy oraz
- rozważenia wpływu ustaleń na decyzję o przyjęciu zlecenia lub jego kontynuacji.

3.3 UZGODNIENIE WARUNKÓW ZLECENIA

Poza czynnikami wpływającymi na przyjęcie lub kontynuację zlecenia omówionymi powyżej w tym rozdziale, należy także wykonać dwa dalsze kroki, które są obowiązkowe przed rozpoczęciem przeprowadzenia zlecenia przeglądu.

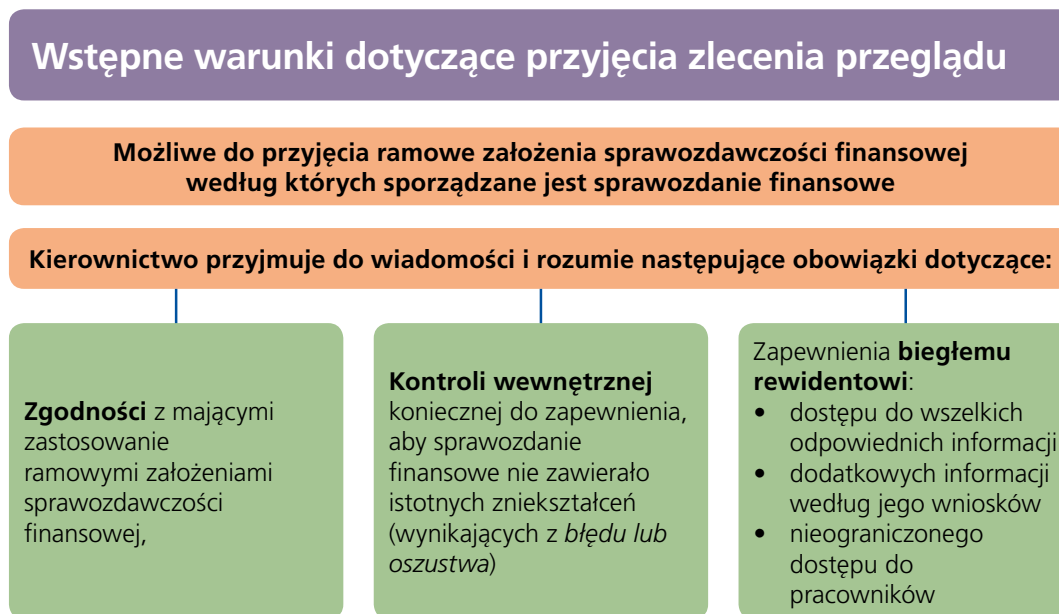
3.3-1 Wstępne warunki zlecenia

Paragraf	Wymogi
30	<p>Wstępne warunki akceptacji zlecenia przeglądu</p> <p>Przed zaakceptowaniem zlecenia przeglądu biegły rewident (zob. par. A39):</p> <p>(a) ustala, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są możliwe do zaakceptowania, w tym, w przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, uzyskuje zrozumienie powodu, dla którego takie sprawozdania finansowe zostały sporządzone oraz zamierzonych użytkowników, oraz (zob. par. A40-A46)</p> <p>(b) uzyskuje akceptację kierownika jednostki, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność (zob. par. A47-A50):</p> <p>(i) za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, za ich rzetelną prezentację,</p> <p>(ii) za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną do umożliwienia sporządzania sprawozdań finansowych wolnych od istotnych nieprawidłowości, spowodowanych oszustwem lub błędem oraz</p> <p>(iii) za zapewnienie biegłemu rewidentowi:</p> <p>a. dostępu do wszystkich znanych kierownikowi jednostki informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzania sprawozdań finansowych,</p> <p>b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może poprosić kierownika jednostki na potrzeby przeprowadzenia przeglądu oraz</p> <p>c. nieograniczonego dostępu do osób z jednostki, od których uzyskanie dowodów biegły rewident uważa za konieczne.</p>

Stanowisko wyrażone przez biegłego rewidenta na podstawie przeprowadzonego zlecenia przeglądu odnosi się do sprawozdania finansowego jednostki. Choć w niektórych systemach prawnych biegły rewident może pomagać w sporządzeniu sprawozdania finansowego, odpowiedzialne za nie jest kierownictwo i w odpowiednich przypadkach osoby sprawujące nadzór biorą pełną odpowiedzialność za jego sporządzenie.

Te warunki wstępne każdego zlecenia atestacyjnego, niezależnie od tego, czy jest to badanie czy przegląd, zostały opracowane w celu uzyskania pewności, że przed rozpoczęciem jakichkolwiek prac kierownictwo w istocie rozumie pełen zakres swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz zapewni biegłemu rewidentowi dostęp do odpowiednich informacji i pracowników jednostki.

Wymagania te, przedstawione w ilustracji poniżej, powinny zostać omówione z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, w celu uzyskania pewności, że rozumieją oni swoje obowiązki.



Punkt do rozważenia

Wielu małych klientów popełnia błąd zakładając, że biegły rewident, dzięki swojej wiedzy i doświadczeniu, jest odpowiedzialny za przygotowanie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Należy poświęcić czas na spotkanie z klientem i omówienie jego obowiązków przedstawionych powyżej. Nie należy zakładać, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór na pewno rozumieją pełen zakres swoich obowiązków tylko dlatego, że podpisały umowę zlecenia.

Możliwe do przyjęcia ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

Wybór mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej często wynika z prawa lub regulacji. Wyboru może jednak czasami dokonywać kierownictwo na podstawie potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego. W takim przypadku wybór ten często wynika z charakteru jednostki i celu sprawozdania finansowego.

Warunkiem wstępnym przyjęcia zlecenia przeglądu jest ustalenie przez biegłego rewidenta, czy wybór ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dokonany przez jednostkę jest odpowiedni ze względu na zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego. Krok ten jest konieczny, ponieważ wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdań finansowych oraz to, co składa się na kompletne sprawozdania finansowe.

Większość sprawozdań finansowych sporządzonych jest zgodnie z ogólnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej opracowanymi w celu sprostania wspólnym potrzebom informacyjnym szerokiego kręgu użytkowników. MSSF i MSSF dla MŚP to przykłady ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia.

Założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności, tak jak na poniższej ilustracji.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej
<p>Ramowe założenia rzetelnej prezentacji</p> <p>Termin „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń i:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wyraźnego lub domniemanego potwierdzenia, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych, kierownictwo może stanąć przed koniecznością ujawniania informacji wykraczających poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramowe założenia oraz • wyraźnego potwierdzenia, że kierownictwo może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa od ramowych wymogów będą konieczne w niezwykle rzadkich okolicznościach.
<p>Ramowe założenia zgodności</p> <p>Termin „ramowe założenia zgodności” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających przestrzegania ramowych założeń, ale które nie zawierają potwierdzeń zawartych powyżej.</p>

Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia

W niektórych sytuacjach jednostka może potrzebować sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, tj. sprawozdania sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. Na przykład warunki kontraktu mogą wymagać sprawozdawczości w konkretnych sprawach, takich jak przychody lub koszty albo też stanowić, że w określonych okolicznościach należy przyjąć konkretne zasady rachunkowości.

Kontrola wewnętrzna

Kolejny warunek wstępny odnosi się do odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego wolnego od istotnych zniekształceń, wynikających z oszustwa lub błędu. Obowiązek ten wymaga, by kierownictwo rozpoznało ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym i uwzględniło je poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich procedur kontroli wewnętrznych, takich jakie kierownictwo uzna za konieczne.

Kontrola wewnętrzna to proces zaprojektowany, wdrożony i wykonywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownictwo i innych pracowników, mający dostarczyć wystarczającej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności działalności oraz przestrzegania odnośnych praw i regulacji są realizowane. Termin „kontrola” dotyczy aspektów jednego lub kilku elementów składowych kontroli wewnętrznej.

Przykłady procesów kontroli wewnętrznej	Środowisko kontroli to takie środowisko, w którym dokłada się starań na rzecz uczciwości i etyki, kompetencji personelu oraz efektywności kierownictwa i osób sprawujących nadzór.
	Protokoły/szczegółowe informacje dotyczące decyzji podejmowanych przez kierownictwo i osoby sprawujące nadzór.
	Roczne budżety i biznesplany.
	Ciągłe oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń dokonywane przez kierownictwo.
	Zatwierdzanie, rejestrowanie i przetwarzanie transakcji. Wśród przykładów można wymienić rejestry wysyłek, pozwalające upewnić się, że każda sprzedaż jest fakturowana, występują podpisy kierownictwa akceptujące przyjęte towary oraz uzgodnienia sald z bankami.
	Kontrole nad nabyciem, eksploatacją, ochroną i zbyciem fizycznych składników majątku.
	Systemy informatyczne, w tym ogólne kontrole IT i aplikacje.
	Prawidłowo zatwierdzone wykazy i szczegółowe informacje o transakcjach z podmiotami powiązanymi, nietypowych zdarzeniach, kontraktach, umowach finansowych oraz innych porozumieniach.
	Zabezpieczenia istniejące w jednostce, pozwalające chronić dane w księgach i rejestrach i kontrolować dostęp do nich.
	Procesy stosowane przez kierownictwo do przygotowywania wartości szacunkowych i zapisów księgowych oraz uzyskiwania pewności, że kluczowe informacje są ujmowane i przekazywane na bieżąco w procesie podejmowania decyzji.

Punkt do rozważenia

Mniejsze jednostki na ogół nie potrzebują skomplikowanych procesów w sprawozdawczości finansowej. W wielu przypadkach kontrole sprawozdawczości można wdrożyć poprzez:

- zdrową kulturę firmy osiągniętą dzięki ustnym komunikatom i przykładowi, który daje kadra kierowniczą,
- zatwierdzanie większości transakcji przez kadre kierowniczą, co pozwala ograniczyć ryzyko błędów i ryzyko oszustwa ze strony pracowników,
- posiadanie dokumentacji księgowej sporządzanej rzetelnie i na bieżąco oraz
- proste procesy i procedury uwzględniające kwestie takie jak, uznawanie przychodów, współmierność, inwentaryzację oraz zapisy księgowe.

Nie należy jednak lekceważyć możliwości obejścia tych kontroli przez kierownictwo.

Trzeba pamiętać, że zobowiązanie kierownictwa do przyjęcia odpowiedzialności za kontrolę wewnętrzną, jaką uznaje za nieodzowną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, to jeden z warunków wstępnych przyjęcia nowego zlecenia. Jeżeli kierownictwo ma wątpliwości co do tego, czy odpowiednia kontrola wewnętrzna została zaprojektowana i wdrożona, biegły rewident nie może przyjąć takiego nowego zlecenia. Nie jest jednak konieczne, by podczas przeprowadzania zlecenia przeglądu biegły rewident wykonywał testy kontroli wewnętrznej w celu ustalenia tego zagadnienia.

Dostęp do informacji i personelu

Aby możliwe było skuteczne przeprowadzenie zlecenia, musi istnieć efektywna dwustronna komunikacja pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem jednostki. Pozwoli to uzyskać pewność, że kwestie pojawiające się w trakcie zlecenia są zrozumiane, a między stronami rozwija się konstruktywna relacja w trakcie wykonywania przeglądu.

Pierwszym krokiem do osiągnięcia takiego poziomu komunikacji jest uzyskanie pewności, że kierownictwo rozumie dokładnie, czego będzie potrzebował biegły rewident, na przykład:

- dostępu do wszelkich informacji (rejestrów, dokumentacji i innych kwestii) istotnych dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
- wszelkich dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby przeglądu poprosić kierownictwo oraz
- nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów przeglądu jest zdaniem biegłego rewidenta konieczne.

Inne kwestie, które należy uwzględnić w umowie na wykonanie przeglądu

Umowa na wykonanie przeglądu może również uwzględniać porozumienie osiągnięte przez strony w innych kwestiach odnoszących się do koniecznych prac. Niektóre z nich są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 3.3-1D

Inne kwestie, których uwzględnienie w umowie na wykonanie przeglądu należy rozważyć	Wykorzystanie i dystrybucja naszego raportu.
	Włączenie sprawozdania finansowego do rocznego raportu na stronie internetowej.
	Przygotowanie harmonogramu przez kierownictwo.
	Wykorzystanie otrzymanych informacji i inspekcja dokumentacji przez stronę trzecią.
	Rozwiązywanie sporów oraz zabezpieczenie przed odpowiedzialnością odszkodowawczą (jeżeli jest to dopuszczalne przez lokalne wymogi).
	Ramy czasowe dotyczące sprawozdawczości.
	Ustalenia dotyczące honorariów i naliczania honorariów.
	Rozwiązanie kontraktu.
Inne usługi (w stosownych przypadkach).	

Proponowaną treść, uwzględniającą wszystkie te zagadnienia można znaleźć w przykładowej umowie na wykonanie przeglądu w Załączniku C.

3.3-2 Niesatysfakcjonujące warunki usługi przeglądu

Paragraf	Wymogi
31	Jeżeli biegły rewident nie jest przekonany co do którejkolwiek z kwestii opisanych powyżej jako wstępnych warunków akceptacji zlecenia przeglądu, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki lub osobami odpowiedzialnymi za nadzór. Jeżeli nie można wprowadzić zmian satysfakcjonujących biegłego rewidenta odnośnie tych kwestii, biegły rewident nie akceptuje proponowanego zlecenia, chyba że wymaga tego od niego prawo lub regulacja. Jednak zlecenie przeprowadzone w takich okolicznościach nie jest zgodne z niniejszym standardem. W związku z powyższym biegły rewident nie zawiera w raporcie biegłego rewidenta żadnego odwołania, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem.
32	Jeżeli po akceptacji zlecenia okazuje się, że biegły rewident nie ma przekonania co do któregośkolwiek spośród powyższych wstępnych warunków, biegły rewident omawia tę kwestię z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór oraz ustala: (a) czy sprawę można rozwiązać, (b) czy właściwe jest kontynuowanie zlecenia oraz (c) czy należy poinformować o tej sprawie w raporcie biegłego rewidenta, a jeżeli tak, to w jaki sposób.

W niektórych przypadkach uzgodnienie satysfakcjonujących warunków usługi przeglądu może nie być możliwe. W takich sytuacjach kwestie te należy omówić z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w celu ustalenia, czy możliwe jest ich rozwiązanie.

Jeżeli rozwiązanie w dalszym ciągu nie jest możliwe, zlecenie nie może zostać przyjęte, o ile biegłego rewidenta do jego przyjęcia nie obliguje prawo lub regulacja, w którym to przypadku zlecenie nie spełnia kryteriów przeglądu przeprowadzonego zgodnie z MSUP 2400. Jeżeli zlecenie jest już w toku, zachodzi konieczność podjęcia decyzji co do jego kontynuacji oraz tego, jak uwzględnić tę kwestię w raporcie biegłego rewidenta.

3.3-3 Uzgodnienie warunków zlecenia

Paragraf	Wymogi
36	Uzgodnienie warunków zlecenia Przed wykonaniem zlecenia biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia, odpowiednio, z kierownikiem jednostki lub z osobami sprawującymi nadzór.

Paragraf	Wymogi
37	<p>1. Uzgodnione warunki zlecenia zamieszczane są w liście intencyjnym, lub w innej odpowiedniej dla pisemnej umowy formie i zawierają (zob. par. A52-A54, A56):</p> <p>(a) zamierzone wykorzystanie i udostępnianie sprawozdań finansowych oraz wszelkie ograniczenia wykorzystania lub udostępniania, jeżeli ma to zastosowanie,</p> <p>(b) identyfikację mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,</p> <p>(c) cel i zakres zlecenia przeglądu,</p> <p>(d) odpowiedzialność biegłego rewidenta,</p> <p>(e) odpowiedzialność kierownika jednostki, w tym opisaną w paragrafie 30(b) (zob. par. A47-A50, A55),</p> <p>(f) stwierdzenie, że zlecenie nie jest badaniem, i dlatego biegły rewident nie wyrazi opinii z badania o sprawozdaniach finansowych,</p> <p>(g) odwołanie do przewidywanej formy i treści raportu, który zostanie wydany przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności, w których raport może się różnić od przewidywanej formy i treści.</p>

Aby uniknąć nieporozumień w stosunku do zlecenia i określonych obowiązków, w interesie stron (osób sprawujących nadzór, kierownictwa i biegłego rewidenta) jest, by warunki zlecenia były jasno udokumentowane w umowie zlecenia (lub w innej formie pisemnego porozumienia) i podpisane przez kierownictwo lub, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór przed wykonaniem zlecenia.

Sporządzając umowę wykonania przeglądu lub inną formę pisemnego porozumienia należy:

- dostosować warunki wymienione w umowie aby uwzględnić indywidualne wymogi i okoliczności danego zlecenia oraz
- rozważyć możliwość konsultacji wszelkich złożonych i potencjalnie kontrowersyjnych warunków z radcą prawnym.

Załącznik C zawiera przykładową umowę wykonania przeglądu opracowaną na podstawie przykładu, który obejmuje MSUP 2400 (po zmianach).

Stałe zlecenia

Paragraf	Wymogi
38	<p>Zlecenia powtarzające się</p> <p>Podejmując się zlecenia kolejnego przeglądu biegły rewident ocenia, czy okoliczności, w tym zmiany uwarunkowań związanych z akceptacją zlecenia, wymagają zrewidowania warunków zlecenia oraz czy istnieje potrzeba przypomnienia, odpowiednio kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, o istniejących warunkach zlecenia (zob. par. A57)</p>

Nie jest konieczne podpisywanie nowej umowy na wykonanie przeglądu lub innego pisemnego porozumienia za każdy okres, jeżeli w warunkach zlecenia nie zaszły zmiany, które miałyby na nie wpływ.

Należy rozważyć jednak podpisanie nowej umowy na wykonanie przeglądu w sytuacjach takich, jak te przedstawione w poniższej ilustracji.

Ilustracja 3.3-3A

Kwestie wskazujące na konieczność aktualizacji umowy na wykonanie przeglądu	Wszelkie sygnały, że kierownictwo nie rozumie właściwie celu i zakresu zlecenia przeglądu.
	Zmiana lub wprowadzenie szczególnych warunków do zlecenia.
	Niedawne zmiany kadry kierowniczej wyższego szczebla.
	Znacząca zmiana struktury właścicielskiej jednostki.
	Znacząca zmiana w charakterze lub wielkości działalności jednostki.
	Zmiany w prawie lub regulacjach, które mają wpływ na jednostkę.
	Zmiany mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Punkt do rozważenia

Wiele firm ma zasadę, w myśl której firma powinna podpisywać nową umowę zlecenia co roku lub co najmniej raz na trzy lata, nawet jeżeli okoliczności nie uległy zmianie. Pozwala to uzyskać pewność, że kierownictwu regularnie przypomina się warunki zlecenia.

Akceptacja zmiany warunków zlecenia

Paragraf	Wymogi
39	Akceptacja zmiany warunków zlecenia przeglądu Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia, jeżeli nie istnieje racjonalne uzasadnienie takiego działania (zob. par. A58-A60).
40	Jeżeli przed zakończeniem zlecenia przeglądu biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia na zlecenie, które nie daje żadnego poziomu pewności, biegły rewident ustala, czy istnieje racjonalnie uzasadnienie takiego działania (zob. par. A61-A62).
41	Jeżeli warunki zlecenia zostały zmienione w trakcie trwania zlecenia, to biegły rewident i, odpowiednio, kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór uzgadniają i zamieszczają nowe warunki zlecenia w liście intencyjnym lub w innej odpowiedniej dla pisemnej umowy formie.

Jeżeli kierownictwo wnosi o zmianę warunków zlecenia, wymaga się, by biegły rewident ustalił, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania.

Racjonalne uzasadnienie istnieje

Może to wynikać ze zmiany okoliczności, mających wpływ na zamówioną usługę lub z nieporozumienia dotyczącego charakteru usługi przeglądu. W takim przypadku wymagana jest aktualizacja umowy zlecenia lub innej formy pisemnego porozumienia.

Racjonalne uzasadnienie nie istnieje

Jeżeli nie istnieje racjonalne uzasadnienie, biegły rewident nie godzi się na zmianę warunków zlecenia. Na przykład, po przeprowadzeniu zapytań i procedur analitycznych biegły rewident może poinformować kierownictwo, że przedstawione informacje są niepoprawne lub w inny sposób niezgodne z wymogami i że konieczne będzie stanowisko inne niż bez zastrzeżeń. Kierownictwo nie może unikać takiego stanowiska prosząc o zmianę w charakterze zlecenia.

Treść raportu biegłego rewidenta wynikająca z prawa lub regulacji

Paragraf	Wymogi
33	Dodatkowe rozważania, gdy sformułowania raportu biegłego rewidenta określa prawo lub regulacja Raport biegłego rewidenta wydany w związku z przeglądem odwołuje się do niniejszego standardu tylko wtedy, gdy raport jest zgodny z wymogami paragrafu 86.
34	W niektórych przypadkach, gdy przegląd jest przeprowadzany w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji obowiązujących w danym systemie prawa, odnośne prawo lub regulacja mogą określać format lub treść raportu biegłego rewidenta w sposób znacząco odmienny od wymogów niniejszego standardu. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia, czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć pewność uzyskaną w wyniku przeglądu sprawozdań finansowych, a jeżeli tak, to czy dodatkowe wyjaśnienia w raporcie biegłego rewidenta mogą ograniczyć to możliwe błędne zrozumienie (zob. par. A51, A142).
35	Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w raporcie biegłego rewidenta nie mogą ograniczyć możliwego błędnego zrozumienia, biegły rewident nie akceptuje zlecenia przeglądu, chyba że wymagają tego prawo lub regulacja. Przegląd przeprowadzony zgodnie z takim prawem lub regulacją nie jest zgodny z niniejszym standardem. W związku z powyższym biegły rewident nie zawiera w raporcie biegłego rewidenta żadnego odwołania, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem (zob. par. A51, A142).

Ogólny wymóg stanowi, że jeżeli przeprowadzony przegląd nie jest zgodny z MSUP 2400 (po zmianach), biegły rewident nie może potwierdzić zgodności z tym standardem w swoim raporcie z przeglądu.

Standardowa treść raportu z przeglądu zapewnia spójność tego raportu i informuje, że przegląd sprawozdania finansowego został przeprowadzony zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami.

W sytuacjach, gdy treść raportu jest narzucona przez lokalne przepisy, zachęca się biegłych rewidentów do stosowania wymogów MSUP 2400 (po zmianach) (w tym wymogów dotyczących sprawozdawczości) w takim zakresie, w jakim to jest możliwe. Nie jest jednak dozwolone potwierdzanie zgodności z MSUP 2400 (po zmianach) w raporcie. Jeżeli różnice między wymogami prawa lub regulacji a MSUP 2400 (po zmianach) dotyczą tylko układu lub sformułowań raportu biegłego rewidenta, a raport biegłego rewidenta zawiera przynajmniej każdy z elementów określonych w paragrafie 86, to biegły rewident może powołać się na MSUP 2400 (po zmianach).

4

PLANOWANIE



ZAWARTOŚĆ ROZDZIAŁU

- Znaczenie skutecznej dwustronnej komunikacji
- Koncentracja prac na obszarach, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.
- Ustalenie i zastosowanie istotności
- Zrozumienie jednostki i zaprojektowanie odpowiednich procedur.

4.1 Bieżąca komunikacja 2400.42	4.2 Ustalenie i zastosowanie istotności 2400.43-44	4.3 Zrozumienie jednostki 2400.45-46	4.4 Zaprojektowanie odpowiednich procedur 2400.47-49
4.1-1 Osoby sprawujące nadzór 4.1-2 Sposoby komunikacji	4.2-1 Obliczanie istotności dla zlecenia 4.2-2 Zastosowanie 4.2-3 Aktualizacja	4.3-1 Dlaczego? 4.3-2 Zakres 4.3-3 Jak? 4.3-4 Planowanie	4.4-1 Typy procedur 4.4-2 Zapytania 4.4-3 Procedury analityczne

Wyniki

Plan działania mający na celu uzyskanie ograniczonej pewności, przede wszystkim poprzez zapytania i procedury analityczne co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość wolne jest od istotnych zniekształceń.

4.1 BIEŻĄCA KOMUNIKACJA

Paragraf	Wymogi
42	Komunikowanie się z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór Biegły rewident w trakcie trwania zlecenia przeglądu komunikuje bez zbędnej zwłoki odpowiednio, kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, wszystkie kwestie dotyczące zlecenia przeglądu, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są na tyle ważne, iż zasługują na zwrócenie na nie uwagi kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór (zob. par. A63-A69).

Komunikacja podczas zlecenia przeglądu pomiędzy biegłym rewidentem, zespołem wykonującym zlecenie, kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór powinna być efektywna. Prawidłowa komunikacja wymaga stałego stosowania zawodowego osądu w celu zapewnienia:

- braku niejasności lub zamieszania w wiadomościach lub informacjach przekazywanych przez strony oraz
- takiego samego zrozumienia wiadomości lub informacji przez nadawców i odbiorców.

Bez prawidłowej komunikacji mogą się pojawić nieporozumienia, zapytania do kierownictwa mogą nie być zrozumiane (czego skutkiem mogą być niekompletne lub niepoprawne odpowiedzi). Istnieje też prawdopodobieństwo pominięcia ważnych kwestii lub zapytań oraz pojawienia się niepożądanych zaskoczeń.

4.1-1 Osoby sprawujące nadzór

Pierwszym krokiem efektywnej komunikacji jest określenie odpowiednich osób w strukturze nadzorczej jednostki (osoby sprawujące nadzór), które należy informować.

Większe jednostki i wiele spośród organizacji non-profit posiada organy zarządcze, takie jak zarząd lub rada nadzorcza, którego funkcje są oddzielone od funkcji kierownictwa. Kierownictwo ma obowiązki wykonawcze w odniesieniu do bieżącej działalności operacyjnej.

W niektórych mniejszych jednostkach za sprawowanie nadzoru i kierownictwo może jednak odpowiadać jedna osoba, na przykład właściciel-kierownik. W innych przypadkach, na przykład w firmach rodzinnych, wszystkie osoby sprawujące nadzór mogą być zaangażowane w zarządzanie pewnym aspektem jednostki.

Akceptując nowego klienta:

- zapytaj o strukturę nadzorczą,
- uzgodnij ze zleceniodawcą, z jakimi osobami należy się komunikować. W niektórych przypadkach wybór osoby, z którą należy się komunikować, może zależeć od spraw, które są przekazywane.

4.1-2 Sposoby komunikacji

Komunikacja łączy się z wypracowaniem konstruktywnych relacji w obrębie zespołu wykonującego zlecenie oraz z kierownictwem jednostki i osobami sprawującymi nad nią nadzór przy jednoczesnym zachowaniu niezależności i obiektywizmu.

W dwustronnej komunikacji oczywiste jest, że:

- biegły rewident jest odpowiedzialny za informowanie o sprawach, które są na tyle ważne, by zasługiwały na uwagę kierownictwa lub osób sprawujących nadzór oraz
- kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór pomogą biegłemu rewidentowi w zrozumieniu jednostki oraz udzielą odpowiedzi na pytania i dostarczą informacje dotyczące konkretnych transakcji, trendów, odchyłeń lub zdarzeń.

Niektóre z możliwych rodzajów komunikacji, które mogą mieć miejsce podczas usługi przeglądu są przedstawione na ilustracji poniżej.

Relacje	Charakter komunikacji
Biegły rewident i zespół wykonujący zlecenie	<ul style="list-style-type: none"> • Ustne lub przesyłane pocztą elektroniczną wskazówki podkreślające, skąd uzyskano informacje, na przykład z akt poprzedniego zlecenia • Krótkie spotkanie, pomagające w zrozumieniu jednostki i konkretnych wymogów • Dyskusje dotyczące planowania • Określenie poziomu istotności • Odpowiedzi na pytania dotyczące prac, które należy wykonać • Przedstawienie informacji zwrotnej na temat prac już wykonanych • Dzielenie się informacjami dotyczącymi ustaleń i innych zagadnień • Formułowanie pytań i odpowiedzi na pytania powstałe w wyniku przeglądu dokumentacji roboczej
Zespół wykonujący zlecenie	<ul style="list-style-type: none"> • Dzielenie się informacjami w sposób formalny i nieformalny podczas całego zlecenia, w szczególności w odniesieniu do obszarów, które są ze sobą powiązane • Zadawanie pytań i omawianie pozyskanych informacji • Zapewnianie informacji zwrotnej
Biegły rewident/ zespół wykonujący zlecenie z pracownikami jednostki, kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór	<ul style="list-style-type: none"> • Dzielenie się informacjami pomagającymi w zrozumieniu jednostki • Planowanie zlecenia • Nieformalne i formalne zapytania, obejmujące analizę wyników finansowych oraz uzyskiwanie na nie odpowiedzi • W razie konieczności omówienie potrzeby dodatkowych procedur • Zapytania dotyczące konkretnych informacji • Formalna korespondencja, dotycząca na przykład warunków zlecenia (umowa zlecenia) oraz oświadczeń kierownictwa • Dyskusje dotyczące ustaleń z przeglądu oraz rozpoznanych zniekształceń • Szczegółowe dane dotyczące zapisów księgowych przygotowanych przez klienta (w stosownych przypadkach) • Dyskusje mające na celu rozwiązanie wszelkich konkretnych kwestii

Na etapie planowania zlecenia przydatne jest określenie rodzajów komunikacji i wymaganych zapytań oraz uzyskanie pewności, że są one odpowiednio włączone do harmonogramu zlecenia.

Konieczne jest także uzyskanie pewności, że kierownictwo i osoby sprawujące nadzór w pełni rozumieją i przyjmują do wiadomości potrzebę współpracy i dostępności wobec biegłego rewidenta i zespołu wykonującego zlecenie.

Ilustracja 4.1-2B

Potrzeba dwustronnej komunikacji	Wypracuj konstruktywne relacje robocze.
	Unikaj nieporozumień, na przykład dotyczących warunków zlecenia lub innych jego aspektów.
	Zapewnij podstawy, dzięki którym zostaną zaprojektowane i przeprowadzone zapytania do kierownictwa oraz upewnij się, że potrzeba uzyskania innych odpowiednich informacji i przeprowadzenia analiz podczas trwania zlecenia jest zrozumiana.
	Zrozum i rozwiąż kwestie, które mogą się pojawić podczas zlecenia. Może się to odnosić do ustaleń z przeprowadzonych procedur, dyskusji dotyczących zasad rachunkowości, prezentacji sprawozdania finansowego oraz ujawnień.
	Omów poglądy dotyczące znaczących, jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
	Uzyskaj dowody w formie odpowiedzi na konkretne zapytania i dalsze zapytania wynikające z uzyskanych odpowiedzi.
	Omów sytuacje, w których zajdzie konieczność przeprowadzenia dodatkowych procedur.
	Uwzględnij znaczące, napotkane trudności (takie jak niedostępność oczekiwanych informacji, niespodziewany brak możliwości uzyskania dowodów lub ograniczenia narzucone biegłemu rewidentowi przez kierownictwo).
Rozważ wszelkie zaistniałe kwestie, które mogą doprowadzić biegłego rewidenta do stanowiska innego niż bez zastrzeżeń lub wycofania się ze zlecenia.	

Uwaga

Odpowiedzialność za przekazywanie informacji o powyższych zagadnieniach zarówno kierownictwu, jak i osobom sprawującym nadzór nie zmienia się wraz ze zmianą osób odpowiedzialnych. Jedynym skutkiem takiej sytuacji jest ewentualna zmiana formy lub harmonogramu komunikacji.

W niektórych sytuacjach lokalne prawo lub przepisy mogą:

- ograniczać komunikację z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do pewnych zagadnień, na przykład do komunikacji, która mogłaby zaszkodzić przeprowadzeniu przez odpowiednie władze dochodzenia w sprawie rzeczywistego lub domniemanego bezprawnego działania. Jeżeli na temat konkretnego zagadnienia pojawiają się wątpliwości, należy zasięgnąć porady prawnej.
- lokalne prawo lub przepisy mogą także wymagać powiadomienia organu regulacyjnego lub wykonawczego o pewnych sprawach (takich jak zniekształcenia rozpoznane lub nieskorygowane) lub przedstawienia stronie trzeciej kopii pisemnej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór (na przykład pisma do kierownictwa). W takich przypadkach należy rozważyć uzyskanie wcześniejszej zgody kierownictwa lub osób sprawujących nadzór przed podjęciem takich działań.

4.2 USTALENIE I ZASTOSOWANIE ISTOTNOŚCI

Paragraf	Wymogi
43	<p>Istotność związana z przeglądem sprawozdań finansowych</p> <p>Biegły rewident wyznacza istotność dla sprawozdań finansowych jako całości i stosuje tę istotność przy projektowaniu procedur oraz przy ocenie wyników uzyskanych z zastosowania tych procedur (zob. par. A70- A73).</p>

W wielu sytuacjach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wykorzystane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego obejmują omówienie istotności, co odnosi się zarówno do zleceń badania, jak i przeglądu. Zapewnia to układ odniesienia dla celów ustalenia istotności. Jeżeli taka dyskusja nie jest przewidziana w ramowych założeniach, można posłużyć się wskazówkami zawartymi w MSUP 2400 (po zmianach).

Biegli rewidenty są zobowiązani do ustalenia istotności dla sprawozdania finansowego jako całości. Pojęcie istotności uznaje, że niektóre kwestie (takie jak wielkość zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, w tym pominięcie informacji) mogą mieć wpływ na grupę osób podejmujących decyzje ekonomiczne, dotyczące np. decyzji inwestowania w jednostkę lub pożyczania jej pieniędzy, na podstawie sprawozdania finansowego. W konsekwencji tego zniekształcenia, w tym pominięcia (co obejmuje także pojedyncze nieistotne pozycje, które razem mogłyby skutkować wystąpieniem istotnego zniekształcenia), uważane są za istotne, jeżeli można realistycznie zakładać, że wpłynęłyby na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

Ponieważ istotność ustala się na podstawie zarówno sprawozdania finansowego, jak i założeń biegłego rewidenta co do użytkowników sprawozdania finansowego, w praktyce ustalenie istotności może ulegać zmianie w miarę pogłębiania się zrozumienia jednostki i jej środowiska przez biegłego rewidenta oraz przeprowadzania procedur przeglądu. Na przykład informacje uzyskane w procesie poznania jednostki mogą spowodować, że biegły rewident zmieni swoje początkowe założenia co do użytkowników. Podobnie ustalenia z procedur przeglądu mogą spowodować zmianę sprawozdania finansowego przed podpisaniem go przez kierownictwo. Oznacza to w praktyce, że ustalenie istotności nie jest zazwyczaj odrębnym etapem zlecenia przeglądu.

W niektórych sytuacjach osądy dotyczące istotności odzwierciedlają charakter danej sprawy, a nie kwotę, o którą w niej chodzi. Na przykład niewielkie oszustwo, nieujawniona transakcja z podmiotem powiązany lub dowód na stronniczość kierownictwa mogą mieć minimalny wpływ na użytkowników sprawozdania finansowego, ale powinny być uważane za bardzo poważne z kontrolnego punktu widzenia, ponieważ mogą poddawać w wątpliwość uczciwość kierownictwa i jako takie mogą mieć znaczący wpływ na przeprowadzane procedury przeglądu. Podobnie sytuacja, która wydaje się odosobnionym przypadkiem niewielkiego oszustwa, może wymagać dalszego dochodzenia, ponieważ może wskazywać na bardziej rozległe działania oszukańcze.

Warto zauważyć, że ponieważ zlecenie przeglądu obejmuje przede wszystkim zapytania i analizę, nie ma potrzeby określania „istotności wykonawczej”, którą ustala się dla zleceń badania w celu określenia zakresu testów wymaganych dla poszczególnych klas transakcji, sald kont i ujawnień.

4.2-1 Obliczanie poziomu istotności dla zlecenia

Zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym mogą wynikać z różnych przyczyn, takich jak:

- oszustwo i błąd,
- nieprzebranie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- nieodpowiednie wartości szacunkowe oraz
- niewystarczające ujawnienia ważnych informacji lub ich pominięcia.

Jeżeli zniekształcenie lub suma wszystkich zniekształceń jest na tyle znacząca, aby zmienić lub wpłynąć na decyzję poinformowanej grupy użytkowników sprawozdania finansowego, którzy mają wspólne potrzeby dotyczące informacji finansowych (np. kredytodawców, bankierów, inwestorów, darczyńców, organów podatkowych oraz organów regulacyjnych), wówczas mamy do czynienia z istotnym zniekształceniem. Poniżej tego progu zniekształcenie uważane jest za nieistotne. Możliwy wpływ zniekształceń na konkretnych, pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą być silnie zróżnicowane, nie jest jednak brany pod uwagę.

Istotność nie stanowi wyraźnej linii. Jest ona raczej obszarem granicznym pomiędzy tym, co najprawdopodobniej jest istotne, a tym, co najprawdopodobniej istotne nie jest. Z tego powodu ocena tego, co jest istotne, jest zawsze kwestią zawodowego osądu.

Istotność obejmuje zarówno aspekty jakościowe, jak i ilościowe. W niektórych przypadkach zniekształcenia dotyczące stosunkowo niewielkich kwot mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Wśród przykładów można wymienić zniekształcenia, w wyniku których mały zysk zmienia się w stratę, niezgodną z prawem płatność skądinąd nieistotnej kwoty, niedopełnienie jakiegoś regulacyjnego wymogu, co może spowodować znaczące zobowiązanie warunkowe.

Ustalenie poziomu istotności dla sprawozdania finansowego jako całości obejmuje podjęcie działań opisanych w poniższej ilustracji.

Ilustracja 4.2-1A

Działanie	Opis
Określenie zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego	Kim są najbardziej prawdopodobni użytkownicy sprawozdania finansowego? Może to być na przykład właściciel-kierownik oraz bank jednostki. Należy jednak uwzględnić inne grupy interesariuszy, którzy mogą podejmować racjonalne decyzje ekonomiczne na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Wśród przykładów można wymienić osoby sprawujące nadzór, inwestorów niezaangażowanych w codzienną działalność operacyjną, członków organizacji non-profit, instytucje finansowe, franczyzodawców, najważniejsze podmioty zapewniające finansowanie, pracowników, klientów, kredytodawców oraz organy i departamenty rządowe.
Ustalenie prawdopodobnych potrzeb zamierzonych użytkowników	Czy grupa określonych użytkowników będzie się koncentrować przede wszystkim na wynikach operacyjnych, takich jak przychody i koszty sprzedaży czy zyski i straty, czy też będzie bardziej zainteresowana aktywami, zobowiązaniami i kapitałem własnym jednostki? Należy także uwzględnić oczekiwania, takie jak zgodność z istotnymi prawami i regulacjami, przychody/rozliczenie wydatków oraz ujawnienia typowe dla branży. W tym kontekście uzasadnione wydaje się założenie, iż użytkownicy: <ul style="list-style-type: none"> • mają należyłą znajomość działalności gospodarczej, działalności ekonomicznej i rachunkowości oraz, że są gotowi analizować informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym z należyłą starannością, • rozumieją, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane, prezentowane i przeglądane przy uwzględnieniu poziomu istotności, • uznają występowanie nieodłącznej niepewności w pomiarach kwot opartych na zastosowaniu wartości szacunkowych, osądu i rozważaniu przyszłych zdarzeń oraz • podejmują racjonalne decyzje ekonomiczne na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.
Ustalenie poziomu zniekształceń, które będą istotne dla użytkowników	Na podstawie uzyskanych informacji o użytkownikach zastosuj zawodowy osąd w stosunku do najwyższej kwoty zniekształceń, która może być zawarta w sprawozdaniu finansowym, niewpływająca na decyzje ekonomiczne podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego. Jeżeli istotność jest zdefiniowana na zbyt niskim poziomie, może to oznaczać konieczność wykonania dodatkowych procedur w celu uwzględnienia niższego progu potencjalnych zniekształceń.

Działanie	Opis
Zasady praktyczne	<p>Zasady praktyczne to ogólne wskazówki dotyczące obliczania poziomu istotności na podstawie potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego. Nie eliminują one jednak konieczności uprzedniego określenia grup użytkowników i ich potrzeb.</p> <ul style="list-style-type: none"> • W przypadku jednostek zorientowanych na zyski, można posłużyć się wielkością procentu przychodów przed opodatkowaniem z kontynuowanej działalności, po korektach w celu ustandaryzowania podstawy, takich jak korekty o premie lub jednorazowe pozycje. Inne możliwe zasady do wskazania to procent przychodów, wydatków, składników majątku lub kapitału własnego. • W przypadku jednostek non-profit, można posłużyć się procentem przychodów, kosztów lub składników majątku.
Dokumentacja poziomu istotności i jej czynników	<p>Dokumentacja robocza powinna zawierać:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kwotę ustaloną dla istotności, • czynniki uwzględnione w procesie ustalania poziomu istotności oraz • szczegółowe dane dotyczące wszelkich zmian poziomu istotności w miarę postępów przeglądu.

Punkt do rozważenia

Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości odnosi się do potrzeb zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego. Nie odnosi się do zapewnianego poziomu pewności ani prawdopodobieństwa wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. Wobec tego ustalony poziom istotności na ogół nie wymaga zmiany podczas zlecenia, o ile nie zajdą poważne zmiany dotyczące okoliczności, w jakich funkcjonuje jednostka lub informacji, na podstawie których ustalono istotność. Patrz część 4.2-3 tego rozdziału.

W przypadku rozpoznania faktycznych zniekształceń innych niż zniekształcenia nie mające znaczenia, biegli rewidenci zazwyczaj zwracają się do kierownictwa o korektę zniekształcenia niezależnie od jego wielkości. Jeżeli kierownictwo odmawia, przyczyny odmowy należy dokładnie rozważyć, ponieważ mogą one kwestionować uczciwość kierownictwa.

Przykład

Damien Maguire jest właścicielem sklepu sportowego, którego roczna sprzedaż wynosi 620.000 €, a zysk netto przed opodatkowaniem 79.000 €. Aktywa jednostki wynoszą 430.000 €, a Damien posiada kredyt bankowy w wysokości 200.000 €, zabezpieczony na zapasach sklepu.

Obliczenia i dokumentacja istotności mogą przedstawiać się następująco:

Ramy sprawozdania finansowego

MSB dla małych i średnich przedsiębiorstw uwzględniają pojęcie istotności w oparciu o zakres zniekształceń (w tym pominięć), co do których można realistycznie zakładać, że występując pojedynczo lub razem, wpłynęłyby na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

Użytkownicy sprawozdania finansowego

Najważniejszymi użytkownikami sprawozdania finansowego będą właściciel-kierownik i jego rodzina oraz bank (dla których informacje finansowe powinny obejmować wielkość zapasów stanowiących zabezpieczenie, rentowność sklepu oraz wynikające z niej przepływy pieniężne, pozwalające na obsługę kredytu).

Unormowany roczny dochód

Unormowane roczne zyski wynoszą razem 129.000 €. Obejmują one zysk w wysokości 79.000 € przed opodatkowaniem oraz premię za wyniki wypłaconą Damienowi w wysokości 50.000 €.

Obliczenia poziomu istotności

Uwzględniono następujące podstawy ustalenia poziomu istotności:

- 5 do 10 procent unormowanych zysków przed opodatkowaniem. Daje to poziom istotności od 6.450 € do 12.900 €.
- 1 do 2 procent przychodów. Daje to poziom istotności od 6.200 € do 12.400 €.
- 0,5 do 1 procenta wszystkich aktywów. Daje to poziom istotności od 2.150 € do 4.300 €.

Przy założeniu, że użytkownicy będą przede wszystkim zainteresowani rentownością jednostki, w mojej zawodowej ocenie dla tego zlecenia odpowiedni będzie poziom istotności wynoszący 10.000 €. Wielkość tę oparto na wartości około 8 procent zysków przed opodatkowaniem.

4.2-2 Zastosowanie

Po ustaleniu istotności należy posługiwać się tą wielkością, jako standardem w procesie planowania procedur, które mają być przeprowadzone oraz w procesie oceny uzyskanych informacji. Podstawowe zastosowania istotności są przedstawione w ilustracji poniżej.

Ilustracja 4.2-2A

Najczęstsze zastosowania istotności	Poinformowanie członków zespołu oraz osób sprawujących nadzór, jaki będzie stosowany poziom istotności. [2400.43]
	Ustalenie, jakie pozycje sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, są istotne. [2400.47(a)]
	Określenie obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń [2400.45], aby można było skoncentrować prace na tych obszarach. [2400.47(b)]
	Przedstawienie znaczenia oceny uzyskanych informacji w wyniku przeprowadzenia planowanych procedur.
	Ocena, czy uzyskane informacje nakazują biegłemu rewidentowi sądzić, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia, a jeśli tak, to jakie dodatkowe procedury należy zastosować.
	Ocena charakteru i wpływu rozpoznanych zniekształceń oraz, w przypadku braku korekty tych zniekształceń, czy będzie wymagana modyfikacja stanowiska z przeglądu.
	Ocena wszelkich nowych uzyskanych informacji, które mogą wymagać zmiany pierwotnie ustalonego poziomu istotności.

Punkt do rozważenia

Dokumentacja zniekształceń

Na etapie planowania wskazane jest uwzględnienie następujących zagadnień:

- jak zniekształcenia, w przypadku ich rozpoznania (w wyniku przeprowadzenia procedur przeglądu), będą udokumentowane i zebrane z innymi zniekształceniami oraz
- kiedy należy się zwrócić do kierownictwa z wnioskiem o dokonanie odpowiednich korekt (na przykład w przypadku rozpoznania zniekształceń w późniejszych etapach zlecenia).

Błahe zniekształcenia

Przydatne jest także ustalenie kwoty, poniżej której zniekształcenie, w przypadku jego rozpoznania, nie będzie miało znaczenia i nie będzie wymagało włączenia do dokumentacji roboczej ani dokonywania jego oceny. Jeżeli istnieją wątpliwości co do tego, czy zniekształcenie jest błahe, najprawdopodobniej nim nie jest.

Przykład

Rozpoznanie istotnych sald

Na podstawie obliczonego poziomu istotności rozpoznano następujące pozycje bilansu jako istotne dla celów usługi przeglądu. Obejmują one zapasy, przychody, koszty, należności, zobowiązania, zadłużenie w banku, środki trwałe oraz pożyczkę udzieloną podmiotowi powiązanemu.

Zastosowanie w planowaniu

Podczas planowania zapytań i procedur, które mają być przeprowadzone, poziom istotności będzie przekazany członkom zespołu oraz stosowany do oceny uzyskanych informacji oraz rozpoznania wszelkich innych obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.

4.2-3 AKTUALIZACJA

Paragraf	Wymogi
44	Biegły rewident weryfikuje istotność wyznaczoną dla sprawozdań finansowych jako całości, jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu uzyska informacje, które sprawiłyby, że wyznaczyłby inny poziom istotności niż ten, który wyznaczył pierwotnie (zob. par. A74).

W większości przeglądów pierwotna ocena istotności pozostaje niezmienna. W niektórych jednak sytuacjach może zajść zmiana okoliczności lub mogą pojawić się nowe informacje, które mogą wymagać zmiany pierwotnie ustalonego poziomu istotności. Wśród przykładów można wymienić wyniki operacyjne niespodziewanie znacząco różniące się od przewidywanych wyników finansowych końca okresu.

Przykład

Saigeni to spółka, która wytwarza oprogramowanie (aplikacje) na smartfony. Istotność ustalono pierwotnie na poziomie 12.000 € na podstawie potrzeb użytkowników i budżetowych przychodów dla bieżącego roku. Firma w tym roku odniosła jednak wyjątkowy sukces w sprzedaży jednej z aplikacji i jej sprzedaż oraz rentowność dwukrotnie przekroczyły wielkości użyte w pierwotnym obliczeniu istotności. W świetle tych nowych informacji biegły rewident postanowił zmienić kwotę istotności z 12.000 € na 24.000 €.

4.3 ZROZUMIENIE JEDNOSTKI

Paragraf	Wymogi
45	Zrozumienie przez biegłego rewidenta Biegły rewident uzyskuje zrozumienie jednostki i jej środowiska oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, aby zidentyfikować te obszary sprawozdań finansowych, w których prawdopodobne jest pojawienie się istotnych nieprawidłowości, i przez to dostarczyć podstawy do projektowania procedur odpowiadających tym obszarom (zob. par. A75-A77).

4.3-1 Dlaczego?

Do czasu zrozumienia jednostki biegły rewident nie jest w stanie określić, gdzie mogą pojawić się istotne zniekształcenia ani też zaprojektować odpowiednich procedur (zapytań i procedur analitycznych). Podsumowanie wymogu zrozumienia jednostki, w tym powodów dla których jest to wymagane, przedstawia poniższa ilustracja.

Ilustracja 4.3-1A

Wymogi	Cel	Proces
1. Zrozumienie jednostki i jej środowiska oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej...	Stwarza układ odniesienia , w ramach którego praktyk planuje i przeprowadza zlecenie oraz stosuje zawodowy osąd.	Ciągły, dynamiczny proces zbierania, uaktualniania i analizowania informacji podczas całego zlecenia.
2. ...do określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń...	Dostarcza biegłemu rewidentowi informacje konieczne do tego, by skoncentrować prace na obszarach sprawozdania finansowego, w których istotne zniekształcenia są prawdopodobne oraz ograniczyć prace nad obszarami mniej istotnymi.	Zastosowanie uzyskanych informacji o jednostce i jej środowisku w celu określenia konkretnych obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie zniekształceń i przyczyn takiej sytuacji.
3. ... w celu zapewnienia podstaw do zaprojektowania procedur uwzględniających te obszary.	Pozwala biegłemu rewidentowi zastosować zawodowy osąd do zaprojektowania i przeprowadzenia odpowiednich i efektywnych procedur.	Projektowanie procedur (w możliwie największym stopniu dopasowanych do konkretnego zlecenia), które właściwie uwzględniają rozpoznane przyczyny, dla których prawdopodobne jest wystąpienie zniekształceń.

Prawdopodobne wystąpienie

Wymóg zdefiniowany w MSUP 2400 (po zmianach) stanowi, że konieczne jest zrozumienie jednostki wystarczające do określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń. Procedury wymagane w przeglądzie są mniej uciążliwe niż wymóg badania nakazujący rozpoznać i oszacować ryzyko istotnych zniekształceń wynikających z oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.

Obszary sprawozdania finansowego, w których wystąpienie zniekształceń jest prawdopodobne, obejmują obszary podatne na zniekształcenia wynikające z takich kwestii jak niepewność dotycząca wartości szacunkowych, złożoność, konieczność formułowania osądów (trudne do wyceny zapasy itd.). Obszary sprawozdania finansowego należące do kategorii obszarów, gdzie występowanie zniekształceń jest prawdopodobne, nie obejmują obszarów nieistotnych czy stosunkowo łatwych do poddania przeglądowi, takich jak koszty budynku będącego w posiadaniu jednostki od kilku lat.

Niektóre z korzyści wynikających ze zrozumienia jednostki są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 4.3-1B

Korzyści wynikające ze zrozumienia jednostki	Układ odniesienia dla planowania i przeprowadzenia usługi przeglądu i formułowania zawodowych osądów dotyczących obszarów sprawozdania finansowego, w których wystąpienie zniekształceń jest prawdopodobne.
	Informacje potrzebne do opracowania przewidywań koniecznych dla przeprowadzenia procedur analitycznych.
	Zrozumienie jednostki daje układ odniesienia, który może pomóc biegłemu rewidentowi podczas całego zlecenia oraz stanowi podstawę do opracowania odpowiednich procedur (reakcji) w stosunku do obszarów sprawozdania finansowego, w których wystąpienie zniekształceń jest prawdopodobne.
	Informacje potrzebne do rozpoznania takich kwestii jak nieujawnione transakcje z podmiotami powiązаныmi, kwestie dotyczące definiowania cen zapasów, transakcje walutowe, niepewność dotycząca kontynuowania działalności, nietypowe transakcje lub naruszenie prawa lub regulacji.
	Ocena, czy dzięki przeprowadzonym procedurom uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.
	Informacje potrzebne do oceny wyboru i zastosowania zasad rachunkowości przez kierownictwo oraz trafności prezentacji sprawozdania finansowego i ujawnień. [2400.69 i 2400.71]

Proces uzyskiwania i zastosowania zrozumienia jednostki przez biegłego rewidenta odbywa się w sposób ciągły podczas przeprowadzania przeglądu, podlega także aktualizacji w miarę występowania zmian uwarunkowań. Przedstawiono to na poniższej ilustracji.

Ilustracja 4.3-1C

Etap zlecenia	Źródło informacji
Akceptacja współpracy z klientem	Procedury przyjęcia zlecenia.
Kontynuacja współpracy z klientem	Wcześniej przeprowadzone przeglądy.
Planowanie i ustalenie istotności	Wstępna analiza i zapytania do kierownictwa, w tym najważniejsze zmiany, które miały miejsce w trakcie okresu.
Wykonanie	Wyniki przeprowadzenia zapytań i procedur analitycznych.
Zakończenie	Końcowe dyskusje z klientem i osobami sprawującymi nadzór.

Punkt do rozważenia

Należy uniknąć przeświadczenia, w szczególności w przypadku powtarzających się zleceń, pominięcia etapu poznania jednostki i zakładania, że zostało ono wykonane we wcześniejszych latach i nic się nie zmieniło. Wynikiem tego podejścia może być przeprowadzenie standardowego zestawu procedur i nie poświęcanie uwagi obszarom sprawozdania finansowego, w których wystąpienie zniekształceń jest prawdopodobne. W konsekwencji możliwa jest sytuacja, w której na kwestie o niewielkim znaczeniu przeznaczona jest duża ilość czasu, a obszarom istotnym nie poświęca się dostatecznej uwagi.

Zrozumienie jednostki nie jest zadaniem jednorazowym, które można zakończyć na wczesnym etapie zlecenia i do niego nie wracać. Ważne jest, by proces pozyskiwania informacji o jednostce trwał przez cały czas zlecenia i by biegły rewident zachował czujność na czynniki ryzyka niezidentyfikowane wcześniej lub na obszary, w których pierwotne szacunki dotyczące ryzyka wymagałyby aktualizacji. Kiedy zachodzą zmiany dotyczące warunków i okoliczności, należy uzyskać pewność, że dokumentacja jest aktualizowana oraz że wszelkie skutki, takie jak zmiany w procedurach zlecenia, są uwzględnione.

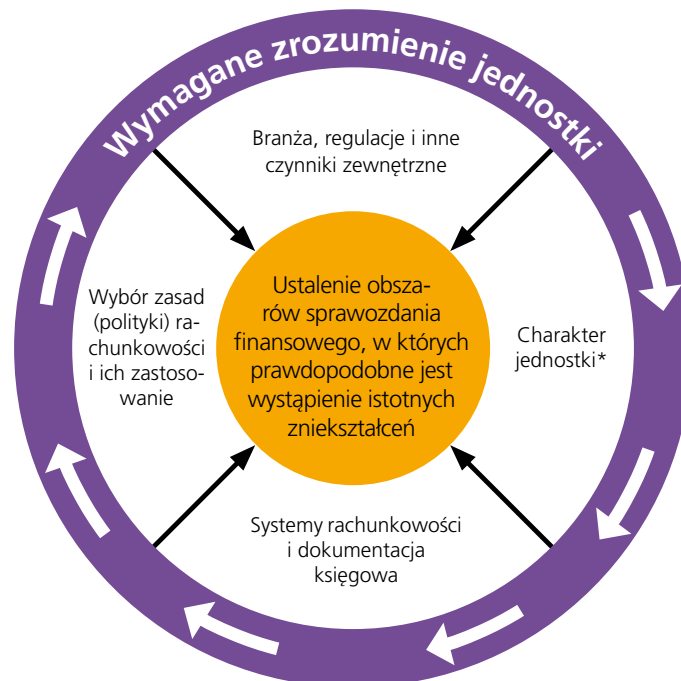
4.3-2 Zakres

Paragraf	Wymogi
46	<p>Zrozumienie przez biegłego rewidenta obejmuje następujące zagadnienia (zob. par. A78, A87, A89):</p> <p>(a) odpowiednie czynniki branżowe, regulacyjne oraz pozostałe zewnętrzne uwarunkowania, w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej;</p> <p>(b) charakter jednostki, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) jej działalność, (ii) jej strukturę właścicielską i strukturę nadzoru, (iii) rodzaje inwestycji, jakich dokonuje i planuje dokonać jednostka, (iv) sposób zorganizowania jednostki i sposób jej finansowania oraz (v) cele i strategię jednostki; <p>(c) system rachunkowości jednostki i dokumentację księgową oraz</p> <p>(d) wybór i zastosowanie polityk rachunkowości przez jednostkę.</p>

Zgodnie z wymogami zrozumienie jednostki powinno być wystarczające do osiągnięcia celów biegłego rewidenta w odniesieniu do zlecenia. Zakres zależy od zawodowego osądu, jednak wymagane zrozumienie jednostki może być mniej szczegółowe i szersze niż zrozumienie wymagane w przypadku kierownictwa.

Standard określa cztery konkretne obszary zrozumienia, które przedstawia ilustracja poniżej.

Ilustracja 4.3-2A



* w tym działalność operacyjna, struktura właścicielska/nadzorcza, inwestycje (dokonywane lub planowane), struktura operacyjna, struktura finansowania oraz cele i strategię jednostki

Poza elementami wymienionymi powyżej, w procesie osiągnięcia zrozumienia jednostki i jej środowiska biegły rewident może także wziąć pod uwagę obszary wymienione poniżej.

Ilustracja 4.3-2B

<p>Inne obszary zrozumienia jednostki, które należy wziąć pod uwagę</p>	<p>Zasada „przykład idzie z góry” oraz środowisko kontroli jednostki, poprzez które jednostka odnosi się do czynników ryzyka związanych ze sprawozdawczością finansową i swoich obowiązków z nią związanych.</p> <p>Poziom rozwoju i złożoności systemów księgowości finansowej i sprawozdawczości oraz związane z nimi kontrole, poprzez które dokumentacja księgowa jednostki i powiązane informacje są zabezpieczone.</p>
	<p>Poziom rozwoju organizacyjnego jednostki dotyczącego kierowania i nadzoru nad systemem księgowym jednostki, będącym podstawą sporządzania sprawozdania finansowego. Mniejsze jednostki zatrudniają często mniej pracowników, co może mieć wpływ na sposób, w jaki kierownictwo sprawuje nadzór. Na przykład podział obowiązków może nie być łatwy lub możliwy. Jednak w małej jednostce zarządzanej przez właściciela, właściciel-kierownik może sprawować nadzór w sposób bardziej efektywny niż w większej jednostce. Niedopatrzności mogą być rekompensowane poprzez generalnie bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków.</p>
	<p>Obowiązki jednostki dotyczące sprawozdawczości finansowej i wymogi, które ją obowiązują oraz to, czy obowiązki lub wymogi istnieją w świetle mających zastosowanie przepisów lub regulacji lub w kontekście dobrowolnych ustaleń dotyczących sprawozdawczości finansowej poczynionych zgodnie ze sformalizowanymi ustaleniami dotyczącymi nadzoru lub odpowiedzialności (np. zgodnie ze zobowiązaniami umownymi ze stronami trzecimi).</p>
	<p>Odnosne prawo i regulacje, które są ogólnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym takie, jak prawo podatkowe czy prawo i regulacje dotyczące świadczeń emerytalnych oraz środowiska naturalnego itd.</p>
	<p>Złożoność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p>
	<p>To, czy jednostka należy do grupy jednostek lub czy jest stowarzyszona z innymi jednostkami.</p>
	<p>Jak jednostka rozpoznaje i uwzględnia ryzyko związane ze sprawozdawczością finansową i możliwymi scenariuszami oszustwa (po stronie kierownictwa i pracowników) oraz sposób zapewniania zgodności z obowiązkami związanymi ze sprawozdawczością finansową.</p>
	<p>Procedury obowiązujące w jednostce, dotyczące rejestrowania, klasyfikowania i podsumowywania transakcji, gromadzenie informacji, które mają być włączone do sprawozdania finansowego oraz ujawnianie powiązanych informacji.</p>
<p>Rodzaje zagadnień, które wymagały korekt księgowych w sprawozdaniu finansowym jednostki w poprzednich okresach.</p>	

Punkt do rozważenia

Kontrola wewnętrzna

W usłudze przeglądu biegły rewident uzyskuje podstawowe zrozumienie kontroli jednostki, takie jak zasady i procedury jednostki dla:

- rejestrowania, klasyfikowania i podsumowywania transakcji oraz
- gromadzenie informacji, które mają być włączone i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.

W przypadku przeglądu nie ma obowiązku oceny modelu i wdrożenia systemu kontroli wewnętrznej, a także przeprowadzania testów zgodności.

Przykłady możliwych skutków BRAKU zrozumienia jednostki

Nie właściwe zrozumienie jednostki może doprowadzić do tego, że biegły rewident nie będzie świadomy istotnych zmian lub zdarzeń, które miały miejsce w ciągu okresu i które mogły doprowadzić do istotnych zniekształceń lub nieujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym. Na przykład, jeżeli nie zostały zadane pytania dotyczące bazy klientów w jednostce, biegły rewident może nie wiedzieć, o kwestiach takich jak:

- klienci, którzy mają kłopoty finansowe i problemy z płatnością zobowiązań - miałyby to wpływ na utworzenie odpisu aktualizującego wątpliwe należności,
- znaczący nowi klienci, którzy mogą otrzymywać istotne zniżki lub inne preferencyjne warunki - może to wpływać na wskaźniki finansowe oraz zasady uznawania przychodów,
- klienci, którzy mają duży wpływ na premie pracowników sprzedaży - w konsekwencji sprzedaż może być rejestrowana w niewłaściwych okresach,
- utraceni klienci lub konkurencja, która oferuje lepsze warunki dotyczące ceny lub jakości - może to skutkować nadmiernymi zapasami, na których wartość należy utworzyć odpis aktualizacyjny - może to także oznaczać, że jednostka może mieć problemy finansowe.

Punkt do rozważenia

W wielu systemach prawnych regulacje dotyczące środowiska naturalnego wymagają podjęcia przez kierownictwo konkretnych działań w celu uniknięcia znaczących kar za naruszenie prawa lub regulacji. Zapytaj o takie przepisy oraz wynikające z nich kary, które mogą wystąpić w ramach poznawania jednostki.

4.3-3 Jak?

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia można uzyskać zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Sugerowane kroki, które należy podjąć, są przedstawione w ilustracji poniżej.

Ilustracja 4.3-3A

Działanie	Opis
Zadaj pytania kierownictwu	Określ, kto w jednostce jest osobą najbardziej odpowiednią (najlepiej wykwalifikowaną) do tego, aby uzyskać potrzebne informacje w odniesieniu do każdego z czterech określonych obszarów zrozumienia (Ilustracja 4.3-2A) oraz do innych obszarów przedstawionych w ilustracji powyżej (4.3-2B). Umów się na spotkania z tymi osobami w celu zadania im koniecznych pytań i udokumentowania odpowiedzi. W myśl alternatywnego podejścia możliwe jest także przedstawienie tym osobom listy pytań lub arkusza roboczego z prośbą o uzupełnienie go przed spotkaniem przez kadrę zarządzającą.
Rozważ łatwo dostępne informacje ze źródeł zewnętrznych	Mimo, że zapytania stanowią główne źródło informacji, biegły rewident może uznać, że dane dotyczące ogólnych warunków ekonomicznych, stanu branży klienta, a nawet informacje o konkretnym kliencie i starszym stażem kierownictwie mogą być przydatne w zrozumieniu jednostki. Te informacje nie są szczególnie wymagane według standardu MSUP 2400 (po zmianach), ale można je łatwo uzyskać z Internetu, od związków branżowych, z gazet i czasopism.
Oceń uzyskane informacje	Dokonaj oceny pozyskanych informacji w celu określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń. Udokumentuj ustalenia i procedury, które zostaną zaprojektowane i przeprowadzone w celu uwzględnienia możliwych zniekształceń. Ocena ta może być także częścią dyskusji na temat planowania z zespołem wykonującym zlecenie, podczas której można omówić i zaprojektować odpowiednie procedury uwzględniające te obszary.

Uwaga

W usłudze przeglądu biegły rewident bierze pod uwagę uzyskane odpowiedzi na zapytania w kontekście zrozumienia jednostki oraz wyników przeprowadzonych procedur analitycznych. Nie ma wymogu, który nakazywałby uzasadnić informacje otrzymane w odpowiedzi na zapytania ani przeprowadzać jakiegось konkretnego rodzaju badania, o ile biegły rewident nie dowie się o sprawie lub sprawach, które każą mu sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogły wystąpić istotne zniekształcenia. W takim przypadku mogą być konieczne dodatkowe procedury mające na celu potwierdzenie lub zaprzeczenie podejrzeniu, że wystąpiło istotne zniekształcenie. Na przykład, jeżeli biegły rewident dowie się o znaczącym kontrakcie, może podjąć decyzję o zapoznaniu się z nim.

Punkt do rozważenia

Najbardziej efektywne procedury usługi przeglądu obejmują zasadniczo zapytania i analizę. Bardziej efektywne może być jednak przeprowadzenie procedur wiarygodności zamiast zapytań (na przykład dowód ogółem w odniesieniu do konkretnego konta w celu potwierdzenia 100 procent rocznej sprzedaży lub potwierdzenia salda należności lub kredytu bankowego) i jest to całkowicie akceptowalne.

Przykład

Aiden i Sophia są właścicielami i prowadzą mały dom opieki dla seniorów, w którym mieszka 8 rewidentów. Zwrócili się do firmy Blinberry & Co o dokonanie przeglądu sprawozdania finansowego, który to przegląd najprawdopodobniej posłuży do uzyskania finansowania z banku, które mogłoby pozwolić na jego unowocześnienie i rozbudowanie.

Księgowy przedstawił listę pytań do Aidena i Sophii, którą mają przeanalizować przed umówionym spotkaniem 25 października. Pytania znajdujące się na liście były następujące:

- Czy istnieją jakiegokolwiek czynniki branżowe, regulacyjne lub inne czynniki zewnętrzne, które mają wpływ na waszą działalność?
- Jakie są ogólne trendy w branży i jak konkurencyjny jest wasz dom opieki?
- Opisz wszelkie ważniejsze zmiany, które zaszły w ciągu ostatnich 12 miesięcy (na przykład w działalności operacyjnej, zmiany dotyczące pracowników, finansowania lub nowych kontraktów).
- Jakie są najważniejsze wyzwania, które stawia przed wami prowadzenie domu opieki?
- Kto jest właścicielem jednostki i czy istnieje w niej struktura nadzorcza?
- Czy zdefiniowano misję/wizję dla jednostki, jej kluczowe wartości lub kodeks postępowania dla pracowników?
- Opisz, w jaki sposób jednostka jest zarządzana w codziennej działalności.
- Opisz strukturę organizacyjną, w tym liczbę pracowników i ich obowiązki służbowe.
- Kto prowadzi księgi rachunkowe i jak często są sporządzane raporty finansowe?
- Kto przegląda raporty finansowe w celu uzyskania pewności, że są one dokładne i odzwierciedlają transakcje jednostki?
- Jak gwarantujecie kompletność przychodów ze sprzedaży?
- Jaki jest proces autoryzowania wydatków i zachowania kontroli nad nabywanymi środkami trwałymi.
- Czy jest sporządzany biznesplan? Jeżeli nie, jakie planujecie zmiany w działalności jednostki lub w odniesieniu do personelu w ciągu najbliższych kilku lat?
- Czy w ciągu ostatniego roku pojawiły się jakiegokolwiek poważniejsze kwestie (takie jak zła prasa, procesy sądowe, słabe przepływy pieniężne, skargi rewidentów lub kwestie regulacyjne) lub kwestie finansowe (takie jak zapotrzebowanie na nowe inwestycje kapitałowe lub niemożność przyciągnięcia do jednostki osób z wymaganymi umiejętnościami)?
- Czy były zmiany w polityce/zasadach rachunkowości, czy były one konsekwentnie stosowane?
- Czy w sprawozdawczości finansowej jednostki istnieją obszary trudne lub złożone (takie jak wartości szacunkowe, wycena aktywów lub rozliczenia międzyokresowe)?
- Opisz, w jaki sposób jednostka jest finansowana (tj. nazwy banków, szczegółowe dane dotyczące warunków finansowania oraz stopy procentowe).
- Czy jednostka posiada inwestycje w inne jednostki lub czy jest właścicielem innych jednostek?
- Czy jednostka posiada jakiegokolwiek podmioty powiązane? Jeżeli tak, prosimy o przedstawienie szczegółowych danych dotyczących transakcji.
- Czy w historii firmy pojawiały się przypadki oszustwa ze strony pracowników lub czy istnieje znane ryzyko takiego oszustwa? Jeżeli tak, czy podjęto działania w celu zminimalizowania tego ryzyka?

Po spotkaniu 25 października, księgowi ocenili uzyskane informacje oraz udokumentowali następujące obszary (wyciąg w załączeniu), w których prawdopodobne jest wystąpienie zniekształceń.

Obszar sprawozdania finansowego	Charakter możliwych istotnych zniekształceń	Procedury przeglądu uwzględniające możliwe zniekształcenia
Wszystkie obszary	<i>Nowy księgowy pracujący w niepełnym wymiarze został zatrudniony w ciągu roku. Istnieje prawdopodobieństwo, że osoba ta może popełniać błędy w księgowaniu.</i>	<i>Przeprowadź dodatkową analizę sald kont w obszarach podatnych na błędy, takie jak współmierność.</i>
Zapasy	<i>Dom opieki ma znaczne zapasy takie jak pościel, środki czystości i żywność. Są inwentaryzowane raz do roku. Jednakże z powodu kradzieży zazwyczaj występuje znacząca różnica pomiędzy dokumentacją księgową a rzeczywistymi ilościami.</i>	<i>Omów kontrole nad zapasami, procedury inwentaryzacji oraz jej wyniki. Zapytaj także o powody znaczących odchyłeń.</i>
Aktywa rzeczowe	<i>W jednostce dokonano znaczących inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe, w trakcie okresu miały miejsce liczne zwiększenia i zmniejszenia ich stanu.</i>	<i>Omów kontrole nad aktywami rzeczowymi, procedury wykorzystywane przy rejestracji zwiększeń i zmniejszeń ich stanu oraz odpowiednie zasady rachunkowości. Dokonaj także przeglądu charakteru i kwot zwiększeń i zmniejszeń stanu w ciągu okresu.</i>
Przychody	<i>System śledzenia usług specjalnej opieki zapewnianej rewidentom nie działa dobrze. Wobec tego mogą występować usługi, za które nie wystawiono jeszcze faktur, a które mogą potencjalnie skutkować istotnymi zniekształceniami.</i>	<i>Przejrzyj przychody pod kątem usług specjalnej opieki w stosunku do poprzednich lat i budżetu bieżącego okresu. Zadaj pytania o wszelkie odchylenia. W ramach dodatkowej procedury wybierz jedną lub dwie osoby spośród rewidentów, wobec których świadczone są specjalne usługi i uzyskaj pewność, że usługi te były regularne fakturowane.</i>
Ujawnienia	<i>Krewni dawnej rewidentki wytoczyli jednostce proces za nieodpowiednie traktowanie, z jakim spotkała się ich matka w ciągu ostatniego okresu życia.</i>	<i>Zapytaj o sprawę sądową i rozważ, czy wymagane jest ujawnienie w sprawozdaniu finansowym. W zależności od okoliczności właściwe może być również przeczytanie korespondencji z prawnikami jednostki lub rozważenie wysłania zapytania do prawników jednostki dotyczącego toczących się spraw sądowych</i>

Punkt do rozważenia

Zapytania podwójnego przeznaczenia

Odpowiedzi na pytania takie, jak te przedstawione powyżej, nie tylko pomogą w zdobyciu wymaganego zrozumienia jednostki, ale także mogą stanowić istotną część dowodów wymaganych do sformułowania wniosku na temat sprawozdania finansowego.

4.3-4 Planowanie

Teraz, kiedy ustalono istotność i uzyskano zrozumienie jednostki, jej środowiska oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kolejnym krokiem jest zaplanowanie procedur przeglądu, które mają być przeprowadzone.

Planowanie jest kluczowym etapem w przeprowadzeniu efektywnego i skutecznego zlecenia przeglądu. Czas przeznaczony na planowanie pozwala skoncentrować wysiłki na kwestiach istotnych i pominąć sprawy nieznaczące.

Zastosowania procesu planowania	Koncentracja uwagi partnera/pracowników na celach zlecenia.
	Określenie sposobów, w jaki jednostka mogłaby pomóc w wykonaniu zlecenia, na przykład poprzez przygotowanie dokumentów roboczych i analiz.
	Określenie istotnych pozycji sprawozdania finansowego oraz ujawnień, w których wystąpienie istotnych zniekształceń jest prawdopodobne, oraz opracowanie odpowiedniej reakcji.
	Uzyskanie pewności, że zaprojektowano zestaw spójnych procedur, które pomogą w osiągnięciu celu zlecenia. Obejmuje to usunięcie (z zastosowaniem zawodowego osądu) tych procedur przeglądu, które zostaną uznane za niepotrzebne dla danego zlecenia, choć są zawarte na liście kontrolnej.
Korzyści z planowania badania	Członkowie zespołu otrzymują właściwe informacje na temat celów zlecenia i oczekiwań wobec niego.
	Można w pewnym zakresie przewidywać obszary o wysokim ryzyku zniekształcenia, co pozwala uniknąć problemów podczas przeprowadzania zlecenia.
	Procedury przeglądu koncentrują się na obszarach, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.
	Zlecenie jest właściwie zorganizowane, obsadzone właściwym personelem i właściwie kierowane.

W przypadku wielu zleceń usług przeglądu wykonywanych przez małe i średnie firmy audytorskie zespoły wykonujące zlecenie są stosunkowo nieliczne, a niektóre z nich są wykonywane przez biegłego rewidenta pracującego samodzielnie. Najkorzystniej jest, gdy dyskusje dotyczące planowania angażują cały zespół wykonujący zlecenie, ale kluczowe znaczenie ma uczestnictwo starszych rangą pracowników należących do zespołu. Partner i starsi rangą pracownicy mają najwięcej informacji o jednostce i są w stanie podejmować kluczowe decyzje.

W dyskusji dotyczącej planowania warto poruszyć elementy wyszczególnione poniżej.

Ilustracja 4.3-4B

Treść dyskusji dotyczących planowania	Jednostka (jej działalność operacyjna, pracownicy itd.), zmiany, które zaszły w ciągu okresu oraz wszelkie trudności, które napotkał klient.
	Istotne zniekształcenia, które mogą się pojawić w sprawozdaniu finansowym z największym prawdopodobieństwem (oraz ich powody) i odpowiednia reakcja.
	Konkretne sprawy budzące niepokój (takie jak transakcje z podmiotami powiązаныmi, skomplikowane wartości szacunkowe, procesy sądowe lub roszczenia oraz zdarzenia/uwarunkowania dotyczące kontynuowania działalności).
	Wnioski/lekcje płynące z poprzednich zleceń (takie jak zagadnienia odnotowane w aktach do późniejszego rozważenia, trudne obszary, charakter i kwota rozpoznanych zniekształceń oraz reakcja kierownictwa na wszelkie wystosowane rekomendacje).
	Zmiany mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
	Możliwość poprawienia jakości zlecenia i dokumentacji w aktach, efektywność/ skuteczność przeprowadzanych procedur przeglądu.
	Wszelkie czynniki ryzyka oszustwa kierownictwa lub pracowników, które należy rozważyć.
	Czego będziemy wymagać od personelu klienta i dlaczego?
Treść notatki dotyczącej planowania	Udokumentuj wyniki w notatce dotyczącej planowania.
	Charakter zlecenia i wszelkie szczególne zapytania.
	Wskazówki dotyczące elementów, które powinny być uważane za istotne.
	Ogólna strategia (znaczące czynniki ryzyka do rozważenia, harmonogram oraz podejście do zlecenia) ze szczególnym uwzględnieniem obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.
	Szczegółowy plan działania (procedury przeglądu do wykonania) ze szczególnym uwzględnieniem obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.
Przypisanie konkretnych obowiązków członkom zespołu ze szczególnym uwzględnieniem obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.	

Punkt do rozważenia

Przed rozpoczęciem prac upewnij się, że członkom zespołu udostępniono podstawowe informacje na temat jednostki i branży. Kierownictwo jednostki nie patrzy życzliwie na nowych lub źle poinformowanych pracowników zadających pytania o podstawowe informacje (na temat kwestii, które nie ulegają zmianom), które mogli łatwo znaleźć w aktach z poprzedniego roku.

Pamiętaj o konieczności dokumentacji planowania zlecenia i podjętych decyzji. W przypadku małej jednostki może to mieć formę krótkiej notatki.

Tam, gdzie to możliwe, zwróć się do kierownictwa o przygotowanie dokumentacji wspierającej, takiej jak uzgodnienia lub analizy sald, jeżeli są potrzebne.

Rozważ skorzystanie z arkusza kalkulacyjnego lub innego oprogramowania przy wykonywaniu czynności czasochłonnych, takich jak analizowanie zapisów księgowych, śledzenie porównań analitycznych, przygotowywanie tabel wiodących czy sporządzanie sprawozdania finansowego.

Jeśli to możliwe, zakończ pracę, w tym przegląd akt, w siedzibie klienta. Konieczność wracania do jednostki później i uzyskiwania dodatkowych informacji obniża efektywność.

Przykład notatki uwzględniającej kluczowe aspekty jednostki i jej środowiska oraz planowanie zlecenia przeglądu

Jednostka: *Zakład produkcyjny XYZ Sp. z o.o.*

Okres kończący się: *31 grudnia 20XX r.*

Działalność

- Spółka kupuje pompy elektryczne i akcesoria oraz montuje je w celu dalszej sprzedaży końcowym użytkownikom
- Branża i rynek zbytu na pompy są w fazie powolnego schyłku. Technologia pomp się rozwija i marże zysku na gotowych pompach są coraz niższe. Należy zapytać o ewentualne przestarzałe zapasy.

Struktura właścicielska

- Spółka rozpoczęła działalność 10 lat temu. Prezes, p. A.D. Green jest udziałowcem-założycielem. Spółka jest w całości własnością rodziny.
- Funkcjonuje w niej organ nadzorczy składający się przede wszystkim z członków rodziny, którzy dysponują ograniczonym doświadczeniem w kwestii finansów. Organ ten zatwierdza co roku biznesplan i spotyka się co dwa miesiące w celu dokonania przeglądu postępów i omówienia wszelkich kwestii operacyjnych.

„Przykład idzie z góry”

- Działania p. Greena wydają się wskazywać na jego duże zaangażowanie w uczciwe i etyczne funkcjonowanie jednostki.
- Wszyscy kluczowi pracownicy wydają się kompetentni i mają dobrze określone obowiązki służbowe.
- Nie są nam znane żadne przypadki obchodzenia kontroli przez kierownictwo.
- Niektóre dostawy zapasów uległy w przeszłości kradzieży, a jednego pracownika sprzedaży zwolniono dwa lata temu za zawyżanie kosztów.

Istotność

- Wśród głównych użytkowników sprawozdania finansowego są bank i członkowie rodziny. Istotność w kwocie 18.000€ oparto na procencie przychodów z kontynuowanej działalności.
- Istotność w poprzednim roku wynosiła 15.000€.

Dokumentacja księgowa

- Księgowością kieruje Gwen Smith. Nadzoruje wszystkie funkcje księgowe i ma jednego asystenta.
- Dla celów księgi głównej, należności, zobowiązań, płac i zapasów używa się standardowego pakietu oprogramowania rachunkowego. Gwen przygotowuje także comiesięczne uzgodnienia z bankiem.
- Gwen zgodziła się przygotować dokumenty robocze, o które poprosiliśmy.
- Gwen i kluczowe kierownictwo mają dostęp do zapisów księgowych i innych danych operacyjnych. Jack Billings to zewnętrzny konsultant IT, który zabezpiecza potrzeby informatyczne spółki i jest odpowiedzialny za kontrolę nad zdalnym dostępem, ochroną przed wirusami oraz nienaruszalność i sporządzanie kopii zapasowych wszystkich danych spółki.

Harmonogram

- Budżet czasowy wynosi XX godzin pracy personelu firmy. Do tego przeglądu wyznaczono jednego pracownika.
- Rozpoczęcie zlecenia jest planowane na 14 stycznia 20XX r. Należy zauważyć, że p. Green chce przygotować sprawozdanie przed swoim urlopem, który przypada w drugiej połowie lutego.

Obszary sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń

- Poza pozycjami, które przekraczają wartość istotności, kluczowe obszary, które należy wziąć pod uwagę to:
 - (a) Zapasy, z powodu wielkości salda i wartości szacunkowych dotyczących zapasów przestarzałych itd., (powinniśmy także zapytać o procedury inwentaryzacji, metody używane do wyceny pozycji wykazujących mały obrót oraz procedur współmierności w końcu roku),
 - (b) Należności, z powodu wielkości salda i wartości szacunkowych dotyczących należności wątpliwych,
 - (c) Sprzedaż, z powodu możliwych niewykazanych transakcji sprzedaży lub uznawania przychodów niezgodnego ze znaczącymi zasadami rachunkowości jednostki,
 - (d) Koszty własne sprzedaży, z powodu możliwej niewłaściwej klasyfikacji rachunków kosztów oraz potraktowania kwot w walutach obcych.
- Należy zachować czujność w kwestii możliwych podmiotów powiązanych oraz wszelkich zagadnień dotyczących kontynuowania działalności.
- Na podstawie rozmowy z p. Greenem wiadomo nam, że spółka spodziewa się wzrostu na poziomie ok. 5 procent w tym roku. Biorąc pod uwagę zmiany technologiczne oraz ogólny stan branży, musimy zapytać o wszelkie poważniejsze zmiany, które mogły wystąpić w obszarze zapasów, należności i zobowiązań.
- Mogą być konieczne dodatkowe środki pieniężne z banku w celu sfinansowania planowanych badań i rozwoju.
- W kontekście trendów w branży właściciele mogą rozważać sprzedaż działalności. Wobec tego kierownictwu może zależeć na wyższej zyskowności w tym roku w stosunku do roku poprzedniego, kiedy to priorytetem było zminimalizowanie obciążenia podatkowego.

Procedury przeglądu, które należy przeprowadzić

Patrz formularz A-ZZ w aktach.

Sporządził: *Jan Friskoe* Data: *10 stycznia 20XX r.*

Przejrzał: *Faylia Jayit* Data: *15 stycznia 20XX r.*

4.4 ZAPROJEKTOWANIE ODPOWIEDNIH PROCEDUR

Paragraf	Wymogi
	Projektowanie i przeprowadzanie procedur
	W trakcie zbierania wystarczających, odpowiednich, dowodów jako podstawy wniosku na temat sprawozdań finansowych jako całości, biegły rewident projektuje oraz kieruje zapytania i przeprowadza procedury analityczne (zob. par. A79-A83, A87, A89):
47	<p>(a) aby odnieść się do wszystkich istotnych pozycji sprawozdań finansowych, w tym do ujawnień oraz</p> <p>(b) aby skupić się na odniesieniu do tych obszarów sprawozdań finansowych, w których prawdopodobne jest pojawienie się istotnych nieprawidłowości.</p>

Ostatnim krokiem planowania jest ustalenie charakteru, harmonogramu oraz zakresu procedur potrzebnych do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów dla zlecenia przeglądu. Planowane procedury uwzględniają:

- wymogi MSUP 2400 (po zmianach), w tym:
 - (a) wszelkie istotne kwestie w sprawozdaniu finansowym, w tym ujawnienia,
 - (b) obszary sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń,
 - (c) określone obszary (takie jak transakcje z podmiotami powiązаныmi, kontynuowanie działalności, oszustwa i naruszenie prawa lub regulacji) oraz
- wymogi (w tym dodatkowe wymogi dotyczące sprawozdawczości) wynikające z odnośnego prawa lub regulacji.

4.4-1 Typy procedur

Aby osiągnąć cel polegający na uzyskaniu wystarczających odpowiednich dowodów wspierających wnioszek ograniczonej pewności, należy zaprojektować i przeprowadzić pewną liczbę procedur usługi przeglądu.

Charakter tych procedur jest przedstawiony na ilustracji poniżej. Należy zauważyć, że uważna ocena uzyskanych informacji jest integralną częścią procesu przeprowadzania każdej z tych procedur.

Ilustracja 4.4-1A

Rodzaj procedury	Charakter procedury
Wywiad	<p>Zwracanie się do kierownictwa i innych osób w jednostce o informacje według opinii biegłego rewidenta co do tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach.</p> <p>Rozszerzenie zapytań w stosownych przypadkach w celu uzyskania danych innych niż finansowe.</p> <p>Ocena odpowiedzi udzielonych przez kierownictwo.</p>
Procedury analityczne	<p>Rozpoznanie niespójności lub rozbieżności w stosunku do oczekiwanych trendów, wartości lub norm w sprawozdaniu finansowym, takich jak poziom zgodności sprawozdania finansowego z kluczowymi danymi, w tym kluczowymi wskaźnikami wyników.</p> <p>Uzyskanie lub aktualizacja zrozumienia jednostki i jej środowiska przez biegłego rewidenta, w tym możliwość określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.</p> <p>Zapewnienie dodatkowych dowodów w odniesieniu do zapytań oraz procedur analitycznych już przeprowadzonych.</p> <p>Ocena rozpoznanych niespójności poprzez dalsze zapytania oraz inne procedury.</p>
Dostosowane do okoliczności	<p>Przeprowadzenie innych procedur poza zapytania i analizą w sprawach, które każą praktykowi sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą istnieć znaczące zniekształcenia. Procedury te powinny wystarczyć do sformułowania wniosku, że sprawa (sprawy):</p> <ul style="list-style-type: none"> nie spowodują istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym jako całości lub spowodują istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym jako całości. <p>Ocena uzyskanych informacji i/lub odpowiedzi udzielonych przez kierownictwo.</p>
Inne	<p>Wszelkie okoliczności, w których w zawodowej ocenie biegłego rewidenta, konieczne lub bardziej efektywne jest przeprowadzenie innych typów procedur, takich jak testy wiarygodności, potwierdzenia zewnętrzne, przeczytanie warunków istotnego kontraktu lub przegląd dokumentacji księgowej.</p> <p>Przeprowadzenie innych procedur nie zmienia celu zlecenia, którym jest uzyskanie ograniczonej pewności w odniesieniu do sprawozdania finansowego jako całości.</p> <p>Ocena innych uzyskanych informacji i/lub odpowiedzi udzielonych przez kierownictwo.</p>

Punkt do rozważenia

Podczas ustalania dodatkowych procedur, które mają być wykonane, należy pamiętać o uwzględnieniu dowodów, które mogły zostać już uzyskane w procesie zrozumienia jednostki.

Inne wskazówki co do sposobu przeprowadzania dodatkowych procedur zawiera rozdział 5 niniejszego Przewodnika oraz paragrafy 2400.48-49 i 2400.A84-A91 standardu.

Paragraf	Wymogi
48	<p>Zapytania biegłego rewidenta kierowane do kierownika jednostki i, jeżeli to właściwe, do innych osób z jednostki, dotyczą następujących zagadnień (zob. par. A84-A87):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) w jaki sposób kierownik jednostki ustala znaczące wartości szacunkowe wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, (b) identyfikacji podmiotów powiązanych oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, w celu identyfikacji tych transakcji, (c) czy istnieją znaczące, nietypowe lub złożone transakcje, zdarzenia lub kwestie, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> (i) znaczące zmiany działalności gospodarczej lub operacyjnej jednostki, (ii) znaczące zmiany warunków umów, które w istotny sposób wpływają na sprawozdania finansowe jednostki, w tym warunków finansowania i umów kredytowych lub warunków kredytowania, (iii) znaczące zapisy księgowo lub inne korekty sprawozdań finansowych, (iv) znaczące transakcje mające miejsce lub ujęte w czasie bliskim końca okresu sprawozdawczego, (v) stan wszelkich nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie poprzednich zleceń oraz (vi) skutki lub możliwe implikacje dla jednostki wynikające z transakcji lub związków z podmiotami powiązanymi, (d) wystąpienia wszelkich faktycznych, podejrzewanych lub domniemych: <ul style="list-style-type: none"> (i) oszustw lub nielegalnych działań wpływających na jednostkę oraz (ii) przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, takich jak prawo i regulacje podatkowe i emerytalne, które uznaje się zazwyczaj za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych, (e) czy kierownik jednostki zidentyfikował i odniósł się do zdarzeń, które nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono sprawozdania finansowe i datą raportu biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, (f) podstawy oceny kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. par. A88), (g) czy występują zdarzenia lub warunki, które budzą wątpliwości odnośnie zdolności jednostki do kontynuacji działalności, (h) istotnych zobowiązań, obowiązków umownych lub zobowiązań warunkowych, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe jednostki, w tym ujawnianie informacji oraz (i) istotnych transakcji niepieniężnych lub dotyczących nieodpłatnych świadczeń w rozważanym finansowym okresie sprawozdawczym.

Patrz Załącznik D zawierający tabelę opisującą charakter zapytań uwzględnionych w MSUP2400 (po zmianach).

4.4-3 Procedury analityczne

Paragraf	Wymogi
49	<p>W trakcie projektowania procedur analitycznych biegły rewident rozważa, czy dane z systemu księgowego jednostki oraz dokumentacja księgowo są odpowiednie dla potrzeb wykonania procedur analitycznych (zob. par. A89-A91).</p>

Procedury analityczne obejmują ocenę informacji finansowych uzyskanych w wyniku analizy możliwych powiązań pomiędzy danymi zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi.

Procedury analityczne są stosowane dla następujących potrzeb:

- rozpoznania obszarów sprawozdania finansowego, w których mogą występować istotne zniekształcenia, w celu uzupełnienia wstępnych zapytań biegłego rewidenta,
- rozpoznania niespójności lub rozbieżności w stosunku do oczekiwanych trendów, wartości lub norm w sprawozdaniu finansowym, takich jak poziom zgodności sprawozdania finansowego z kluczowymi danymi, w tym kluczowymi wskaźnikami wyników,
- zapewnienia dodatkowych dowodów w odniesieniu do zapytań oraz procedur analitycznych już przeprowadzonych.

Ilustracja 4.4-3A

Zastosowania	Cel
Uzyskane/aktualizacja zrozumienia jednostki	Pomoc w rozpoznaniu obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń. Na przykład analizując spadek marży brutto stwierdzono, że niektóre pozycje zapasów są sprzedawane po obniżonych cenach, ponieważ mogą się stać przestarzałe. Powody występowania i wielkość przestarzałych zapasów można następnie zbadać dokładniej.
Uzyskanie istotnych informacji	Zebranie informacji dotyczących spodziewanych wyników operacyjnych i finansowych, takich jak: <ul style="list-style-type: none"> • budżety, prognozy i przewidywania, w tym przewidywania z śródrocznych i rocznych danych oraz • informacje dotyczące branży, w której działa jednostka, jak na przykład marże brutto czy porównanie stosunku sprzedaży do należności jednostki ze średnimi danymi w branży lub z innymi, podobnej wielkości jednostkami z tej samej branży.
Zrozumienie związków między danymi	Rozpoznanie sprawy (spraw), które każą biegłemu rewidentowi sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą występować istotne zniekształcenia, poprzez uzyskanie zrozumienia związków pomiędzy: <ul style="list-style-type: none"> • elementami informacji finansowych w ciągu okresu oraz • pomiędzy informacjami finansowymi i odpowiednimi informacjami innymi niż finansowe, np. stosunek kosztów wynagrodzeń do liczby zatrudnionych.
Przeprowadzenie dodatkowych procedur badania	Zbadanie wszelkich rozpoznanych spraw, które każą biegłemu rewidentowi sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą występować znaczące zniekształcenia. Na przykład, jeśli pojawi się niepewność co do tego, czy uwzględniono całkowitą sprzedaż, można porównać sprzedaż według najważniejszych kategorii z poprzednimi miesiącami, kwartałami lub okresami i uzyskać wyjaśnienia ewentualnych rozbieżności.

Metody analizy

Metody używane do rozpoznania związków i poszczególnych pozycji, które wydają się nietypowe lub odbiegają od oczekiwanych trendów albo wartości, przedstawiono na ilustracji poniżej.

Ilustracja 4.4-3B

Metoda	Cel
Bezpośrednie związki	Ustal związki pomiędzy danymi - danymi finansowymi, a niefinansowymi. Na przykład jeżeli koszty energii elektrycznej wzrosły w ciągu roku, należy się spodziewać, że koszt energii w sprawozdaniu finansowym będzie wyższy. Jeżeli tak nie jest, przyczyna powinna być wyjaśniona (na przykład wdrożono procedury oszczędzania energii w trakcie okresu).
Porównania z oczekiwanymi wartościami	Oceń wyniki finansowe pod kątem zgodności z oczekiwanymi wartościami. Na przykład jeżeli cena sprzedawanego produktu uległa zwiększeniu w ciągu okresu, marże brutto w porównaniu do poprzedniego okresu powinny także wzrosnąć, o ile rzecz jasna, nie wzrosły także koszty zakupu.
Porównania z oczekiwanymi wielkościami opracowanymi na podstawie innych źródeł	Porównaj wykazane kwoty lub wskaźniki opracowane na podstawie tych kwot z oczekiwanymi wielkościami wyliczonymi na podstawie informacji uzyskanych z odpowiednich źródeł. Na przykład jeżeli jednostka buduje 50 elektrycznych silników rocznie i sprzedaje każdy z nich za około 10.000 €, wykazana kwota przychodów ze sprzedaży powinna być zbliżona do 500.000 €. Jeżeli tak nie jest, przyczyna powinna zostać zbadana.
Złożona analiza z wykorzystaniem technik statystycznych, takich jak analiza regresji.	Zbadaj związki pomiędzy zależnymi zmiennymi i jedną lub więcej zmiennymi niezależnymi. Na przykład analiza regresji może być wykorzystana do obliczenia kosztów sprzedaży w ciągu pewnego okresu (na przykład trzech lat) przy użyciu kilku części składowych, takich jak koszty własne sprzedaży i dane dotyczące sprzedaży różnych typów produktów. Koszty własne sprzedaży można następnie ustalić dla danego poziomu sprzedaży według produktów dla bieżącego roku na podstawie matematycznego związku pomiędzy różnymi zmiennymi.

Odpowiedniość wykorzystanych danych

Ważne jest, by przed przeprowadzeniem procedury analitycznej rozważyć, czy dane, które mają być w niej wykorzystane, są odpowiednie dla zamierzonego celu. Ocena ta odbywa się na podstawie:

- uzyskanego zrozumienia jednostki i jej środowiska,
- charakteru i źródła danych, które mają być wykorzystane oraz
- okoliczności, w jakich uzyskano dane.

Ilustracja 4.4-3C

Weź pod uwagę okoliczności	
Jak uzyskano dane?	Informacje mogą być bardziej wiarygodne, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki.
	Czy dostępne informacje są porównywalne? Na przykład ogólne dane branżowe mogą wymagać uzupełnienia w taki sposób, aby stały się porównywalne z danymi jednostki produkującej i sprzedającej wyspecjalizowane produkty.
	Rozważ charakter i odpowiedniość dostępnych informacji (np. czy budżety określają oczekiwane wyniki, czy też wskazują cele, które mają zostać osiągnięte).
	Jaką wiedzę i doświadczeniem dysponowały osoby przygotowujące informacje i jakie zaprojektowano kontrole w celu zapewnienia kompletności, dokładności i ważności informacji. Takie kontrole mogą obejmować na przykład kontrole sporządzania, przeglądu i przestrzegania budżetów.

Przykład wykorzystania nieodpowiednich danych

- Porównywanie wyników operacyjnych do budżetu wstępnego, a nie do budżetu zatwierdzonego przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.
- Porównanie procentu marży brutto do poprzednich lat bez ustalenia spójności kwot pomiędzy kosztami własnymi sprzedaży a wielkością sprzedaży.
- Porównanie średnich płac na jednego pracownika bez wcześniejszego ustalenia właściwej liczby pracowników w ciągu okresu.
- Porównywanie sprzedaży na metr kwadratowy bez uwzględnienia rzeczywistego dostępnego metrażu.
- Obliczanie przychodów z bloku mieszkalnego bez wcześniejszego ustalenia liczby dostępnych mieszkań i liczby mieszkań pustych w ciągu okresu.

Punkt do rozważenia

Etap planowania to dobry moment na ustalenie sposobu, w jaki zlecenie może być przeprowadzone skutecznie i efektywnie. Obszary do rozważenia to:

Planowanie

Czas przeznaczony na planowanie zlecenia pozwoli zaoszczędzić znacznie więcej czasu na etapie wykonania zlecenia. Na przykład:

- zaplanuj pracę w taki sposób, by trudniejsze obszary sprawozdania finansowego, takie w których wymagane są osądy, były opracowane jako pierwsze. Pozwoli to przeznaczyć więcej czasu na omówienie i rozwiązanie takich kwestii przed zakończeniem prac u klienta.
- Rozważ, czy zapytania wystosowane w celu uzyskania zrozumienia jednostki mogą być również wykorzystane jako dowody przy ustalaniu, czy mogły wystąpić istotne zniekształcenia.

Pomoc ze strony klienta

Czy można zaoszczędzić czas prosząc klienta o przygotowanie pewnych informacji, harmonogramów lub analiz, które w innym przypadku byłyby sporządzane przez zespół wykonujący zlecenie?

Praca w siedzibie klienta

Czy można wykonać więcej pracy w siedzibie klienta? Pozwala to na uzyskiwanie informacji i odpowiedzi na pytania na bieżąco bez potrzeby posługiwania się pocztą elektroniczną, telefonem albo odwiedzania klienta specjalnie w tym celu.

Wykorzystanie wiedzy zgromadzonej przez firmę

Czy można wykorzystać wiedzę zdobytą na temat konkretnej branży w celu zaoszczędzenia czasu potrzebnego na określenie obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń w przypadku innego klienta z tej samej branży.

Listy kontrolne

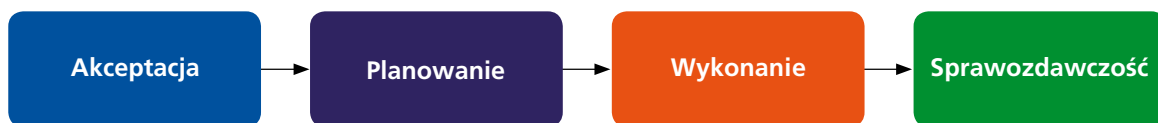
Jeżeli korzysta się z list kontrolnych, czy można je dostosować do konkretnego zlecenia i wyeliminować procedury niemające zastosowania i włączyć dodatkowe procedury dla obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń?

Automatyzacja

Czy jakąś część wymaganej pracy można zautomatyzować? Może to obejmować analizy niektórych kont i sporządzanie sprawozdania finansowego.

5

WYKONANIE



ZAWARTOŚĆ ROZDZIAŁU

- Jak przeprowadzać wywiad i procedury analityczne?
- Kiedy wymagane są dodatkowe procedury?
- Jak oceniać/dokumentować wyniki?

5.1 Przeprowadzenie procedur 2400.50–65	5.2 Ocena uzyskanych dowodów 2400.66–68	5.3 Dokumentacja przeglądu 2400.93–96
5.1-1 Procedury analityczne 5.1-2 Zadawanie zapytań 5.1-3 Podmioty powiązane 5.1-4 Oszustwo i naruszenie prawa i regulacji 5.1-5 Kontynuacja działalności 5.1-6 Przeglądy dla biegłych rewidentów części grupy 5.1-7 Inne sprawy 5.1-8 Dodatkowe procedury 5.1-9 Późniejsze zdarzenia 5.1-10 Pisemne oświadczenia	5.2-1 Nadzór i przegląd 5.2-2 Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody?	5.3-1 Dokumentacja 5.3-2 Gromadzenie akt

Wyniki

Uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania i zgromadzono je w aktach zlecenia.

5.1 PRZEPROWADZENIE PROCEDUR

Procedury przeglądu opierają się na uzyskanym zrozumieniu jednostki i jej środowiska oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Obejmują przede wszystkim zapytania i procedury analityczne oraz inne procedury uznane za konieczne w danych okolicznościach. Konkretnie procedury, które mają być przeprowadzone, zależą od zawodowego osądu. Opis tych procedur i kwestie dotyczące ich projektowania opisano w rozdziale 4.

Biegły rewident może zaakceptować informacje uzyskane dzięki tym procedurom (często ustnym), jeżeli odpowiedzi są spójne z uzyskanym zrozumieniem jednostki i nie pojawiają się kwestie, które każą mu sądzić, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia.

Jeżeli pojawiają się kwestie, które każą biegłemu rewidentowi sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą występować znaczące zniekształcenia, wymagane są dodatkowe procedury w celu rozwiania lub potwierdzenia tych obaw.

5.1-1 Procedury analityczne

Rozdział 4 część 4.4 przedstawia różne typy procedur analitycznych i zagadnień, które należy uwzględnić przy ich projektowaniu.

Najczęściej stosowane procedury analityczne dotyczą spraw takich jak:

- porównanie sprawozdania finansowego ze sprawozdaniami z okresu bezpośrednio poprzedzającego objęty zleceniem okres oraz z budżetem (jeżeli jest dostępny) za bieżący okres w celu rozpoznania trendów i zmian w zyskach/stratach operacyjnych, sprzedaży, marżach zysku, inwestycjach w zapasy, należnościach, zadłużeniu i kapitale obrotowym,
- rozpoznanie wzajemnych związków między elementami informacji finansowych, które powinny być dostosowane do przewidywanego wzorca opartego na doświadczeniu oraz zapytania dotyczące wszelkich wyjątków,
- porównanie wykazanych kwot z wartościami przewidywanymi obliczonymi na podstawie innych źródeł.

Niektóre typowe procedury analityczne dla wybranych sald kont zawiera Załącznik E. Należy pamiętać, że procedury analityczne są wymagane wyłącznie w przypadku wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, które są istotne i koncentrują się na obszarach, w których występowanie istotnych zniekształceń jest prawdopodobne, co dotyczy także ujawnień (patrz rozdział 4).

Przykład:

Sandy wykonuje zlecenie przeglądu w jednostce, która zajmuje się przetwórstwem żywności. Przeprowadzając procedury analityczne dotyczące zapasów zauważył, że zapasy wzrosły z 862.000 € do 1.045.000 € (czyli o 18%). Właściciel, zapytany o powód, dla którego zaszła tak istotna zmiana mimo niezmiennych wielkości sprzedaży, okazał zdziwienie co do poziomu zmiany, ale stwierdził, że potrzebują więcej zapasów w magazynach, aby móc je sprzedawać wszystkim klientom, których starają się pozyskać. Marża brutto na sprzedaży spadła z 48% do 43% dla całego roku, co także okazało się niespodzianką dla kierownictwa.

Mimo że w opinii Sandy'ego odpowiedź właściciela wyjaśniała wzrost zapasów, był zdania, że wzrost ten stoi w sprzeczności ze stałym poziomem sprzedaży i spadkiem marży brutto. Postanowił zbadać sprawę bliżej i dokonał przeglądu wykazu zapasów z właścicielem. Właściciel szybko się zorientował, że poziom zapasów mrożonych pasztecików wołowych jest wyjątkowo wysoki. Poprosił księgowego o przejrzanie arkuszy inwentaryzacji. Arkusze wykazały dokładnie połowę ilości wymienionej w ostatecznym wykazie, co wskazywało na dwukrotne wprowadzenie tej pozycji.

Po skorygowaniu błędu ilość zapasów spadła do kwoty 906.896 €, która była bliższa zakładanej wielkości. W związku ze znalezionym błędem właściciel poprosił księgowego o przejrzanie wykazu zapasów i arkuszy inwentaryzacji dokładnie w celu uzyskania pewności, że żadna inna pozycja nie została przeniesiona błędnie z arkuszy do wykazu. Nie znaleziono żadnych innych błędów.

5.1-2 Zadawanie pytań

Zapytania są wymagane w celu:

- uwzględnienia wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, które są istotne oraz
- koncentracji prac na obszarach, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, w tym ujawnień (patrz rozdział 4).

W odniesieniu do zapytań obowiązują pewne zasady, które biegłemu rewidentowi pomagają uzyskać dowody możliwie najlepszej jakości. Przedstawiono je na poniższej ilustracji.

Ilustracja 5.1-2A

Zasada	Opis
Wyznaczenie celów	Ustal listę zapytań przed ich przekazaniem kierownictwu i pracownikom jednostki.
Określ osobę w jednostce, która najlepiej może odpowiedzieć na pytania	Rozważ zadanie pytań grupie osób wykraczającej poza osoby sprawujące nadzór, starsze rangą kierownictwo i księgowego. Inne osoby (takie jak kierownicy sprzedaży, kierownicy produkcji oraz personel IT) mogą być istotne, mogą także mieć ważne informacje do przekazania.
Wykorzystaj uzyskane zrozumienie jednostki jako układ odniesienia dla zapytań	<p>Nie zadawaj pytań, jeśli nie masz sposobu oceny odpowiedzi. Pytania powinny zawsze wynikać z uzyskanego zrozumienia jednostki. Pozwala to biegłemu rewidentowi zastanowić się, jaka jest najbardziej prawdopodobna odpowiedź.</p> <p>Następnie należy rozważyć odpowiedź, która rzeczywiście padła.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jeżeli odpowiedź jest zbyt ogólna, bądź przygotowany na zadanie dodatkowych, bardziej szczegółowych pytań, aby uzyskać dokładnie wymagane dane. • Jeżeli odpowiedź wydaje się dziwna lub wymijająca lub też jeżeli nie jest spójna z innymi danymi, bądź przygotowany na skonfrontowanie jej z nimi poprzez dodatkowe pytania wynikające z uzyskanej odpowiedzi. <p>Na przykład kwestia tego, czy jednostka przygotowuje budżet, jest już zazwyczaj rozstrzygnięta podczas etapu uzyskiwania zrozumienia jednostki. Na etapie wykonania pytanie może brzmieć „Jaki jest powód rozbieżności pomiędzy sprzedażą przewidzianą w budżecie a rzeczywistymi wielkościami?” Jeżeli w odpowiedzi słyszymy, że po prostu udało się osiągnąć wyższą sprzedaż, wymagane jest pytanie dodatkowe (takie jak: „Jaki konkretny produkt lub usługa przyczyniły się do wzrostu sprzedaży i dlaczego?” „Czy pozyskano nowych klientów” oraz „Czy nastąpiły podwyżki cen?”). Jeżeli w wyniku pytań dodatkowych nie uzyskamy właściwych odpowiedzi, przydatne może być zadanie tych samych pytań innym osobom, takim jak na przykład kierownik sprzedaży.</p>
Zadawaj pytania otwarte	<p>Nie formułuj pytań w taki sposób, że można na nie odpowiedzieć po prostu „Tak” lub „Nie”. Pytanie w rodzaju „Czy macie procedury współmierności dla zapasów” może spowodować odpowiedź „Tak”, ale nie da informacji pozwalających tę odpowiedź ocenić. Zamiast tego warto rozważyć pytanie „Jakie rodzaje problemów rozpoznano dzięki procedurom współmierności dla zapasów?” Jeżeli padnie odpowiedź „Nie mamy procedur współmierności dla zapasów”, można kontynuować tę linię pytań.</p> <p>Zaczynaj pytania słowami „dlaczego” albo „jaki”. Prowadzą one do wyjaśnień i opisów, które dają znacznie więcej informacji. Tak jest na przykład w przypadku pytania „Dlaczego w tym okresie wystąpił wzrost prowizji?”.</p>
Przygotuj pytania uzupełniające	Przed zadaniem pytania zastanów się nad odpowiedziami, które możesz usłyszeć i dodatkowymi informacjami, które mogą wobec tego być potrzebne. Jeżeli te dodatkowe informacje można uzyskać na pierwszym spotkaniu, oszczędzasz czas i wysiłek, który trzeba byłoby poświęcić na dodatkowe zapytania na późniejszym etapie zlecenia.
Dokładnie zanalizuj badaną kwestię	Ogólne pytanie zadane na wstępie może posłużyć do rozpoczęcia procesu. Następnie należy skoncentrować pytania na konkretnej kwestii. Na przykład zadając zapytania dotyczące uznawania przychodów, nie pytaj jedynie, jakie zasady rachunkowości stosuje jednostka. Zapytaj także o wszelkie trudności związane ze stosowaniem tych zasad, wyjątki od nich w ciągu okresu, ewentualne okoliczności, w których konieczne są osądy kierownictwa oraz o wszelkie konkretne rozpoznane pozycje, dla których nie przestrzegano tych zasad z jakiegokolwiek powodu.
Słuchaj	Uważnie słuchaj całej odpowiedzi, której ci udzielono, przed sformułowaniem oceny. Unikaj pokusy słuchania niezbyt uważnie i zakładania, że znasz treść odpowiedzi, która padnie oraz koncentrowania uwagi na następnym pytaniu, które masz zamiar zadać.
Zwróć uwagę na sygnały świadczące o dyskomforcie	Patrz na osobę, do której kierowane są zapytania, nie wpatruj się w notatnik ani przygotowaną listę pytań. Zwróć uwagę, czy ktośś z pytań nie wygląda na niewygodne i stresujące aniżeli inne. Jeśli taka sytuacja się pojawi, rozważ potrzebę wykonania dodatkowej pracy w tym konkretnym obszarze.
Unikaj zakładania odpowiedzi przy zadawaniu pytań	Pytanie takie jak „Dlaczego marża brutto wynosi 35%?” zakłada, że marża brutto właśnie tyle wynosi, co może być prawdą lub nie. Alternatywne pytanie może brzmieć „Jakie są wasze cele w odniesieniu do marży brutto i jakie są najważniejsze czynniki, które ją kształtują?”, co pozwala na uzyskanie bardziej kompletnej odpowiedzi.

Zasada	Opis
Unikaj technicznego żargonu	Postaraj się o to, by przekazać swój komunikat w możliwie najprostszy sposób. Biegli rewidentzi mają tendencję do nadużywania terminologii księgowej w codziennej pracy, a dla kierownictwa jednostki, w której pracują, może ona nie być jasna.
Udokumentuj wyniki	Udokumentuj zapytania możliwie najszybciej po spotkaniu. Inaczej może ci umknąć wiele szczegółów z przeprowadzonej rozmowy. Notuj kluczowe punkty, które pojawiają się podczas spotkania.
Dokonaj oceny uzyskanych informacji	Przeczytaj dokumentację zapytań oraz: (a) rozważ wzajemne związki pomiędzy uzyskanymi danymi a informacjami uzyskanymi na temat innych obszarów sprawozdania finansowego, (b) nanieś wzajemne odniesienia danych do już uzyskanych informacji, które je potwierdzają, (c) określ obszary sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń w celu zaprojektowania przeglądu, (d) określ obszary, w których zapytania uświadomiły ci, że mogą występować istotne zniekształcenia, (e) określ wszelkie dodatkowe zapytania lub wymagane informacje oraz (f) sformułuj wniosek co do tego, czy cele zapytań zostały osiągnięte.

Punkt do rozważenia

W zleceniu przeglądu przeprowadzenie procedur zapytań i dokumentacja uzyskanych informacji zajmą zapewne znaczącą część całkowitego czasu potrzebnego na zakończenie zlecenia.

W kontekście tego założenia warto zaplanować zapytania w taki sposób, by uzyskać pewność, że:

- koncentrują się one na obszarach, w których mogą występować istotne zniekształcenia,
- uwzględniają zasady przedstawione powyżej,
- są skierowane do osoby, która najpewniej ma wymagane informacje,
- efektywnie wykorzystują dostępny czas. Na przykład:
 - (a) Zapytania związane ze zrozumieniem jednostki oraz określonymi obszarami sprawozdania finansowego i ujawnieniami można w niektórych sytuacjach połączyć.
 - (b) Przejrzyj zaproponowane zapytania, by uzyskać pewność, że są one odpowiednie do złożoności zlecenia i prawdopodobieństwa wystąpienia istotnych zniekształceń. Jeżeli korzystasz z list kontrolnych, upewnij się, że są należycie dostosowane do zlecenia.
 - (c) Określ, kto spośród członków zespołu wykonującego zlecenie powinien zadawać pytania. W bardziej złożonych obszarach być może lepiej poradzi sobie bardziej doświadczony personel, lepiej je też udokumentuje.
- Jeżeli konieczne jest przeprowadzenie rozmów z dużą liczbą pracowników jednostki, zastanów się nad rozpisaniem ich harmonogramu z wyprzedzeniem, aby upewnić się, że potrzebni pracownicy będą dostępni.

Niektóre typowe zapytania, ustne odpowiedzi i sugerowane notatki do akt są przedstawione na ilustracji poniżej. Kwestia dokumentowania procedur przeprowadzonych podczas usługi przeglądu jest omówiona bardziej szczegółowo w części 5.3 tego rozdziału. Należy zauważyć, że:

- Zapytania przedstawione poniżej będą wymagane jedynie w przypadku, gdy pozycja sprawozdania finansowego jest istotna lub gdy zostało rozpoznane istotne zniekształcenie albo jego wystąpienie jest prawdopodobne.
- Dokumentacja odpowiedzi na zapytania powinna być proporcjonalna do złożoności zlecenia i prawdopodobieństwa wystąpienia istotnych zniekształceń. Przykłady dokumentacji są przedstawione wyłącznie do celów informacyjnych, jako „notatki do akt” i nie stanowią przykładu najlepszych praktyk. Precyzyjny poziom szczegółowości zarejestrowanych informacji i styl dokumentacji (np. notatki, ciągły tekst, cytaty) są kwestią osądu poszczególnych biegłych rewidentów i przestrzegania wymogów MSUP 2400 (po zmianach).
- Zachęca się firmy do tego, by dostosowały swoją dokumentację w taki sposób, aby także spełniała w stosownych przypadkach, wymogi regulacyjne, kulturowe i lokalne.

Choć dokumentowanie wystosowanych zapytań i odpowiedzi słowo w słowo nie jest konieczne, dokumentacja powinna być wystarczająca do tego, by umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie ma wcześniejszych związków ze zleceniem, zrozumienie pewnych aspektów tego zlecenia (patrz część 5.3 tego rozdziału).

Należy pamiętać, że ilustracja poniżej przedstawia tylko jeden z możliwych sposobów udokumentowania wystosowanych zapytań. Istnieje wiele innych sposobów sporządzenia tej dokumentacji, które również są akceptowalne. Niezależnie jednak od przyjętej formy dokumentacji, powinna ona uwzględniać treść wystosowanych zapytań, ich adresatów i czas zadania oraz uzyskane w ich wyniku informacje.

Ilustracja 5.1-2B

A) Obszar bilansu

Należności		
Typowe przykłady zapytań	Dyskusje ustne (przykładowy tekst)	Notatki do akt (przykładowy tekst)
<p>Niezarejestrowane transakcje/warunki</p> <p>Zapytaj personel zajmujący się należnościami o wszelkie przypadki, w których:</p> <p>(a) niektórzy klienci zostali potraktowani w preferencyjny sposób,</p> <p>(b) warunki sprzedaży zostały zmodyfikowane,</p> <p>(c) miały miejsce transakcje z podmiotami powiązаныmi lub</p> <p>(d) znacząco przekroczone wewnętrzne limity kredytowe.</p>		
<p><i>W rozmowie z pracownikiem księgowości i kierownikiem sprzedaży dowiedzieliśmy się, że kontrole kredytów są wykonywane dla wszystkich klientów starających się o kredyt. Tylko klienci z historią płatności dłuższą niż 6 miesięcy dostają warunki powyżej 10.000 €. Termin płatności to 30 dni dla wszystkich faktur. Faktury niezapłacone w terminie obciążane są odsetkami w wysokości 1% miesięcznie wstecznie do daty faktury. Zgodnie z wiedzą pracownika działu księgowości żaden klient nie ma specjalnych warunków ani nie są traktowani w sposób preferencyjny. Nie przekroczone znacząco żadnych limitów kredytowych.</i></p>		
<p>Spotkanie dnia 30 listopada z pracownikiem działu księgowości i kierownikiem sprzedaży. Uzyskane informacje:</p> <p>(a) Żadni klienci nie są traktowani w sposób preferencyjny.</p> <p>(b) Warunki sprzedaży są modyfikowane wyłącznie dla specjalnych dużych zamówień, zazwyczaj od Bigentity Ltd.</p> <p>(c) Nie miały miejsca transakcje z podmiotami powiązаныmi.</p> <p>(d) Rzadko omija się kontrole kredytowe.</p>		
<p>Odpis aktualizujący Wątpliwe należności</p> <p>(a) Zapytaj o procedury kierownictwa zapewniające prawidłowość odpisów na wątpliwe należności (z uwzględnieniem należności przeterminowanych i będących przedmiotem sporu) oraz udokumentuj właściwość tych procedur.</p> <p>(b) Zapytaj o spis z czego składają się wątpliwe należności w celu zrozumienia charakteru i kwoty odpisanych faktur lub należności odzyskanych w ciągu okresu.</p> <p>(c) Zapytaj, czy na należności uznane za nieściągalne został utworzony odpis aktualizujący. Jeżeli istotne należności przeterminowane nie zostały odzyskane po końcu okresu, udokumentuj wyjaśnienia kierownictwa, dlaczego kwoty te nie są możliwe do odzyskania.</p>		
<p>(a) Zgodnie z rozmową z pracownikiem księgowości i właścicielem - kierownikiem, w przypadku wszystkich sald przeterminowanych powyżej 45 dni podejmuje się działania co miesiąc. Pracownik księgowości daje kierownikowi listę przeterminowanych należności 15 i 30 dnia każdego miesiąca w celu podjęcia działań. Nieskuteczne ściąganie tych należności oznacza wprowadzenie warunków płatności gotówką przy dostawie. Wszystkie niespłacone należności powyżej 90 dni są przesyłane do firmy zajmującej się ściąganiem należności. Jeżeli klient jest dalej wypłacalny, odpis w wysokości 50% jest wprowadzany do ksiąg. Należności od klientów w stanie bankructwa są odpisywane w całości.</p> <p>(b) Zgodnie z przeglądem odpisu na należności wątpliwe, jedynie trzy z nich w kwocie 3.500 €, wcześniej odpisane, zostały w pełni odzyskane.</p> <p>(c) Pracownik księgowości wyszczególnił wszystkie należności powyżej 90 dni z wyjątkiem jednej. Saldo nie ujęte dotyczyło jednego klienta, który obecnie płaci gotówką przy dostawie, a zadłużenie spłaca w miesięcznych ratach.</p>		
<p>Spotkanie dnia 30 listopada 20XX r. z pracownikiem działu księgowości i kierownikiem sprzedaży.</p> <p>Uzyskane informacje:</p> <p>(a) W przypadku wszystkich sald powyżej 45 dni podejmuje się działania co miesiąc.</p> <p>(b) Wszystkie należności powyżej 90 dni są przesyłane do firmy zajmującej się ściąganiem należności i tworzony jest odpis aktualizujący w wysokości 50% jeżeli klient jest wypłacalny lub 100% jeżeli klient ma kłopoty finansowe. Jedyny wyjątek od tej zasady miał miejsce, kiedy klient co miesiąc spłacał należną kwotę według harmonogramu.</p> <p>(c) Z kwot odpisanych w ciągu roku odzyskano jedynie 3.500 €.</p>		

Należności

Typowe przykłady zapytań	Dyskusje ustne (przykładowy tekst)	Notatki do akt (przykładowy tekst)
<p>Prawidłowość współmierności</p> <p>Zapytaj o procedury stosowane przez klienta zapewniające, że transakcje powiązane z przychodami (w tym noty kredytowe oraz inne korekty sprzedaży) są ujęte w odpowiednim okresie, udokumentuj je oraz odnotuj swoje wnioski co do tego, czy takie procedury zapewniałyby właściwą współmierność. W przypadku rozpoznania słabości udokumentuj procedury.</p>	<p>Procedury współmierności zostały udokumentowane w aktach zlecenia za zeszły rok. Przejrzeliśmy je razem z pracownikiem księgowości i nie odnotowaliśmy zmian. Wyciąg z procedur przedstawia się następująco:</p> <p><i>„Na podstawie naszego rozumienia systemu przychodów/należności/wpływów, faktury są przygotowywane dla każdej wysyłki i wraz z nią wysyłane. System rachunkowości jest ustawiony w taki sposób, że drukuje się oznaczenia na opakowania i faktury w tym samym czasie, by uzyskać pewność, że ilości i inne dane zawsze sobie odpowiadają. Zmniejszenie stanu zapasów o towary wysłane jest wprowadzane w tym samym czasie. Pod koniec każdego tygodnia pracownik księgowości drukuje raport wszystkich otwartych zamówień i przegląda je z kierownikiem sprzedaży, co pozwala się upewnić, że żadne z nich nie zostały wysłane. Z końcem roku pracownik przegląda wszystkie wysyłki przez dwa tygodnie po końcu roku, aby uzyskać pewność, że są one wykazane w odpowiednim okresie na podstawie daty wysyłki.”</i></p>	<p>Według pracownika księgowości nie wprowadzono zmian do procedur współmierności udokumentowanych w W/P X-X.</p>

B) Obszar rachunku zysków i strat

Rachunek zysków i strat

Typowe przykłady zapytań	Dyskusje ustne (przykładowy tekst)	Notatki do akt (przykładowy tekst)
<p>Przychody ze sprzedaży</p> <p>Zadaj pytania dotyczące kwestii wymienionych poniżej i udokumentuj je.</p> <ol style="list-style-type: none"> Rodzaje przychodów ze sprzedaży, z czego się składają i jakie są trendy; Wszelkie zmiany w zasadach uznawania przychodów; Zasady dotyczące kredytowania i ściągania należności; Wielkość zwrotów sprzedaży i not kredytowych w ciągu roku oraz w szczególności, czy zawiązano z końcem roku rezerwy na tego typu zwroty; Struktura prowizji od sprzedaży; Kompletność sprzedaży oraz Procedury współmierności. 	<p>Spotkałem się z Arminem, kierownikiem sprzedaży i omówiliśmy następujące kwestie:</p> <p>(a) [Zapytałem Armina o wszelkie nowe kategorie sprzedaży, nowe produkty i nowych znaczących klientów w ciągu roku.] Sprzedaż - żadnych nowych produktów (tj. kont) w ciągu roku. Spółka w dalszym ciągu ma te same linie produktów, ale stara się konsekwentnie zwiększyć sprzedaż w istniejących warunkach. Podwyżki cen sprzedaży nie były możliwe i choć spółka ma dwóch nowych dużych klientów, niektórzy z dawnych klientów zmniejszyli zamówienia.</p> <p>(b) [Zapytałem Armina o zasady uznawania przychodów i o to, czy nowi lub dotychczasowi klienci dostali lepsze warunki w celu wzrostu sprzedaży.] Uznawanie przychodów - według Armina, choć nie udało im się przeprowadzić podwyżek cen, nie obniżyli ich również i nie przedłużyli warunków kredytowania poza normę wynoszącą 30 dni. Więksi klienci dostają lepsze warunki cenowe ze względu na wielkość zamówień, ale to się nie zmieniło od zeszłego roku. Przychody są uznawane dopiero wtedy, gdy kompletne zamówienie klienta zostanie wysłane. Zaliczki są rejestrowane na koncie 3200.</p>	<p>Spotkanie dnia 30 listopada 20XX z kierownikiem sprzedaży. Uzyskane informacje:</p> <ul style="list-style-type: none"> Brak nowych linii produktów. Sprzedaż charakteryzowała się niską dynamiką w ciągu roku, ale nie podwyższono cen, nie obniżono ich ani też nie wydłużono okresu kredytowania. Jednostka nie daje rabatów związanych z wielkością zamówienia. Dwóch dużych nowych klientów. Brak zmian w: <ul style="list-style-type: none"> zasadach dotyczących kredytowania i ściągania należności, ujmowaniu przychodów, (przychody są uznawane dopiero wtedy, gdy kompletne zamówienie klienta zostanie wysłane), provizji od sprzedaży.

Typowe przykłady zapytań

Dyskusje ustne (przykładowy tekst)

Notatki do akt

(przykładowy tekst)

- (c) **[Zapytałem Armina, czy więksi klienci dostają osobne zniżki ze względu na wielkość zamówień na podstawie rocznych ilości zamówień]** Zniżki ze względu na wielkość zamówień - nigdy nie praktykowane w jednostce ani nie zapisane w jej zasadach.
- (d) **[Zapytałem, czy zasady dotyczące kredytowania i ściągania należności się zmieniły]** Zgodnie z rozmową z Arminem nie uległy zmianie. Wszyscy klienci (tj. ci, którzy nie płacą gotówką ani kartą kredytową przy dostawie), dostają limit kredytowy powyżej 500 €, przed przyznaniem limitu bez wyjątku są sprawdzani pod kątem wiarygodności przez Armina. Księgowy daje Arminowi listę należności przeterminowanych powyżej 60 dni w celu podjęcia działań. Jeżeli płatność (na co najmniej 50% zamówienia) nie zostanie otrzymana przed następnym zamówieniem, klienta obowiązują warunki płatności gotówką przy odbiorze.
- (e) **[Poprosiłem o przejrzanie razem z Arminem struktury prowizji od sprzedaży]** Prowizje od sprzedaży - przejrziałem strukturę prowizji DIR 510-3 z Arminem. Brak istotnych zmian.
- (f) **[Zapytałem Armina, skąd wie, że wszystkie transakcje sprzedaży zostały wykazane i że osoby zajmujące się sprzedażą nie rejestrują ich za wcześniej]** Kompletność sprzedaży - według rozmowy z Arminem system drukuje oznaczenia opakowań i faktury w tym samym czasie. Choć można to obejść, może to zrobić tylko on sam i właściciel, a system zaznacza takie sytuacje. Armin mówi, że monitoruje sprzedaż co tydzień i że wszystkie prowizje muszą być przez niego zatwierdzone. Powiedział nam, że nie przyłapał nikogo na manipulowaniu datami. Ponieważ zwykły pracownik sprzedaży nie może odznaczyć pozycji jako wysłanej (może to zrobić jedynie dział wysyłek, Armin i właściciel), faktura - i wobec tego również prowizja - nie może być wygenerowana. **[Spytałem, czy kiedykolwiek zdarzyło się obejście tej zasady]** Tak. W rzadkich przypadkach klienci proszą o faktury na pełne kwoty przed wysłaniem zamówienia, ponieważ chcą mieć koszty w swoim okresie rozrachunkowym. **[Spytałem, jaki jest sposób obejścia]** Armin wprowadza hasło administratora i rejestruje w systemie towary jako wysłane, dzięki czemu można wygenerować odpowiednie dokumenty. Armin wysyła fakturę, ale zatrzymuje kopię (oznakowaną jako kopia) razem z zamówieniem. Przy wysłaniu zamówienia kopia faktury jest wysyłana razem z nim. Armin rejestruje te wyjątki ręcznie i przechowuje w teczce. **[Zapytałem, czy występują jakieś zamówienia tego rodzaju otwarte na koniec roku]** Nie. Armin pokazał mi teczkę a jedyna kopia faktury z notatkami w tej teczce była przygotowana i wysłana 31 stycznia. Według Armina te pozycje były dalej na stanie zapasów 31 grudnia.

- Błędy dotyczące współmierności sprzedaży są rzadkie, ponieważ system komputerowy używany w sprzedaży rejestruje sprzedaż dopiero po wysyłce. Armin ma możliwość obejścia tego, ale skorzystał z niej tylko dla kilku klientów, którzy chcą dostawać faktury na pełną kwotę przed wysyłką zamówienia. Armin oświadczył, że żadne tego typu zamówienia nie były otwarte na koniec roku.

(g) **[Zapytałem Armina, jak spółka gwarantuje wykazywanie sprzedaży we właściwym okresie rozrachunkowym na koniec roku].** Armin stwierdził, że błędy dotyczące współmierności są rzadkie, ponieważ system rejestruje sprzedaż w momencie wysyłki. Przejrzał także wszystkie zamówienia otwarte na koniec roku, aby uzyskać pewność, że nie należało wykazać jakichś pozycji sprzedaży do tej pory niewykazanych. Księgowy poprosił go również o przejrzanie wykazu faktur za dwa tygodnie po końcu roku. Nie znaleziono żadnych błędów.

Koszty

Poznaj konta kosztów, w tym zmiany w stosunku do poprzedniego okresu w odniesieniu do:

- (a) oczekiwanych wielkości oraz zmian marży brutto (ogólnych i/lub według produktu/funkcji),
- (b) składników kosztów wynagrodzeń i ich zmian (całkowity stan),
- (c) potrąceń z wynagrodzeń i otrzymanych świadczeń oraz
- (d) innych kluczowych pozycji kosztów lub odchyłeń.

Spotkałem się z Rogerem (kierownikiem - właścicielem) i Arminem, kierownikiem sprzedaży, i omówiliśmy następujące kwestie:

(a) Marża brutto

[Zapytałem Rogera i Armina o marżę brutto i zmiany w bieżącym okresie].

Spółka wycenia produkty w taki sposób, by co do zasady osiągnąć marżę brutto w wysokości 40%. Niektórzy kluczowi klienci uzyskują preferencyjne ceny z powodu wielkości zakupów. Rabaty wahają się od 3 do 5%, w zależności od produktu. **[Zapytałem Rogera i Armina o sposób monitorowania rzeczywistej marży brutto i jej wysokości].** Armin odpowiedział, że on i Roger monitorują marżę brutto co miesiąc i wykonują pewne analizy co kwartał, aby zrozumieć, dlaczego marża spada lub rośnie w stosunku do oczekiwanej wielkości. Odpowiedzieli też, że rzeczywista marża na poziomie 37% jest zgodna z oczekiwaniami wynikającymi z zestawu sprzedawanych produktów. Jest to spójne ze średnią marżą z czterech lat, wynoszącą 38%. Jest to zgodne z naszymi oczekiwaniami i wyjaśnieniami.

(b) Koszty płac: **[Zapytałem Rogera o składowe części kosztów płac w tym roku.]**

Przejrzałem z nim dokumentację dotyczącą płac w aktach (DIR 674-4). Potwierdził, że w jednostce w dalszym ciągu pracują trzy osoby w pełnym wymiarze, na etat oraz pięciu pracowników na zlecenie. Obie grupy otrzymały podwyżkę w wysokości 2,5% od podstawy wynagrodzenia. Wszystkim pracownikom jednostka płaci co dwa tygodnie. Dostawcą usług dotyczących list płac jest bank. Roger przegląda zestawienia płac (przygotowywane co dwa tygodnie) przed zatwierdzeniem zapisów dziennika płac i podpisaniem przelewów środków przez bank na rzecz pracowników. **[Zapytałem Rogera, czy są jacyś nowi pracownicy, czy ktoś został zwolniony lub ktoś odszedł ze spółki.]** Roger odpowiedział, że nikt nie odszedł ani nikt nie został zatrudniony, ale jedna z pracownic działu sprzedaży jest na sześciomiesięcznym urlopie macierzyńskim w tym roku i że przez ten czas nie zatrudniono na jej miejsce nikogo. Te wyjaśnienia są spójne z wielkością 2 procent, o które wzrosły koszty wynagrodzeń od zeszłego roku.

Spotkanie dnia 30 listopada 20XX r. z właścicielem -kierownikiem i kierownikiem sprzedaży. Uzyskane informacje:

- (a) Marża brutto – marża brutto za bieżący rok w wysokości 37% jest zgodna z rokiem poprzednim i oczekiwaniami kierownictwa (tj. dla większości kontraktów jednostka stara się, by marża ta wynosiła 40%).
- (b) Koszty wynagrodzeń – spółka dalej zatrudnia 3 osoby na etat i pięć osób pracujących na zlecenie. Nikt nie został zatrudniony ani nikt nie odszedł w ciągu tego roku. Wzrost o 2 procent kosztów wynagrodzeń w stosunku do poprzedniego roku jest zgodny z podwyżką wynagrodzeń w wysokości 2,5 procent.
- (c) Potrącenia z wynagrodzeń - przetwarzanie płac zlecane na zewnątrz. Potrącenia są zgodne ze stawkami ustawowymi.
- (d) Wzrost nakładów na reklamę i promocję w tym roku wynika z bardziej intensywnej koncentracji na zwiększeniu sprzedaży. Koszty usług doradczych wyższe w tym roku z powodu zaangażowania konsultanta ds. ISO 9001.

[Zapytałem Rogera, jak sprawdza, że wszystkim pracownikom wypłacane są wynagrodzenia według prawidłowych stawek oraz jak jednostka upewnia się, że pracownicy zatrudniani na godziny mają właściwą liczbę godzin.]

Roger poinformował, że tylko on może zatwierdzać zmiany w wynagrodzeniach u dostawcy usług płacowych. Raport dotyczący wynagrodzeń wykazuje nowych/ usuniętych pracowników oraz wszelkie zmiany w wynagrodzeniach. Zmiany niezatwierdzone przez Rogera pojawiłyby się w raporcie, który on przegląda przed zatwierdzeniem wynagrodzeń. Pracownicy zatrudniani na godziny używają kart zegarowych dla każdej zmiany. Urządzenie obsługujące karty generuje raporty, w tym raport zbiorowy dla dwumiesięcznych wynagrodzeń. Roger porównuje liczby godzin zapisane w harmonogramie zmian pracowników przed przedstawieniem bankowi liczby godzin do przetworzenia.

(c) Świadczenia

D/R 720-4 zawiera dane na temat potrąceń z wynagrodzeń. **[Zapytałem Rogera, jak spółka uzyskuje pewność, że potrącenia z wynagrodzeń są poprawne.]** Roger odpowiedział, że polega na usłudze dotyczącej płac świadczonej przez bank (jeden z ważniejszych powodów, dla których zdecydowali się na ten właśnie bank) zamiast przetwarzać wynagrodzenia wewnętrznie. Nie wiadomo mu o jakichkolwiek znaczących zmianach w stawkach ustawowych. **[Zapytałem Rogera, czy w jednostce obowiązują jakiegokolwiek inne świadczenia pracownicze (takie jak opłacanie opieki medycznej po przejściu na emeryturę, składki emerytalne itd.).]** Poinformował nas, że nie. Wielkości procentowe dotyczące emerytur, składek zdrowotnych opłacanych przez pracodawcę itd. są zgodne z oczekiwaniami i stawkami ustawowymi.

(d) Inne kluczowe koszty:

[Zapytałem o oczekiwania Rogera i zmiany dotyczące kluczowych kosztów w tym roku.] Potwierdził, że jedyne znaczące zwiększenia w tym roku dotyczą reklamy i promocji, ponieważ jednostka podejmuje intensywniejsze starania o zwiększenie sprzedaży. Wzrosły wydatki na reklamy radiowe i materiały promocyjne drukowane w tym roku. Zanotowano także w tym roku wzrost honorariów za doradztwo na rzecz konsultantów związanych z uzyskaniem certyfikatu ISO 9001.

Rachunek zysków i strat

Typowe przykłady zapytań	Dyskusje ustne (przykładowy tekst)	Notatki do akt (przykładowy tekst)
<p>Niewykazane aktywa i zobowiązania</p> <p>Zadaj pytania o kwestie wymienione poniżej i udokumentuj uzyskane dane.</p> <p>(a) Czy w jednostce dokonano przeglądu rachunku kosztów (tj. napraw, konserwacji, dostaw itd.) pod kątem zgodności z zasadami kapitalizacji w celu uzyskania pewności, że aktywa nie zostały zaliczone do kosztów oraz</p> <p>(b) czy wszystkie zaliczki od klientów zostały wyłączone z przychodów.</p>	<p>(a) <i>Praktyką jednostki jest utrzymanie progu kapitalizacji na poziomie 1.000 € dla wszystkich pozycji rzeczowych aktywów trwałych oraz 750 € dla sprzętu komputerowego i oprogramowania. W rozmowie księgową poinformowała nas, że przejrzała wszystkie konta napraw i konserwacji dla wszystkich pozycji majątku trwałego. Nie znalazła zniekształceń.</i></p> <p>(b) <i>Zgodnie z zapewnieniem księgowej, wszystkie zaliczki od klientów zostały wyłączone z przychodów.</i></p>	<p>Spotkanie dnia 30 listopada 20XX r. z księgową i kierownikiem -właścicielem. Uzyskane informacje:</p> <p>(a) <i>Zasady kapitalizacji są przestrzegane. Naprawy i konserwacje oraz inne koszty zostały przejrane dla pozycji majątku trwałego z końcem roku. Klient nie znalazł błędów.</i></p> <p>(b) <i>Wszystkie zaliczki od klientów zostały wyłączone z przychodów i zaksięgowane jako zaliczki.</i></p>

5.1-3 Podmioty powiązane

Paragraf	Wymogi
50	<p>Podmioty powiązane</p> <p>Przeprowadzając przegląd biegły rewident pozostaje wyczulony na ustalenia lub informacje mogące wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownik jednostki poprzednio nie zidentyfikował lub nie ujawnił biegłemu rewidentowi.</p>
51	<p>Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu biegły rewident zidentyfikuje znaczące transakcje wykraczające poza zwykły zakres działalności gospodarczej jednostki, biegły rewident kieruje do kierownika jednostki zapytanie o:</p> <p>(a) rodzaj tych transakcji,</p> <p>(b) czy podmioty powiązane mogłyby być w nie zaangażowane oraz</p> <p>(c) istnienie (lub jego brak) uzasadnienia gospodarczego dla tych transakcji.</p>

Patrz Załącznik A tego Przewodnika, zawierający definicje terminu *podmiot powiązany*.

Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia wymaga ujawnienia informacji dotyczących podmiotów powiązanych oraz w związku z tym przedstawienia definicji lub omówienia tego pojęcia. Również w sytuacji przeglądu, kiedy taki wymóg nie ma miejsca, związki z podmiotami powiązanymi oraz transakcje z nimi mogą z dużym prawdopodobieństwem być istotne dla zlecenia przeglądu. Wobec tego biegły rewident powinien być świadomy istnienia podmiotów powiązanych w celu uwzględnienia ich potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Wiele transakcji z podmiotami powiązanymi następuje w ramach zwykłej działalności gospodarczej i nie wiąże się z ryzykiem istotnych zniekształceń większym niż w przypadku podobnych transakcji z podmiotami niepowiązanymi. W niektórych krajach współpraca gospodarcza z podmiotami powiązanymi jest często stosowana i uważana za normalne zjawisko.

Jednak z powodu charakteru związków i transakcji z podmiotami powiązanymi, można je wykorzystać do manipulowania wynikami sprawozdania finansowego lub przywłaszczania majątku jednostki. Zgodnie z MSUP 2400.48(b) (co omówiono także w rozdziale 4), wymaga się, by biegli rewidentzi wystosowali zapytania o istnienie podmiotów powiązanych oraz transakcji z nimi, w tym również celu tych transakcji.

Etapy, które należy uwzględnić przedstawiono na poniższej ilustracji.

Procedura	Opis
Zapytanie dotyczące zrozumienia przez kierownictwo tego, czym jest podmiot powiązany	Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obejmują definicję lub omówienie podmiotów powiązanych, uzyskaj pewność, że kierownictwo wie o tej definicji i że rozumie, co ona oznacza w kontekście jednostki. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie obejmują definicji, omów to pojęcie z kierownictwem, aby osoby z kierownictwa zrozumiały znaczenie pojęcia podmiotów powiązanych i transakcji z nimi.
Zapytanie o listę podmiotów powiązanych i transakcji	Na początku każdego zlecenia omów z kierownictwem transakcje z podmiotami powiązanymi z jednostką oraz zwróć się do kierownictwa o przygotowanie kompletnego wykazu takich podmiotów i transakcji. Zapytaj następnie o powód takich transakcji.
Zachowanie czujności w kwestii nieujawnionych transakcji	Upewnij się, że zespół wykonujący zlecenie wie o liście podmiotów powiązanych przedstawionej przez kierownictwo i zaleć, by jego członkowie zachowali czujność (przy przeprowadzaniu zapytań i analiz) w kwestii wcześniej nieujawnionych związków lub transakcji z podmiotami powiązanymi.
Rozpoznanie znaczących transakcji wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki	W przypadku rozpoznania takich transakcji, zadaj pytania kierownictwu dotyczące: <ol style="list-style-type: none"> charakteru tych transakcji, możliwości uczestnictwa w nich podmiotów powiązanych oraz uzasadnienia biznesowego (lub jego braku) w odniesieniu do tych transakcji.
Ocena wyników	Udokumentuj ustalenia i rozważ potrzebę: <ol style="list-style-type: none"> przeprowadzenia dodatkowych procedur, jeżeli sprawozdanie finansowe mogło ulec istotnym zniekształceniom oraz dodatkowych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
Uzyskanie pisemnych oświadczeń	Zwróć się do kierownictwa o pisemne oświadczenie, że ujawniło informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych i wszystkich związków oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które są mu znane.

Przykład

Spółka Chen Lee sprzedaje różne rodzaje opon do samochodów dostawczych. Brat Chen Lee, Peng, sprzedaje części samochodowe. Nigdy nie było transakcji pomiędzy nimi.

Przeprowadzając procedury przeglądu w tym roku Dong Chi (biegły rewident) zauważył, że pewna liczba starych opon (na które został utworzony odpis aktualizujący do wysokości ich wartości sprzedaży netto ze względu na nietypowy rozmiar i na to, że miały ponad dwa lata) została sprzedana po pełnej wartości. Dong zapytał o tę transakcję i dowiedział się, że opony zostały sprzedane jednej z jednostek zależnych Penga. Jednostka ta nie była wcześniej ujawniona jako podmiot powiązany, więc Deng postanowił przeprowadzić pewne dodatkowe zapytania i procedury w celu rozpoznania ewentualnych innych podmiotów powiązanych wcześniej nieujawnionych.

Zapytał także o gospodarcze uzasadnienie sprzedaży na rzecz Penga:

- Dlaczego Peng był gotów zapłacić pełną cenę za opony, które miały ponad dwa lata i były w nietypowym rozmiarze?
- Co jego firma miała zamiar zrobić z tymi oponami, skoro celem jej działalności nie był montaż opon?

Poza otrzymaniem satysfakcjonujących odpowiedzi na pytania przedstawione powyżej Deng:

- uzyskał także pewność, że transakcje (sprzedaż i należność) zostały ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
- uzyskał pisemne zapewnienie od Chenga, że sprzedaż dla Penga była ostateczna i nie skorygowana w kolejnym okresie.

5.1-4 Oszustwo i naruszenie prawa lub regulacji

Paragraf	Wymogi
52	<p>Oszustwo i nieprzestrzeganie prawa lub regulacji</p> <p>Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące, że w jednostce miało miejsce oszustwo lub nieprzestrzeganie prawa lub regulacji lub pojawiło się podejrzenie oszustwa lub nieprzestrzegania prawa lub regulacji, biegły rewident:</p> <p>(a) informuje o tej kwestii, odpowiednio właściwy poziom kierownictwa wyższego szczebla lub osoby sprawujące nadzór,</p> <p>(b) prosi kierownika jednostki o ocenę wpływu tej kwestii na sprawozdania finansowe, jeżeli jakkolwiek istnieje,</p> <p>(c) rozważa wpływ, jeżeli jakkolwiek występuje, oceny skutków oszustwa lub nieprzestrzegania prawa lub regulacji dokonanej przez kierownika jednostki i przekazanej biegłemu rewidentowi, na wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych oraz na raport biegłego rewidenta oraz</p> <p>(d) ustala, czy spoczywa na nim odpowiedzialność poinformowania podmiotów zewnętrznych o wystąpieniu lub podejrzeniu oszustwa lub nielegalnych działań (zob. par. A92).</p>

W ramach zrozumienia jednostki MSUP 2400.48(d) (omówione także w rozdziale 4) wymaga, by biegły rewident wystosował zapytania dotyczące wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych:

- oszustw lub czynów bezprawnych mających wpływ na jednostkę oraz
- naruszeń prawa lub regulacji, które mają bezpośredni wpływ na istotne kwoty i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Ilustracja 5.1-4A

Działanie	Opis
Aktualizacja zrozumienia jednostki	Wszelkie rzeczywiste, podejrzewane lub domniemane oszustwa lub czyny bezprawne. Wszelkie przypadki naruszenia prawa i regulacji. Jeżeli tak, jakie są implikacje dla sprawozdawczości finansowej? Wszelkie działania z udziałem prawnika w ciągu okresu w celu omówienia jakichkolwiek kwestii prawnych.
Jeżeli wystąpiło oszustwo i naruszenie prawa lub regulacji	Zapytaj, jak doszło do takiej sytuacji, jakie działania kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór podjęły lub planują podjąć w związku z tym oraz o ich ocenę implikacji dla sprawozdania finansowego.
Zachowanie czujności	Zapytaj o stwierdzone niespójności i zbadaj sprzeczne dowody zachowując sceptyczne podejście. Poddawaj także w wątpliwość wiarygodność odpowiedzi na zapytania i inne informacje uzyskane od kierownictwa i osób sprawujących nadzór.
Komunikowanie się	Poinformuj o przypadkach rzeczywistego, podejrzewanego lub domniemanego oszustwa lub naruszenia prawa lub regulacji osobę ze wyższego kierownictwa lub osoby sprawujące nadzór.
Zwrócenie się o ocenę do kierownictwa	Zwróć się do kierownictwa o ocenę ewentualnego skutku dla sprawozdania finansowego oraz rozważ wpływ na sprawozdanie finansowe i treść raportu biegłego rewidenta.
Ustalenie obowiązku ujawnienia informacji	Ustal, czy istnieje obowiązek poinformowania o stwierdzonym lub podejrzewanym oszustwie lub czynach bezprawnych zainteresowanych stron spoza jednostki, który to obowiązek ma pierwszeństwo przed zobowiązaniem biegłego rewidenta do poufności.
Ustalenie, czy jakiegokolwiek wymogi prawne zabraniają biegłemu rewidentowi omawiania pewnych spraw	Ustal, czy istnieje jakikolwiek prawny wymóg, zobowiązujący biegłego rewidenta do nieomawiania konkretnych spraw (np. przepisy dotyczące prania brudnych pieniędzy mogą zabraniać informowania osób potencjalnie zaangażowanych w podejrzewane przestępstwo), o których biegły rewident mógł się dowiedzieć podczas usługi przeglądu.

Działanie	Opis
<p>Zapytanie o przypadki sporów prawnych i roszczeń oraz naruszenia prawa lub regulacji</p>	<p>Zapytaj o ewentualne spory prawne, roszczenia oraz przypadki naruszenia prawa lub regulacji w ciągu okresu. Rozważ także, czy wyniki innych przeprowadzonych procedur wskazują na spory prawne, roszczenia oraz naruszenia prawa lub regulacji.</p> <p>Jeżeli nie występują spory prawne ani niezaspokojone roszczenia, a kierownictwo nie miało wiele do czynienia z prawnikiem w ciągu okresu, zazwyczaj nie ma potrzeby podejmowania dalszych działań (takich jak uzyskanie oświadczenia prawników).</p> <p>Jeżeli występują nierozstrzygnięte kwestie, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, rozważ następujące działania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przegląd protokołów z posiedzeń osób zarządzających i sprawujących nadzór nad jednostką, • przegląd korespondencji pomiędzy jednostką i zewnętrznymi doradcami prawnymi, • przegląd kont, na których ujmowane są koszty usług prawnych oraz • przegląd korespondencji z właściwymi władzami regulacyjnymi, wydającymi licencje i podatkowymi. <p>Rozważ także zwrócenie się do kierownictwa z prośbą o wysłanie przez prawnika bezpośrednio do biegłego rewidenta oświadczenia, zawierającego szczegółowe informacje na temat sporu prawnego oraz przewidywanego wyniku.</p> <p>Upewnij się, że wszelkie spory prawne i roszczenia, które mają istotny skutek dla sprawozdania finansowego, zostały odpowiednio ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>

W przypadku podejrzenia oszustwa nie wymaga się, by biegły rewident przeprowadzał dodatkowe procedury w celu zweryfikowania, czy oszustwo wystąpiło lub oceny prawdopodobieństwa jego wystąpienia.

Punkt do rozważenia

Jeżeli biegły rewident rozpozna zniekształcenie, które wskazuje na oszustwo, może być konieczne rozważenie wpływu takiego zniekształcenia w odniesieniu do innych aspektów zlecenia. Na przykład jeżeli istnieją wskazania oszustwa ze strony kierownictwa, wiarygodność oświadczeń kierownictwa i jego odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta również może wymagać rozważenia. Zgodnie z wymogami biegły rewident powinien także rozważyć ewentualny wpływ tego faktu dla wniosku i raportu biegłego rewidenta. Patrz także rozdział 6.

Przykład:

John (biegły rewident) zapytał Maurice'a (właściciela - kierownika lokalnego hotelu) czy wiadomo mu o jakichkolwiek rzeczowych, podejrzewanych lub domniemyanych oszustwach lub czynach bezprawnych. Maurice ujawnił, że jego pracownicy ostatnio zostali zaszokowani wiadomością, że ich młodsza księgowka, ciesząca się dużym zaufaniem współpracowników, od 12 lat kradła pieniądze z kasy. Została natychmiast zwolniona. Oszustwo wyszło na jaw w wyniku podejrzeń, które pojawiły się, gdy sprzedaż w restauracji, kawiarni oraz pralni dla gości hotelowych stale spadała mimo rosnących wskaźników obłożenia pokoi w hotelu.

Dochodzenie, które przeprowadził główny księgowy, ujawniło niezgodności pomiędzy zapisami kasy i depozytami gotówki. Pracownica wykazywała wszystkie sprzedaże opłacane kartami kredytowymi i opłaty za pobyt w hotelu, ale zgłaszała niższe kwoty sprzedaży za gotówkę, a różnicę zabierała dla siebie. Rozmowy, które następnie przeprowadzono z pracownikami restauracji, wykazały, że pewne pozycje zapasów o wysokiej wartości także mogły zostać skradzione.

Pracownicę spytano o te rozbieżności i szybko się przyznała, że „pożyczyła” część tych środków z powodu trudnej sytuacji osobistej. Oświadczyła także, że nie ma z czego spłacić zabranych kwot.

John zwrócił się o ocenę kierownictwa dotyczącą ewentualnego skutku tego oszustwa dla sprawozdania finansowego. Maurice odpowiedział, że kierownictwo obecnie przegląda wszystkie zapisy kas, uzgodnienia gotówki i depozyty bankowe dla tego roku. Do tej pory stwierdzono brak 74.000 € w gotówce. Istotność ustalona przez Johna dla sprawozdania finansowego jako całości wynosi 50.000 €. Dochodzenie dotyczące brakujących zapasów jeszcze się nie rozpoczęło i trwa dalej. Maurice wskazał także, że główny księgowy zaproponował nowe procedury kontroli wewnętrznej i że chciałby, aby John je przejrzał.

Dobra wiadomość w tej sytuacji jest taka, że choć kwota jest istotna, nie spowodowała istotnej niepewności dla jednostki, ponieważ nie ma wpływu na jej przepływy gotówkowe. W tym momencie kierownictwo nie podjęło decyzji, czy zaskarżyć pracownicę, czy też zgłosić roszczenie wobec firmy ubezpieczeniowej. John zapytał Maurice'a, czy oszustwo to zostało zgłoszone jakimkolwiek stronom poza jednostką. Maurice niechętnie odpowiedział mu, że poinformował bank o zaistniałej sytuacji i toczącym się dochodzeniu. John rozważył swoje zobowiązania prawne i zobowiązanie dotyczące poufności danych klienta i potwierdził, że w tych konkretnych okolicznościach nie ma konieczności informowania jakichkolwiek stron trzecich poza jednostką.

Niezależnie od tego, że domniemana kradzież 74.000 € w gotówce została należycie rozliczona i ujawniona w sprawozdaniu finansowym, John był zdania, że nie może dojść do wniosku, że występują istotne zniekształcenia, ani też że sprawa ta z dużym prawdopodobieństwem nie będzie miała wpływu na wystąpienie istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym jako całości. Wobec tego będzie musiał odstąpić od wyrażenia wniosku na temat sprawozdania finansowego o ile wydanie tego raportu nie zostanie odłożone do czasu, kiedy wyniki dochodzenia będą ostateczne.

5.1-5 Kontynuacja działalności

Paragraf	Wymogi
	Kontynuacja działalności
53	Przegląd sprawozdań finansowych obejmuje rozważenie zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Rozważając ocenę kierownika jednostki dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident bierze pod uwagę ten sam okres, który został na potrzeby tej oceny przyjęty przez kierownika jednostki, zgodnie z tym, czego wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub prawo lub regulacje, tam gdzie określają one dłuższy okres.
54	Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu, biegły rewident dowie się o zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident (zob. par. A93): <ul style="list-style-type: none"> (a) kieruje do kierownika jednostki zapytania o plany przyszłych działań wpływających na zdolność jednostki do kontynuacji działalności oraz o wykonalność tych planów, a także czy kierownik jednostki uważa, że wynik tych planów poprawi sytuację w zakresie zdolności jednostki do kontynuacji działalności, (b) ocenia wyniki tych zapytań w celu rozważenia czy odpowiedzi kierownika jednostki dostarczają wystarczającej podstawy do: <ul style="list-style-type: none"> (i) dalszego prezentowania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają założenie kontynuacji działalności jednostki lub (ii) stwierdzenia, że sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone lub w inny sposób wprowadzają w błąd odnośnie zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz (c) rozważa odpowiedzi kierownika jednostki w świetle wszystkich odnośnych informacji, których biegły rewident jest świadomy w wyniku przeprowadzenia przeglądu.

W ramach zrozumienia jednostki MSUP 2400.48(f) (omówione także w rozdziale 4) wymaga się, by biegły rewident wystosował zapytania dotyczące niepewności co do kontynuacji działalności.

Większość mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymaga zastosowania założenia kontynuacji działalności w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego. Założenie kontynuacji działalności przewiduje, że jednostka jest w stanie spieniężyć swoje aktywa i spłacić zobowiązania w toku normalnej działalności operacyjnej w krótkim okresie, często w ciągu 12 miesięcy po okresie sprawozdawczym. Jeżeli zachodzą poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, sprawozdanie powinno być sporządzone przy założeniu likwidacji, co może (w przypadku jednostek posiadających zapasy i rzeczowe aktywa trwałe) skutkować istotnie inną wyceną aktywów i zobowiązań.

Na przykład rzeczowe aktywa trwałe mogą być warte znacznie mniej niż ich wartość księgową netto, jeżeli zostaną sprzedane na aukcji lub licytacji.

Punkt do rozważenia

Niezależnie od tego, jak dobrze jednostka sobie radzi na pierwszy rzut oka, wymaga się, by praktyk w każdym zleceniu zapytał o zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

Okres objęty oceną to zazwyczaj 12 miesięcy od końca okresu, należy jednak najpierw sprawdzić, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, lokalne prawo albo regulacje nie określają innego okresu.

Etapy, które należy uwzględnić przy ocenie zdolności jednostki do kontynuacji działalności, przedstawiono w ilustracji poniżej.

Ilustracja 5.1-5A

Działanie	Uwagi
1. Zapytaj o wszelkie zdarzenia lub warunki, które powodują wątpliwości co do kontynuacji działalności	Zapytaj o ewentualną ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Następnie zachowaj czujność podczas zlecenia przeglądu w odniesieniu do wszelkich wydarzeń lub warunków (takich jak te wymienione w MSUP 2400.A93 i przytoczone w Załączniku F niniejszego Przewodnika), które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
2. Jeżeli biegły rewident nie będzie miał jakiegokolwiek wątpliwości, to dalsze prace nie są konieczne	Udokumentuj wyniki zapytań oraz fakt, że nie są wymagane dalsze prace.
3. Jeżeli biegły rewident będzie miał wątpliwości, wystosowuje dodatkowe zapytania do kierownictwa dotyczące planów kierownictwa w odniesieniu do tych wątpliwości [2400.54]	Zadaj pytania o kwestie wymienione poniżej: <ul style="list-style-type: none"> • plan działania kierownictwa, • wykonalność takiego planu oraz • czy zdaniem kierownictwa przeprowadzenie tego planu poprawi sytuację jednostki. Jeżeli kierownictwo nie ma opracowanego planu, należy omówić charakter niepewności i zwrócić się do kierownictwa z wnioskiem o opracowanie planu.
4. Ocena i dokumentowanie wyników tych zapytań	Rozważ, czy odpowiedzi kierownictwa dają wystarczającą podstawę do: <ul style="list-style-type: none"> • prezentacji sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obejmują założenie kontynuacji działalności przez jednostkę lub • sformułowania wniosku, czy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia lub w inny sposób wprowadza w błąd co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. W takim przypadku biegły rewident musi rozważyć wpływ sytuacji na treść raportu biegłego rewidenta.
5. Rozważenie odpowiedzi kierownictwa w świetle wszystkich odnośnych informacji	Obejmuje to uzyskane zrozumienie jednostki oraz rozpoznane obszary sprawozdania finansowego, w których wystąpienie istotnych zniekształceń jest prawdopodobne.

Oceniając plany działania kierownictwa wobec niepewności (takie jak plany przedstawione w MSUP 2400.A93) należy rozważyć, czy znaczenie takich zdarzeń lub uwarunkowań może zostać złagodzone przez inne czynniki. Na przykład:

- Jeżeli jednostka nie jest zdolna do normalnego regulowania zobowiązań, czy można zapewnić odpowiednie wpływy środków pieniężnych innymi sposobami, takimi jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału?
- Czy skutki utraty głównego dostawcy mogą zostać złagodzone dzięki dostępności alternatywnego źródła dostaw?
- Czy można zatrudnić tymczasowych pracowników w celu złagodzenia straty spowodowanej utratą kluczowego personelu kierowniczego?

Punkt do rozważenia

W niektórych sytuacjach mogą zaistnieć wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (nawet jeżeli kierownictwo ma plan działania) i może nie być możliwe uzyskanie dowodów, potrzebnych do sformułowania stanowiska na temat zasadności przyjętego przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdania finansowego założenia kontynuacji działalności. W takich sytuacjach wymagane jest odstąpienie od wyrażenia stanowiska.

5.1-6 Usługi przeglądu dla biegłych rewidentów części grupy

W niektórych sytuacjach biegły rewident grupy może (na podstawie MSB 600.29) wnioskować o przeprowadzenie usługi przeglądu w odniesieniu do nieznaczącej jednostki będącej częścią grupy. Przeprowadzając taki przegląd biegły rewident części grupy musi być świadom niektórych wymogów badania grupy przedstawionych poniżej, zawartych w MSB 600.

Wymogi te określają, w jakiej relacji pozostają biegły rewident i biegły rewident grupy oraz w jaki sposób komunikują się ze sobą i w jakich sprawach. Mimo że MSUP 2400 (po zmianach) nie odnosi się do tych wymogów, biegli rewidenty zaangażowani do przeprowadzenia usługi przeglądu w kontekście badania grupy muszą zdawać sobie sprawę z tego, czego może wymagać od nich biegły rewident grupy.

Ilustracja 5.1-6A

Wymogi	Uwagi
<p>Uzyskanie wiedzy na temat biegłego rewidenta dokonującego usługi przeglądu części grupy</p>	<p>Przed wykonaniem zlecenia biegły rewident grupy otrzymuje informacje o biegłym rewidentzie przeprowadzającym usługę przeglądu części grupy, aby ocenić, czy mogą pracować razem. Wymaga to wymiany różnych informacji pomiędzy biegłym rewidentem grupy, a biegłym rewidentem przeprowadzającym usługę przeglądu części grupy w celu ustalenia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • czy biegły rewident przeprowadzający usługę przeglądu części grupy rozumie odpowiednie wymogi etyczne, w tym wymogi dotyczące niezależności i będzie ich przestrzegał, • zawodowych kompetencji biegłego rewidenta przeprowadzającego usługę przeglądu części grupy, • zaangażowania wymaganego przez zespół przeprowadzający zlecenia badania grupy oraz • otoczenia regulacyjnego, w którym biegły rewident przeprowadzający usługę przeglądu części grupy podlega aktywnemu nadzorowi.
<p>Przekazanie instrukcji grupowych</p>	<p>Biegły rewident grupy powinien na czas przekazać biegłemu rewidentowi przeprowadzającemu usługę przeglądu części grupy, instrukcje uwzględniające zagadnienia takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prace, które należy wykonać, jak będą one wykorzystane oraz formę i zakres komunikowania się biegłego rewidenta dokonującego usługi przeglądu części grupy z zespołem wykonującym badanie grupy, • wymogi etyczne dotyczące badania grupy, w tym wymóg niezależności, • istotność stosowaną przy usłudze przeglądu części grupy 2400.43 (należy zauważyć, że nie zastępuje to wymogów MSUP 2400.43), • rozpoznane znaczące ryzyko istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych grupy, • listę podmiotów powiązanych sporządzoną przez kierownictwo grupy, • dokładne informacje dotyczące procedur, które mają być przeprowadzone, takich jak analiza niektórych kont, uzyskanie szczegółowych danych o znaczących transakcjach oraz potwierdzenia sald .

5.1-7 Inne sprawy

Oszacowania i wartość godziwa

W ramach zrozumienia jednostki MSUP 2400.48(a) wymaga się, by biegły rewident wystosował zapytania dotyczące oszacowań księgowych i wartości godziwej.

Oszacowania i wartość godziwa to kolejny obszar sprawozdania finansowego, w którym często zdarzają się manipulacje dotyczące wartości szacunkowych opracowywanych przez kierownictwo. Jest to szczególnie częste, jeżeli z powodu stronniczości kierownictwa wartości szacunkowe są stale określane na poziomach bliższych jednego krańca zakresu, który może być uzasadniony lub w przypadkach, gdy występuje wysoki poziom niepewności dotyczący tych wartości.

Stopień niepewności wartości szacunkowych jest często wyższy w złożonych i większych jednostkach niż w jednostkach o prostszej strukturze, jednostkach mniejszych i mikrojednostkach. Wobec tego im niższy stopień złożoności jednostki poddawanej usłudze przeglądu, tym mniej pracy wymaga się od biegłego rewidenta. Na przykład w małej jednostce klient zgodził się zapłacić za duże zamówienie w dwóch ratach, z których druga przypada do zapłaty w okresie dłuższym niż 12 miesięcy. Jeżeli kierownictwo ma wątpliwości, czy otrzyma drugą ratę w całości, potrzebne jest jedynie proste oszacowanie odpisu aktualizującego na wątpliwą należność dotyczącą drugiej raty.

MSUP 2400 (po zmianach) nie definiuje szczegółowych wymogów w odniesieniu do wartości szacunkowych i wartości godziwych. Przeglądając wartości szacunkowe opracowane przez kierownictwo biegły rewident może jednak stanąć przed koniecznością rozważenia elementów wyszczególnionych poniżej.

Ilustracja 5.1-7A

Działanie	Opis
Rozpoznanie odpowiednich wartości szacunkowych	Na podstawie już uzyskanego zrozumienia jednostki należy zapytać o te transakcje, zdarzenia i warunki, które mogą spowodować istotne zmniejszenie wartości szacunkowych.
Zrozumienie podstawy obliczeń	Poprzez zapytania uzyskaj zrozumienie mierników oraz znaczących czynników, które mają wpływ na wartości szacunkowe (tj. stopy procentowe, ceny towarów, współczynniki niepowodzenia w przypadku nowych produktów itd.). Zadaj także pytania dotyczące kwestii wymienionych poniżej: <ul style="list-style-type: none"> • czy kierownictwo korzystało z pomocy eksperta przy opracowywaniu wartości szacunkowych, • zmiany i trendy w bieżącym okresie, które mają wpływ na czynniki wymienione powyżej oraz • występowanie informacji potwierdzających założenia i obliczenia.
Analiza wartości szacunkowych w historii jednostki	Przeprowadź procedury analityczne w celu oceny prawidłowości poprzednich wartości szacunkowych poprzez porównanie ich z rzeczywistymi wynikami.
Przegląd wyników obliczeń	Rozważ, czy należy dokonać przeglądu obliczeń i założeń zastosowanych do przygotowania bieżących wartości szacunkowych. Weź pod uwagę: <ul style="list-style-type: none"> • wielkość wartości szacunkowych, • dokładność ich przygotowania, • spójność z wartościami szacunkowymi z poprzedniego okresu (zapytaj o różnice) oraz • oznaki możliwej stronniczości kierownictwa lub oszustwa ze strony pracowników.

Praca wykonywana przez inne osoby

Paragraf	Wymóg
55	<p>Korzystanie z wyników pracy innych</p> <p>Przeprowadzając przegląd biegły rewident może stanąć przed koniecznością wykorzystania wyników prac wykonanych przez innych biegłych rewidentów lub inne osoby lub organizacje posiadające wiedzę ekspercką w innym obszarze niż rachunkowość lub usługi poświadczające. Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu biegły rewident korzysta z wyników prac wykonanych przez innego biegłego rewidenta lub eksperta, biegły rewident podejmuje odpowiednie kroki, aby uzyskać przekonanie, że wyniki wykonanych prac są odpowiednie dla celów biegłego rewidenta (zob. par. A80).</p>

MSUP 2400 (po zmianach) nie definiuje szczegółowych wymogów dotyczących kroków, które biegły rewident powinien podjąć, aby uzyskać przekonanie, czy praca została odpowiednio wykonana. Jeżeli jednak zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, są potrzebne wiedza i doświadczenie w obszarze innym niż rachunkowość i usługa poświadczająca, przydatne może być uwzględnienie kwestii przedstawionych poniżej.

Ilustracja 5.1-7B

Działanie	Opis
Ustalenie wymaganych prac i ich znaczenia dla zlecenia przeglądu	Stosując zawodowy osąd ustal charakter, harmonogram oraz zakres pracy eksperta i rozważ: <ul style="list-style-type: none"> • prawdopodobieństwo istotnego zmniejszenia zagadnienia, której dotyczy praca tego eksperta, • znaczenie pracy eksperta w kontekście usługi przeglądu, • wiedzę biegłego rewidenta dotyczącą wcześniejszych prac wykonanych przez eksperta i jego doświadczenia w tej mierze oraz • czy ekspert ten podlega odpowiednim zasadom i procedurom zapewnienia jakości.
Ocena kompetencji	Oceń, czy ekspert ma niezbędne kompetencje, umiejętności i obiektywizm. Biegły rewident powinien także rozważyć, czy rozumie pracę eksperta, by ocenić trafność wykonanych przez niego prac.

Działanie	Opis
Uzyskanie porozumienia	Uzgodnij z ekspertem następujące kwestie: <ul style="list-style-type: none"> • odnośne role i obowiązki oraz • formę i treść sprawozdania wymaganego od eksperta.
Przegląd odpowiedniości wykonanej pracy	Dokonaj przeglądu trafności pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta, w tym znaczenia i zasadności założeń, metod, ustaleń i wniosków eksperta oraz ich spójności ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta.

Uzgodnienie sprawozdania finansowego ze stanowiącą jego podstawę dokumentacją księgową

Paragraf	Wymóg
56	<p>Uzgadnianie sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi</p> <p>Biegły rewident uzyskuje dowody, że sprawozdania finansowe są zgodne ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi jednostki (zob. par. A94).</p>

Dowody, że sprawozdanie finansowe jest zgodne ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi jednostki można uzyskać poprzez uzgodnienie kwot i sald sprawozdania finansowego z:

- odpowiednią dokumentacją księgową, taką jak księga główna lub
- sumarycznym rejestrem lub harmonogramem, takim jak arkusz podsumowujący prawidłowość, kompletność oraz spójność wzajemną poszczególnych not sprawozdania finansowego

5.1-8 Dodatkowe procedury

Paragraf	Wymóg
57	<p>Dodatkowe procedury, kiedy biegły rewident dowiadyuje się, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone</p> <p>Jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o kwestii (kwestiach), które wpływa(-ją) na jego przekonanie, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone, biegły rewident projektuje i przeprowadza dodatkowe procedury wystarczające, aby umożliwić biegłemu rewidentowi (zob. par. A95-A99):</p> <p>(a) stwierdzenie, że jest mało prawdopodobne, aby kwestia (kwestie) powodowała(-y) istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych jako całości lub</p> <p>(b) ustalenie, że kwestia (kwestie) powoduje(-ą) istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych jako całości.</p>

Zgodnie z wymogami, w każdym zleceniu przeglądu biegły rewident powinien przeprowadzić przede wszystkim zapytania i procedury analityczne odnoszące się do obszarów sprawozdania finansowego:

- które są istotne w odniesieniu do sprawozdania finansowego jako całości, w tym ujawnień oraz
- w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.

Rozpoznanie takich obszarów opiera się na zrozumieniu jednostki uzyskanym przez biegłego rewidenta.

Jeżeli z przeprowadzenia tych procedur zostaną uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody, dodatkowe procedury nie są wymagane.

Przeprowadzając te procedury biegły rewident może jednak dowiedzieć się o sprawie (sprawach), które każą mu sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą występować znaczące zniekształcenia. Jeżeli zajdzie taka sytuacja, MSUP 2400.57 wymaga, by praktyk zaprojektował i przeprowadził dodatkowe procedury do momentu, gdy będzie w stanie potwierdzić, że sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia lub że dana sprawa (sprawy) nie spowoduje istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym jako całości.

Na przykład w toku zapytań o współmierność dotyczącą zapasów okazuje się, że pewne wysyłki towarów, które miały miejsce w bieżącym okresie, mogły zostać wykazane w dokumentacji księgowej w okresie następnym. Jeżeli niepoprawna rejestracja tych wysyłek każe biegłemu rewidentowi sądzić, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia, wymagane będą dodatkowe procedury.

Charakter i zakres tych dodatkowych procedur mogą być różne w zależności od okoliczności i podlegają zawodowemu osądowi biegłego rewidenta. Dodatkowe procedury mogą obejmować:

- dodatkowe zapytania lub procedury analityczne koncentrujące się na konkretnym zagadnieniu, (w przykładzie dotyczącym zapasów przedstawionym powyżej można zastosować dodatkowe zapytania o daty wysyłek zamówień przez cały rok i o to, kiedy były wykazane w dokumentacji księgowej),
- inne procedury (takie jak testy wiarygodności lub potwierdzenia zewnętrzne), które dostarczą dowodów dotyczących zagadnienia.

Czynniki, które należy wziąć pod uwagę ustalając charakter, harmonogram oraz zakres dodatkowych procedur obejmują:

- informacje uzyskane z procedur już przeprowadzonych,
- zrozumienie jednostki zaktualizowane w czasie trwania zlecenia,
- jak przekonywujące są dowody potrzebne do rozstrzygnięcia sprawy.

Poniższa ilustracja, zaczerpnięta z MSUP 2400.A99, pokazuje, w jaki sposób biegły rewident dowiadyuje się o sprawie wymagającej przeprowadzenia dodatkowych procedur.

Ilustracja 5.1-8A

Potrzeba dodatkowych procedur

Podczas przeprowadzania zapytań i procedur analitycznych, analiza należności wykonana przez biegłego rewidenta wykazuje znaczną kwotę zaległych należności, dla których nie dokonano odpisu aktualizującego.

Konsekwencje

Biegły rewident uświadamia sobie, że saldo należności w sprawozdaniu finansowym może zawierać istotne zniekształcenie.

Wymagane działanie

Dodatkowe zapytania do kierownictwa o to, czy istnieją salda nieściągalnych należności, które należałoby wykazać jako należności, które stały się nieściągalne.

Potrzeba dodatkowych procedur

Wynik dodatkowych zapytań

- A.** Saldo należności z dużym prawdopodobieństwem nie zawiera istotnych zniekształceń.
- B.** Praktyk ustala, że sprawa powoduje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym.
- C.** Zachodzi prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń w saldzie należności, ale nie ma wystarczających i odpowiednich dowodów, że zniekształcenie takie rzeczywiście występuje.

Wyciągnięte wnioski

- Nie są wymagane dodatkowe procedury.
- Formułowany jest wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia.
- Należy w dalszym ciągu przeprowadzać dodatkowe procedury (takie jak zwrócenie się o analizę kwot otrzymanych po dacie bilansu w celu rozpoznania nieściągalnych należności) do czasu, kiedy będzie można sformułować wnioski zawarte w punkcie A i B.

Jeżeli nie jest możliwe rozstrzygnięcie, czy sprawa nie spowoduje istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym jako całości lub ustalenie, że sprawa spowoduje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym jako całości, występuje ograniczenie zakresu i biegły rewident nie jest w stanie sformułować wniosku bez zastrzeżeń w odniesieniu do sprawozdania finansowego.

Ilustracja 5.1-8B

Kiedy biegły rewident dowiadyuje się o sprawie (sprawach), która powoduje przekonanie, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie...

...należy kontynuować przeprowadzanie dodatkowych procedur do czasu, kiedy możliwe jest sformułowanie wniosku, że:

Sprawa z dużym prawdopodobieństwem **NIE** spowoduje istotnych zniekształceń,

Sprawa **SPOWODUJE** istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym jako całości,

Sformułowanie wniosku nie jest możliwe = ograniczenie zakresu.

Modyfikacja wniosku dotyczącego sprawozdania finansowego

Punkt do rozważenia*Sprzeczne informacje*

Stosowanie zawodowego sceptycyzmu oznacza uniknięcie pokusy ignorowania lub racjonalizowania sprzecznych lub niespójnych informacji na podstawie tego, że kwoty ich dotyczące nie są istotne. W szczególności oszustwo wykrywa się zazwyczaj analizując nieistotne lub nietypowe wzorce zachowań, wyjątki i osobliwości. Jeżeli masz jakikolwiek powód, aby wątpić w dostarczane informacje, zadawaj więcej pytań oraz przeglądaj informacje potwierdzające zamiast przyjmować wyjaśnienia kierownictwa za dobrą monetę.

Przykłady dodatkowych procedur

Ilustracja poniżej przedstawia kilka możliwych problemowych obszarów, które mogą skłonić biegłego rewidenta do wyciągnięcia wniosków, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia oraz przykłady dodatkowych procedur, które można przeprowadzić w danych okolicznościach. Przeprowadzenie wybranych procedur powinno uwzględniać występujące okoliczności i odwoływać się do zawodowego osądu.

Należy zauważyć, że po zakończeniu każdej dodatkowej procedury biegły rewident powinien rozważyć, czy nowe uzyskane informacje potwierdzają, albo rozwiewają obawy, że istotne zniekształcenia mogą występować w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli wyniki przeprowadzonych procedur potwierdzają te obawy albo im zaprzeczają, dalsze procedury nie są konieczne. Jeżeli nie, biegły rewident powinien kontynuować przeprowadzanie kolejnych procedur.

Ilustracja 5.1-8C

Nadmierne rezerwy na zapasy	
Przyczyna problemów	Możliwe istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego
<p>Kierownik sprzedaży stwierdził, że nie występują złe sprzedające się zapasy.</p> <p>Kierownictwo wymijająco odpowiadało na pytania o powody rezerw na konkretne pozycje zapasów.</p> <p>Dyrektor zarządzająca wspominała w przeszłości, że jednostka chce zminimalizować swoje zobowiązania podatkowe i przygotować się na nadchodzące ciężkie czasy.</p>	<p>Wykazany odpis aktualizujący na wolno sprzedające się zapasy i zapasy przestarzałe może okazać się znacznie wyższy od wielkości rzeczywiście potrzebnych.</p>
Przykłady dodatkowych procedur	Kwestia rozwiązana? Jeśli tak, poprzestań na dotychczasowych działaniach.
Określ wszelkie nowe wydarzenia (takie jak nowe technologie, innowacje lub produkty konkurencji), które mogą sprawić, że konkretna pozycja zapasów będzie przestarzała.	
Dokonaj fizycznej inspekcji stanu zapasów (objętych odpisami aktualizującymi).	
Zapytaj o wszelkie rabaty, promocje lub obniżki cen dotyczące pozycji zapasów objętych odpisami aktualizującymi.	
Dokonaj przeglądu sprzedaży pozycji objętych odpisami aktualizującymi po końcu okresu. Jeżeli dokonano sprzedaży, weź pod uwagę jej wielkość i warunki rabatów.	
Dokonaj przeglądu ruchu (z jednostki i do niej) weryfikowanych zapasów, o które chodzi. Na przykład niedawne zakupy zapasów wskazywałyby, że na koniec okresu nie są potrzebne żadne odpisy aktualizujące.	
Dokonaj przeglądu wyników podobnych odpisów aktualizujących zawiązywanych w poprzednich latach.	

Błędy dotyczące współmierności przychodów ze sprzedaży		
Przyczyna problemów	Możliwe istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego	
Dokonując przeglądu zdarzeń po dniu bilansowym zauważyliśmy gwałtowny spadek sprzedaży, który nastąpił w miesiącu poprzedzającym koniec okresu. Kierownictwo nie jest w stanie tego wyjaśnić i twierdzi, że był to dobry miesiąc pod względem sprzedaży.	Zaniżenie wartości sprzedaży. Możliwe jest, że część sprzedaży z okresu następującego po dacie końca okresu powinna zostać wykazana w bieżącym okresie (możliwy błąd współmierności).	
Przykłady dodatkowych procedur	Kwestia rozwiązana? <i>Jeśli tak, przestań na dotychczasowych działaniach.</i>	
Dokonaj przeglądu odpowiedniości zasad i procedur jednostki dotyczących współmierności oraz ich zastosowania.		
Przejrzyj niektóre większe faktury sprzedaży po końcu okresu w celu ustalenia, czy zostały wykazane we właściwym okresie.		
Rozważ, czy mogą wchodzić w grę transakcje z podmiotami powiązаныmi oraz czy istnieją dowody obchodzenia kontroli przez kierownictwo.		

Nietypowe marże brutto		
Przyczyna problemów	Możliwe istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego	
Marże operacyjne brutto różnią się znacznie od wielkości wykazanych w poprzednich okresach i od norm w branży. Kierownictwo nie przedstawiło właściwie żadnego wyjaśnienia tej rozbieżności.	Sprzedaż lub koszty mogły zostać zawyżone/zaniżone lub też niektóre przychody/wydatki mogą być niewłaściwie wykazane w dokumentacji księgowej.	
Przykłady dodatkowych procedur	Kwestia rozwiązana? <i>Jeśli tak, przestań na dotychczasowych działaniach.</i>	
Rozpoznaj związki z innymi kontami, takimi jak obrót zapasów, zakupy oraz należności, aby ustalić, czy istnieją podobne rozbieżności w stosunku do wartości oczekiwanych.		
Jeżeli marża brutto wzrosła, poszukaj ewentualnych brakujących sald kosztów.		
Jeżeli marża brutto spadła, rozważ możliwość niewykazania niektórych sprzedaży.		
Zapytaj o sprzedaż z zastosowaniem bardzo dużych rabatów lub zakupy materiałów po cenach wyższych niż normalne.		
Zapytaj o niekonsekwentne zastosowanie zasad uznawania przychodów oraz zachowanie współmierności na koniec roku.		
Porównaj każde konto składające się na marżę w stosunku do poprzedniego roku, szukając rozbieżności, a następnie odpowiednio przeanalizuj konta.		
Wykorzystaj dostępne informacje o branży w celu dokonania porównań danych finansowych na tle branży. Jeżeli masz innego klienta działającego w tej samej branży, porównaj dane finansowe.		

Niepewność dotycząca wyceny inwestycji	
Przyczyna problemów	Możliwe istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego
Nie ma rozstrzygających dowodów potwierdzających wykazane wartości dla pewnej liczby papierów wartościowych, które nie były w obrocie od kilku miesięcy. Istnieje duża różnica pomiędzy ceną oferowaną a ceną sprzedaży dla tych papierów wartościowych.	Wykazana wartość inwestycji może być zawyżona i może wymagać odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.
Przykłady dodatkowych procedur	Kwestia rozwiązana? Jeśli tak, przestań na dotychczasowych działaniach.
Zwróć się do kierownictwa o najnowsze sprawozdanie finansowe oraz informacje o wszelkich wydarzeniach, które mogą wskazywać na trwałą utratę wartości inwestycji.	
Rozważ skorzystanie z pomocy zewnętrznego eksperta w celu uzyskania obiektywnej wyceny inwestycji.	

Fikcyjna sprzedaż	
Przyczyna problemów	Możliwe istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego
Jednostka jest bardzo blisko naruszenia klauzul umowy z bankiem. Pewna liczba not kredytowych dotyczących sprzedaży dokonanych tuż przed końcem roku została wystawiona bezpośrednio po zakończeniu roku. Pewne wolno sprzedające się i odpisane zapasy zostały niespodziewanie sprzedane tuż przed końcem roku.	Sprzedaż jest zawyżona, a odpisy aktualizujące na wolno sprzedające się zapasy mogły zostać rozwiązane, w celu podniesienia zysków i zapobieżeniu naruszenia klauzul umów z bankiem.
Przykłady dodatkowych procedur	Kwestia rozwiązana? Jeśli tak, przestań na dotychczasowych działaniach.
Dokonaj przeglądu historii not kredytowych wystawionych w ciągu roku w celu ustalenia, czy noty kredytowe wystawione po zakończeniu roku były w jakikolwiek sposób nietypowe.	
Dokonaj przeglądu próbki rzeczywistych not kredytowych wystawionych po zakończeniu roku i przyczyn, dla których zostały wystawione.	
Uzyskaj pewność co do tego, że klienci, którym wystawiono noty kredytowe, rzeczywiście istnieją oraz tego, czy jednostki te mogą być podmiotami powiązanymi.	
Ustal, czy inne wystawione noty kredytowe odnoszą się do sprzedaży wolno sprzedających się zapasów.	
Ustal, czy faktury za niespodziewane transakcje sprzedaży wolno sprzedających się zapasów zostały opłacone.	
Dokonaj przeglądu dużych niespodziewanych transakcji sprzedaży wolno sprzedających się zapasów pod koniec roku.	

Dodatkowe procedury, o które zwraca się kierownictwo

W niektórych przypadkach dodatkowe procedury, takie jak potwierdzenia należności lub obecność przy inwentaryzacji, mogą być przeprowadzane na życzenie kierownictwa lub osób sprawujących nadzór. Takie procedury to „procedury uzgodnione”, które zasadniczo nie wchodzą w skład zlecenia przeglądu. Warto upewnić się, że jest to kwestia jasna dla kierownictwa.

Jeżeli taka sytuacja ma miejsce:

- udokumentuj przyczyny przeprowadzenia takich dodatkowych procedur w dokumentacji roboczej i odnieś się do nich w umowie zlecenia oraz
- uzgodnij z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, czy wymagane jest sporządzenie odrębnego sprawozdania opisującego wyniki przeprowadzonych dodatkowych procedur.

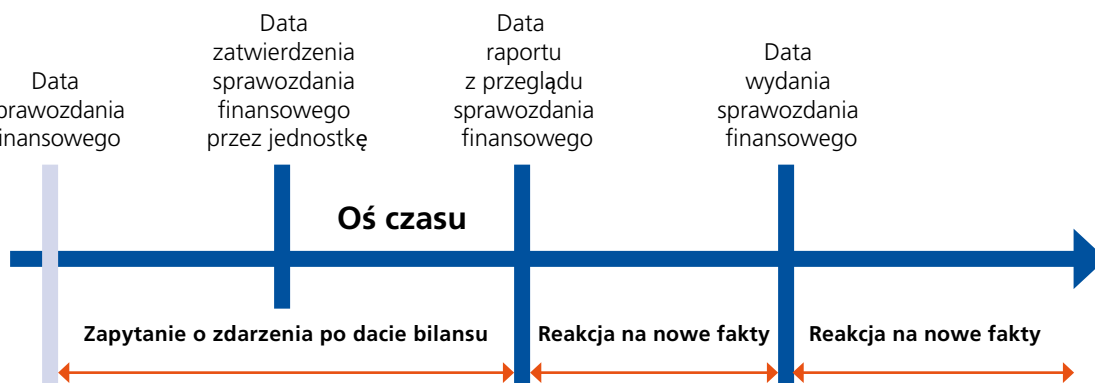
Paragraf	Wymogi
58	<p>Zdarzenia po dniu bilansowym</p> <p>Jeżeli biegły rewident dowiedział się o zdarzeniach, jakie nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono sprawozdania finansowe i datą raportu biegłego rewidenta, a które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki o skorygowanie tych nieprawidłowości.</p>
59	<p>Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur dotyczących sprawozdań finansowych po dacie raportu biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli biegły rewident po dacie raportu biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdań finansowych stronom trzecim, staje się świadomy faktów, które gdyby były mu znane w dacie raportu biegłego rewidenta, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby raport, wówczas biegły rewident:</p> <p>(a) omawia tę kwestię, odpowiednio, z kierownikiem jednostki lub z osobami sprawującymi nadzór,</p> <p>(b) ustala, czy sprawozdania finansowe wymagają zmiany oraz</p> <p>(c) jeżeli tak, to kieruje do kierownika jednostki zapytanie, w jaki sposób zamierza on odnieść się do tej kwestii w sprawozdaniach finansowych.</p>
60	<p>Jeżeli kierownik jednostki nie zmienia sprawozdań finansowych w sytuacji, gdy biegły rewident jest przekonany, że należy je zmienić, a raport biegłego rewidenta został już dostarczony jednostce, biegły rewident powiadamia kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór, aby nie udostępniały sprawozdań finansowych stronom trzecim dopóki konieczne poprawki nie zostaną wprowadzone. Jeżeli mimo to sprawozdania finansowe zostaną udostępnione bez wprowadzenia koniecznych poprawek, to biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające poleganiu na raporcie biegłego rewidenta.</p>

Określenie „zdarzenia po dacie bilansu” odnosi się do:

- zdarzeń następujących między datą sprawozdania finansowego a datą raportu biegłego rewidenta dotyczącego sprawozdania finansowego,
- faktów stwierdzonych przez biegłego rewidenta po dacie sporządzenia raportu z przeglądu, ale przed jego wydaniem oraz
- faktów, które zostały ujawnione po wydaniu raportu do użytku przez strony trzecie.

Przedstawiono to na poniższej ilustracji.

Ilustracja 5.1-9A



Choć MSUP 2400 (po zmianach) nie wymaga, by biegły rewident aktywnie poszukiwał informacji o zdarzeniach po dacie bilansu podczas zlecenia przeglądu, MSUP 2400.48(e) wymaga, by biegły rewident zwrócił się do kierownictwa z pewnymi zapytaniami dotyczącymi zdarzeń następujących między datą sprawozdania finansowego a datą raportu biegłego rewidenta.

Procedura	Opis
<p>Zapytanie o zdarzenia po dacie bilansu występujące do daty raportu biegłego rewidenta</p>	<p>Zapytaj, czy kierownictwo rozpoznaje i uwzględnia zdarzenia występujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą raportu biegłego rewidenta, które wymagają korekty w sprawozdaniu finansowym lub ujawnienia w nim.</p> <p>Warto także rozważyć kwestie wymienione poniżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nowe zobowiązania, pożyczki lub udzielone gwarancje, • dokonana lub planowana sprzedaż lub zakup składników aktywów, • podwyższenie kapitału lub emisja instrumentów dłużnych, • porozumienia dotyczące fuzji lub likwidacji, • przejęcie jakichkolwiek aktywów przez państwo lub zniszczenie aktywów, • spory prawne, roszczenia i zobowiązania warunkowe, • wszelkie dokonane lub rozważane nietypowe korekty księgowo oraz • wszelkie wydarzenia, które poddają w wątpliwość założenia o kontynuacji działalności lub inne zasady rachunkowości, • wszelkie wydarzenia mające znaczenie dla wartości szacunkowych lub odpisów aktualizujących wykazanych w sprawozdaniach finansowych oraz • wszelkie zdarzenia mające znaczenie dla możliwości odzyskania aktywów. <p>Jeżeli biegły rewident dowie się o sprawach, które wskazują, że w sprawozdaniu finansowym mogą występować znaczące zniekształcenia, dodatkowe procedury mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zapoznanie się z protokołami z posiedzeń (kierownictwa i osób sprawujących nadzór), które miały miejsce po dacie sprawozdania finansowego oraz skierowanie zapytań dotyczących zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne, • zapoznanie się ze wszelkimi raportami finansowymi po zakończeniu okresu oraz • rozważenie, czy nie należy przejrzeć korespondencji z radcą prawnym.
<p>Biegły rewident dowiaduje się o nowych faktach po dacie raportu</p>	<p><i>Należy zauważyć, że biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur dotyczących sprawozdania finansowego po dacie raportu biegłego rewidenta.</i></p> <p>Omów to zagadnienie z kierownictwem (i w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór).</p> <p>Ustal, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmian, a jeśli tak,</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zapytaj, w jaki sposób kierownictwo ma zamiar uwzględnić tę kwestię. Jeżeli kierownictwo nie wprowadzi zmian do sprawozdania finansowego, rozważ potrzebę sformułowania wniosku innego niż bez zastrzeżeń. • Tam, gdzie to możliwe, zwróć się do kierownictwa o nieudostępnianiu raportu do czasu wprowadzenia zmian. Jeżeli raport zostanie udostępniony pomimo tego wniosku, podejmij stosowne działania (po konsultacji z prawnikiem), zapobiegające poleganiu na raporcie biegłego rewidenta. • Rozważ potrzebę przeprowadzenia dodatkowych procedur, takich jak zapytania o zdarzenia po dacie bilansu. • Wydadź nowy wniosek na temat poprawionego sprawozdania finansowego. • Rozważ, czy należy uzyskać poradę prawną. <p>Jeżeli raport z przeglądu został już udostępniony, poza działaniami przedstawionymi powyżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dokonaj przeglądu działań podjętych przez kierownictwo służących temu, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe wraz z raportem, został poinformowany o zaistniałej sytuacji, • rozważ, czy należy uzyskać poradę prawną.

Paragraf	Wymogi
	<p>Pisemne oświadczenia</p> <p>Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki o dostarczenie pisemnego oświadczenia, że kierownik jednostki wywiązał się ze swojej odpowiedzialności sprecyzowanej w ustalonych warunkach zlecenia. Pisemne oświadczenie zawiera zapisy dotyczące tego, że (zob. par. A100-A102):</p>
61	<p>(a) kierownik jednostki wywiązał się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, za ich rzetelną prezentację oraz dostarczył biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje oraz umożliwił dostęp do informacji zgodnie z warunkami zlecenia oraz</p> <p>(b) wszystkie transakcje zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych. Jeżeli prawo lub regulacje wymagają od kierownika jednostki złożenia na piśmie publicznych oświadczeń dotyczących jego odpowiedzialności, a biegły rewident stwierdza, że takie oświadczenie dostarcza niektórych lub wszystkich oświadczeń, wymaganych na podstawie podpunktów (a)-(b), to odnośne kwestie ujęte w tego rodzaju publicznych oświadczeniach nie muszą być zamieszczone w pisemnych oświadczeniach.</p>
62	<p>Biegły rewident zwraca się także do kierownika jednostki o pisemne oświadczenia, że kierownik jednostki ujawnił biegłemu rewidentowi (zob. par. A101):</p> <p>(a) tożsamość podmiotów powiązanych jednostki i wszystkie powiązania oraz transakcje z podmiotami powiązаныmi, których kierownik jednostki jest świadomy,</p> <p>(b) znaczące fakty związane z jakimikolwiek oszustwami lub podejrzanymi oszustwami znanymi kierownikowi jednostki, które mogły wpłynąć na jednostkę,</p> <p>(c) znane faktyczne lub możliwe przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki nieprzestrzegania mają wpływ na sprawozdania finansowe jednostki,</p> <p>(d) wszystkie informacje odnośnie do zastosowania założenia kontynuacji działalności w sprawozdaniach finansowych,</p> <p>(e) że wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie, na którą sporządzono sprawozdania finansowe, które zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej wymagają korekty lub ujawnienia, zostały ujęte w korektach lub ujawnione,</p> <p>(f) istotne zobowiązania, obowiązki umowne lub zobowiązania warunkowe, które wpływają lub mogą wpływać na sprawozdania finansowe jednostki, w tym ujawnienia informacji oraz</p> <p>(g) istotne transakcje niepieniężne lub dotyczące nieodpłatnych świadczeń zawarte przez jednostkę w rozważanym finansowym okresie sprawozdawczym.</p>
63	<p>Jeżeli kierownik jednostki nie dostarczy jednego lub większej ilości z wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident (zob. par. A100):</p> <p>(a) omawia tę kwestię odpowiednio z kierownikiem jednostki oraz osobami odpowiedzialnymi za nadzór,</p> <p>(b) ponownie ocenia uczciwość kierownika jednostki oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody oraz</p> <p>(c) podejmuje odpowiednie działania, w tym określenie możliwego wpływu na wniosek w raporcie biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym standardem.</p>
64	<p>Biegły rewident, jeżeli to właściwe, odmawia sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych lub wycofuje się ze zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacją, gdy:</p> <p>(a) biegły rewident stwierdza, że istnieje wystarczająca wątpliwość do uczciwości kierownika jednostki, taka że pisemne oświadczenia stają się niewiarygodne lub</p> <p>(e) kierownik jednostki nie dostarcza oświadczeń wymaganych przez paragraf 61.</p>
65	<p>Data i okres(-y) objęty(-e) pisemnymi oświadczeniami</p> <p>Data pisemnych oświadczeń jest możliwie najbliższa dacie raportu biegłego rewidenta, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresu (okresów), do których odnosi się raport biegłego rewidenta.</p>

Pisemne oświadczenie stwierdza, że kierownik jednostki wypełnił swoje obowiązki opisane w uzgodnionych warunkach zlecenia, potwierdza istotne oświadczenia złożone podczas zlecenia oraz zawiera zapewnienie, że przedstawione informacje były kompletne (tj. że nie ma brakujących transakcji lub ukrytych zdarzeń). Jeżeli kierownik jednostki modyfikuje pisemne oświadczenia lub nie składa pisemnych oświadczeń, o które był proszony, to może to zwrócić uwagę biegłego rewidenta na możliwość występowania jednej lub większej ilości znaczących spraw.

Podczas trwania zlecenia kierownik jednostki złoży pewną liczbę ustnych oświadczeń (na przykład dotyczących wystarczalności odpisów aktualizujących zawiązanych na wątpliwe należności lub tego, że w stosunku do jednostki nie są prowadzone spory prawne) w odpowiedzi na różne zapytania i analizy. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że oprócz oświadczeń wymaganych na mocy standardu, konieczne jest uzyskanie jednego lub większej ilości pisemnych oświadczeń na poparcie innych dowodów badania dotyczących sprawozdania finansowego lub jednego albo większej ilości zawartych w nim poszczególnych stwierdzeń, to może rozważyć zwrócenie się do kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór o takie oświadczenia w osobnym piśmie.

Pisemne oświadczenia kierownika jednostki nie powinny stanowić substytutu przeprowadzenia zapytań i analiz odnoszących się do obszarów sprawozdania finansowego, w których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.

Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie najbliższa dacie raportu biegłego rewidenta, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresu (okresów) objętych raportem biegłego rewidenta.

Czynniki, które należy rozważyć, są przedstawione na poniższej ilustracji.

Ilustracja 5.1-10A

Pisemne oświadczenia	
Format	Pisemne oświadczenia powinny mieć postać pisma oświadczającego skierowanego do biegłego rewidenta.
Istotność	Omów z kierownictwem znaczenie istotności dla wymaganych pisemnych oświadczeń. Zaznacz, że istotność nie stosuje się do pewnych oświadczeń (takich jak dotyczących oszustwa, naruszenia prawa lub regulacji, kompletności przedstawionych informacji oraz prezentacji sprawozdania finansowego).
Treść	Pisemne oświadczenia, takie jak przedstawione w MSUP 2400.61-62. Patrz także Załącznik H, który przedstawia przykładowe pisemne oświadczenia.
Obowiązująca data	Data raportu biegłego rewidenta lub nieznacznie ją poprzedzająca.
Podpisy	Zazwyczaj takie oświadczenie podpisuje dyrektor organu wykonawczego i dyrektor finansowy jednostki lub inne osoby będące ich odpowiednikami. W niektórych sytuacjach biegły rewident może także uznać za stosowne uzyskanie konkretnych pisemnych oświadczeń od innych osób, takich jak członkowie kierownictwa lub dyrektor.
Jeżeli kierownik jednostki odmawia złożenia podpisu	<ul style="list-style-type: none"> (a) Omów to zagadnienie z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór. (b) Zweryfikuj ocenę uczciwości kierownika jednostki oraz ocenę skutków, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie dowodów badania. (c) Podejmij odpowiednie działania, ustal także ich możliwe skutki dla wniosku zawartego w raporcie biegłego rewidenta.

Uwagi:

- Jeżeli lokalne prawo lub regulacje wymagają od kierownika jednostki złożenia na piśmie publicznych deklaracji dotyczących jego odpowiedzialności (bardzo podobnych do oświadczeń omówionych powyżej), sprawy których takie deklaracje dotyczą, nie muszą być objęte pismem oświadczającym. Jednakże deklaracje kierownika jednostki wymagane przez prawo lub regulacje nie zastępują wymaganego pisemnego oświadczenia, ponieważ nie zawierają informacji wystarczających, aby biegły rewident mógł uznać, że wszystkie niezbędne oświadczenia zostały mu w sposób świadomy złożone.
- Zastosowanie wyrażen ograniczających znaczenia, takich jak „oświadczenia składa się według najlepszej wiedzy i przekonania kierownictwa” jest możliwe do przyjęcia, jeżeli osoba podpisująca dane oświadczenie ma odpowiednie uprawnienia oraz wiedzę na temat meritum oświadczeń.

Załącznik H zawiera przykładowe pisemne oświadczenie kierownika jednostki.

Punkt do rozważenia

Upewnić się, czy nie ma obowiązku (może to być wymagane w niektórych systemach prawnych) zwrócenia się do osób sprawujących nadzór o podpisanie konkretnych pisemnych oświadczeń..

Paragraf	Wymogi
	Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur
66	Biegły rewident ocenia, czy wystarczające odpowiednie dowody zostały uzyskane w trakcie wykonanych procedur oraz, jeżeli nie, biegły rewident wykonuje inne procedury, które biegły rewident uważa za konieczne w danych okolicznościach, aby być w stanie sformułować wnioski na temat sprawozdań finansowych (zob. par. A103).
67	Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wnioski, biegły rewident omawia, odpowiednio, z kierownikiem jednostki oraz osobami odpowiedzialnymi za nadzór, jaki wpływ takie ograniczenia mają na zakres przeglądu (zob. par. A104-A105).
	Ocena wpływu na raport biegłego rewidenta
68	Biegły rewident ocenia dowody uzyskane w trakcie przeprowadzonych procedur, aby określić ich wpływ na raport biegłego rewidenta (zob. par. A103).

5.2-1 Nadzór i przegląd

MSUP 2400.25(b) stanowi, że kluczowy biegły rewident jest odpowiedzialny za wytyczenie kierunku, planowanie i przeprowadzenie przeglądu zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawa i regulacji.

Aby uzyskać pewność, że przeprowadzone prace są zgodne z zawodowymi standardami, wymaga się, by firmy audytorskie zaprojektowały i opracowały zasady i procedury kontroli jakości, zgodnie z którymi praca wykonana przez mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie jest nadzorowana i przeglądana przez bardziej doświadczonego członka takiego zespołu. Patrz MSKJ 1.33.

W środowisku małych i średnich przedsiębiorstw biegły rewident częściej pracuje sam niż w zespole. W takich okolicznościach ten wymóg nie ma zastosowania. Więcej informacji można znaleźć w publikacji IAASB "Pytania pracowników i odpowiedzi na nie — zastosowanie MSKJ 1 proporcjonalnie do charakteru i wielkości firmy".

Ilustracja 5.2-1A

Cechy nadzoru i przeglądu	Praca jest wykonywana zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawa i regulacjami.
	Wskazywane są istotne kwestie, które będą przedmiotem dalszych rozważań.
	Przeprowadza się odpowiednie konsultacje, a wyciągane wnioski są dokumentowane i wdrażane.
	Charakter, harmonogram oraz zakres prac został udokumentowany i w odpowiednich przypadkach odpowiednio przejrzany.
	Wykonana praca potwierdza uzyskane wnioski i jest odpowiednio udokumentowana.
	Uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie dla potwierdzenia wniosków zawartych w raporcie.
	Cele przeprowadzonych procedur zostały osiągnięte.
Kontrola jakości wykonania zlecenia	Osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia dokonuje obiektywnej oceny znaczących osądów wydanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków wyciągniętych podczas sporządzania raportu biegłego rewidenta.
	Większość zleceń wykonywanych dla małych i średnich przedsiębiorstw z dużym prawdopodobieństwem nie wymaga kontroli jakości. Firmy powinny jednak opracować odpowiednie kryteria (patrz MSKJ 1.35) dotyczące typów zleceń przeglądu, które wymagają kontroli jakości zlecenia. Wśród przykładów można znaleźć: <ul style="list-style-type: none"> • jednostki powyżej pewnego poziomu wielkości, • jednostki z dużą liczbą użytkowników sprawozdania finansowego, • jednostki o wyraźnym profilu publicznym, • jednostki z bardzo złożonymi transakcjami, • jednostki stosujące nietypowe albo kontrowersyjne zasady rachunkowości oraz • jednostki działające w branży nieznanego biegłemu rewidentowi.

MSKJ 1 nie definiuje typów dokumentów roboczych innych niż kontrola jakości zlecenia. W przypadku wielu zleceń przeglądu obarczonych niższym ryzykiem biegły rewident może zarówno wykonać prace, jak i dokonać ich przeglądu.

5.2-2 Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody?

Po zakończeniu procedur zlecenia przeglądu biegły rewident ocenia, czy dzięki przeprowadzonym procedurom uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody, a jeżeli nie, przeprowadza inne procedury, które uzna za konieczne w danych okolicznościach.

Niektóre z kwestii do rozważenia są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 5.2-2A

Rozważ	Wymagane działanie
Istotność	Rozważ, czy kwota istotności ustalona na początku zlecenia powinna zostać zmieniona w świetle informacji uzyskanych w trakcie zlecenia. Następnie oceń wykonane procedury, rozważ, czy istnieją kwestie, które mogłyby spowodować istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli tak, wymagane są dodatkowe dowody.
Nieoczekiwane wyniki lub niespójności	Stosuj zawodowy sceptycyzm oceniając odpowiedzi i informacje przedstawione przez kierownictwo. Jeżeli informacje uzyskane w drodze zapytań nie korespondują ze zrozumieniem jednostki, są nietypowe lub stoją w konflikcie z oczekiwanymi wartościami opracowanymi w trakcie przeprowadzania analitycznych procedur przeglądu, rozważ, jakie dodatkowe procedury należy przeprowadzić w celu potwierdzenia lub rozwiania obaw, że sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia.
Zniekształcenia	Zniekształcenia, w tym pominięcia, uważane są za istotne, jeżeli można realistycznie oczekiwać, że występując pojedynczo lub wraz z innymi zniekształceniami, wpłynęłyby na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego. Mając na uwadze ten kontekst, zidentyfikuj wszelkie nieskorygowane zniekształcenia z poprzedniego okresu i rozważ ich wpływ na bieżący okres. W przypadku rozpoznania zniekształceń w bieżącym okresie (takich jak błędy rachunkowe, złe założenia zastosowane w przypadku wartości szacunkowych lub niewłaściwe zastosowanie zasad rachunkowości), można je zgromadzić (najlepiej w jednym dokumencie roboczym) i rozważyć ich charakter oraz okoliczności ich wystąpienia. Jeżeli biegły rewident dowie się o innych zniekształceniach, których ostatecznym skutkiem może być istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, wymagane są dodatkowe procedury. Rozważ konsekwencje wszelkich nieskorygowanych zniekształceń. Można zwrócić się do kierownictwa o skorygowanie zniekształceń w miarę ich rozpoznawania lub na koniec zlecenia. Jeżeli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, należy zrozumieć powody odmowy kierownictwa oraz rozważyć wpływ na wniosek dotyczący sprawozdania finansowego.
Odpowiedniość przeprowadzonych procedur	Czy w świetle dostępnych informacji przeprowadzone procedury dostarczyły przewidywanych dowodów i czy zastosowano odpowiednie założenia do ustalenia ich charakteru, harmonogramu i zakresu? Jeżeli nie, wymagane są dodatkowe procedury uznane w tych okolicznościach za konieczne.
Uzyskana dokumentacja i wyciągnięte wnioski	Czy wyniki procedur zostały właściwie udokumentowane i czy wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności? Uzyskaj pewność, że: (a) dowody uzyskane dzięki procedurom są wystarczające do uzasadnienia wyciągniętych wniosków i że nie ma miejsca ich nadmierne uogólnianie (np. ignorowanie pewnej liczby rozpoznanych rozbieżności), (b) nie zostały przeoczone nietypowe okoliczności oraz (c) wyciągnięto odpowiednie wnioski.
Wpływ na raport	Ostatnim krokiem w procesie oceny jest ustalenie skutków nieskorygowanych nieprawidłowości i wystarczalności uzyskanych dowodów do sporządzenia raportu biegłego rewidenta.

W niektórych sytuacjach przeprowadzenie pewnych zaplanowanych procedur nie będzie możliwe. Na przykład istotny członek kierownictwa może nie być obecny w jednostce w czasie przeglądu albo też pewne rejestry mogą nie być dostępne. Niemożność przeprowadzenia określonych procedur nie stanowi ograniczenia zakresu przeglądu, jeżeli praktyk może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dzięki przeprowadzeniu alternatywnych procedur.

Niewystarczające dowody

Jeżeli nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów do sformułowania wniosku, biegły rewident powinien omówić z kierownictwem i w odpowiednich przypadkach z osobami sprawującymi nadzór:

- (a) charakter oraz przyczyny ograniczeń oraz
- (b) skutki takiego ograniczenia dla zakresu przeglądu i wniosku.

Punkt do rozważenia

Zniekształcenia

W wypadku większości zniekształceń ilościowych możliwe jest ich pogrupowanie w celu oszacowania ogólnego wpływu na sprawozdanie finansowe. Pomimo to niektóre zniekształcenia (na przykład niekompletne lub niedokładne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym) oraz ustalenia jakościowe (takie jak możliwość wystąpienia oszustwa) nie mogą zostać pogrupowane. Zniekształcenia te należy udokumentować i rozpatrywać indywidualnie. Jednak ich wpływ na sprawozdanie finansowe jako całość powinien zostać także oceniony przy wykonywaniu przeglądu końcowego.

5.3 DOKUMENTACJA PRZEGLĄDU

Paragraf	Wymogi
	Dokumentacja
	Przygotowanie dokumentacji z przeglądu dostarcza dowody, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem i wymogami prawnymi i regulacyjnymi, jeżeli mają zastosowanie, oraz dostarcza wystarczającą i odpowiednią ewidencję będącą podstawą dla raportu biegłego rewidenta. Biegły rewident dokumentuje następujące aspekty zlecenia w sposób terminowy, wystarczający do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszych związków ze zleceniem, zrozumienie (zob. par. A145):
93	<ol style="list-style-type: none"> (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur w celu spełnienia wymogów niniejszego standardu i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (b) wyników uzyskanych dzięki procedurom oraz wniosków biegłego rewidenta sformułowanych na podstawie tych wyników oraz (c) znaczących kwestii, które pojawiły się podczas zlecenia, wniosków biegłego rewidenta z nimi związanych oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych przy dochodzeniu do tych wniosków.
94	<p>Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur wymaganych przez niniejszy standard, biegły rewident ewidencjonuje:</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) kto wykonał daną pracę i datę ukończenia tej pracy oraz (b) kto dokonał przeglądu prac wykonanych w celu kontroli jakości zlecenia oraz datę i zakres tego przeglądu.
95	Biegły rewident dokumentuje także rozmowy z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, mające znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu znaczących kwestii pojawiających się w trakcie zlecenia, w tym charakter tych kwestii.
96	Jeżeli podczas wykonywania zlecenia biegły rewident zidentyfikował informację, która jest niezgodna z ustaleniami biegłego rewidenta dotyczącymi znaczących kwestii mających wpływ na sprawozdania finansowe, to biegły rewident dokumentuje sposób odniesienia się do tej niezgodności.

5.3-1 Dokumentacja

Zgodnie z podstawowymi zasadami, które należy wziąć pod uwagę przygotowując dokumentację akt, należy uzyskać pewność, że dokumentacja ta:

- jest dobrze zorganizowana (najlepiej z wykorzystaniem standardowej formy indeksowania akt),
- zawiera odnośniki,
- jest jasna i zwięzła oraz
- jest wystarczająca do tego, by można było zrozumieć bez dodatkowych ustnych wyjaśnień:
 - przeprowadzone procedury,
 - wyniki procedur i wnioski wyciągnięte na ich podstawie oraz wszelkie istotne kwestie, które wynikły podczas przeglądu oraz
 - w jaki sposób sformułowano wnioski dotyczące istotnych spraw oraz znaczące zawodowe osądy zastosowane przy formułowaniu tych wniosków.

Dokumentacja zawarta w aktach przedstawia dowody, że:

- wstępne warunki zlecenia zostały spełnione,
- zlecenie zostało odpowiednio zaplanowane, co obejmuje ustalenie poziomu istotności,
- uzyskano zrozumienie jednostki, co obejmuje określenie obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń,
- uzyskano wyniki dzięki przeprowadzonym procedurom przeglądu (wraz z poddanymi przeglądowi dowodami potwierdzającymi i odpowiednimi wnioskami),
- zidentyfikowane znaczące sprawy oraz wnioski sformułowano w toku zlecenia zostały odpowiednio uwzględnione (co obejmuje sposób sformułowania znaczących zawodowych osądów przy dochodzeniu do tych wniosków) oraz
- wniosek dotyczący ograniczonej pewności na temat sprawozdania finansowego jako całości był odpowiedni, zgodnie z uzyskanymi dowodami.

Wymóg dotyczący kompletności akt zdefiniowany w MSUP 2400.93 stanowi, że doświadczony biegły rewident, nie mający wcześniejszych związków ze zleceniem, powinien po dokonaniu przeglądu akt zrozumieć wykonane prace, znaczące sprawy wynikłe w ciągu zlecenia oraz sformułowane wnioski.

Patrz przykłady dokumentacji przeglądu w części 5.1 niniejszego rozdziału.

Punkt do rozważenia

Korzystanie z list kontrolnych

Należy przeznaczyć odpowiednią ilość czasu na dopasowanie procedur przeglądu do konkretnych okoliczności jednostki, poddanej przeglądowi. Należy pamiętać, że wstępne zapytania i procedury analityczne powinny odnosić się jedynie do obszarów, w których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym jako całości.

Niektóre firmy audytorskie używają standardowych list kontrolnych w celu uzyskania pewności, że wszystkie obszary sprawozdania finansowego są odpowiednio uwzględnione. Może to jednak oznaczać, że ilość wykonanej pracy jest nadmierna. Nie wszystkie zapytania/analizy, które zawiera standardowa lista, mają zastosowanie do każdego zlecenia. W niektórych okolicznościach listy kontrolne mogą być przydatne, w szczególności jeśli służą uzyskaniu pewności, że biegły rewident nie przeoczył konkretnego aspektu.

Zaleca się, by procedury i standardowe zapytania odnoszące się do obszarów nieistotnych zostały usunięte. Warto jednak rozważyć dodanie odpowiednich procedur w obszarach, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.

Korzystając z list kontrolnych warto także pamiętać, że należy w nich uwzględniać nie tylko zapytanie, ale także odpowiednie szczegółowe dane dotyczące odpowiedzi.

Dokładny zakres i charakter dokumentacji rewizyjnej są ostatecznie kwestią zawodowego osądu, mogą jednak obejmować elementy przedstawione na ilustracji poniżej.

Informacje przygotowane przez biegłego rewidenta	
Przygotowanie	<ul style="list-style-type: none"> • Charakter zlecenia, które ma być wykonane, ramy czasowe itd. • Ocena niezależności i ryzyka zlecenia • Podpisana umowa zlecenia
Zrozumienie jednostki	<ul style="list-style-type: none"> • Mające zastosowane ramowe założenia sprawozdawczości finansowej • Informacje dotyczące czterech określonych obszarów zrozumienia wymaganych w MSUP 2400 (po zmianach)
Planowanie	<ul style="list-style-type: none"> • Ustalenie wielkości istotnych • Rozpoznanie obszarów sprawozdania finansowego, które są istotne • Rozpoznanie obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń • Lista planowanych zapytań i procedur analitycznych • Notatki dotyczące planowania i inna podobna dokumentacja
Przeprowadzone prace	<ul style="list-style-type: none"> • Wyniki uzyskane dzięki przeprowadzonym procedurom oraz wnioski biegłego rewidenta sformułowane na ich podstawie. Zwierają one: <ul style="list-style-type: none"> (a) kto przeprowadził prace oraz datę ich zakończenia, (b) nazwiska pracowników jednostki, z którymi przeprowadzono rozmowy i daty tych rozmów, (c) szczegółowe dane dotyczące omawianych spraw, znaczące kwestie wynikłe w trakcie zlecenia oraz charakter tych spraw, (d) wyniki przeprowadzenia procedur analitycznych, w tym: <ul style="list-style-type: none"> ◦ wykorzystane informacje, ◦ złożone wyjaśnienia dotyczące rozbieżności i nietypowych pozycji oraz ◦ ocenę ustaleń w świetle innych informacji, takich jak zrozumienie jednostki oraz (e) wykaz dodatkowych przeprowadzonych procedur uznanych za konieczne w danych okolicznościach. • Wykaz rozpoznanych zniekształceń oraz to, czy zniekształcenia te zostały skorygowane, • Wszelkie nietypowe sprawy rozpoznane w trakcie przeprowadzania zlecenia i procedury postępowania dotyczące tych zagadnień.
Wnioski i raport biegłego rewidenta	<ul style="list-style-type: none"> • Charakter, czas przeprowadzenia oraz zakres wykonanych procedur zgodnie z tym standardem MSUP 2400 (po zmianach) oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. • Znaczące sprawy omówione z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór. • Znaczące sprawy wynikłe podczas zlecenia, w tym charakter tych spraw, sposób, w jaki sformułowano wnioski dotyczące istotnych spraw oraz znaczące zawodowe osądy zastosowane przy formułowaniu wniosków. • Kto dokonał przeglądu wykonanej pracy dla celów kontroli jakości zlecenia, datę oraz zakres tego przeglądu. • Wnioski sformułowane w odniesieniu do wyników wykonanych procedur oraz treść raportu biegłego rewidenta. • Podpisane oświadczenie kierownictwa.

Organizacja akt

Nie ma jednej zalecanej metody organizacji akt zlecenia. Wiele firm sporządza jednak nowe akta zlecenia dla każdego okresu podlegającego przeglądowi i przechowuje stałe akta jako materiał referencyjny aktualizowany według potrzeb. W zależności od okoliczności zlecenia treść akt zlecenia można zorganizować na przykład w sposób przedstawiony na ilustracji poniżej.

Typ akt	Typowa treść
Stale	Uzyskane zrozumienie jednostki (aktualizowane dla każdego okresu)
	Kluczowe zasady i procedury, które mają wpływ na sprawozdawczość finansową
	Diagramy organizacyjne
	Odpowiednie zasady, procedury i inne dokumenty, takie jak instrukcje dotyczące inwentaryzacji, procedury współmierności i procedury dotyczące ustalania wartości szacunkowych
	Zestawienia z tabelami zmian w obszarach takich jak rzeczowe aktywa trwałe oraz zyski zatrzymane
	Podział zysku i porozumienia kierownictwa
	Umowy dotyczące honorariów i umowy leasingowe
	Korespondencja z kierownictwem
	Kwestie dotyczące udziałów oraz dokumenty powołania (powstania) jednostki
	Odpowiednie rejestry korporacyjne (takie jak patenty, regulaminy, informacje dotyczące reorganizacji oraz księgi akcjonariuszy)
Bieżący okres	Zgodność lub uzgodnienia sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi
	Notatki dotyczące planowania itd.
	Zapytania i analizy dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> aktualizacji zrozumienia jednostki, sald istotnych aktywów, zobowiązań i kapitału własnego, rozpoznanych obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń oraz przychodów i kosztów
	Pisemne oświadczenia kierownictwa
	Listy kontrolne kompletności dokumentacji dotyczącej zlecenia
	Inna korespondencja z klientem, w tym umowa zlecenia, ustalenia ze zlecenia przeglądu oraz wszelkie rekomendacje dotyczące takich spraw jak słabości systemu kontroli wewnętrznej klienta
	Szczegółowe dane dotyczące tego, kto sporządził dokumentację danego obszaru, data zakończenia takiej pracy, kto ją przejrzał (dla celów kontroli jakości) oraz data i zakres przeglądu
	Lista kontrolna sprawozdawczości finansowej (w celu zapewnienia odpowiedniej prezentacji sprawozdania finansowego oraz ujawnień)
	Sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta z przeglądu

5.3-2 Gromadzenie akt

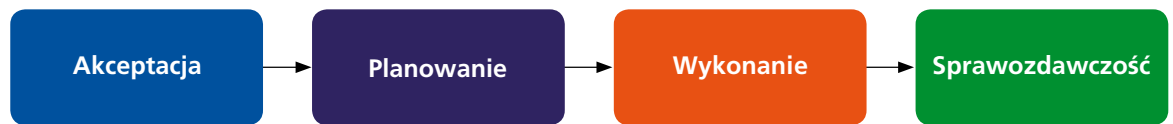
MSKJ 1 wymaga, aby firma ustaliła limity czasowe, które uwzględniają potrzebę terminowego ukończenia gromadzenia końcowych akt zlecenia. Na przykład limit czasowy dotyczący ukończenia gromadzenia akt może być ustalony na 60 dni po dacie raportu ze zlecenia.

Punkt do rozważenia

Czas ustalony na ostateczne zgromadzenie akt jest ograniczony jedynie w obszarze prac administracyjnych. Nie odnosi się do dodatkowego czasu potrzebnego na uzyskanie i udokumentowanie wystarczających i odpowiednich dowodów, które są wymagane. Dowody wymagane do potwierdzenia raportu biegłego rewidenta muszą zawsze zostać uzyskane przed datą udostępnienia raportu biegłego rewidenta.

6

SPRAWOZDAWCZOŚĆ



ZAWARTOŚĆ ROZDZIAŁU

- Jak sformułować poprawny wniosek na temat sprawozdania finansowego jako całości?
- Zrozumienie elementów sprawozdania ze zlecenia przeglądu.
- Jak w razie potrzeby zmodyfikować standardową treść?

6.1 Formułowanie odpowiedniego wniosku 2400.69-71, 95-96	6.2 Treść raportu 2400.72-74, 86-92	6.3 Wniosek inny niż bez zastrzeżeń 2400.75-85
6.1-1 Ocena prezentacji sprawozdania finansowego	6.2-1 Elementy raportu	6.3-1 Okoliczności wymagające wniosku innego niż bez zastrzeżeń
6.1-2 Ocena rozpoznanych zniekształceń	6.2-2 Paragraf objaśniający	6.3-2 Trzy wnioski inne niż bez zastrzeżeń
6.1-3 Informowanie o ustaleniach	6.2-3 Inne kwestie	6.3-3 Treść „uzasadnienia wniosku”
6.1-4 Niespójności	6.2-4 Inne obowiązki sprawozdawcze	
	6.2-5 Data raportu	
	6.2-6 Wniosek inny niż bez zastrzeżeń	

Wyniki

Wniosek na temat sprawozdania finansowego jako całości ma odpowiednią treść wynikającą z uzyskanych dowodów.

6.1 FORMUŁOWANIE ODPOWIEDNIEGO WNIOSKU

Końcowym etapem wykonywania zlecenia przeglądu jest sformułowanie odpowiedniego wniosku na podstawie uzyskanych dowodów.

6.1-1 Ocena prezentacji sprawozdania finansowego

Paragraf	Wymóg
	<p>Rozważenie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do sprawozdania finansowego</p> <p>Formułując wniosek na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident</p>
69	<p>(a) ocenia, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio odnosi się lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, (Patrz: par. A106–A107)</p> <p>(b) rozważa, czy w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz wyników przeprowadzonych procedur:</p> <p>(i) terminologia zastosowana w sprawozdaniach finansowych, w tym nazwa każdego ze sprawozdań finansowych, jest odpowiednia,</p> <p>(ii) sprawozdania finansowe odpowiednio ujawniają wybrane i zastosowane znaczące zasady (politykę) rachunkowości,</p> <p>(iii) wybrane i zastosowane zasady (polityka) rachunkowości są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie,</p> <p>(iv) ustalone przez kierownictwo wartości szacunkowe wydają się racjonalne,</p> <p>(v) informacje zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym, w tym zasady rachunkowości, są ważne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe oraz</p> <p>(vi) sprawozdania finansowe zawierają wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych. (Patrz: par. A108–A110)</p>
71	<p>Jeżeli sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena praktyka obejmuje także: (Patrz: par. A109)</p> <p>(a) ogólną prezentację, strukturę i treści sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami oraz</p> <p>(b) czy sprawozdania finansowe, w tym odnośne informacje dodatkowe, wydają się odzwierciedlać podstawowe transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację lub, odpowiednio, przekazują rzetelny i jasny obraz w kontekście sprawozdania finansowego jako całości.</p>

Wiele firm audytorskich korzysta z list kontrolnych dotyczących prezentacji sprawozdania finansowego oraz ujawnień, aby uzyskać przekonanie, że spełniono wszystkie wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W koniecznych przypadkach listy te należy zaadaptować zgodnie z potrzebami danego kraju, branży i klienta.

W wielu sytuacjach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są typowe dla konkretnego kraju, jeżeli jednak stosuje się MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw, pewne standardowe, poglądowe przykłady list kontrolnych dotyczących sprawozdań finansowych oraz ujawnień w różnych językach można pobrać ze strony internetowej MSSF z części *Access the IFRS for SMEs*.

Ocena sprawozdania finansowego uwzględnia:

- wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz
- wyniki przeprowadzonych procedur.

Poza wymogami dotyczącymi prezentacji i ujawnień, zawartymi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, mogą wystąpić inne kwestie, które należy uwzględnić w ocenie sprawozdania finansowego, takie jak zagadnienia przedstawione w poniższej ilustracji.

Inne czynniki	Skutki
Przejsięcie na nowe ramowe założenia sprawozdawczości finansowej	Takie przejście z dużym prawdopodobieństwem będzie wymagało wstecznego przekształcenia sald otwarcia i sprawozdania finansowego za poprzedni okres wraz z ujawnieniami zawartymi w sprawozdaniu finansowym odnoszącymi się do tego przejścia. Wymaga to pewnych dodatkowych zapytań i analizy dotyczących sald otwarcia i zastosowania nowych zasad rachunkowości.
Od kompilacji do zlecenia przeglądu	Jeżeli zlecenie przeglądu wypływa ze zlecenia kompilacji, należy rozważyć, jakie zapytania i analizy będą konieczne dla sald otwarcia. Na przykład można zweryfikować, czy salda otwarcia odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości i wykorzystać procedury analityczne do stwierdzenia ewentualnych odchyłeń w saldach otwarcia i zmian w wynikach operacyjnych.

Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia

Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzane przy użyciu ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia, szczegółowe dane dotyczące tych założeń mogą być dostępne jedynie dla strony zlecającej i biegłego rewidenta.

W takich sytuacjach ważne jest opisanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia, ponieważ sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może nie być odpowiednie dla jakichkolwiek innych celów niż zamierzone cele zdefiniowane na początku zlecenia.

Sporządzając sprawozdanie na temat ramowych założeń specjalnego przeznaczenia warto dodać akapit objaśniający w sprawozdaniu ze zlecenia przeglądu w celu przedstawienia celu informacji oraz ewentualnych ograniczeń jej wykorzystania. Patrz część 6.2-2 tego rozdziału, gdzie przedstawiono przykładowy tekst.

6.1-2 Ocena rozpoznanych zniekształceń

Paragraf	Wymogi
70	<p>Biegły rewident rozważa wpływ:</p> <p>(a) nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie przeglądu oraz ubiegłorocznego przeglądu sprawozdań finansowych jednostki na sprawozdania finansowe jako całość oraz</p> <p>(b) jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym przesłanek możliwej stronniczości osądów kierownika jednostki (zob. par. A111-A112).</p>

W wyniku przeprowadzenia procedur przeglądu możliwe jest rozpoznanie zniekształceń, które mogą wynikać z oszustwa lub błędu. Poniższa ilustracja zawiera pewne przykłady takich zniekształceń.

Ilustracja 6.1-2A

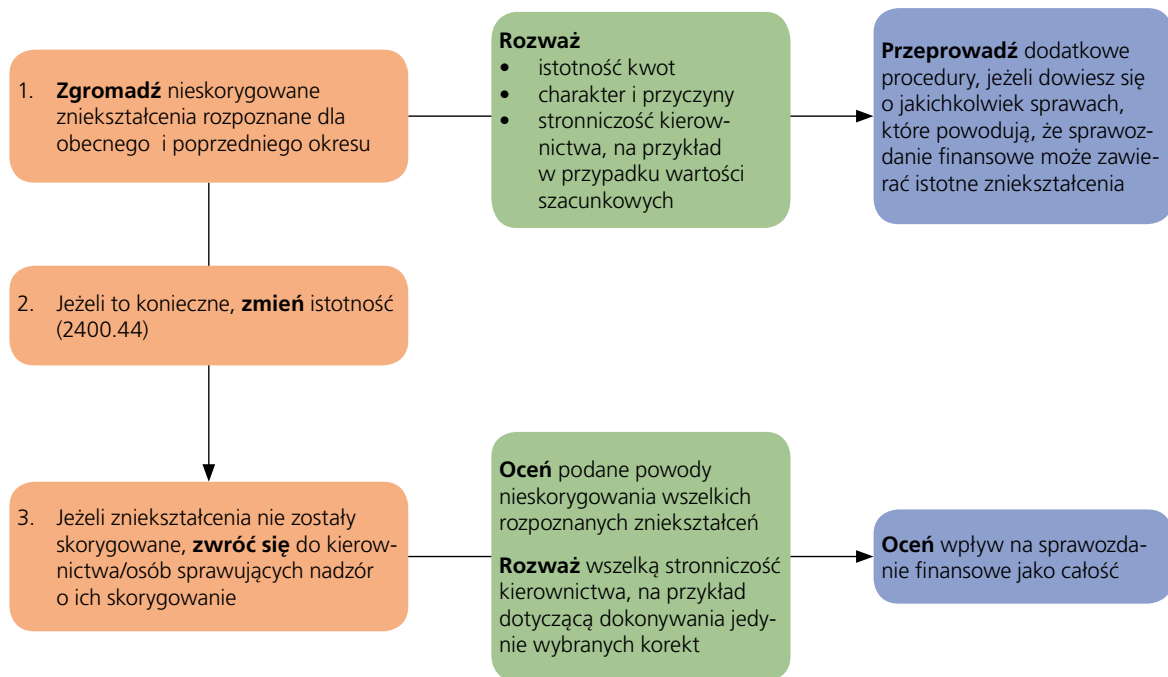
Charakter	Opis
Błędy	<p>Niezamierzone niedokładności przy gromadzeniu lub przetwarzaniu danych, na podstawie których sporządzono sprawozdania finansowe.</p> <p>Niezamierzone pominięcia kwot lub ujawnień informacji.</p> <p>Niepoprawna wartość szacunkowa wywołana niezamierzonym przeoczeniem lub oczywistą błędną interpretacją faktów lub błędem w obliczeniach.</p>

Charakter	Opis
Oszustwo	<p>Zafałszowanie (w tym podrobienie) lub zmiana danych bądź dokumentacji źródłowej, na podstawie których sporządza się sprawozdania finansowe.</p> <p>Błędna prezentacja lub umyślne pominięcie zdarzeń, transakcji i innych znaczących informacji w sprawozdaniu finansowym.</p> <p>Zamierzone niewłaściwe stosowanie zasad rachunkowości do kwot, klasyfikacji, sposobu prezentacji i ujawniania informacji.</p> <p>Obchodzenie przez kierownictwo kontroli, które w innym przypadku wydają się działać skutecznie.</p> <p>Obejmuje to stosowanie takich technik jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rejestrowanie fikcyjnych zapisów w księdze głównej, w szczególności w czasie bliskim końca okresu obrotowego, mających na celu manipulowanie wynikami operacyjnymi lub osiągnięcie innych celów, • nieodpowiednio korygowane założenia oraz zmiana osądów związanych z ocenami sald kont, • przeprowadzanie nieujawnionych transakcji z podmiotami powiązаныmi, w tym transakcji na normalnych warunkach handlowych, • pomijanie, dokonywane z wyprzedzeniem lub opóźnieniem ujmowanie w sprawozdaniach finansowych zdarzeń i transakcji w trakcie okresu obrotowego, • ukrywanie lub nieujawnianie faktów, które mogłyby wpływać na kwoty ujęte w sprawozdaniach finansowych, • uczestniczenie w złożonych transakcjach, których struktura prowadzi do błędnego przedstawienia sytuacji finansowej i wyników działalności finansowej jednostki, • zmienianie zapisów i warunków dotyczących znaczących i nietypowych transakcji.

Udokumentuj i zgromadź rozpoznane zniekształcenia (takie jak te wyszczególnione w ilustracji 6.1-2A powyżej), o ile nie są oczywiście błahe, wraz ze szczegółowymi danymi dotyczącymi ich charakteru i okoliczności ich wystąpienia. Pod koniec zlecenia oceń wpływ rozpoznanych zniekształceń (zarówno na bieżący okres, jak i w odniesieniu do zniekształceń przeniesionych z poprzedniego okresu) zgodnie z opisem w ilustracji poniżej, przedstawiającym sposób zastosowania zawodowego sceptycyzmu w sytuacji, gdy kierownictwo niechętnie koryguje zniekształcenia.

Ilustracja 6.1-2B

Ocena rozpoznanych zniekształceń



Uwaga: MSUP 2400 (po zmianach) nie wymaga, by biegły rewident zwracał się o skorygowanie zniekształceń. Wniosek taki uważa się jednak za zgodny z najlepszą praktyką.

Przykład

Podczas przeprowadzania zlecenia przeglądu biegły rewident Sarah Potting rozpoznała następujące zniekształcenia:

	Wpływ na zysk
Błędy w obliczeniu wyceny zapasów.	(€2.397)
Prawdopodobnie zawyżony odpis aktualizujący na należności wątpliwe	(€8.500)
Prawdopodobnie zawyżony odpis aktualizujący na przestarzałe zapasy	(€5.300)
Zaliczenie w koszty środka trwałego	(€7.320)
Przychód niezaksięgowany pod koniec okresu	(€1.853)
	(€20.576)

Istotność dla tego zlecenia określono na poziomie 25.000 € i nie zaszyły okoliczności, które wymagałyby zmiany tej kwoty.

Przy ocenie rozpoznanych zniekształceń poczyniono następujące obserwacje:

- w wyniku większości zniekształceń zyski przedstawiane w sprawozdaniu są zaniżane.
- wartości szacunkowe dotyczące wątpliwych należności i przestarzałych zapasów były ustalone zbyt konserwatywnie. Może to wskazywać na stronnictwo kierownictwa i chęć zaniżenia zysków za ten rok. Sarah rozważyła możliwość stronnictwa w odniesieniu do innych obszarów sprawozdania finansowego, ale doszła do wniosku, że ponieważ nie zawiera ono wartości szacunkowych innych niż stawki amortyzacji (które nie uległy zmianie), możliwość stronnictwych osądów jest minimalna.
- Środek trwały zaliczony w koszty to używany samochód dostawczy. Księgowy wyjaśnił, że popełnił błąd.
- Błąd w wycenie zapasów i pominięte saldo należności także wydawały się wynikać z błędów rachunkowych.

Poproszone o skorygowanie tych błędów kierownictwo wyraziło zgodę na skorygowanie błędów w wycenie zapasów, nabycia środka trwałego i niewykazanego przychodu, ale nie było skłonne obniżyć odpisów aktualizujących na wątpliwe należności i przestarzałe zapasy, ponieważ według jego głębokiego przekonania odpisy aktualizujące w tej wysokości były potrzebne. Sarah zwróciła uwagę, że konserwatywne odpisy aktualizujące były także zawiązane w poprzednim roku i że nie okazały się konieczne. Kierownictwo potwierdziło tę opinię, ale uznało, że odpisy aktualizujące w tej wysokości będą potrzebne w tym roku.

W ocenie Sarah nieskorygowane błędy w sprawozdaniu finansowym dotyczyły przybliżonej kwoty 13.800 €, co stanowiło mniej więcej połowę kwoty istotności dla sprawozdania finansowego jako całości. Jednak w poprzednim roku zawyżenie tych samych dwóch odpisów aktualizujących wynosiło 8.000 €, w wyniku czego zawyżenie zysków w tym roku zostało obniżone do kwoty ok. 5.800 € (13.800 – 8.000€).

Sarah uznała wobec tego, że choć istnieją pewne wskazania stronnictwa kierownictwa w odniesieniu do wartości szacunkowych, sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń i że możliwe jest wydanie wniosku bez zastrzeżeń.

6.1-3 Informowanie o ustaleniach

Paragraf	Wymogi
95	Biegły rewident dokumentuje także rozmowy z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, mające znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu znaczących kwestii pojawiających się w trakcie zlecenia, w tym charakter tych kwestii.

Tak jak wskazano w rozdziale 4, część 4.1-1, efektywna i ciągła dwukierunkowa komunikacja pomiędzy biegłym rewidentem, zespołem wykonującym zlecenie, kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór jest istotnym elementem każdego zlecenia. Pomaga to w zminimalizowaniu występowania wszelkich zaskoczeń, w szczególności tych pojawiających się w ostatniej chwili.

Niektóre z kwestii, które powinny być zakomunikowane kierownictwu i osobom sprawującym nadzór, są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 6.1-3A

Kwestie do omówienia i udokumentowania	Wykorzystanie i zastosowanie znaczących zasad rachunkowości.
	Obliczenia i zasadność wartości szacunkowych przygotowywanych przez kierownictwo.
	Istotne niepewności, które mogą nasuwać poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
	Znaczące trudności napotkane w trakcie zlecenia, takie jak brakujące dowody albo niedostępne dokumenty lub osoby.
	Wszelkie różnice zdań pomiędzy kierownictwem a biegłym rewidentem oraz sposób ich rozwiązania.
	Czy rozpoznane zniekształcenia zostały skorygowane?
	Treść wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.
	Inne istotne sprawy.

Wszelkie dyskusje (z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami) dotyczące istotnych spraw pojawiających się w trakcie zlecenia powinny być udokumentowane. Obejmuje to:

- charakter omawianych spraw,
- główne punkty dyskusji,
- sformułowane wnioski oraz
- wszelkie znaczące zawodowe osądy zastosowane przy formułowaniu tych wniosków.

6.1-4 Niespójności

Paragraf	Wymogi
96	Jeżeli podczas wykonywania zlecenia biegły rewident zidentyfikował informację, która jest niezgodna z ustaleniami biegłego rewidenta dotyczącymi znaczących kwestii mających wpływ na sprawozdania finansowe, to biegły rewident dokumentuje sposób odniesienia się do tej niezgodności.

Stosując zawodowy sceptycyzm przy wykonywaniu procedur zlecenia przeglądu, biegły rewident może dowiedzieć się o informacjach, które nie są spójne z innymi ustaleniami. Jeżeli te niespójności powodują, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia, wymagane będą dodatkowe procedury, które pozwolą odnieść się do tej sprawy. Patrz także rozdział 5, część 5.1-8.

6.2 TREŚĆ RAPORTU

Paragraf	Wymogi
72	Forma wniosku Wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, bez względu na to, czy jest niezmodyfikowany czy zmodyfikowany, jest formułowany w odpowiedniej formie w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych w sprawozdaniach finansowych.

- 86 Raport biegłego rewidenta
- Raport biegłego rewidenta z przeglądu ma formę pisemną i zawiera następujące elementy (zob. par. A118- A121, A142, A144):
- (a) tytuł, który jasno wskazuje, że jest to raport niezależnego biegłego rewidenta z usługi przeglądu;
 - (b) adresata (adresatów), zgodnie z tym co jest wymagane w okolicznościach danego zlecenia;
 - (c) akapit wprowadzający, który:
 - (i) identyfikuje sprawozdania finansowe objęte przeglądem, w tym identyfikuje tytuł każdego ze sprawozdań tworzących zestaw sprawozdań finansowych oraz datę i okres objęty przez każde ze sprawozdań finansowych,
 - (ii) odwołuje się do podsumowania znaczących polityk rachunkowości i innych informacji objaśniających oraz
 - (iii) stwierdza, że sprawozdania finansowe podlegały przeglądowi;
 - (d) opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdań finansowych, w tym wyjaśnienie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za (zob. par. A122-A125):
 - (i) ich sporządzenie zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, na ich rzetelną prezentację,
 - (ii) taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości, spowodowanych oszustwem lub błędem;
 - (e) jeżeli sprawozdania finansowe są sprawozdaniami finansowymi specjalnego przeznaczenia:
 - (i) opis celu sporządzenia sprawozdań finansowych oraz, jeżeli to konieczne, zamierzonych użytkowników lub odwołanie do informacji dodatkowej w sprawozdaniach finansowych specjalnego przeznaczenia, która zawiera tę informację oraz
 - (ii) jeżeli kierownik jednostki ma możliwość wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu takich sprawozdań finansowych, odwołanie w ramach wyjaśnienia odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenia finansowe do odpowiedzialności kierownika jednostki za ustalenie, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są możliwe do zaakceptowania w danych okolicznościach;
 - (f) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za sformułowanie wniosku na temat sprawozdań finansowych, w tym odwołanie do niniejszego standardu oraz, jeżeli jest to odpowiednie, do mających zastosowanie prawa lub regulacji (zob. par. A126-127, A143);
 - (g) opis przeglądu sprawozdań finansowych i jego ograniczenia oraz następujące stwierdzenia (zob. par. A128):
 - (i) przegląd zgodnie z niniejszym standardem jest usługą o ograniczonej pewności,
 - (ii) biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i odpowiednio, innych osób z jednostki, a także stosowania procedur analitycznych i ocenia uzyskane dowody oraz
 - (iii) procedury wykonywane w trakcie przeglądu są znacząco mniejsze niż te wykonywane w trakcie badania przeprowadzanego zgodnie z międzynarodowymi standardami badania (MSB) i w związku z tym, biegły rewident nie wyraża opinii z badania sprawozdań finansowych;
 - (h) akapit z nagłówkiem „Wniosek”, który zawiera:
 - (i) wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych jako całości zgodny, odpowiednio z paragrafami 72-85 oraz
 - (ii) odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, w tym identyfikację systemu prawnego, z którego pochodzą ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (zob. par. A129-A130);

Paragraf	Wymogi
86 <i>(ciąg dalszy)</i>	<p>(i) jeżeli wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych jest zmodyfikowany:</p> <p>(i) akapit pod odpowiednim nagłówkiem, który zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta zgodnie z paragrafami, odpowiednio, 72 i 75-85 oraz</p> <p>(ii) akapit pod odpowiednim nagłówkiem, zawierający opis kwestii będących podstawą modyfikacji (zob. par. A131);</p> <p>(j) odwołanie do obowiązku biegłego rewidenta, nałożonego niniejszym standardem, przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych;</p> <p>(k) datę raportu biegłego rewidenta (zob. par. A138-A141);</p> <p>(l) podpis biegłego rewidenta oraz (zob. par. A132)</p> <p>(m) adres biegłego rewidenta w miejscu prowadzenia działalności.</p>

6.2-1 Elementy raportu biegłego rewidenta

Najważniejsze elementy raportu biegłego rewidenta są podsumowane na poniższej ilustracji.

Ilustracja 6.2-1A

Elementy raportu biegłego rewidenta i odniesienia do akapitów w MSUP 2400 (po zmianach)	
Raport biegłego rewidenta z usługi przeglądu	Stanowisko i odpowiedni adresat: paragraf 86(a) i (b).
	Akapit wprowadzający: paragraf 86(c).
	Opis odpowiedzialności kierownictwa w pisemnych oświadczeniach: paragraf 86(d).
	Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta: paragraf 86(f).
	Opis przeglądu sprawozdania finansowego oraz jego ograniczeń: paragraf 86(g).
	Wniosek ze zlecenia: paragrafy 86(h) i (i).
	Obowiązek przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych: paragraf 86(j).
Data, podpis biegłego rewidenta oraz adres: paragraf 86(k) do (m).	

Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia

Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sprawozdaniem specjalnego przeznaczenia, akapit dotyczący odpowiedzialności kierownictwa obejmuje także:

- opis celu, dla którego sprawozdanie finansowe jest sporządzane jak też, jeśli jest to niezbędne, zamierzonych użytkowników lub też nawiązuje do informacji objaśniającej w sprawozdaniach finansowych specjalnego przeznaczenia, która zawiera te dane oraz
- nawiązanie do odpowiedzialności kierownictwa za ustalenie, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są w danych okolicznościach możliwe do zaakceptowania (stosuje się, gdy kierownictwo miało wybór w kwestii ramowych założeń sprawozdawczości finansowej).

Podpis biegłego rewidenta

Podpis biegłego rewidenta może być składany w imieniu firmy audytorskiej, w imieniu biegłego rewidenta lub ewentualnie w jednym i drugim imieniu, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym. W pewnych systemach prawnych mogą obowiązywać dodatkowe wymogi.

Punkt do rozważenia

Niektóre firmy audytorskie używają nagłówka firmowego w sprawozdaniu z usługi przeglądu i zakładają (ponieważ zawiera on ich adres), że raport jest zgodny z wymogami. Może to jednak nie być właściwe, ponieważ wymóg precyzuje konieczność ujawnienia adresu, pod którym biegły rewident wykonuje zawód.

Paragraf	Wymogi
	Akapit zawierający objaśnienie
87	Biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na kwestię zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniach finansowych, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta jest tak ważna, że ma kluczowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników. W takich przypadkach biegły rewident zamieszcza w raporcie biegłego rewidenta „Akapit zawierający objaśnienie” pod warunkiem, że biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody, aby móc stwierdzić, że jest mało prawdopodobne, iż prezentacja kwestii w sprawozdaniach finansowych została istotnie zniekształcona. Taki akapit odnosi się tylko do informacji, która została zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniach finansowych.
88	Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia zawiera akapit zawierający objaśnienie, w którym uczula się użytkowników raportu biegłego rewidenta, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i w konsekwencji, te sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie dla innego celu (zob. par. A133-A134).
89	Biegły rewident zamieszcza akapit zawierający objaśnienie bezpośrednio po akapicie zawierającym wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych pod nagłówkiem „Akapit zawierający objaśnienie” lub innym odpowiednim nagłówkiem.

Typowe przykłady akapitu zawierającego objaśnienie przedstawiono na ilustracji poniżej.

Ilustracja 6.2-2A

Akapit zawierający objaśnienie	Niepewność dotycząca kontynuacji działalności.
	Niepewność co do przyszłego wyniku nietypowego sporu prawnego lub działania regulacyjnego.
	Zdarzenia po dacie bilansu, takie jak sprzedaż części działalności lub nabycie.
	Poważna katastrofa.
	Inne znaczące niepewności i niespójności.
	Wcześniejsze zastosowanie (tam, gdzie to dozwolone) nowego standardu rachunkowości.

Akapit zawierający objaśnienie jest również wymagany w przypadku sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, aby zwrócić uwagę użytkowników raportu biegłego rewidenta, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego mogą nie być odpowiednie do wykorzystania w innym celu.

Akapit zawierający objaśnienie nie zastępuje:

- modyfikacji wniosku na temat sprawozdania finansowego zawierającego istotne zniekształcenia lub
- dokonania przez kierownictwo wymaganych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli raport ma zawierać akapit zawierający objaśnienie lub akapit dotyczący innej sprawy, należy wcześniej omówić konieczność zawarcia takiego akapitu z kierownictwem oraz w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór.

Przykład:

Akapit zawierający objaśnienie

Zgodnie z informacją zawartą w Nocie [numer] do sprawozdania finansowego, Spółka ABC jest stroną pozwaną w procesie sądowym o naruszenie praw patentowych. Ponieważ zakres odpowiedzialności nie może być obecnie ustalony, utworzono rezerwę w sprawozdaniu finansowym.

6.2-3 Inne kwestie

Paragraf	Wymogi
	Akapit dotyczący innych kwestii
90	Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne, aby poinformować o kwestii innej niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników przeglądu, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu biegłego rewidenta i nie jest to zabronione przez prawo lub regulacje, biegły rewident robi to w akapicie raportu biegłego rewidenta opatrzonym nagłówkiem „Inne kwestie” lub innym odpowiednim nagłówkiem.

W niektórych sytuacjach mogą istnieć sprawy nieujawnione w sprawozdaniach finansowych, a znaczące dla zrozumienia przez użytkowników obowiązków biegłego rewidenta, wykonanych prac oraz raportu. Jeżeli przedstawienie tej informacji nie zabrania prawo lub regulacje, można umieścić kolejny akapit po akapicie zawierającym wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego oraz ewentualnym akapicie zawierającym objaśnienie. Taki akapit poprzedza się nagłówkiem „Inna kwestia”.

Typowe przykłady akapitu dotyczącego innej kwestii przedstawiono na ilustracji poniżej.

Ilustracja 6.2-3A

Inna kwestia	Niemожność wycofania się ze zlecenia przez biegłego rewidenta.
	Ograniczenia dotyczące rozpowszechniania raportu biegłego rewidenta.
	Informacje specjalnego przeznaczenia lub informacje przedstawione przez stronę trzecią. Typowa treść może przedstawiać się następująco: „Niniejszy raport jest przeznaczony wyłącznie dla [wskazaj przeznaczenie] i nie może być przywoływany ani rozpowszechniany wobec osób niebędących członkami kierownictwa jednostki [XYZ Limited] lub [nazwisko osoby, do której raport jest adresowany].”

6.2-4 Inne obowiązki sprawozdawcze

Paragraf	Wymogi
	Inne obowiązki sprawozdawcze
91	Biegły rewident może zostać poproszony o uwzględnienie w raporcie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych innych obowiązków sprawozdawczych, które mają charakter dodatkowy w stosunku do obowiązku sporządzenia raportu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych wynikającego z niniejszego standardu. W takich przypadkach te inne obowiązki sprawozdawcze biegły rewident ujmuje w oddzielnej sekcji raportu biegłego rewidenta zatytułowanej „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub w inny sposób właściwy dla treści tej sekcji, zamieszczonej po sekcji raportu zatytułowanej „Raport na temat sprawozdań finansowych” (zob. par. A135-A137).

W niektórych systemach prawnych na biegłym rewidentem może spoczywać dodatkowa odpowiedzialność sprawozdawcza dotycząca innych spraw, która ma charakter uzupełniająco do odpowiedzialności wynikającej z MSUP 2400 (po zmianach). Przykłady takiej odpowiedzialności przedstawia ilustracja poniżej.

Ilustracja 6.2-4A

Inne obowiązki sprawozdawcze	Odpowiedzialność sprawozdawcza dotycząca pewnych spraw, które zwróciły uwagę biegłego rewidenta podczas przeglądu sprawozdania finansowego.
	Przeprowadzenie określonych dodatkowych procedur i związanych z nimi sprawozdawczości.
	Sformułowanie wniosku o określonych sprawach, takich jak rzetelność ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej.

Jeżeli odpowiednie prawo lub regulacje pozwalają biegłemu rewidentowi na raportowanie innych spraw lub nakładają na niego taki obowiązek, wyniki pracy przedstawia się w oddzielnej sekcji raportu biegłego rewidenta zatytułowanej „Raport na temat innych wymogów prawa i regulacji” lub w inny właściwy dla treści tej sekcji sposób, po sekcji sprawozdania zatytułowanej „Raport na temat sprawozdania finansowego”.

Innym obowiązkiem sprawozdawczym należy poświęcić osobną sekcję raportu biegłego rewidenta w celu wyraźnego oddzielenia jej od wynikającej z MSUP 2400 (po zmianach) odpowiedzialności biegłego rewidenta za raport na temat sprawozdań finansowych.

Przykład:

Raport na temat innych wymogów prawa lub regulacji

Zgodnie z wymogami [ustawa lub regulacja wymagająca ujawnienia], informujemy, że zasady rachunkowości użyte w tym sprawozdaniu finansowym zostały zastosowane konsekwentnie w stosunku do zasad obowiązujących w poprzednim roku.

6.2-5 Data raportu biegłego rewidenta

Paragraf	Wymogi
	Data raportu biegłego rewidenta
	Biegły rewident datuje raport biegłego rewidenta nie wcześniej niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody stanowiące podstawę wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, w tym jest przekonany, że (zob. par. A138-A141):
92	<p>(a) wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych, w tym powiązane informacje dodatkowe, tam gdzie ma to zastosowanie, zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,</p> <p>(b) osoby uprawnione potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe.</p>

Data, z jaką wydano raport na temat sprawozdania finansowego, informuje użytkowników, że:

- skutki zdarzeń i transakcji (których biegły rewident jest świadom) następujących między datą sprawozdania finansowego a datą raportu biegłego rewidenta zostały uwzględnione (Patrz także rozdział 5, część 5.1-9)
- wystarczające i odpowiednie dowody, że kierownictwo przyjęło odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały uzyskane przez biegłego rewidenta.

Ilustracja poniżej przedstawia kroki związane z uzyskaniem dowodów dotyczących zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

Ilustracja 6.2-5A

Ustal, kto jest uprawniony do przyjęcia odpowiedzialności	<p>Grono osób uprawnionych, które mogą potwierdzić przyjęcie odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe, może obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> właściciela lub właściciela - kierownika, osoby sprawujące nadzór, takie jak członkowie rady nadzorczej, inne osoby lub organy określone przez lokalne regulacje.
Uzyskaj dowody zatwierdzenia	<p>Wśród przykładów można znaleźć:</p> <ul style="list-style-type: none"> pisemne potwierdzenie zatwierdzenia przez właściciela lub właściciela - kierownika, protokoły z posiedzeń (np. rady nadzorczej), podczas którego zatwierdzono sprawozdanie finansowe oraz inną równorzędną dokumentację.

Uwaga: Dla celów standardu MSUP 2400 (po zmianach), ostateczne zatwierdzenie przez akcjonariuszy/udziałowców nie jest konieczne przed datą wydania raportu. Zatwierdzenie przez osoby o uznanych kompetencjach (takich jak członkowie rady nadzorczej) jest wystarczające przy założeniu, że ma ono miejsce przed datą zatwierdzenia przez akcjonariuszy/udziałowców.

6.2-6 Wniosek niezmodyfikowany

Paragraf	Wymogi
73	<p>Wniosek niezmodyfikowany</p> <p>Biegły rewident formułuje w raporcie biegłego rewidenta wniosek niezmodyfikowany na temat sprawozdań finansowych jako całości, jeżeli biegły rewident uzyskał ograniczoną pewność, aby móc stwierdzić, że biegły rewident nie zauważył nic, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>
74	<p>Jeżeli biegły rewident formułuje niezmodyfikowany wniosek, biegły rewident stosuje odpowiednio, jedno z poniższych wyrażen, chyba że inne są wymogi prawa lub regulacji (zob. par. A113-A114):</p> <p>(a) „Na podstawie naszego przeglądu, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie prezentują rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub</p> <p>(b) „Na podstawie naszego przeglądu, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).</p>

Wniosek niezmodyfikowany na temat sprawozdania finansowego, zgodnie z rozdziałem 2, część 2.3-2, może być wydany, jeżeli biegły rewident:

- uzyskał ograniczoną pewność zgodnie z wymogami MSUP 2400 (po zmianach) oraz
- nie jest świadom żadnych kwestii, które kazałyby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie jest, we wszelkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

6.3 WNIOSKI INNE NIŻ NIEZMODYFIKOWANE

Jeżeli nie jest możliwe uzyskanie ograniczonej pewności zgodnie z wymogami MSUP 2400 (po zmianach), konieczny jest wniosek inny niż niezmodyfikowany.

Paragraf	Wymogi
75	<p>Wniosek zmodyfikowany</p> <p>Biegły rewident formułuje w raporcie biegłego rewidenta wniosek zmodyfikowany na temat sprawozdań finansowych jako całości, gdy:</p> <p>(a) biegły rewident ustalił, na podstawie wykonanych procedur oraz uzyskanych dowodów, że sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone lub</p> <p>(b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących jednej lub więcej pozycji sprawozdań finansowych, które są istotne w stosunku do sprawozdań finansowych jako całości.</p>
76	<p>Jeżeli biegły rewident modyfikuje wniosek sformułowany na temat sprawozdań finansowych, biegły rewident:</p> <p>(a) używa, odpowiednio, nagłówka „Wniosek z zastrzeżeniem”, „Wniosek negatywny” lub „Odmowa sformułowania wniosku” dla oznaczenia akapitu zawierającego wniosek w raporcie biegłego rewidenta oraz</p> <p>(b) zamieszcza opis kwestii będącej podstawą modyfikacji pod odpowiednim nagłówkiem (np. odpowiednio, „Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie wniosku negatywnego” lub „Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku”), w wydzielonym akapicie raportu biegłego rewidenta umieszczonym bezpośrednio przed akapitem zawierającym wniosek (zwany dalej „akapitem zawierającym uzasadnienie wniosku”).</p>
77	<p>Istotnie zniekształcone sprawozdania finansowe</p> <p>Jeżeli biegły rewident stwierdza, że sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone, biegły rewident formułuje:</p> <p>(a) wniosek z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident stwierdza, że wpływ na sprawozdania finansowe kwestii będących podstawą modyfikacji jest istotny, ale nie rozległy lub</p> <p>(b) wniosek negatywny, gdy wpływ na sprawozdania finansowe kwestii będących podstawą modyfikacji jest zarówno istotny, jak i rozległy.</p>

Paragraf	Wymogi
78	<p>Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek z zastrzeżeniem na temat sprawozdań finansowych z powodu istotnej nieprawidłowości, biegły rewident stosuje, odpowiednio, jedno z następujących sformułowań, chyba że są inne wymagane przez prawo lub regulację:</p> <p>(a) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem skutków kwestii, które zostały opisane w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie przedstawiają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub</p> <p>(b) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem skutków kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).</p>
79	<p>Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek negatywny na temat sprawozdań finansowych, biegły rewident stosuje, odpowiednio, jedno z następujących sformułowań, chyba że jest inne wymagane przez prawo lub regulację:</p> <p>(a) „Na podstawie naszego przeglądu, ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku negatywnego, sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub</p> <p>(b) „Na podstawie naszego przeglądu, ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku negatywnego, sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).</p>
80	<p>W akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku, w związku z istotnymi nieprawidłowościami, które stanowią podstawę dla wniosku z zastrzeżeniem albo dla wniosku negatywnego, biegły rewident:</p> <p>(a) opisuje i przedstawia liczbowo finansowe skutki nieprawidłowości, jeżeli istotna nieprawidłowość jest związana z konkretnymi kwotami w sprawozdaniach finansowych (w tym z ilościowymi ujawnieniami informacji), chyba że jest to niewykonalne w praktyce, w którym to przypadku biegły rewident stwierdza tę niewykonalność,</p> <p>(b) wyjaśnia, na czym polega zniekształcenie ujawnień informacji, jeżeli istotna nieprawidłowość jest związana z opisowymi ujawnieniami informacji lub</p> <p>(c) opisuje rodzaj pominiętych informacji, jeżeli istotna nieprawidłowość jest związana z brakiem ujawnień informacji wymagających ujawnienia. Biegły rewident zamieszcza pominięte ujawnienia, jeżeli jest to wykonalne, chyba że zabrania tego prawo lub regulacja.</p>
81	<p>Niemożliwość uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów</p> <p>Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie sformułować wniosku na temat sprawozdań finansowych ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, biegły rewident:</p> <p>(a) formułuje wniosek z zastrzeżeniem, jeżeli biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych nieprawidłowości, jeżeli występują, na sprawozdania finansowe mógłby być istotny, ale nie rozległy lub</p> <p>(b) odmawia sformułowania wniosku, jeżeli biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych nieprawidłowości, jeżeli występują, na sprawozdania finansowe mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.</p>

Paragraf	Wymogi
82	<p>Biegły rewident wycofuje się ze zlecenia, jeżeli następujące warunki są spełnione (zob. par. A115-A117):</p> <p>(a) ze względu na ograniczenia zakresu przeglądu narzucone przez kierownika jednostki po tym, gdy biegły rewident zaakceptował zlecenie, biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdań finansowych,</p> <p>(b) biegły rewident ustalił, że możliwy wpływ niewykrytych nieprawidłowości na sprawozdania finansowe jest istotny i rozległy oraz</p> <p>(c) wycofanie jest dozwolone zgodnie z prawem lub regulacją.</p>
83	<p>Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek z zastrzeżeniem na temat sprawozdań finansowych ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, biegły rewident stosuje, odpowiednio, jedno z poniższych sformułowań, chyba że inne jest wymagane przez prawo lub regulację:</p> <p>(a) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem możliwego wpływu kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub</p> <p>(b) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem możliwego wpływu kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).</p>
84	<p>Podczas wyrażania odmowy sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych biegły rewident stwierdza w akapicie zawierającym wniosek, że:</p> <p>(a) ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku, biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdań finansowych oraz</p> <p>(b) w związku z powyższym, biegły rewident nie formułuje wniosku na temat sprawozdań finansowych.</p>
85	<p>W akapicie zawierającym podstawę wniosku, w powiązaniu albo z wnioskiem z zastrzeżeniem ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów lub jeżeli biegły rewident odmawia sformułowania wniosku, biegły rewident zamieszcza przyczynę (przyczyny) niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów.</p>

6.3-1 Okoliczności wymagające wniosku innego niż niezmodyfikowanego

Istnieją dwa rodzaje okoliczności wymagających wniosku innego niż niezmodyfikowanego:

- jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie oraz
- jeżeli występuje niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów.

Te dwa rodzaje okoliczności przedstawiono na ilustracji poniżej.

Działanie	Okoliczności
Wniosek inny niż niezmodyfikowany jest konieczny, gdy:	<p>Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie</p> <p>Na podstawie uzyskanych dowodów stwierdzono, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia.</p> <p>Obejmuje to:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nieskorygowane zniekształcenia, które są istotne, • nieodpowiednie zasady rachunkowości lub niekonsekwentne stosowanie takich zasad oraz • nieujawnienie pewnych informacji, które prowadzą do istotnego zniekształcenia.
	<p>Niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów</p> <p>Biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.</p> <p>Może to obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sytuacje znajdujące się poza kontrolą jednostki, takie jak pożar, który zniszczył zapisy księgowo, • sytuacje dotyczące rodzaju lub rozkładu w czasie procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta, takie jak niedostępność oczekiwanych informacji, • ograniczenia narzucone przez kierownictwo, takie jak brak zgody kierownictwa na dostęp biegłego rewidenta do kluczowych osób w jednostce.

Typ modyfikacji wymagany do uwzględnienia konkretnych okoliczności (wniosek z zastrzeżeniem, wniosek negatywny lub odmowa sformułowania wniosku) zależy od następujących czynników:

- charakter kwestii powodującej modyfikację oraz
- rozległość wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Przedstawiono to poniżej na ilustracji.

Ilustracja 6.3-1B

Charakter zagadnienia	Rozległość wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Wpływ istotny, ale NIE rozległy	Wpływ istotny ORAZ rozległy
Zniekształcenia w istotnych obszarach sprawozdania finansowego	Wniosek z zastrzeżeniem	Wniosek negatywny
Niemożność uzyskania niezbędnych dowodów	Wniosek z zastrzeżeniem	Odstąpienie od wyrażenia wniosku

6.3-2 Trzy wnioski inne niż niezmodyfikowane

Właściwe użycie trzech typów wniosków innych niż niezmodyfikowane opisano na ilustracji poniżej.

Ilustracja 6.3-2A

Rodzaj	Stosowanie
Wniosek z zastrzeżeniem	<p>Kwestia nie jest na tyle istotna lub rozległa, by wymagała wniosku negatywnego lub odmowy sformułowania wniosku.</p> <p>Należy dołączyć akapit zawierający uzasadnienie wniosku, w którym dana kwestia jest przedstawiona. W akapicie zawierającym wniosek z zastrzeżeniem należy skorzystać ze sformułowań zawartych w paragrafie 2400.83.</p>
Wniosek negatywny	<p>Skutki zniekształceń dla sprawozdania finansowego są zarówno istotne, jak i rozległe.</p> <p>Należy dołączyć akapit zawierający uzasadnienie wniosku (przed akapitem zawierającym wniosek negatywny), w którym dana kwestia jest przedstawiona. W akapicie zawierającym wniosek negatywny należy skorzystać ze sformułowań zawartych w paragrafie 2400.81.</p>
Odmowa sformułowania wniosku	<p>Potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, może być zarówno istotny, jak i rozległy.</p> <p>Należy dołączyć akapit zawierający uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku (przed akapitem opisującym odmowę sformułowania wniosku), w którym dana kwestia jest przedstawiona. W akapicie zawierającym odmowę sformułowania wniosku należy skorzystać ze sformułowań zawartych w paragrafie 2400.84.</p>

Jedyną alternatywą do wydania wniosku negatywnego lub odmowy sformułowania wniosku jest całkowite wycofanie się ze zlecenia (w sytuacjach, gdy jest to dozwolone) i niewydanie wniosku.

Wycofanie się ze zlecenia jest wymagane, gdy:
(przy założeniu, że jest ono możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji)

Kierownictwo narzuca ograniczenia zakresu po przyjęciu zlecenia, wobec czego nie można uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, a biegły rewident ustalił, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy. Rezygnacja ze zlecenia jest wymagana, gdy procedury przeglądu są ograniczone, a ograniczenie przeglądu pozbawiłoby zlecenie celu. Na przykład, jeżeli klient postanowił nie odpowiadać na pytania dotyczące zapasów (istotna kwota w sprawozdaniu finansowym, która miałaby wpływ na inne pozycje i ujawnienia i ma wobec tego charakter rozległy), nie jest możliwe wyciągnięcie wniosku na temat sprawozdania finansowego.

6.3-3 Treść „uzasadnienia wniosku”

Akapit zawierający uzasadnienie wniosku przedstawia zwięzły opis kwestii powodującej modyfikację pod nagłówkiem takim jak: „Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie wniosku negatywnego” lub „Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku”. Stanowi on osobny akapit w raporcie biegłego rewidenta poprzedzający bezpośrednio akapit zawierający wniosek.

Przy sporządzaniu akapitu uzasadniającego wniosek obowiązują wymogi opisane poniżej.

Ilustracja 6.3-3A

Rodzaj	Wymagany opis
Występują istotne zniekształcenia	Opisz i wyraż liczbowo finansowe skutki zniekształcenia, jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego dotyczy określonych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych). Jeżeli nie jest to wykonalne w praktyce, należy o tym poinformować.
	Jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych dotyczy ujawnień stanowiących opisowe informacje: <ul style="list-style-type: none"> • należy wyjaśnić sposób zniekształcenia ujawnień w sprawozdaniu finansowym, • należy wskazać odniesienie do szerszego omówienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego (w miarę konieczności).
	Jeżeli informacje zostały pominięte: <ul style="list-style-type: none"> • należy opisać charakter nieujawnionych lub pominiętych informacji, jeżeli istotne zniekształcenie dotyczy nieujawnienia informacji wymagających ujawnienia, • o ile nie zabrania tego prawo lub regulacja należy włączyć pominięte ujawnienia, jeżeli jest to wykonalne.
Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów	Należy opisać okoliczności i powody, które doprowadziły do niemożności uzyskania dowodów. Należy wskazać odniesienie do szerszego omówienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego (w miarę konieczności).

Patrz [Załącznik I](#), zawierający przykłady wniosków innych niż bez zastrzeżeń.

ZAŁĄCZNIKI

Opis pojęć stosowanych w Przewodniku

MSUP 2400 (po zmianach) zawiera następujące terminy i opisy:

Termin	Opis
Procedury analityczne	Oceny informacji finansowych uzyskanych w wyniku analizy możliwych powiązań pomiędzy danymi zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi. Przez procedury analityczne rozumie się również badanie wykrytych odchyień lub zależności, które są niespójne z innymi odnośnymi informacjami lub różnią się znacząco od przewidywanych wielkości.
Ryzyko zlecenia	Jest to ryzyko wyrażenia przez biegłego rewidenta niewłaściwego wniosku w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie.
Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia	Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.
Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia	Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.
Zapytania	Zapytania polegają na zasięgnięciu informacji u dysponujących wiedzą osób z jednostki lub spoza niej w odniesieniu do zagadnień zarówno finansowych jak i niefinansowych.
Ograniczona pewność	Poziom pewności uzyskany, gdy ryzyko zlecenia jest obniżone do możliwego do zaakceptowania poziomu w okolicznościach danego zlecenia, ale jest wyższe niż w przypadku zlecenia dającego wystarczającą pewność, a ograniczona pewność stanowi podstawę do wyrażenia wniosku zgodnie z niniejszym standardem MSUP. Okoliczności dotyczące charakteru, harmonogramu oraz zakresu procedur zbierania dowodów są co najmniej wystarczające do uzyskania znaczącego poziomu pewności. Poziom pewności jest znaczący, gdy pewność uzyskana przez biegłego rewidenta może z dużym prawdopodobieństwem zwiększyć zaufanie docelowych użytkowników do sprawozdania finansowego.
Biegły rewident	Zawodowy księgowy wykonujący zawód zaufania publicznego (biegłego rewidenta). Termin ten obejmuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie lub jeśli ma to zastosowanie, do firmy audytorskiej. Jeżeli standard wyraźnie wskazuje, że dany wymóg lub odpowiedzialność dotyczy partnera odpowiedzialnego za zlecenie, stosuje się raczej termin „partner odpowiedzialny za zlecenie” aniżeli „biegły rewident”. Pojęcia „partner odpowiedzialny za zlecenie” oraz „firma” należy w przypadku sektora publicznego odnosić do ich odpowiedników.
Zawodowy osąd	Zawodowy osąd obejmuje zastosowanie odpowiedniego szkolenia, wiedzy i doświadczenia (w zakresie standardów usług atestacyjnych, standardów rachunkowości i standardu etyki) w procesie podejmowania racjonalnych decyzji dotyczących kierunku działań, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia przeglądu.
Odpowiednie wymogi etyczne	Odpowiednie wymogi etyczne to wymogi, którym podlega zespół wykonujący zlecenie, w trakcie wykonywania usługi przeglądu. Stosowne wymogi etyczne zazwyczaj obejmują część A i B Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC (Kodeks IFAC) dotyczącą badania sprawozdań finansowych oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej restrykcyjne.
Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia	Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

Inne terminy

Poza terminami opisanymi w MSUP 2400.17 przedstawionymi powyżej, w niniejszym Przewodniku stosuje się również pewną liczbę innych terminów.

Poniższe terminy i opisy są zawarte w słowniczku terminów MSKJ 1 i MSB.

Termin (źródło)	Opis
Wartości szacunkowe (Słowniczek terminów)	Przybliżona kwota pieniężna przyjęta wobec braku możliwości dokładnej wyceny. Termin ten jest stosowany do kwot wycenianych w wartości godziwej, kiedy zachodzi niepewność szacunku, jak też do innych kwot wymagających oszacowania.
Zespół wykonujący zlecenie (Słowniczek terminów)	Wszyscy partnerzy i pracownicy wykonujący zlecenie oraz wszystkie osoby zatrudnione przez firmę audytorską lub firmę audytorską należącą do sieci, które przeprowadzają procedury związane ze zleceniem. Nie zalicza się do niego zewnętrznych rzeczoznawców zatrudnionych przez firmę audytorską lub przez firmę audytorską należącą do sieci.
Błąd (Słowniczek terminów)	Niezamierzone zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, w tym pominięcie kwoty lub ujawnienia informacji.
Oszustwo (Słowniczek terminów)	Zamierzone działanie podjęte przez jednego lub kilku członków kierownictwa, osoby sprawujące nadzór nad jednostką, pracowników lub stronę trzecią, przy wykorzystaniu kłamstwa, w celu uzyskania nieuzasadnionej lub niezgodnej z prawem korzyści.
Założenie kontynuacji działalności (MSB 570.2)	Zgodnie z założeniem kontynuacji działalności, uważa się, że jednostka będzie w przewidywalnej przyszłości kontynuowała działalność. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo zamierza zlikwidować jednostkę albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej lub gdy kierownictwo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.
Istotność (MSB 200.6)	Zniekształcenia, w tym pominięcia, uważane są za istotne, jeżeli można realnie oczekiwać, że występując pojedynczo lub wraz z innymi zniekształceniami, wpłynęłyby na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.
Zniekształcenie (Słowniczek terminów)	Różnica między kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji wykazaną w sprawozdaniu finansowym a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem wymaganym dla danej pozycji w celu zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenia mogą być spowodowane błędem lub oszustwem. Jeżeli biegły rewident wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach sytuację finansową i majątkową oraz wynik finansowy jednostki, zniekształcenia obejmują także te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu biegłego rewidenta są niezbędne, aby sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawiało, we wszystkich istotnych aspektach sytuację finansową i majątkową oraz wynik finansowy jednostki lub przekazywało rzetelny i jasny obraz.
Kierownik jednostki (Słowniczek terminów)	Osoba lub osoby ponoszące odpowiedzialność za działalność jednostki. W przypadku niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, w skład kierownictwa wchodzi pewne lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członkowie wykonawczy organu nadzorczego lub właściciele sprawujący funkcje kierownicze.
Jednostka powiązana (Słowniczek terminów)	Podmiot powiązany jest zazwyczaj zdefiniowany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> • osoba lub inna jednostka, która sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ na daną jednostkę sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio, • inna jednostka, nad którą dana jednostka sprawozdawcza sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio albo • inna jednostka, która znajduje się pod wspólną kontrolą wraz z daną jednostką sprawozdawczą poprzez posiadanie: <ol style="list-style-type: none"> (a) wspólnego właściciela sprawującego kontrolę, (b) właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny lub (c) wspólnego kluczowego kierownictwa. <p>Tym niemniej nie uznaje się za podmioty powiązane jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych), o ile nie są one stronami znaczących transakcji lub nie dzielą między sobą środków w znaczącym stopniu.</p>

Termin (źródło)	Opis
Osoby sprawujące nadzór <i>(Słowniczek terminów)</i>	Osoba (osoby) lub organizacja (organizacje) (np. spółka powiernik) odpowiedzialna za nadzorowanie strategii jednostki oraz obowiązków związanych z odpowiedzialnością jednostki, łącznie z procesem sprawozdawczości finansowej. W przypadku niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych do osób sprawujących nadzór zalicza się kadrę kierowniczą, na przykład wykonawczych członków organu nadzorczego jednostek sektora prywatnego i publicznego lub właścicieli sprawujących funkcje kierownicze.
Ramowe założenie specjalnego przeznaczenia <i>(Słowniczek terminów)</i>	Ramowe założenia specjalnego przeznaczenia - ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające na celu sprostanie potrzebom informacyjnym konkretnych użytkowników. Założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.

Lista kontrolna przyjęcia/kontynuacji współpracy z klientem

PZP = Procedura zakończona pozytywnie

Ocena ryzyka zlecenia	Reakcja i uwagi	D/R nr	PZP? (T/N) (Inicjały)
<p>1. Kontrola jakości</p> <p>Czy przyjęcie tego zlecenia stałoby w sprzeczności z jakimikolwiek zasadami zapewnienia jakości obowiązującymi w firmie audytorskiej?</p>			
<p>2. Uczciwość kierownictwa</p> <p>Zapytaj o wszelkie wydarzenia i okoliczności, które mogłyby poddać w wątpliwość uczciwość kierownictwa lub osób sprawujących nadzór. Weź pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> • naruszenia wymogów etycznych lub regulacyjnych, • złą reputację dotyczącą uczciwości, etyki i zachowań etycznych, • trudności napotkane w poprzednich zleceniach, • przypuszczenia dotyczące działań niezgodnych z prawem lub oszustwa opublikowane w prasie lub w Internecie, • stronniczość kierownictwa w odniesieniu do wartości szacunkowych lub nieujawnione podmioty powiązane, • niewłaściwe podejście do kontroli lub przechowywania dokumentacji, • prowadzone dochodzenie, • bliskie związki z osobami/spółkami o wątpliwej postawie etycznej. 			
<p>3. Poprzedni księgowy</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jaki powód podał potencjalny klient w sprawie zmiany księgowego? • Zapytaj, czy inni księgowi odrzucili ostatnio propozycję współpracy z potencjalnym klientem. Jeżeli tak, wyjaśnij dlaczego. • Czy dokonaliśmy przeglądu dokumentacji roboczej poprzednika? Jeżeli tak, opisz wszelkie rozpoznane kwestie, które mają wpływ na decyzję dotyczącą przyjęcia zlecenia. Jeżeli nie, wyjaśnij dlaczego. 			
<p>4. Czynniki ryzyka zlecenia</p> <p>Określ, czy istnieją czynniki ryzyka, które miałyby wpływ na przyjęcie zlecenia. Rozważ następujące zagadnienia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, • użytkownicy, dla których przeznaczone jest sprawozdanie finansowe, • niekorzystne trendy w branży, • udział w ryzykownych przedsięwzięciach gospodarczych, • słaby system rachunkowości i dokumentacja księgowa, • wysokie zainteresowanie mediów jednostką i jej kierownictwem, • nierealistyczne ramy czasowe dotyczące sprawozdawczości, • nietypowe lub nadmiernie skomplikowane struktury lub transakcje operacyjne/ korporacyjne, • zdolność klienta to zapłaty należytego wynagrodzenia. 			

Ocena ryzyka zlecenia	Reakcja i uwagi	D/R nr	PZP? (T/N) (Inicjały)
<p>5. Kompetencje firmy audytorskiej</p> <p>Czy firma audytorska posiada konieczne umiejętności i dostępne zasoby, aby zrealizować zlecenie? Weź pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dostępność personelu, który dysponuje odpowiednim doświadczeniem i znajomością branży, • wykorzystanie zewnętrznych ekspertów (tam, gdzie to wymagane), • dostępność zasobów pozwalających na kontrolę jakości zlecenia zgodnie z polityką firmy audytorskiej. 			
<p>6. Niezależność</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy jesteśmy przekonani, że nie istnieją ograniczenia dotyczące niezależności, które nie pozwalałyby firmie audytorskiej lub jakimkolwiek jej pracownikom wykonać zlecenia? • Czy jesteśmy przekonani, że nie ma istotnych zagrożeń dla niezależności firmy? Jeżeli rozpoznano zagrożenia, przedstaw ich charakter i zastosowane zabezpieczenia. 			
<p>7. Wstępne warunki zlecenia</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy przy sporządzaniu sprawozdania finansowego należy skorzystać z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej? • Czy członkowie kierownictwa przyjęli odpowiedzialność za: <ul style="list-style-type: none"> (a) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, (b) takie kontrole wewnętrzne, jakie kierownictwo uzna za konieczne w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych zniekształceń (wynikających z oszustwa lub błędu) oraz (c) zapewnienie nam: <ul style="list-style-type: none"> ◦ dostępu do wszelkich informacji istotnych dla sporządzenia sprawozdania finansowego, ◦ dodatkowych informacji, których możemy oczekiwać od kierownictwa dla celów przeglądu oraz ◦ nieograniczonego dostępu do osób w jednostce, od których zgodnie z naszymi ustaleniami konieczne jest uzyskanie dowodów badania • Jeżeli zlecenie ma być przyjęte, czy zwróciliśmy się o podpisaną umowę zlecenia i czy włączono ją do akt (przed rozpoczęciem zlecenia)? 			
<p>8. Inne wymagane procedury (określ)</p>			

Na podstawie informacji uzyskanych powyżej, zlecenie oceniono w następujący sposób (zakreśl):

Niskie ryzyko **Umiarkowane ryzyko** **Wysokie ryzyko** **Zlecenie odrzucone**

Uwagi:

Czy w przypadku tego zlecenia wymagana jest kontrola jakości (zakreśl)?

TAK

NIE

Przeczytałem odpowiedzi na pytania powyżej i zgadzam się z wnioskiem.

Przygotował: _____ Data: _____

Przejrzał: _____ Data: _____

Przykładowa umowa przeglądu

Uwaga: Poniższą przykładową umowę przeglądu opracowano na podstawie przykładu, który obejmuje MSUP 2400 (po zmianach). Dodatkowe zagadnienia, które taka umowa może zawierać, zostały zaznaczone kursywą i ujęte w nawiasach.

[BLANKIET FIRMOWY]

[Data]

Do [odpowiedniego przedstawiciela kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, upoważnionych do składania podpisów w imieniu jednostki].

[Osoba

[Nazwa jednostki

Ulica

Miasto, państwo]

Szanowni Państwo _____

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania finansowego jednostki [nazwa jednostki], na które składa się bilans sporządzony na dzień [31 grudnia 20XX r.], rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających. Na mocy niniejszego listu mamy przyjemność potwierdzić przyjęcie i zrozumienie warunków tego przeglądu.

Przegląd przeprowadzimy mając na celu sformułowanie wniosku na temat sprawozdania finansowego.

Nasz wniosek, jeżeli będzie niezmodyfikowany, będzie przedstawiał się następująco:

„Na podstawie naszego przeglądu nie zauważyliśmy nic co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach [lub nie daje rzetelnego i prawdziwego obrazu] sytuacji finansowej jednostki na dzień [data] oraz jej wyniku finansowego w roku zakończonym w tym dniu, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]”

Forma i treść naszego raportu może ulec zmianie w świetle ustaleń uzyskanych podczas przeprowadzania przeglądu.

Nasza odpowiedzialność

Przeprowadzimy przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu 2400 (po zmianach) *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400 (po zmianach) wymaga, byśmy we wniosku zawarli informację, czy naszej uwagi nie zwróciły jakiegokolwiek kwestie, które kazałyby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie jest, we wszelkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard MSUP 2400 (po zmianach) wymaga także od nas przestrzegania odnośnych wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (po zmianach) to usługa o ograniczonej pewności. Przeprowadzimy procedury (obejmujące przede wszystkim odpowiednie zapytania do kierownictwa i innych osób w jednostce oraz stosowanie procedur analitycznych), a następnie dokonamy oceny uzyskanych dowodów. Przeprowadzimy także dodatkowe procedury, jeżeli dowiemy się o jakichkolwiek sprawach, które kazałyby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość może zawierać istotne zniekształcenia. Procedury te przeprowadzamy aby umożliwić nam sformułowanie wniosku na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (po zmianach). Wybór procedur będzie zależał od tego, co uznamy za konieczne stosując zawodowy osąd opierający się na naszym zrozumieniu [nazwa jednostki] i jej otoczenia oraz naszego zrozumienia MSSF i jego zastosowania w kontekście branży.

Przegląd nie jest badaniem sprawozdania finansowego, wobec czego:

- (a) zachodzi współmiernie wyższe ryzyko niż wystąpiłoby w przypadku badania, że pewne istotne zniekształcenia występujące w sprawozdaniu finansowym mogą nie zostać wykryte w trakcie przeglądu, mimo iż przegląd zostanie przeprowadzony zgodnie z MSUP 2400 (po zmianach).
- (b) formułując wniosek z przeglądu na temat sprawozdania finansowego wyraźnie stwierdza, że nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania.

[Zmiany w raporcie]

W świetle ustaleń uzyskanych podczas przeglądu może zaistnieć konieczność zmiany formy i treści naszego raportu.

[Wykorzystanie i dystrybucja naszego raportu]

Przeгляд sprawozdania finansowego oraz sformułowanie wniosku z przeglądu są przeprowadzane wyłącznie na użytek [nazwa jednostki] oraz podmiotów, do których nasze sprawozdanie jest w sposób wyraźny adresowane. Nie składamy jakichkolwiek oświadczeń wobec jakiegokolwiek strony trzeciej w odniesieniu do sprawozdania finansowego i nie przyjmujemy jakiegokolwiek odpowiedzialności za jego wykorzystanie przez takie strony trzecie.

Prosimy, aby nazwą naszej firmy posługiwać się wyłącznie za naszą zgodą oraz aby wszelkie informacje, do których wydaliśmy wyjaśnienia, były przedstawiane wraz z tymi wyjaśnieniami, jeżeli nie wyrazimy zgody na inny tryb postępowania.

[Włączenie sprawozdania finansowego do rocznego raportu na stronie internetowej]

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie dokładnej kopii sprawozdania finansowego oraz innych powiązanych informacji zawartych w raporcie rocznym lub innych publicznych dokumentów (elektronicznych lub drukowanych na papierze). Obejmuje to włączenie zarówno pełnego, jak i skróconego sprawozdania finansowego, które zostało przez nas poddane przeglądowi. Nie jesteśmy obowiązani czytać informacji przedstawianych na Państwa stronie internetowej ani też rozważać spójności innych informacji na stronie zawierającej oryginalny dokument.

Jeżeli planowane jest kopiowanie lub publikowanie naszego raportu z przeglądu (lub odniesień do niego) w rocznym raporcie lub w innym dokumencie, w tym w dokumentach składanych elektronicznie lub prezentowanych na stronach internetowych, kopia całego dokumentu powinna być nam przedstawiona z wystarczającym wyprzedzeniem, pozwalającym nam na dokonanie przeglądu tegoż dokumentu przed rozpoczęciem procesu publikacji lub prezentacji w Internecie.

Odpowiedzialność kierownictwa

Nasz przegląd przeprowadzimy w oparciu o założenie, że kierownik jednostki [oraz, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór] potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność:

- (a) za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- (b) za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnych nieprawidłowości (powstałych wskutek oszustwa lub błędu) oraz
- (c) za zapewnienie nam:
 - (i) dostępu do wszystkich informacji, które według wiedzy kierownika jednostki mają znaczenie dla sporządzania i rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych (takich jak zapisy księgowo, dokumentacja itp.),
 - (ii) dodatkowych informacji, o które możemy poprosić kierownika jednostki na potrzeby przeglądu oraz
 - (iii) nieograniczonego dostępu do osób w jednostce [nazwa jednostki], od których uzyskanie dowodów uważamy za konieczne.

W trakcie przeglądu zwrócimy się z prośbą [do kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, do osób sprawujących nadzór] o pisemne potwierdzenie oświadczeń złożonych nam w związku z przeglądem.

[Sporządzanie harmonogramów]

Rozumiemy, że [Państwo] lub [Państwa pracownicy] przygotowują pewne harmonogramy oraz przygotowują konkretne dokumenty do naszego użytku przed planowanym rozpoczęciem przeglądu [dnia 14 lutego 20X1 r.].

Wymagane harmonogramy i dokumenty to:

- [(a) harmonogramy i analizy oraz]
- [(b) inne wyszczególnione dokumenty.]

Pomoc z Państwa strony ułatwi naszą pracę oraz pomoże zminimalizować jej koszty. Wszelkie sytuacje, w których takie dokumenty robocze i inne dokumenty nie zostaną nam przedstawione, mogą zakłócać nasze wykonanie usługi i wymagać od nas zawieszenia usługi lub wycofania się ze zlecenia.

[Dokumentacja robocza]

Dokumentacja robocza, akta i inne materiały, raporty oraz dokumenty stworzone, opracowane lub wykonane przez nas podczas zlecenia stanowią własność naszej firmy, są informacjami poufnymi oraz zostaną zarchiwizowane zgodnie z zasadami i procedurami naszej firmy.

[Inspekcja akt]

Zgodnie z regulacjami wykonywania zawodu (oraz zasadami naszej firmy), akta klienta mogą być okresowo przeglądane przez kontrolerów oceniających pracę naszej firmy oraz inne osoby dokonujące przeglądu akt zleceń w celu uzyskania pewności, że przestrzegamy standardów zawodowych i standardów firmy. Osoby dokonujące przeglądu akt zobowiązane są zachować wszelkie informacje dotyczące klientów w poufności.

[Rozwiązywanie sporów] (jeżeli dopuszczają to lokalne wymogi)

Wyrażacie Państwo zgodę, by:

- (a) wszelkie spory, które mogą wyniknąć w odniesieniu do zapisów i wykonania tego zlecenia były przed podjęciem działań sądowych poddane mediacji oraz
- (b) zaangażować się w proces mediacji w dobrej wierze po otrzymaniu pisemnego wniosku dotyczącego mediacji przez którąkolwiek ze stron, których dotyczy zlecenie.

Wszelkie mediacje zainicjowane w wyniku niniejszego zlecenia będą rozstrzygane zgodnie z prawem _____ przez [nazwa organizacji zajmującej się mediacją] zgodnie z jej zasadami mediacji. Wyniki wszelkich mediacji będą wiążące dopiero wtedy, gdy każda ze stron wyrazi na to zgodę. Koszty wszelkiego postępowania mediacyjnego będą ponoszone równo przez uczestniczące w mediacji strony.

[Odpowiedzialność odszkodowawcza]

[Należy sprawdzić, czy poniższe sformułowanie klauzuli dotyczącej odpowiedzialności odszkodowawczej jest dozwolone i czy jest zgodne z lokalnym prawem i regulacjami. Rozważ także zasięgnięcie porady prawnej.]

[Nazwa jednostki] niniejszym zobowiązuje się zabezpieczyć od odpowiedzialności odszkodowawczej, ochronić i zaangażować się w obronę (przeprowadzoną przez prawnika zaangażowanego i instruuwanego przez nas) firmy audytorskiej, jej partnerów, pośredników i pracowników przed wszelkimi stratami, kosztami (w tym kosztami usług prawniczych), odszkodowaniem, roszczeniami, żądaniem oraz zobowiązaniami wynikającymi z następujących okoliczności:

- (a) naruszenie przez [nazwa jednostki], członków jej rady nadzorczej, kierownictwo, pośredników lub pracowników jakichkolwiek postanowień niniejszego dokumentu, w tym, bez ograniczeń dla ogólnego charakteru niniejszego postanowienia, niewłaściwie wykorzystanie lub dystrybucja bez odpowiedniego upoważnienia raportu z przeglądu lub sprawozdania finansowego, do którego odnosi się raport z przeglądu lub też jakichkolwiek wyników pracy udostępnionych Państwu przez naszą firmę audytorską,
- (b) usługi świadczone przez nas w ramach tego zlecenia, jeżeli straty, koszty, odszkodowania i wydatki nie zostaną uznane przez właściwy sąd za wynik zaniedbania ze strony firmy audytorskiej będą uznane przez nas tylko w takim zakresie. Jeżeli taka kwestia będzie rozstrzygana inaczej niż na drodze sądowej, strony dojdą do porozumienia co do zakresu zabezpieczenia przed odpowiedzialnością odszkodowawczą, które zapewni Państwa jednostka.

[Ramy czasowe]

Dołożymy wszelkich należytych starań, by zakończyć zlecenie zgodnie z postanowieniami niniejszego pisma w uzgodnionych terminach. Nie ponosimy jednak odpowiedzialności za niewykonanie prac lub opóźnienia w ich wykonaniu wynikające z przyczyn pozostających poza naszą kontrolą, w tym nieterminowe wypełnianie zobowiązań umownych przez [nazwa jednostki].

[Wynagrodzenie naliczane według zwykłych stawek]

Nasze wynagrodzenie będzie wynikało z przyjętych zwykłych stawek, powiększonych o bezpośrednie wydatki bieżące oraz odnośne podatki i jest należne po wykonaniu usług. Wynagrodzenie za wszelkie dodatkowe usługi będzie ustalane osobno.

[Lub]

[Szacowana wysokość wynagrodzenia]

Szacujemy, że nasze wynagrodzenie za wymienione powyżej usługi wyniesie [kwota w €] za usługę przeglądu oraz [kwota w €] za bezpośrednie wydatki bieżące oraz odnośne podatki od towarów i usług. Powyższa wartość szacunkowa wynika z założenia, że możemy liczyć na współpracę Państwa pracowników oraz że nie zajdą nieprzewidziane okoliczności.

Jeżeli konieczny będzie dodatkowy czas do przeprowadzenia zlecenia, omówimy z Państwem przyczyny takiej sytuacji i uzgodnimy zmienioną szacowaną wielkość wynagrodzenia przed poniesieniem przez nas dodatkowych kosztów.

Wynagrodzenia będą należne po zakończeniu poszczególnych etapów i podlegają zapłacie po prezentacji prac.

[Wynagrodzenie ryczałtowe]

Przed rozpoczęciem świadczenia usług prosimy o wypłatę wynagrodzenia ryczałtowego w wysokości [kwota w €]. Wynagrodzenie ryczałtowe zostanie ujęte w naszej ostatecznej fakturze, a jego ewentualna niewykorzystana część zostanie Państwu zwrócona po tym, jak rozliczymy wszelkie wynagrodzenia i koszty odnoszące się do tego zlecenia.

[Rozliczanie i fakturowanie wynagrodzeń i kosztów]

Nasze wynagrodzenia i koszty będą rozliczane i fakturowane co miesiąc i podlegają zapłacie po otrzymaniu stosownych dokumentów. Faktury niezapłacone w ciągu 30 dni od daty ich wystawienia mogą być uznane za zaległe, a od kwot faktur mogą być naliczane odsetki w wysokości [liczba]% miesięcznie. Zastrzegamy sobie prawo zawieszenia wykonywania naszych usług lub wycofania się ze zlecenia w przypadku, gdy jakiegokolwiek nasze faktury zostaną nie zapłacone w terminie. Wyrażają Państwo zgodę na zwrócenie nam kosztów ściągania należności, w tym wynagrodzeń prawników, w przypadku konieczności podjęcia przez nas jakichkolwiek działań mających na celu ściąganie niezapłaconych należnych kwot.

[Rozwiązanie kontraktu]

Jeżeli podejmiemy decyzję o zaprzestaniu świadczenia naszych usług ze względu na brak płatności lub z jakiegokolwiek powodu wyszczególnionego w niniejszym piśmie, nasze zlecenie będzie uznane za zakończone za pisemnym powiadomieniem o zaprzestaniu świadczenia usług, nawet jeżeli nie ukończymy naszego raportu. Będziecie Państwo zobowiązani do zapłaty za cały czas poświęcony na zlecenie oraz zwrócenia wszelkich wydatków bieżących do dnia zakończenia świadczenia usług włącznie.

[Koszt odpowiedzi na zapytania ze strony władz lub procesów prawnych]

W przypadku, gdy będą Państwo wymagali od nas odpowiedzi na wezwanie sądowe, nakaz sądowy, odpowiedź wobec instytucji rządowej lub jakiegokolwiek inny proces prawny związany ze sporządzaniem dokumentów lub składaniem zeznań w związku z informacjami, które uzyskaliśmy i/lub przygotowaliśmy w trakcie zlecenia, będziecie Państwo zobowiązani do wypłacenia nam wynagrodzenia według naszych zwykłych stawek godzinowych za czas, który poświęcimy w związku z taką odpowiedzią oraz zwrócenia nam wszystkich bieżących poniesionych wydatków (w tym podatki od towarów i usług).

[Inne usługi]

Poza usługami przeglądu, o których mowa powyżej, przygotowujemy, [w takim stopniu, w jaki pozwalają na to lokalne prawa] inne szczególne sprawozdania zgodnie z Państwa zleceniem. Kierownictwo przekaże informacje konieczne do sporządzenia tych sprawozdań i złoży je odpowiednim władzom w stosownym terminie.

[Wstaw szczegółowe dane dotyczące ewentualnych dodatkowych usług, które mają być wykonane zgodnie z wymogami regulacyjnymi.]

[Wykorzystanie informacji]

Obie strony przyjmują do wiadomości, że będziemy mieli dostęp do wszelkich danych osobowych w Państwa posiadaniu, które będą potrzebne do zakończenia przez nas zlecenia. Nasze usługi są świadczone na podstawie następujących faktów:

- (a) oświadczają Państwo, że kierownictwo uzyskało wszelkie wymagane zgody na zbieranie, wykorzystywanie i ujawnianie nam danych osobowych, wymagane na mocy mających zastosowanie przepisów dotyczących ochrony danych oraz
- (b) będziemy korzystali z tych informacji i chronili je zgodnie z naszym oświadczeniem dotyczącym danych osobowych.

[Przekazywanie informacji - komunikacja]

W związku z tym zleceniem możemy kontaktować się z Państwem przy użyciu telefonu, faksu, poczty, kuriera oraz poczty elektronicznej. Ponieważ wszelkie przekazywane informacje mogą zostać przechwycone i wykorzystane przez stronę trzecią, dla której nie są one przeznaczone lub mogą nie zostać doręczone do którejkolwiek ze stron, dla której są wyłącznie przeznaczone, nie możemy zagwarantować ani ręczyć, że informacje przekazywane przez nas zostaną odpowiednio doręczone jedynie do adresatów. Wobec tego wyraźnie zrzekamy się wszelkiej odpowiedzialności za przechwycenie lub niezamierzone ujawnienie informacji przekazywanych przez nas w związku z wykonaniem tego zlecenia. Przyjmują Państwo do wiadomości, że nie będziemy odpowiedzialni za jakiegokolwiek straty lub szkody wobec jakichkolwiek osób lub podmiotów wynikające z komunikacji, w tym za szkody wynikowe, przypadkowe, bezpośrednie lub pośrednie, takie jak utrata przychodów lub przewidywanych zysków lub ujawnienie komunikatów zawierających informacje poufne lub zastrzeżone.

[Wniosek]

Niniejsza umowa przeglądu zawiera istotne warunki, na mocy których przeprowadzony zostanie przegląd, dla którego pismo to zostało sporządzone. Warunki zlecenia zastępują wszelkie wcześniejsze ustne lub pisemne oświadczenia lub zobowiązania pomiędzy stronami lub składane przez strony. Wszelkie znaczące zmiany lub zwiększenia dotyczące warunków przedstawionych w niniejszej umowie wejdą w życie jedynie w przypadku pisemnej zmiany niniejszej umowy podpisanej przez obie strony.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszej umowy jako potwierdzenia, że jej treść odpowiada Państwa zrozumieniu uzgodnień dotyczących przeglądu sprawozdania finansowego, w tym zakresu naszej odpowiedzialności.

Dziękujemy za możliwość *[dalszego]* świadczenia usług Państwa firmie.

Z poważaniem

Podpis _____

Zatwierdził i zaakceptował w imieniu spółki *[nazwa jednostki]*:

Podpis _____

[Nazwisko i stanowisko adresata]

Data _____

Lista kontrolna dotycząca zrozumienia jednostki

PZP = Procedura zakończona pozytywnie

Zrozumienie wystarczające do określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń		Uwagi	D/R nr	PZP? (T/N) (Inicjały)
Obszary, które należy uwzględnić, to:				
1.	Odpowiednie czynniki związane z branżą, regulacjami i inne czynniki zewnętrzne, w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej			
2.	Charakter jednostki, w tym: (a) jej działalność, (b) jej struktura właścicielska i zarządcza, (c) rodzaje inwestycji realizowanych i planowanych przez jednostkę, (d) struktury i sposób finansowania jednostki oraz (e) cele i strategię jednostki.			
3.	Systemy rachunkowości jednostki i jej dokumentacja księgową.			
4.	Wybór zasad (polityki) rachunkowości i ich stosowanie.			
Wymagane obszary zapytań				
1.	Wartości szacunkowe Jak są przygotowywane wartości szacunkowe? Jakie są założenia stosowane w dowodach potwierdzających?			
2.	Podmioty powiązane Jakie podmioty powiązane posiada jednostka? Czy w ciągu okresu wystąpiły transakcje z podmiotami powiązanymi? Jeżeli tak, jaki był cel takich transakcji? <i>(Rozważ zwrócenie się do kierownictwa o przygotowanie wykazu transakcji z podmiotami powiązanymi przed rozpoczęciem każdego zlecenia.)</i>			
3.	Znaczące zdarzenia i transakcje Czy wystąpiły jakiegokolwiek znaczące, nietypowe lub złożone transakcje, zdarzenia i sprawy, które miały lub mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki? Uwzględnij: (a) znaczące zmiany w działalności gospodarczej i operacyjnej, (b) znaczące zmiany w warunkach kontraktów, takich jak umowy dotyczące finansowania lub porozumienia dotyczące zadłużenia lub ich klauzule, (c) znaczące zapisy księgowe lub inne korekty sprawozdania finansowego, (d) znaczące transakcje występujące lub rozpoznane pod koniec okresu sprawozdawczego, (e) status wszelkich nieskorygowanych zniekształceń rozpoznanych podczas poprzednich zleceń oraz (f) skutki lub możliwy wpływ na jednostki transakcji lub związków z podmiotami powiązanym.			

4.	Oszustwo i naruszenie prawa i regulacji Czy w jednostce wystąpiły następujące zdarzenia, rzeczywiste lub domniemane: (a) oszustwa lub czyny bezprawne mające wpływ na jednostkę oraz (b) naruszenia prawa lub regulacji, które mają bezpośredni wpływ na istotne kwoty i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, takie jak naruszenia wymogów dotyczących podatków lub wymogów regulacyjnych?			
5.	Zdarzenia po dacie bilansu Czy pomiędzy datą sprawozdania finansowego i datą raportu biegłego rewidenta wystąpiły zdarzenia, które wymagają skorygowania sprawozdania finansowego lub ujawnienia w nim?			
6.	Założenie kontynuacji działalności Czy istnieje niepewność dotycząca kontynuowania działalności? Jeżeli tak, jakie są podstawy dokonanej przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności?			
7.	Zobowiązania umowne Czy istnieją znaczące zobowiązania, zobowiązania umowne oraz warunkowe, które miały lub mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki, w tym ujawnienia?			
8.	Transakcje niepieniężne Czy istnieją znaczące transakcje niepieniężne lub transakcje bez wynagrodzenia w rozpatrywanym okresie sprawozdawczym?			
Opcjonalne obszary zapytań				
1.	Protokoły i decyzje Jakie działania, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe podjęto na posiedzeniu właścicieli (osób sprawujących nadzór lub komitetów tych grup) lub na innych spotkaniach?			
2.	Organy regulacyjne Czy jednostka otrzymała (lub czy spodziewa się otrzymać) informacje od organu regulacyjnego, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe?			
3.	Niespójności Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące rozpoznanych niespójności w wyniku zapytań skierowanych do kierownictwa, procedur analitycznych lub przejrzanych dowodów.			

Przygotował: _____ Data: _____

Przejrzał: _____ Data: _____

Przykłady procedur analitycznych

Środki pieniężne w kasie

Porównaj środki pieniężne w kasie i zmiany indywidualnych sald rachunków bankowych/środków pieniężnych z poprzednim okresem. Uzyskaj wyjaśnienia dla niespodziewanych sald i znaczących zmian.

Należności

- Na podstawie porównania przychodów z poprzednim okresem, opracuj oczekiwane wielkości dla salda należności z tytułu dostaw i usług.
- Porównaj każdy rodzaj salda należności (handlowe, podatek od towarów i usług lub inne należności) z poprzednim okresem.
- Oblicz wielkość obrotu w dniach na podstawie salda należności (tam, gdzie jest istotne). Porównaj wyniki z wynikami z poprzedniego okresu i warunkami płatności.
- Porównaj współczynnik nieściągalnych należności z przychodami w poprzednim okresie.
- Uzyskaj wyjaśnienia dla niespodziewanych sald i znaczących zmian.
- W zaleźności od wyników procedur przedstawionych powyżej, rozważ, czy należy wykonać dalsze procedury przeglądu.
- Jeżeli wymagane są dodatkowe procedury, rozważ:
 - (a) rozszerzenie procedur analitycznych do poprzednich 3 lub 4 lat w celu zrozumienia trendów oraz
 - (b) analizę sprzedaży według miesięcy, według klientów itd. w celu zrozumienia zmian w trendach sprzedaży i ich wpływu na salda należności.

Inwestycje krótkoterminowe

Porównaj następujące elementy:

- inwestycje razem w porównaniu z okresem poprzednim (całkowity stan),
- skład każdego typu lub klasyfikacji inwestycji w porównaniu z okresem poprzednim, (dokonaj przeglądu zasad jednostki dotyczących inwestycji w celu uzyskania przekonania, że inwestycje są dozwolone),
- średni zwrot z inwestycji w porównaniu z okresem poprzednim,
- efektywna stopa procentowa na inwestycjach oprocentowanych wobec zakontraktowanych stóp procentowych instrumentu.
- Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące nieoczekiwanych sald/znaczących zmian i udokumentuj ustalenia.

Pożyczki i zaliczki na dostawy

Porównaj następujące elementy:

- pożyczki i zaliczki w porównaniu z okresem poprzednim (całkowity stan),
- wielkość i rodzaj pożyczek i zaliczek w porównaniu z okresem poprzednim,
- efektywna stopa procentowa porównana do podanej stawki stopy procentowej naliczanej.

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące nieoczekiwanych sald/znaczących zmian i udokumentuj ustalenia.

Uzyskaj szczegółowe dane dotyczące umorzonych pożyczek i zaliczek.

Inwestycje długoterminowe

Porównaj następujące elementy:

- inwestycje długoterminowe w porównaniu z okresem poprzednim (całkowity stan),
- wielkość i rodzaj długoterminowych inwestycji w porównaniu z okresem poprzednim,
- zyski lub straty z długoterminowych inwestycji w porównaniu z okresem poprzednim, w tym dywidendy lub udział inwestorów w przychodach lub stratach podmiotu, w który zainwestowali (metoda praw własności).

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące nieoczekiwanych sald/znaczących zmian i udokumentuj ustalenia.

Rzeczowe aktywa trwałe

Porównaj następujące elementy:

- rzeczowe aktywa trwałe w porównaniu z okresem poprzednim (całkowity stan),
- składowe (koszty, zwiększenia, zmniejszenia stanu, wycofanie itp.) nieruchomości, urządzeń i wyposażenia w porównaniu z okresem poprzednim,
- koszty amortyzacji w porównaniu z okresem poprzednim,
- zwiększenia w rozpatrywanym okresie w porównaniu do zatwierdzonego planu inwestycyjnego (o ile jest dostępny).

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące nieoczekiwanych sald/znaczących zmian i udokumentuj ustalenia.

Zapasy

Porównaj następujące zmiany lub trendy odnoszące się do zapasów:

- saldo zapasów w porównaniu z okresem poprzednim (całkowity stan),
- zapasy według lokalizacji w porównaniu z okresem poprzednim,
- wielkość i rodzaje zapasów (surowce, produkty w toku, wyroby gotowe itd.) w porównaniu z okresem poprzednim,
- wiekowanie zapasów, (należy zauważyć, że wiekowanie zapasów może wskazywać na przestarzałe zapasy lub ich nadwyżki wymagające odpisu),
- koszty własne sprzedaży i zysk brutto (jako procent sprzedaży) w trzech ostatnich latach podatkowych,
- rotacja zapasów w trzech ostatnich latach podatkowych,
- obrót zapasów w dniach sprzedaży.

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące nieoczekiwanych sald/znaczących zmian i udokumentuj ustalenia.

W zależności od wyników procedur przedstawionych powyżej, rozważ, czy należy wykonać dalsze procedury przeglądu.

Jeżeli wymagane są dodatkowe procedury, rozważ:

- rozszerzenie procedur analitycznych do poprzednich 3 lub 4 lat w celu zrozumienia trendów oraz
- analizę poziomów zapasów, sprzedaży i kosztów własnych sprzedaży według miesięcy w celu zrozumienia zmian w trendach dotyczących zapasów.

Zobowiązania

Porównaj następujące elementy:

- zobowiązania oraz rozliczenia międzyokresowe bierne w porównaniu z okresem poprzednim (całkowity stan),
- wielkość i rodzaj zobowiązań oraz rozliczeń międzyokresowych biernych (zobowiązań z tytułu dostaw i usług, naliczonych wynagrodzeń itd.) w porównaniu z okresem poprzednim, (przeanalizuj skutki zmian zasad płatności, rabatów, głównych nowych dostawców lub konkurencji itd.),
- kluczowe wskaźniki w porównaniu do okresów wcześniejszych:
 - (a) obrót zobowiązaniami z tytułu dostaw w dniach [(zobowiązania z tytułu dostaw i usług/koszty sprzedanych towarów) x 365],
 - (b) wskaźnik szybkiej wypłacalności [(aktywa obrotowe – zapasy)/(zobowiązania krótkoterminowe)],
 - (c) wskaźnik płynności bieżącej [(aktywa obrotowe)/(zobowiązania krótkoterminowe)].

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące nieoczekiwanych sald/znaczących zmian i udokumentuj ustalenia.

Zadłużenie długoterminowe

Porównaj następujące elementy:

- saldo zadłużenia długoterminowego w porównaniu z okresem poprzednim (całkowity stan),
- skład zadłużenia długoterminowego w porównaniu z okresem poprzednim,
- kluczowe wskaźniki w porównaniu do okresów wcześniejszych:
 - (a) wskaźnik pokrycia zobowiązań kapitałem własnym [(zadłużenie długoterminowe)/(całkowity kapitał własny)],
 - (b) wskaźnik zadłużenia [(całkowite zobowiązania) / (całkowite aktywa)],
 - (c) współczynnik pokrycia odsetek [(zysk przed opodatkowaniem i podatkami)/(odsetki)].

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące nieoczekiwanych sald/znaczących zmian i udokumentuj ustalenia.

Przychody i koszty

Uzyskaj lub przygotuj porównawcze grupowe zestawienia dla wszystkich pozycji rachunku zysków i strat i porównaj je z pozycjami poprzedniego okresu oraz z budżetem, jeżeli są dostępne.

Oblicz zmiany i wskaźniki oraz omów i udokumentuj zmiany po rozważeniu następujących zagadnień:

- zmiany kluczowych wskaźników finansowych oraz kluczowych wskaźników wyników,
- zmiany w sprzedaży (całkowity stan) oraz sprzedaży według rodzajów (linie produktów, regiony geograficzne itd.),
- (rozważ porównanie sprzedaży według miesięcy i/lub sprzedaży według klientów do poprzednich okresów),
- zwroty sprzedaży, noty kredytowe itd. jako procent sprzedaży,
- marże brutto (całkowity stan) oraz marże brutto według rodzajów,
- koszty wynagrodzeń (całkowity stan),
- potrącenia z wynagrodzeń i świadczenia jako procent wynagrodzeń w porównaniu do stawek historycznych i ustawowych,
- pozycje kosztów według kluczowych grup i kategorii,
- wzajemne związki pomiędzy pozycjami takimi jak prowizje jako procent sprzedaży oraz transport jako procent zakupów,
- koszty odsetek w porównaniu do średniego salda powiązanych pożyczek i deklarowanych stawek,
- wszelkie inne znaczące wskaźniki.

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące rozbieżności określonych powyżej i udokumentuj wyniki.

Przychody (porównanie przewidywanej kwoty z kwotami wykazanymi w dokumentacji księgowej)

Jeżeli pomiędzy składowymi częściami przychodów istnieją możliwe do rozpoznania związki, rozważ przeprowadzenie tzw. analitycznych procedur wiarygodności lub dowodu ogółem (wśród typowych zastosowań są wynajmy lokali, przychody zakładów opieki dziennej oraz opłaty w klubach fitness).

- Uzyskaj informacje o liczbie mieszkań z jedną sypialnią, liczbie mieszkań z dwoma sypialniami i liczbie mieszkań z trzema sypialniami w budynku.
- Zapytaj o zatwierdzone opłaty za wynajem dla każdego z tych rodzajów mieszkań w danym okresie.
- Uzyskaj informacje o liczbie pustostanów w danym roku i porównaj z danymi za poprzedni rok.
- Porównaj oczekiwane przychody przy pełnym obłożeniu [(liczba mieszkań) x (stawka za wynajem)] i odejmij utracone przychody z pustostanów itd.
- Porównaj oczekiwane przychody z przychodami rzeczywistymi.

Uzyskaj wyjaśnienia dotyczące rozbieżności określonych powyżej i udokumentuj wyniki.

Zdarzenia i uwarunkowania dotyczące kontynuacji działalności

Ten wykaz zaczerpnięto z MSUP 2400 (po zmianach), z paragrafu A93. Nie obejmuje on wszystkich możliwych elementów, należy też pamiętać, że znaczenie zdarzeń lub uwarunkowań może zostać złagodzone przez inne czynniki.

Zdarzenia lub uwarunkowania, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności	
Kategoria	Uwagi
Czynniki finansowe	
1. Ujemne aktywa netto lub ujemny kapitał obrotowy.	
2. Zbliżający się termin wymagalności pożyczek terminowych, przy braku realistycznych perspektyw przedłużenia terminu lub możliwości ich spłaty, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych wykorzystywanych w celu finansowania aktywów długoterminowych.	
3. Zdarzenia lub uwarunkowania wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia wierzycieli.	
4. Ujemne operacyjne przepływy środków pieniężnych wykazywane w historycznych lub prognozowanych sprawozdaniach finansowych.	
5. Niekorzystne kształtowanie się kluczowych wskaźników finansowych.	
6. Istotne straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne.	
7. Opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidend.	
8. Brak zdolności terminowego regulowania zobowiązań.	
9. Brak zdolności dotrzymania warunków umowy kredytowej.	
10. Zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na gotówkową płatność w momencie dostawy.	
11. Brak zdolności uzyskania finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub niezbędnych inwestycji.	
Czynniki operacyjne	
1. Zamiary kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności.	
2. Utrata kluczowego personelu kierowniczego i brak następców.	
3. Utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta (klientów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy.	
4. Trudności związane z siłą roboczą.	
5. Niedobór ważnych surowców.	
6. Zagrożenie ze strony konkurenta odnoszącego znaczące sukcesy.	
Inne	
1. Nieprzestrzeganie wymogów dotyczących kapitałów lub innych wymogów ustawowych.	
2. Toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki wiązałyby się z powstaniem roszczeń, których jednostka prawdopodobnie nie byłaby w stanie zaspokoić.	
3. Zmiany w prawie lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę.	
4. Brak ubezpieczenia lub nienależyte ubezpieczenie od skutków katastrof.	

Przykładowa lista kontrolna dotycząca kompletności dokumentacji

PZP = Procedura zakończona pozytywnie

		Uwagi	D/R nr	PZP? (T/N) (Inicjały)
Zagadnienia ogólne				
1.	Kontrola jakości Czy zlecenie zostało wykonane zgodnie z zasadami (polityką) kontroli jakości firmy?			
2.	Niezależność Czy wystąpiły jakiegokolwiek zagrożenia dla niezależności od czasu rozpoczęcia zlecenia? Jeżeli tak, wyjaśnij, jak zostały rozstrzygnięte.			
3.	Zrozumienie jednostki Czy uzyskaliśmy zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, wystarczające do: <ul style="list-style-type: none"> określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, zapewnienia podstaw do zaprojektowania procedur uwzględniających te obszary? 			
4.	Zapytania i procedury analityczne. Czy zaprojektowano i wykonano procedury wystarczające do uzyskania odpowiednich dowodów w odniesieniu do: <ul style="list-style-type: none"> wszelkich istotnych kwestii w sprawozdaniu finansowym, w tym ujawnień, określenia obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń? 			
5.	Dodatkowe procedury Czy dowiedzieliśmy się o sprawie (sprawach), które każą nam sądzić, że w sprawozdaniu finansowym mogą istnieć znaczące zniekształcenia? Jeżeli tak, to czy zaprojektowaliśmy i przeprowadziliśmy dodatkowe procedury, które okazały się wystarczające do tego, by: <ul style="list-style-type: none"> dojść do wniosku, że dana sprawa (sprawy) nie spowoduje istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym jako całości lub ustalić, że dana sprawa (sprawy) spowoduje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym jako całości? 			
6.	Założenie kontynuacji działalności Czy dowiedzieliśmy się o zdarzeniach lub warunkach, które mogą nasuwać poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności? Jeżeli tak, czy zadaliśmy kierownictwu zapytania dotyczące planów przyszłych działań, oceniliśmy odpowiedzi i sformułowaliśmy wniosek co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności?			
7.	Zakończenie procedur Czy wszystkie zaplanowane zapytania/analizy oraz ewentualne procedury dodatkowe zostały zakończone i czy ich wyniki oraz wnioski zostały udokumentowane w dokumentacji roboczej?			

		Uwagi	D/R nr	PZP? (T/N) (Inicjały)
8.	<p>Zdarzenia po dacie bilansu</p> <p>Czy dowiedzieliśmy się o zdarzeniach, które wystąpiły pomiędzy datą sprawozdania finansowego i datą raportu biegłego rewidenta, a które wymagałyby skorygowania sprawozdania finansowego lub ujawnienia w nim? Jeżeli tak, to czy zwróciliśmy się do kierownictwa o skorygowanie tych zniekształceń lub wprowadzenie dodatkowych ujawnień w sprawozdaniu finansowym?</p>			
9.	<p>Rozpoznane zniekształcenia</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy zwrócono się do kierownictwa o skorygowanie wszystkich rozpoznanych zniekształceń innych niż te, które są ewidentnie nieistotne? • Jeżeli kierownictwo odmówiło skorygowania jakichkolwiek rozpoznanych zniekształceń, czy uznaliśmy podane powody odmowy za możliwe do przyjęcia? 			
10.	<p>Pisemne oświadczenia</p> <p>Czy w aktach znajduje się podpisane oświadczenie kierownika jednostki uwzględniające wymogi przedstawione w MSUP 2400 paragraf 61-64?</p>			
11.	<p>Przegląd akt</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy wszystkie dokumenty robocze zostały przejrane, parafowane i opatrzone datą? • Czy odpowiedziano na zapytania osoby, która przeglądała akta? • Czy wszystkie otwarte kwestie/ zapytania dotyczące przeglądu zostały rozwiązane z kierownictwem i czy zostały udokumentowane? 			
12.	<p>Komunikacja</p> <p>Czy poinformowaliśmy kierownika jednostki lub, w odpowiednich przypadkach, osoby sprawujące nadzór, o wszelkich sprawach dotyczących usługi przeglądu, które w naszej zawodowej ocenie mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę kierownictwa lub osób sprawujących nadzór?</p>			
13.	<p>Zatwierdzenie sprawozdania finansowego</p> <p>Czy kierownik jednostki (i/lub osoby sprawujące nadzór) przyjęły odpowiedzialność za ostateczne sprawozdanie finansowe? Jeżeli tak, należy podać datę:_____.</p>			
14.	<p>Odchylenie w stosunku do budżetu</p> <p>Czy całkowity czas przeznaczony na zlecenie został zaewidencjonowany i czy przedstawiono wyjaśnienia dotyczące znaczących rozbieżności wobec budżetu?</p>			
Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym				
1.	<p>Pierwsza wersja sprawozdania finansowego (zestawienie obrotów i sald)</p> <p>Czy grupy kont rozrachunkowych w pierwszej wersji sprawozdania finansowego zostały uzgodnione z ostatecznym sprawozdaniem finansowym?</p>			

		Uwagi	D/R nr	PZP? (T/N) (Inicjały)
2.	Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej Czy sprawozdanie finansowe jasno opisuje ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i czy opis ten nie zawiera nieprecyzyjnych, ograniczających lub zastrzegających wyrażeń?			
3.	Terminologia Czy terminologia zastosowana w sprawozdaniach finansowych, w tym nazwa każdego ze sprawozdań finansowych, jest prawidłowa?			
4.	Zasady (polityka) rachunkowości Czy zasady (polityka) rachunkowości (wybrane i zastosowane) są: <ul style="list-style-type: none"> • prawidłowo ujawnione w odpowiednich zasadach rachunkowości, • zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, odpowiednie do okoliczności i konsekwentnie stosowane? 			
5.	Wartości szacunkowe Czy wartości szacunkowe ustalone przez kierownictwo wydają się racjonalne?			
6.	Ujawnienia <ul style="list-style-type: none"> • Czy informacje zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym, w tym zasady rachunkowości, są odpowiednie, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe? • Czy sprawozdanie finansowe zawiera wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazane w sprawozdaniu finansowym? • Czy konieczne są dodatkowe ujawnienia w stosunku do specyficznie wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej? 			
7.	Ramowe założenia rzetelnej prezentacji <ul style="list-style-type: none"> • Czy ogólna prezentacja, struktura i treści sprawozdania finansowego są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? • Czy sprawozdania finansowe, w tym odnośne informacje dodatkowe, wydają się odzwierciedlać podstawowe transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację lub, odpowiednio, przekazują rzetelny i jasny obraz w kontekście sprawozdania finansowego jako całości? 			
Sprawozdawczość				
1.	Wymogi MSUP 2400 (po zmianach) Czy forma, treść i data raportu z przeglądu są zgodne z wymogami MSUP 2400 (po zmianach)?			

Przygotował: _____ Data: _____

Przejrzał: _____ Data: _____

Przykłady pisemnych oświadczeń kierownictwa

Uwaga: Dodatkowe zagadnienia, które takie oświadczenia mogą zawierać, zostały zaznaczone kursywą i ujęte w nawiasach.

[BLANKIET FIRMOWY]

[Data] (ta sama co data raportu z wykonania usługi przeglądu)

Do: [firma audytorska
Biegli rewidenci
Ulica
Miasto, państwo]

Szanowni Państwo!

Niniejsze oświadczenie składamy w związku z przeprowadzonym przez Państwa przeglądem sprawozdania finansowego [nazwa jednostki] za rok zakończony 31 grudnia 20XX r, w celu uzyskania ograniczonej pewności, przede wszystkim poprzez zapytania i procedury analityczne, co do tego, czy sprawozdanie finansowe w całości wolne jest od istotnych zniekształceń.

Uznajemy, że jesteśmy odpowiedzialni za rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej] oraz za model i wdrożenie kontroli wewnętrznej służącej zapobieganiu i wykrywaniu błędów i oszustw.

Rozumiemy, że Państwa procedury przeglądu składają się przede wszystkim z zapytań i procedur analitycznych, które nie są zaprojektowane w celu rozpoznania oszustwa, braków, błędów ani innych nieprawidłowości, gdyby takowe miały miejsce. Rozumiemy również, że nie można oczekiwać, że procedury, o których mowa powyżej, ujawnią takie oszustwa, braki, błędy lub inne nieprawidłowości.

Pewne oświadczenia w tym piśmie są opisane jako ograniczone do spraw, które są istotne. Pozycja, niezależnie od swojej wartości pieniężnej, jest uznawana za istotną, jeżeli jest prawdopodobne, że jej pominięcie lub zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym wpływałoby na decyzje rozsądnej osoby polegającej na sprawozdaniu finansowym.

Potwierdzamy, że (zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem, po zapytaniach uznanych przez nas za niezbędne w celu odpowiedniego poinformowania nas samych):

Sprawozdanie finansowe

- (a) Wywiąaliśmy się z naszej odpowiedzialności zgodnie z warunkami umowy przeglądu z dnia [data] za sporządzenie, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], sprawozdania finansowego, w szczególności, sprawozdanie finansowe jest przedstawione rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z tymi założeniami.
- (b) Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu wartości szacunkowych [w tym wycenianych według wartości godziwej] są racjonalne.
- (c) Relacje i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].
- (d) Wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, w związku z którymi [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej] wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
- (e) Skutki nieskorygowanych zniekształceń są dla sprawozdania finansowego jako całości nieistotne, zarówno pojedynczo, jak i łącznie. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik do oświadczenia.
- (f) [Wszelkie inne pisemne oświadczenia wymagane do potwierdzenia innych dowodów badania dotyczące sprawozdania finansowego.]

Przekazane informacje

- (a) Zapewniliśmy Państwu:
 - (i) dostęp do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, o których nam wiadomo, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
 - (ii) dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z przeglądem oraz

- (iii) nieograniczony kontakt z osobami z jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznali Państwo za konieczne.
- (iv) Wszelkie informacje odnoszące się do zastosowania założenia kontynuacji działalności w sprawozdaniu finansowym.
- (b) Wszystkie transakcje zostały udokumentowane w księgach i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
- (c) Ujawniliśmy Państwu wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, których jesteśmy świadomi i które wpływają na jednostkę i obejmują:
 - (i) kierownictwo,
 - (ii) pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej lub
 - (iii) inne osoby, w przypadku których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe.
- (d) Ujawniliśmy Państwu wszystkie informacje na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzenia oszustwa wpływające na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i inne podmioty.
- (e) Ujawniliśmy Państwu wszystkie znane lub podejrzewane przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny zostać rozważone przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- (f) Ujawniliśmy Państwu informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych i wszystkich związków oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które są nam znane.
- (g) Ujawniliśmy wszystkie znaczące zobowiązania, zobowiązania umowne oraz warunkowe, które miały lub mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki.
- (h) Odzwierciedliliśmy w sprawozdaniu finansowym znaczące transakcje niepieniężne lub transakcje bez wynagrodzenia w rozpatrywanym okresie sprawozdawczym.
- (i) *[Wszelkie inne pisemne oświadczenia uważane za konieczne.]*

Z poważaniem

[Nazwiska kierownika jednostki lub jego odpowiednika oraz stanowisko]

[Nazwisko dyrektora finansowego lub jego odpowiednika oraz stanowisko]

Przykłady raportów zawierających wnioski inne niż niezmodyfikowane

Uwaga: Tytuł, adresat i wymagane akapity w raporcie (takie jak wstęp, odpowiedzialność kierownictwa, odpowiedzialność biegłego rewidenta oraz charakter usługi przeglądu) w tych przykładach zostały pominięte.

A. Wniosek z ZASTRZEŻENIEM — brak możliwości uzyskania dowodów dotyczących kompletności przychodów

Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem

Podobnie jak wiele organizacji non-profit, [nazwa organizacji non-profit] osiąga przychody z darowizn, których kompletność jest bardzo trudno zweryfikować. W konsekwencji nie byliśmy w stanie przeprowadzić procedur uważanych za konieczne do uzyskania pewności co do kompletności przychodów z darowizn. Wobec tego nasze procedury zostały ograniczone do kwot wykazanych w dokumentacji [nazwa organizacji non-profit]. Nie jesteśmy zatem w stanie ustalić, czy konieczne są jakiegokolwiek korekty do wysokości otrzymanych darowizn, nadwyżki przychodów nad kosztami, przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej za rok zakończony [data zakończenia roku] oraz aktywów obrotowych i aktywów netto na dzień [data zakończenia roku].

Wniosek z zastrzeżeniem

„W trakcie dokonanego przeglądu z wyjątkiem skutków kwestii opisanej w akapicie („Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem”) nie zauważyliśmy niczego co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie daje rzetelnego i wiarygodnego obrazu), [...]”

B. Wniosek z ZASTRZEŻENIEM — odejście od zasad wymaganych przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem

Zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w informacji dodatkowej [nota] do sprawozdania finansowego, długoterminowe należności spółki zostały wykazane po kosztach minus wszelkie odpisy aktualizujące na należności nieściągalne. Stanowi to odejście od [mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej], które wymagają dyskontowania długoterminowych należności. Gdyby kierownictwo zdyskontowało długoterminowe należności, saldo należności długoterminowych zmniejszyłoby się o [kwota] €.

Wobec tego sprzedaż obniżyłaby się o [kwota] €, przychód przed opodatkowaniem, obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego oraz kapitał własny byłyby niższe o odpowiednio [kwota] €, [kwota] €, [kwota] €.

Wniosek z zastrzeżeniem

„W trakcie dokonanego przeglądu z wyjątkiem skutków kwestii opisanej w akapicie („Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniami”), nie zauważyliśmy niczego co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie daje rzetelnego i wiarygodnego obrazu), sytuacji finansowej [nazwa jednostki] na dzień [data] oraz jej wyników finansowych za rok zakończony w tej dacie zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].”

C. Wniosek NEGATYWNY — rozległe odejście od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

Uzasadnienie wniosku negatywnego

Zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w informacji dodatkowej [nota] spółka wykazała w sprawozdaniu finansowym niektóre leasingi jako leasingi operacyjne. Stanowi to odejście od [mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej], które wymagają wykazywania tych leasingów jako finansowych. Gdyby spółka wykazała te leasingi jako leasingi finansowe, kwoty wykazane jako aktywa z tytułu leasingów finansowych, zobowiązania z tytułu leasingów finansowych, przychody i zyski zatrzymane byłyby istotnie zmienione.

Wniosek negatywny

„W trakcie dokonanego przeglądu z powodu znaczenia kwestii opisanej w akapicie [„*Uzasadnienie wniosku negatywnego*”] skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie daje rzetelnego i wiarygodnego obrazu) [nazwa jednostki].

D. ODMOWA sformułowania wniosku – rozległe ograniczenie zakresu

Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku

W regionie siedziby spółki miała miejsce w ciągu roku poważna powódź, która zniszczyła wiele papierowych rejestrów firmy oraz jej sprzęt komputerowy. Mimo że spółka podjęła próbę odbudowy systemów i rekonstrukcji systemów rachunkowych i rejestrów, nie byliśmy w stanie przeprowadzić istotnych procedur przeglądu, które uważaliśmy za konieczne. W konsekwencji nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłyby korekty sprawozdania finansowego [nazwa jednostki].

Odmowa sformułowania wniosku

Ze względu na znaczenie spraw opisanych w akapicie opisującym [„*Odmowę sformułowania wniosku*”] nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdania finansowego. W związku z tym nie formułujemy wniosku o sprawozdaniu finansowym.

E. ODMOWA sformułowania wniosku – wystąpienie rozległego oszustwa

Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku

Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w informacji dodatkowej [Nota] do sprawozdania finansowego, spółka rozpoznała istotne oszustwo, które jest przedmiotem prowadzonego obecnie dochodzenia. Do czasu określenia rozmiaru oszustwa nie jest możliwe ustalenie, jakie korekty będą konieczne w odniesieniu do [przychodów, należności, zapasów, kosztów własnych sprzedaży lub innych obszarów] w sprawozdaniu finansowym.

Odmowa sformułowania wniosku

Z powodu znaczenia spraw opisanych w akapicie opisującym [„*Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku*”] nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdania finansowego. W związku z tym nie formułujemy wniosku o sprawozdaniu finansowym.

Uwaga: Zgodnie z paragrafem trzecim wstępu do publikacji IAASB Handbook, standardy IAASB nie zastępują praw ani przepisów krajowych w poszczególnych krajach. Treść raportu z przeglądu powinna być rozważana w kontekście praw i regulacji w systemie prawnym, w którym biegły rewident ma obowiązki sprawozdawcze. Należy także zauważyć, że nie wszystkie przykłady zawarte w niniejszym *Przewodniku* mogą być odpowiednie dla wszystkich systemów prawnych.

Aby uzyskać więcej informacji na temat Small and Medium Practices Committee, należy skontaktować się z Paulem Thompsonem
Zastępcą Dyrektora Działu Małych i Średnich Przedsiębiorstw
paulthompson@ifac.org
T +1 212 471 8715
www.ifac.org/SMP