

Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek

Tom 2 – Wskazówki praktyczne

Wydanie
trzecie



Międzynarodowa
Federacja
Księgowych

Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek

Tom 2 – Wskazówki praktyczne

Wydanie
trzecie



Międzynarodowa
Federacja
Księgowych

Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich
Międzynarodowa Federacja Księgowych
545 Fifth Avenue, 14th Floor
Nowy Jork, NY 10017 USA

Niniejszy Przewodnik został przygotowany przez Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC). Komitet reprezentuje interesy zawodowych księgowych prowadzących małe i średnie firmy audytorskie i innych zawodowych księgowych świadczących usługi na rzecz małych i średnich jednostek.

Niniejszą publikację można bezpłatnie pobrać ze strony internetowej IFAC: www.ifac.org.
Zatwierdzony tekst opublikowany jest w języku angielskim.

Misją IFAC jest służba interesowi publicznemu, umacnianie zawodu księgowego na całym świecie oraz przyczynianie się do rozwoju silnych międzynarodowych gospodarek poprzez ustanawianie i promocję przestrzegania wysokiej jakości standardów zawodowych, wspieranie międzynarodowej konwencji takich standardów oraz wypowiedzanie się w sprawach interesu publicznego w sytuacjach, gdy najistotniejszą rolę odgrywają kompetencje zawodowe.

Po dalsze informacje proszę kontaktować się e-mailowo: paulthompson@ifac.org.

Niniejszy Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom II – Wskazówki praktyczne opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) w listopadzie 2011 r. w języku angielskim został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w październiku 2013 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom II – Wskazówki praktyczne został sprawdzony przez IFAC a tłumaczenie przebiegło zgodnie z Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC. Zatwierdzonym tekstem Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom II – Wskazówki praktyczne jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 2 - Practical Guidance © 2011 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.
ISBN 978-1-60815-076-2

Tekst w języku polskim Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom II – Wskazówki praktyczne © 2013 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.
ISBN 978-83-89255-55-6

Oryginalny tytuł
Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 2 – Practical Guidance

Tłumaczenie
Alina Barcikowska, Ewa Sobińska, Justyna Beata Zakrzewska

Wydawca
Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
Al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
<http://www.kibr.org.pl>

Spis treści

Tom 1	Odniesienie do podstawowego MSRF	Numer strony
Przedmowa		5
Prośba o uwagi		8
1. Jak używać Przewodnika		10
2. MSRF		15
Podstawowe pojęcia		
3. Etyka, MSRF i kontrola jakości	MSKJ 1, 200, 220	23
4. Badanie oparte na ryzyku – przegląd	Wiele	36
5. Kontrola wewnętrzna – cele i składniki	315	56
6. Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym	315	84
7. Istotność i ryzyko badania	320	91
8. Procedury oszacowania ryzyka	240, 315	103
9. Reakcja na oszacowane ryzyko	240, 300, 330, 500	113
10. Dalsze procedury badania	330, 505, 520	124
11. Oszacowania księgowe	540	147
12. Podmioty powiązane	550	156
13. Zdarzenia po dacie bilansu	560	166
14. Kontynuacja działalności	570	173
15. Streszczenie innych wymogów MSRF	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720	183
16. Dokumentacja badania	MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330	219
17. Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	700	233

Spis treści

Tom 2	Odniesienie do podstawowego MSRF	Numer strony
Przedmowa		5
Prośba o uwagi		6
1. Jak używać Przewodnika		8
2. Wprowadzenie do studiów przypadków		13
ETAP 1: Oszacowanie ryzyka		25
3. Oszacowanie ryzyka – przegląd		25
Czynności wstępne		28
4. Przyjęcie zlecenia i kontynuacja współpracy	MSKJ 1, 210, 220, 300	28
Planowanie badania		44
5. Ogólna strategia badania	300	44
6. Określanie i stosowanie istotności	320, 450	55
7. Dyskusje zespołu badającego	240, 300, 315	72
Przeprowadzanie procedur oszacowania ryzyka		81
8. Ryzyko nieodłączne – identyfikacja	240, 315	81
9. Ryzyko nieodłączne – oszacowanie	240, 315	109
10. Znaczące ryzyko	240, 315, 330	120
11. Zrozumienie kontroli wewnętrznej	315	130
12. Ocena kontroli wewnętrznej	315	144
13. Informowanie o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej	265	175
14. Zakończenie etapu oszacowania ryzyka	315	188
ETAP II: Reakcja na ryzyko		198
15. Reakcja na ryzyko – przegląd	-	198
16. Elastyczny plan badania	260, 300, 330, 500	201
17. Określanie zakresu testowania	330, 500, 530	224
18. Dokumentowanie przeprowadzonych prac	230	252
19. Pisemne oświadczenia	580	256
ETAP III: Sprawozdawczość		268
20. Sprawozdawczość – przegląd	-	268
21. Ocena dowodów badania	220, 330, 450, 520, 540	271
22. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką	260, 265, 450	288
23. Modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta	705	298
24. Paragraf objaśniający i paragrafy opisujące inne zagadnienia	706	312
25. Informacje porównawcze	710	318

Przedmowa

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

W niniejszym wydaniu, skorzystaliśmy z możliwości udoskonalenia pewnej części zawartości merytorycznej i dokonania niewielkich ulepszeń prezentacyjnych. Jednakże w trosce o wielu użytkowników, którzy mogą być w trakcie tłumaczenia Przewodnika, staraliśmy się w niniejszym wydaniu o ograniczenie korekt do minimum.

Przewodnik opublikowano po raz pierwszy w 2007 r. Został on opracowany przez Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów (Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) i miał na celu umożliwienie biegłym rewidentom dokładniejsze zrozumienie badania zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej poprzez podanie wyjaśnień i przykładów. Przewodnik oferuje praktyczny sposób podjęcia się badania w oparciu o ryzyko sprawozdań finansowych MSP. Przewodnik powinien również pomóc praktykom w przeprowadzaniu badań sprawozdań finansowych o wysokiej jakości i efektywności kosztowej, tak by tym samym umożliwić im lepszą obsługę MSP, co w konsekwencji służyć będzie szerszemu interesowi publicznemu.

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

Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich, aby pomóc organizacjom członkowskim maksymalizować zastosowanie zarówno niniejszego Przewodnika, jak i siostrzanej publikacji *Przewodnika wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich*, opracowuje przewodnik zawierający dodatkowe materiały, aby wspierać zastosowanie Przewodników dla celów edukacyjnych i szkoleniowych. Przewodnik ten będzie zawierać sugestie w jak sposób organizacje i firmy należące do IFAC mogą najlepiej wykorzystać powyższe publikacje do swoich własnych potrzeb i dostosować do systemów prawnych.

Na koniec zapraszamy czytelników do odwiedzenia strefy MSP na stronie internetowej IFAC www.ifac.org/SMP, aby uzyskać dalsze informacje o pracy Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC i aby uzyskać dostęp do szerokiego zbioru dodatkowych publikacji i zasobów.

Sylvie Voghel

Przewodnicząca Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC

Listopad 2011

Prośba o uwagi

Niniejsza publikacja jest trzecim wydaniem Przewodnika. Chociaż uważamy, że jakość Przewodnika jest wysoka i jest on użyteczny, to może on być uaktualniany. Dbamy o regularne uaktualnianie Przewodnika tak, aby zapewnić odzwierciedlenie aktualnych standardów i zwiększyć jego użyteczność.

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

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

Prosimy o przesłanie uwag do Zastępcy Dyrektora Paula Thompsona.

Email: paulthompson@ifac.org
Fax: +1 212-286-9570
Adres pocztowy: Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich
Międzynarodowa Federacja Księgowych
545 Fifth Avenue, 14th Floor
Nowy Jork, NY 10017 USA

Zastrzeżenie

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

1. Jak używać Przewodnika?

Celem niniejszego Przewodnika jest przedstawienie praktycznych wskazówek praktykom przeprowadzającym zlecenia badania sprawozdań finansowych małych i średnich jednostek (MSP). Jednocześnie żadne materiały zawarte w Przewodniku nie powinny być jednakże wykorzystywane, jako substytut dla:

- **czytania i zrozumienia MSRF**
Zakłada się, że biegli rewidenci przeczytali tekst Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF) zawarty w Podręczniku Międzynarodowej Kontroli Jakości, Rewizji Finansowej, Przeglądów, Innych Usług Atestacyjnych i Usług Pokrewnych, który można bezpłatnie pobrać z publikacji internetowych IFAC i ze strony zasobów pod adresem www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a. MSRF 200.19 stwierdza, że biegły rewident rozumie cały tekst MSRF, łącznie z zastosowaniami i innymi materiałami objaśniającymi, aby zrozumieć ich cele i odpowiednio zastosować ich wymogi. MSRF, jak też najczęściej zadawane pytania (FAQs) i inne materiały pomocnicze, mogą być uzyskiwane z Clarity Center pod adresem: www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.
- **zastosowania zawodowego osądu**
Celem skutecznego zastosowania wymogów MSRF, niezbędny jest zawodowy osąd oparty na konkretnych faktach i okolicznościach związanych z firmą audytorską, jak też z każdym z poszczególnych zleceń.

Choć przewiduje się, że znaczącą grupę użytkowników będą stanowiły małe i średnie firmy audytorskie, to niniejszy przewodnik ma stanowić pomoc we wdrażaniu MSRF w badaniu sprawozdań finansowych MSP dla wszystkich biegłych rewidentów.

Przewodnik może być wykorzystany do:

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

Przewodnik często odnosi się do zespołu realizującego badanie, co oznacza, że w przeprowadzenie badania zaangażowana jest więcej niż jedna osoba. Niezależnie od tego, te same zasady stosuje się także do zleceń badania wykonywanych wyłącznie przez jedną osobę (biegłego rewidenta).

1.1 Kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie Przewodnika

IFAC zachęca i ułatwia kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie swoich publikacji. Zainteresowane strony, które chcą reprodukcować, tłumaczyć lub dostosowywać niniejszy Przewodnik powinny skontaktować się z permissions@ifac.org.

1.2 Treść i układ rozdziału

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

- Tom 1 – Podstawowe pojęcia
- Tom 2 – Wskazówki praktyczne

Przedstawiamy Tom 2 Przewodnika, który koncentruje się na tym, jak zastosować pojęcia przedstawione w Tomie 1. Śledzi on typowe etapy wiążące się z prowadzeniem badania, poczynając od podejmowania współpracy, planowania i oszacowania ryzyka, przechodząc następnie do reakcji na ryzyko, oceny uzyskanych dowodów badania i formułowania odpowiedniej opinii z badania.

Przegląd układu publikacji

Każdy rozdział obydwu tomów Przewodnika ma następujący format:

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

Po przeglądzie następuje bardziej szczegółowe omówienie tematu i praktyczne wskazówki / metodologia jak wdrożyć krok po kroku odpowiednie MSRF. Część ta może zawierać odniesienia do właściwych MSRF. Chociaż Przewodnik skupia się wyłącznie na MSRF (innych niż te z serii 800), które dotyczą rewizji historycznych informacji finansowych, to odnoszą się również do Kodeksu etyki zawodowych księgowych wydanego przez

Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) i do Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 (MSKJ 1), Kontrola jakości w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne.

- **Uwagi**

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

- **Przykładowe studia przypadku**

Tom 2 Przewodnika zawiera dwa przykłady przypadków, pokazujące praktyczne zastosowanie MSRF. Na końcu wielu rozdziałów Tomu 2 omówione są dwa możliwe podejścia do dokumentowania zastosowanych wymogów MSRF. Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Rozdziale 2 Tom 2 Przewodnika.

Studia przypadków i prezentowane dokumentacje są przedstawione wyłącznie jako przykłady. Zaprezentowana dokumentacja jest małym fragmentem typowej dokumentacji rewizyjnej i przedstawia zaledwie jeden z możliwych sposobów przestrzegania wymogów MSRF. Dane, analizy i komentarze przedstawiają tylko niektóre okoliczności i rozważania, do których biegły rewident musi odnieść się w konkretnym badaniu. Jak zawsze, biegły rewident musi stosować zawodowy osąd.

Pierwsze studium przypadku oparte jest na fikcyjnej jednostce, Delta Meble. Jest ona lokalnym, rodzinnym producentem mebli, zatrudniającym 15 pracowników na pełny etat. Jednostka ma prostą strukturę nadzoru, kilka poziomów zarządzania i prostą obsługę transakcji. System rachunkowości korzysta z gotowego standardowego oprogramowania.

Drugie studium przypadku oparte jest na innej fikcyjnej jednostce nazwanej Kumar i Spółka. Jest ona mikroprzedsiębiorstwem, zatrudniającym dwóch pracowników na pełny etat plus właściciela i księgowego na niepełny etat.

Inne publikacje IFAC

Przewodnik można także czytać w połączeniu z *Przewodnikiem wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich*, który można bezpłatnie pobrać z publikacji internetowych IFAC i ze strony zasobów pod adresem <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Słowniczek terminów

W Przewodniku zastosowano wiele terminów omówionych w Kodeksie etyki zawodowych księgowych (IESBA), słowniczku terminów i MSRF (zawartych w *Podręczniku Międzynarodowej Kontroli Jakości, Rewizji Finansowej, Przeglądów, Innych Usług Atestacyjnych i Pokrewnych*). Zarówno partnerzy, jak i pracownicy, muszą znać te definicje.

W Przewodniku zastosowano także następujące terminy:

Kontrole zabezpieczające przed oszustwami

Są to kontrole zaprojektowane przez kierownictwo w celu zapobiegania lub wykrywania zniekształceń spowodowanych oszustwem. W odniesieniu do nadużyć kierownictwa mogą one nie być skuteczne w zapobieganiu oszustwom, działałyby jednak odstraszająco i utrudniałyby ukrycie popełnienia oszustwa.

Typowymi przykładami takich kontroli są:

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

Kontrole na poziomie jednostki

Kontrole na poziomie jednostki odnoszące się do rozległych czynników ryzyka. Wpływają na „sygnały z góry” w organizacji i ustalają oczekiwania wobec środowiska kontroli. Często są mniej namacalne od kontroli działających na poziomie transakcji, lecz mają rozległy i znaczący wpływ oraz oddziałują na wszystkie inne kontrole wewnętrzne. Dlatego stanowią bardzo ważny fundament, na którym zbudowano inne (ewentualne) kontrole wewnętrzne. Przykłady kontroli na poziomie jednostki obejmują zaangażowanie kierownictwa na rzecz etycznego zachowania, podejście do kontroli wewnętrznej, proces przyjmowania do pracy i kompetencje zatrudnianych pracowników, zapobieganie oszustwom oraz sprawozdawczość finansową na koniec okresu. Będą one miały wpływ na wszystkie inne procesy biznesowe w jednostce.

Kierownictwo

Osoba (osoby) odpowiedzialne za prowadzenie działalności jednostki. W niektórych jednostkach w pewnych systemach prawnych, kierownictwem są albo niektóre, albo wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką, na przykład dyrektorzy wykonawczy wchodzący w skład rady nadzorczej lub właściciel – kierownik.

Osoby sprawujące nadzór nad jednostką (OSN)

Osoba (osoby) lub organizacja (organizacje) (np. spółka powiernik) odpowiedzialna za nadzorowanie strategii jednostki oraz obowiązków związanych z odpowiedzialnością jednostki. Obejmują one nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach w pewnych systemach prawnych, osobami sprawującymi nadzór nad jednostką mogą być członkowie personelu kierowniczego, na przykład dyrektorzy wykonawczy wchodzący w skład rady nadzorczej w jednostkach sektora prywatnego lub publicznego albo właściciel – kierownik.

Właściciel – kierownik

Jest to właściciel jednostki, który zajmuje się jej bieżącym prowadzeniem. W większości przypadków, właściciel – kierownik będzie także osobą sprawującą nadzór nad jednostką.

Małe i Średnie Firmy Audytorskie (MSFA)

Praktyki biegłych rewidentów/firmy audytorskie posiadające następujące cechy:

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

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

1.4 Skróty używane w Przewodniku

Należn.	Należności od odbiorców
Stwierdzenia (połączone)	K = Kompletność I = Istnienie D = Dokładność i współmierność (tj. przypisanie do okresu) W = Wycena
WKTb	Wspomagane komputerowo techniki badania
JW	Jednostki walutowe (standardowa jednostka walutowa określana jest jako „€”)
S/F	Sprawozdanie finansowe
HR	Zasoby ludzkie
IAASB	Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych
KW	Kontrola wewnętrzna. Pięć najważniejszych składników kontroli wewnętrznej to: CK = Czynności kontrolne SK = Środowisko kontroli SI = Systemy informacyjne N = Nadzorowanie (monitoring) OR = Oszacowanie ryzyka
Kodeks IESBA	Kodeks etyki zawodowych księgowych IESBA
IFAC	Międzynarodowa Federacja Księgowych
MSSF	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
MSRF	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej
MSUA	Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych
MWPRF	Międzynarodowe Wskazówki Dotyczące Praktyki Rewizji Finansowej
MSKJ	Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości
MSUP	Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu
MSUPo	Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych
IT	Technologie informacyjne
PC	Komputer osobisty
BiR	Badania i rozwój
RIZ	Ryzyko istotnych zniekształceń
POR	Procedury oszacowania ryzyka
MSP	Małe i średnie przedsiębiorstwo (jednostka)
MSFA	Mała i średnia firma audytorska
BZg/TK	Badania zgodności / testy kontroli
OSN	Osoby sprawujące nadzór nad jednostką
DR	Dokumenty robocze, dokumentacja robocza

2. Wprowadzenie do studiów przypadków

W celu zilustrowania, jak w praktyczny sposób można udokumentować różne aspekty procesu badania, opracowano dwa studia przypadków oparte na jednej fikcyjnej jednostce średniej wielkości i jednej fikcyjnej jednostce, która jest bardzo mała. Pierwszy scenariusz (studium przypadku A) dotyczy spółki produkującej meble Delta Meble S.A., która zatrudnia 15 osób. Drugi scenariusz (studium przypadku B) dotyczy Kumar i Spółka, małej jednostki zatrudniającej dwie osoby. Kumar i Spółka dostarcza głównie towary do Delta Meble S.A. Obie organizacje zdecydowały się na stosowanie założeń sprawozdawczości MSSF.

Ostrzega się czytelników, że studia przypadków są wyłącznie przykładowe. Przedstawiona dokumentacja jest małym fragmentem typowej dokumentacji rewizyjnej i ilustruje zaledwie jeden z możliwych sposobów przestrzegania wymogów MSRF. Dane, analizy i komentarze przedstawiają tylko niektóre okoliczności i rozważania, do których biegły rewident musi odnieść się w konkretnym badaniu. Jak zawsze, biegły rewident musi stosować zawodowy osąd.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Wprowadzenie

Delta Meble S.A. jest rodzinnym przedsiębiorstwem produkującym meble. Produkuje różne rodzaje drewnianych mebli domowych, zarówno gotowych, jak i na zamówienie. Delta jest znana z produkcji wyrobów znakomitej jakości.

Przedsiębiorstwo ma trzy główne linie produktów: zestawy do sypialni, do jadalni oraz wszelkiego rodzaju stoły. Standardowe meble mogą być także dostosowywane do konkretnych potrzeb. Aby wykorzystać siłę Internetu, niedawno przedsiębiorstwo założyło stronę internetową, na której można bezpośrednio zamawiać meble, płacąc kartą kredytową. W ostatnim okresie, spółka wysyłała zamówienia na odległość do 900 kilometrów.

Zakład produkcyjny położony jest na akrze ziemi przylegającej do domu Sylwestra Delty. Przybudówka po zachodniej stronie domu Sylwestra stanowi sklep Delta Meble. Główne decyzje często podejmowane są przy stole w jadalni (który jest pierwszym stołem zbudowanym wspólnie przez Sylwestra i jego ojca). Sylwestrowi podoba się symbolika wspólnego spożywania posiłku z wykorzystaniem produktu, który zapewnia jego rodzinie pieniądze na jedzenie.

Trendy w branży

Do niedawna, Delta szybko się rozwijała. Jednakże, branża meblarska przeżywa obecnie trudne czasy z uwagi na:

- podupadającą z powodu ogólnoświatowej recesji gospodarkę;
- ograniczenie wydatków przez potencjalnych klientów na towary, nie będące towarami pierwszej potrzeby, w tym na meble;
- konkurencję;
- presję na obniżenie cen, aby zwiększyć sprzedaż; oraz
- producentów niektórych części mebli zaprzestających działalności, co powoduje pewne opóźnienia produkcji.

Nadzór

Przedsiębiorstwo zostało założone w 1952 r. przez ojca Sylwestra, Jana Deltę. Początkowo Jan produkował drewniane wrzeciona i tralki za pomocą jednej tokarki w małym warsztacie obok domu rodzinnego.

Przedsiębiorstwo nie ma formalnej struktury zarządzania. W każdym okresie Jan i Sylwester przygotowują biznes plan, a potem spotykają się raz w miesiącu z Radosławem Janickim, odnoszącym sukcesy lokalnym biznesmenem, aby przeanalizować postęp w realizacji planu. Płacą także Radosławowi, aby ocenił wykonalność ich nowych marzeń i pomysłów biznesowych, analizował wyniki operacyjne i doradzał w rozwiązywaniu konkretnych problemów, jakie napotykają.

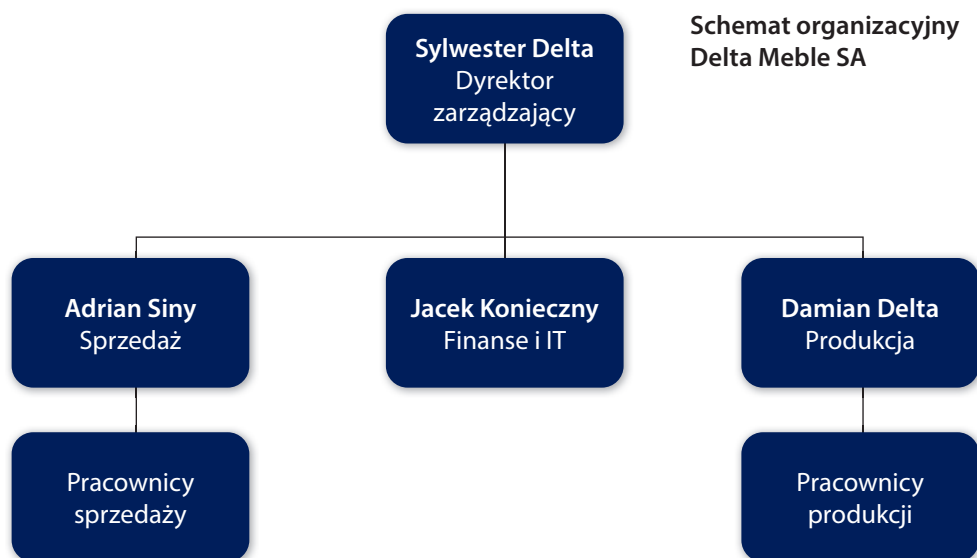
Córka Radosława, Patrycja (z wykształcenia prawnik) zwykle towarzyszy ojcu na spotkaniach z Sylwestrem i Janem. Patrycja udziela porad prawnych, jednak jej prawdziwą pasją jest marketing i promocja. Rozszerzenie horyzontów Delta Meble i wdrożenie sprzedaży produktów przez Internet było właśnie jej pomysłem. Naciskała także na ekspansję poza miejscowy region, a nawet do sąsiednich krajów. Być może, poprzez wejście na dodatkowe rynki, będzie można utrzymać poziom sprzedaży mimo obecnego spadku w gospodarce.

Personel

Delta Meble S.A. zatrudnia w pełnym wymiarze 15 pracowników. Ponad sześciu z nich jest w jakiś sposób spokrewnionych z rodziną. Większość członków rodziny oprócz pełnienia ról przedstawionych na poniższym schemacie, (stosownie do potrzeb) pracuje przy produkcji. W okresie natężonej pracy, stosownie do potrzeb, mogą być zatrudniani pracownicy czasowi. Kilku z pracowników czasowych regularnie powraca, jednak ze względu na niskie płace i brak bezpieczeństwa zatrudnienia rotacja jest dość duża.

Jako dyrektor zarządzający, Sylwester Delta nadzoruje wszystkie aspekty działalności. Adrian Siny jest odpowiedzialny za sprzedaż, dysponuje wsparciem dwóch zatrudnionych na pełny etat handlowców. Damian, brat Sylwestra, zajmuje się produkcją a jego obowiązki obejmują również zamawianie surowców i zarządzanie magazynem. Ze względu na niewielkie rozmiary zakładu Sylwester i Damian są zawsze w pobliżu procesu produkcyjnego, w związku z czym uczestniczą w nadzorowaniu dwuosobowego personelu.

Jacek Konieczny (kuzyn Sylwestra) kieruje finansami i technologiami informacyjnymi (IT) i w swojej grupie ma dwuosobowy personel.

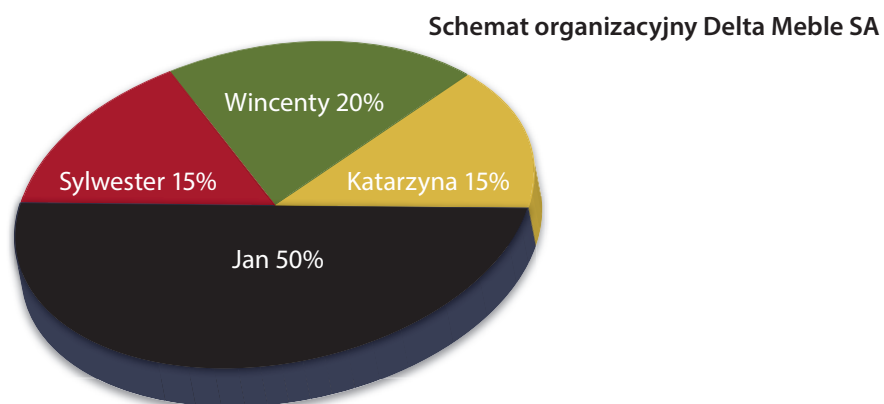


Własność

Głównym akcjonariuszem z 50% udziałem, jest Jan. Planuje on rozpocząć przekazywanie akcji swojemu synowi, Sylwestrowi, pod warunkiem, że ten będzie nadal zarządzał przedsiębiorstwem w pełnym wymiarze czasu, a w wyniku tego spółka nadal będzie zyskowna.

Sylwester i jego siostra Katarzyna mają po 15% udziałów.

Pozostałe 20% należy do przyjaciela rodziny, Wincentego Sarny. Jest on zamożnym inwestorem, który zapewnił znaczną część kapitału niezbędnego do rozwoju przedsiębiorstwa.



Katarzyna jest znaną piosenkarką, która dużo podróżuje. Nie bierze udziału w działalności spółki i całkowicie polega na ojcu i bracie, którzy dbają o jej interesy.

W czerwcu każdego roku Jan organizuje bardziej formalne spotkanie biznesowe. Akcjonariusze spotykają się rano (głównie w celu przejrzenia sprawozdania finansowego) oraz później, po południu, na przyjęciu dla wszystkich pracowników. Sylwester wykorzystuje tę okazję, by przekazać pracownikom informację, jak dobrze rozwija się firma i jakie są jej plany na przyszłość.

Działalność

Spółka rozpoczęła działalność jako producent krzeseł, stołów, wrzecion na barierki i tralek, jednak od tego czasu rozszerzyła produkcję o proste meble domowe, takie jak komody, garderoby i szafki. Delta Meble osiągnęła znaczący wzrost dzięki takim strategiom jak:

- dostarczanie produktów wysokiej jakości po rozsądnych cenach miejscowym klientom;
- przyjmowanie większych zamówień na meble od krajowych sprzedawców detalicznych. Zamówienia te wiążą się ze ścisłymi terminami dostawy (za opóźnienia obowiązują wysokie kary), a marże są dużo niższe niż przy meblach robionych na zamówienie;
- zapoczątkowanie sprzedaży internetowej (ograniczonej gamy produktów) jako pierwsza firma w regionie;
- produkcja części takich jak wrzeciona i okrągłe nogi do stołów dla innych miejscowych producentów mebli. Pozwoliło to spółce na zakup drogich tokarek oraz specjalistycznych narzędzi, na które nie mogą sobie pozwolić inne firmy.

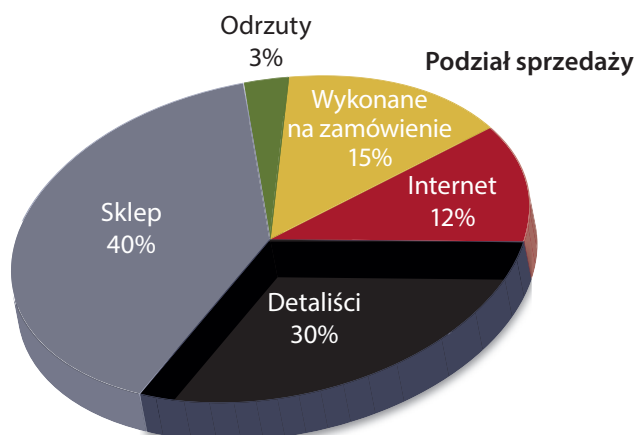
Delta sprzedaje, tylko za gotówkę, także w sklepie fabrycznym odrzuty mebli i drewna (elementy odrzucone w procesie kontroli jakości).

Rozważano także eksport mebli do sąsiednich krajów. Sylwester zdaje sobie sprawę, że będzie się to wiązało z wyższymi kosztami wysyłki, koniecznością odprawy granicznej, ryzykiem walutowym i możliwością uszkodzenia w transporcie. Pomimo tego, że sprzedaż do krajów sąsiednich oznacza wyższe koszty, wydają się one być niską ceną za dostęp do potencjalnych nowych klientów. Ponadto Patrycja ma dobre kontakty w miejscowych władzach i sądzi, że może przyspieszyć załatwienie dodatkowych formalności.

Sprzedaż

Podział sprzedaży jest w przybliżeniu następujący:

- | | |
|---|-----|
| • standardowe meble (z katalogu) – sprzedaż bezpośrednia w sklepie: | 40% |
| • sprzedaż na rzecz sprzedawców detalicznych: | 30% |
| • meble na zamówienie: | 15% |
| • sprzedaż internetowa: | 12% |
| • sprzedaż odrzutów z fabryki: | 3% |



Adrian Siny jest świetnym handlowcem. Jest bardzo konsekwentny w negocjacjach z klientami i zwykle potrafi doprowadzić do sprzedaży, chociaż marże zysku mogą być niewielkie. Niedawno kupił piękny dom z widokiem na dolinę, pomimo spowolnienia w gospodarce.

- **Uwagi o systemie sprzedaży**

- Umowy sprzedaży przygotowywane są dla sprzedaży detalicznej i zamówień specjalistycznych. Dla wszystkich zamówień mebli na wymiar wymagana jest przedpłata w wysokości 15% wartości, która jest ujmowana jako przychód w momencie jej otrzymania. Dwóch z dużych sprzedawców detalicznych wymaga, aby Delta utrzymywała 30-dniowy zapas wyrobów gotowych, tak by zamówione meble mogły być w razie potrzeby szybko wysyłane do sklepów. Umowy te zawierają także postanowienia dotyczące zwrotu produktów, jeżeli nie zostaną one sprzedane w określonym terminie.
- Zlecenia sprzedaży wypełniane są ręcznie w momencie sprzedaży, z wyjątkiem mebli sprzedawanych bezpośrednio w sklepie i innych pozycji sprzedawanych od ręki. Wszystkie zlecenia powyżej 500 € lub dla których cena sprzedaży jest poniżej minimum, muszą być zatwierdzane przez Adriana. Faktury są wystawiane, kiedy artykuły są załadowane i wysłane do klienta.
- Dla sprzedaży poza sklepem, faktury wystawiane są w momencie sprzedaży i wprowadzane do systemu księgowego, który automatycznie numeruje każdą transakcję sprzedaży i na żądanie drukuje potwierdzenie zamówienia.
- Ze strony internetowej ściągane jest dzienne podsumowanie sprzedaży. Szczegółowe zamówienia artykułów przekazywane są do działu produkcji. Jeżeli towary zostały opłacone przez klienta kartą kredytową, to w tym samym czasie wystawiana jest faktura i uznawany jest przychód. Faktura z adnotacją „zapłacono w całości” jest dołączana do każdego wysyłanego zamówienia internetowego.
- Adrian rzadko sprawdza zdolność kredytową klientów. Większość z nich zna osobiście. Dawniej klienci płacili gotówką przy odbiorze, jednak obecnie, aby dorównać warunkom oferowanym przez konkurencję, udzielany jest kredyt. W wyniku tego Delta Meble potrzebuje linii kredytowej w banku. Wydaje się, że ilość niespłaconych należności rośnie w każdym okresie.
- Na koniec każdego miesiąca Sylwester osobiście przegląda listę sprzedaży i należności. Sprawdza, czy nie ma oczywistych pomyłek i osobiście dzwoni do każdego klienta, który nie spłaca zobowiązań powyżej 90 dni.
- Każdy handlowiec (włączając Adriana) otrzymuje prowizję w wysokości 15% każdej sprzedaży, jako dodatek do minimalnej pensji podstawowej. Aby motywować sprzedawców, ich pensja podstawowa jest znacznie niższa od pensji większości pozostałych pracowników. System komputerowy śledzi sprzedaż każdego handlowca. Jacek co miesiąc drukuje sprawozdanie i przygotowuje listę prowizji do wypłaty, które będą wypłacane razem z pensją w następnym tygodniu. Lista ta jest sprawdzana przez Sylwestra lub Damiana, by zapewnić wypłacenie pracownikom właściwej kwoty. Adrian otrzymuje zdecydowanie największe prowizje za sprzedaż.

Techniki informacyjne (IT)

System składa się z sześciu komputerów i serwera, który używany jest do prowadzenia strony internetowej. System wewnętrzny używany jest głównie do poczty elektronicznej, przyjmowania zamówień i rachunkowości.

Spółka wykonuje cotygodniowe kopie zapasowe systemu księgowego na zewnętrznym dysku twardym, który jest przechowywany w sejfie obok pomieszczenia komputerowego. W ciągu ostatnich dwóch lat zainstalowano dodatkowo ochronę hasłem i firewall. W poprzednim okresie z biura zostały skradzione dwa komputery. Obecnie dostęp do biur jest lepiej zabezpieczony, komputery są przymocowane do biur, a serwer jest zamknięty w osobnym, specjalnie chłodzonym pomieszczeniu.

Sprzedaż internetowa zarządzana jest przez Jacka. Spółka ma umowę z bankiem, na podstawie, której obsługuje on płatności kartami kredytowymi przed zatwierdzeniem wysyłki jakiegokolwiek zamówienia. Bank pobiera 7% prowizji od każdego przetworzonego zamówienia. Program do sprzedaży internetowej dostarcza szczegółów każdej transakcji wraz z nazwiskiem i adresem klienta oraz zamówionymi artykułami. Transakcje internetowe są codziennie ściągane ze strony internetowej i na ich podstawie dział sprzedaży przygotowuje i przekazuje do produkcji listę zamówień.

Zasoby ludzkie i płace

Wszystkie decyzje dotyczące zatrudnienia podejmowane są przez Damiana i Sylwestra. Tak jak ojciec, Sylwester dba o przyjmowanie kompetentnych pracowników i oczekuje od nich lojalności.

Wynagrodzenia wypłacane są w gotówce na początku każdego tygodnia. Pracownica Jacka, Karla Winston, jest odpowiedzialna za płace. Dysponuje ona listą pracowników, oblicza płace i potrącenia na podstawie podsumowania kart pracy dostarczanych jej przez Damiana. W każdy poniedziałek rano Sylwester sprawdza listę płac przed poleceniem Karli, aby wręczyła koperty pracownikom. Wszyscy pracownicy odbierając swoje koperty, podpisują listę. Spółka nie prowadzi oficjalnych akt personalnych.

Zakupy i produkcja

Za zakupy i produkcję odpowiedzialny jest Damian. Ponieważ system magazynowy nie jest zbyt skomplikowany, Damian ma tendencję do zamawiania zbyt dużych ilości niektórych pozycji, przez co zapasy często bardzo długo pozostają w magazynie. Uznawane jest to za lepsze niż brak materiałów, które prowadzą do opóźnień w produkcji.

• Uwagi do działania systemu zakupów

- Dla zatwierdzenia zakupów powyżej 5.000€ wymagane jest rozpatrzenie, co najmniej dwóch ofert. Wyjątkiem jest drewno dostarczane przez miejscowy tartak, z którym Delta wynegocjował pięcioletni kontrakt na wyłączność dostaw.
- Spółka przygotowuje zamówienia wszelkich zakupów zapasów lub wydatków inwestycyjnych powyżej 1.000€.
- Damian zatwierdza wszystkich nowych dostawców i przekazuje szczegóły Jackowi. Następnie Jacek wprowadza kontrahentów do systemu i wpisuje szczegóły otrzymywanych faktur.

Księgowość i finanse

Jacek studiował rachunkowość na uniwersytecie i jest dobrze zaznajomiony z rachunkowością i finansami. Kiedy rozpoczął pracę w Delcie dwa lata temu, szybko wprowadził oprogramowanie „Rozsądna księgowość” firmy Onion Corp., zawierające zintegrowane moduły zobowiązań, należności i środków trwałych.

• **Uwagi o systemie rachunkowości i finansów**

- Obecnie spółka nie posiada systemu magazynowego działającego w trybie inwentaryzacji ciągłej. Inwentaryzacja przeprowadzana jest dwa razy w okresie, raz na koniec i raz w połowie okresu. Zapewnia to możliwość dokładnego wyliczenia marży na sprzedaży, co najmniej dwa razy w okresie.
- Jacek był sfrustrowany brakiem kontroli nad zapasami. Sugerował Sylwestrowi, że powinny być one inwentaryzowane, co najmniej cztery razy w okresie, tak aby marże były weryfikowane w ciągu całego okresu. Sylwester odrzucił te rekomendacje, twierdząc, że tak częste inwentaryzacje przeszkadzałyby w normalnej pracy i spowodowałyby niedotrzymanie terminów.
- Pomimo, że Delta osiąga zysk, marże brutto nie są stałe. Jacek nie potrafi wyjaśnić, dlaczego koszty zapasów nie są przypisywane liniom produktów.
- Konieczność płacenia podatku dochodowego w jakiegokolwiek formie bardzo irytuje Sylwestra, który zwykle naciska na Jacka, aby utworzył rezerwy na koszty (RMB) w kwocie większej od wymaganej.

Przypis: Poniższy rachunek zysków i strat oraz bilans zostały przygotowane przez kierownictwo. Noty objaśniające do sprawozdania finansowego oraz rachunek przepływów pieniężnych nie zostały przedstawione.

Załącznik A

Rachunek zysków i strat

Delta Meble SA

(w jednostkach walutowych (€))

		Na koniec roku kończącego się 31 grudnia		
		20X2	20X1	20X0
Sprzedaż		1.437.317 €	1.034.322 €	857.400 €
Koszty sprzedanych produktów		879.933	689.732	528.653
	Zysk brutto	557.384	344.590	328.747
Koszty dystrybucji		64.657	41.351	39.450
Wydatki administracyjne		323.283	206.754	197.248
Koszty finansowe		19.471	19.279	15.829
Amortyzacja		23.499	21.054	10.343
		430.910	288.438	262.870
	Zysk przed opodatkowaniem	126.474	56.152	65.877
Podatek dochodowy		31.619	14.038	16.469
	Zysk netto	94.855 €	42.114 €	49.408 €

Załącznik B

Delta Meble SA

Bilans

(w jednostkach walutowych (€))

	Na dzień 31 grudnia		
	20X2	20X1	20X0
AKTYWA			
Aktywa obrotowe			
Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	22.246 €	32.522 €	22.947 €
Należności z tytułu dostaw towarów i usług i inne należności	177.203	110.517	82.216
Zapasy	156.468	110.806	69.707
Rozliczenia międzyokresowe czynne	12.789	10.876	23.877
	<u>368.706</u>	<u>264.721</u>	<u>198.747</u>
Aktywa trwałe			
Nieruchomości urządzenia i wyposażenie	195.821	175.450	103.430
	<u>564.527 €</u>	<u>440.171 €</u>	<u>302.177 €</u>
KAPITAŁ WŁASNY I ZOBOWIĄZANIA			
Zobowiązania krótkoterminowe			
Zadłużenie w banku	123.016 €	107.549 €	55.876 €
Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług i inne zobowiązania	113.641	107.188	50.549
Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego	31.618	14.038	16.470
Zobowiązania krótkoterminowe z tytułu pożyczki	10.000	10.000	10.000
	<u>278.275</u>	<u>238.775</u>	<u>132.895</u>
Zobowiązania długoterminowe			
Zobowiązania długoterminowe z tytułu pożyczki	70.000	80.000	90.000
Kapitał i rezerwy			
Kapitał zakładowy	18.643	18.643	18.643
Skumulowany zysk	197.609	102.753	60.639
	<u>564.527 €</u>	<u>440.171 €</u>	<u>302.177 €</u>

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Wprowadzenie

Kumar i Spółka został założony w 1990 roku przez Rajmunda Kumara. Jest ono spółką posiadającą osobowość prawną, ale składa się tylko z dwuosobowego personelu produkcyjnego, Rajmunda jako właściciela – kierownika i zatrudnionego w niepełnym wymiarze pomocnika księgowego.

Będąc młodym chłopcem, Rajmund nauczył się handlu wyrobami z drewna od swego ojca Sebastiana. Kiedy Sebastian po raz pierwszy przyjął pod swoje skrzydła młodego Rajmunda, zobaczył, że ma on także naturalny talent do stolarki i poczuł dumnym się z tego powodu.

Po śmierci ojca w 1976 r., Rajmund zdecydował zainwestować niewielkie oszczędności w otwarcie swego własnego warsztatu z meblami, który nazwał Kumar i Spółka.

Propozycja transakcji

Działalność gospodarcza Rajmunda pierwotnie koncentrowała się na produkcji małych drewnianych mebli domowych. Jednakże, wkrótce po rozpoczęciu działalności gospodarczej, jego kuzyn Sylwester (z Delta Meble) zwrócił się do niego z propozycją biznesową. Sylwester poprosił Rajmunda, aby większość swego czasu i uwagi poświęcił na wytwarzanie wrzecion i nóg do stołów dla mebli produkowanych przez fabrykę Delty. Cena jaką Delta chciała zapłacić za jego produkty pozwalała mu uzyskać większą marżę zysku brutto, niż mógłby uzyskać za inne swoje wyroby. Rajmund wyraził zgodę.

Aby zachęcić Rajmunda do skoncentrowania swojej działalności na obsłudze potrzeb zaopatrzeniowych Delty, zakupiła ona 15% udziałów w Kumar. Pomogło to spółce Kumar w zakupie nowych tokarek i narzędzi w celu zwiększenia wydajności produkcji.

Trendy w branży

Przemysł meblarski przeżywa obecnie trudności gospodarcze. Kumar i Spółka odnotowywał stały i znaczny wzrost, ale jeśli spadnie popyt na produkty Delty, to zmniejszy się sprzedaż Kumar. Rajmund ciągle przyjmuje zlecenia na meble na zamówienie, ale Delta stanowi około 90% jego działalności gospodarczej.

Produkcja

Kumar i Spółka jest przedsiębiorstwem kierowanym przez właściciela, w którym Rajmund ma 85% udziałów. Oprócz Rajmunda, jest w nim zatrudniony na pełny etat dwuosobowy personel produkcyjny. Jest on przyzwyczajony do długich dni pracy, również w większość weekendów, aby nadążyć z zamówieniami od Delty.

Jednakże w bieżącym okresie Rajmund rzadko jest w biurze lub warsztacie. Spełnia wymagane minimum, aby sprostać popytowi, lecz nie jest zaangażowany tak jak kiedyś w zatwierdzanie zamówień, zakupy zaopatrzeniowe lub ewidencję danych. W rzeczywistości pewnymi kwestiami zajmuje się w domu.

Na początku okresu, Kumar uzyskał nowe dofinansowanie z banku na zakup niezbędnych surowców i wymianę niektórych elementów starzejącego się wyposażenia. Pożyczce towarzyszyły warunki umowy z bankiem, które muszą być dochowane, aby nie wystąpiono o zwrot funduszy.

Rajmund bezpośrednio obsługuje zamówienia od personelu Delty i zapisuje je w notebooku. Następnie księgowy wystawia faktury i otrzymuje płatności. Osobiście organizuje wysyłkę i prowadzi dziennik zamówień/wysyłki.

Rajmund prowadzi zapisy odnośnie towarów i pilnuje uaktualnienia następujących informacji:

- w dzienniku zamówień/wysyłki: daty złożenia zamówienia, kwoty, rodzaju, wyceny, daty dostawy, metody dostarczenia, sprzedanej/wysłanej ilości, daty wysyłki i potwierdzenia zapłaty;
- w dzienniku sprzedaży: nazwy klienta, daty wysyłki, szczegółów dotyczących zamówienia (rodzaju produktu, ilości, rodzaju drewna, specjalnych próśb itp.), ceny, zapłaconej kwoty; oraz
- w dzienniku zakupów: rozdzielnie zakupu materiałów od innych pozycji zakupów.

Co tydzień Rajmund uzgadnia dziennik wysyłki z dziennikiem sprzedaży, aby upewnić się, że nie pominięto żadnej wysyłki.

Księgowość

Renata, księgowa Kumar i Spółka, zatrudniona w niepełnym wymiarze, pracuje z Rajmundem od ponad 10 lat i jest bardzo kompetentna. Prowadzi księgi rachunkowe i tworzy miesięczne i roczne sprawozdania finansowe. Jednakże, czuje, że Rajmund uważa jej usługi za rzecz oczywistą. Nie zwiększył jej pensji w ostatnich trzech latach. Renata ma dwójkę dzieci, które chce wysłać na studia, ale martwi się jak zapłaci za ich naukę.

Załącznik A

Kumar i Spółka

Rachunek zysków i strat – Sporządzony przez kierownictwo

		Na koniec roku kończącego się 31 grudnia		
		20X2	20X1	20X0
Sprzedaż		231.540 €	263.430 €	212.818 €
Koszty sprzedanych produktów		118.600	122.732	100.220
	Zysk brutto	112.940	140.698	112.598
Koszty dystrybucji		13.002	19.450	12.890
Wydatki administracyjne		71.532	91.318	68.101
Koszty finansowe		6.480	0	0
Amortyzacja		11.541	6.871	5.020
		102.555	117.639	86.011
	Zysk przed opodatkowaniem	10.385	23.059	26.587
Podatek dochodowy		5.765	6.420	8.988
	Zysk netto	4.620 €	16.639 €	17.599 €

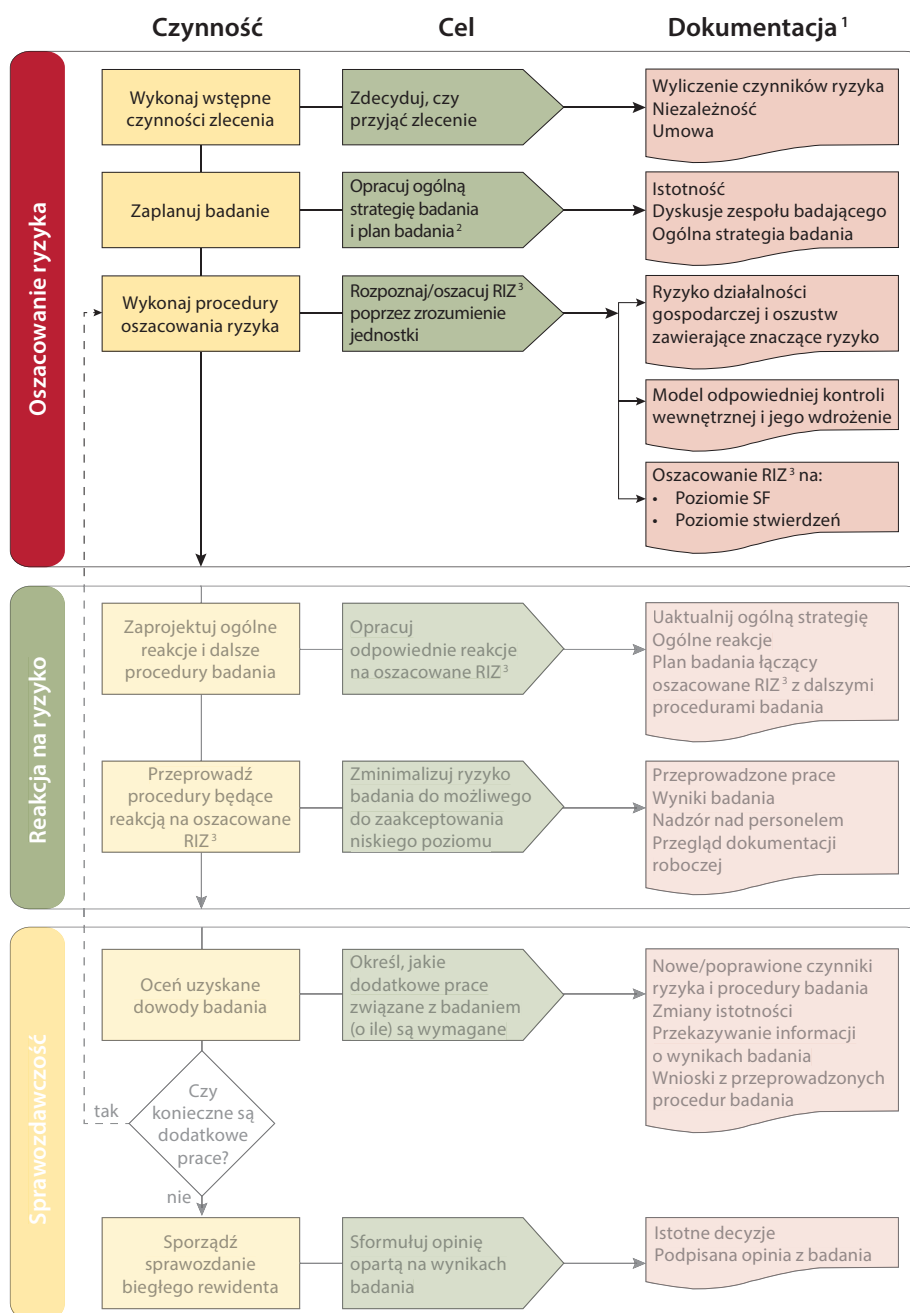
Załącznik B

Kumar i Spółka

Bilans – Sporządzony przez kierownictwo

	Na dzień 31 grudnia		
	20X2	20X1	20X0
AKTYWA			
Aktywa obrotowe			
Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	1.255 €	10.822 €	6.455 €
Należności z tytułu dostaw towarów i usług i inne należności	67.750	65.110	34.100
Zapasy	34.613	15.445	12.607
	<u>103.618</u>	<u>91.377</u>	<u>53.162</u>
Nieruchomości urządzenia i wyposażenie	54.430	22.468	20.216
	<u>158.048 €</u>	<u>113.845 €</u>	<u>73.378 €</u>
KAPITAŁ WŁASNY I ZOBOWIĄZANIA			
Zobowiązania krótkoterminowe			
Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług i inne zobowiązania	53.100 €	48.820 €	36.500 €
Zobowiązania krótkoterminowe z tytułu pożyczki	4.000	0	0
	<u>57.100</u>	<u>48.820</u>	<u>36.500</u>
Zobowiązania długoterminowe			
Zobowiązania długoterminowe z tytułu pożyczki	31.000	0	0
Kapitał i rezerwy			
Kapitał zakładowy	10.580	10.580	10.580
Skumulowany zysk	59.368	54.445	26.298
	<u>158.048 €</u>	<u>113.845 €</u>	<u>73.378 €</u>

3. Oszacowanie ryzyka – przegląd



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Dla celów niniejszego Przewodnika podejście do badania zostało podzielone na trzy odrębne etapy – oszacowanie ryzyka, reakcję na ryzyko i sprawozdawczość. Ilustracja na poprzedniej stronie podsumowuje główne czynności związane z etapem oszacowania ryzyka, w połączeniu z ich celem i wynikającą z nich dokumentacją. Dodatkowe informacje na temat każdej z tych czynności przedstawione są w kolejnych rozdziałach.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
315.3	Celem biegłego rewidenta jest rozpoznanie i oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń, wywołanych oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń, dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia, w tym z kontrolą wewnętrzną jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń.

Poniżej przedstawiono prostszy opis trzech etapów.

Ilustracja 3.0-1

Oszacowanie ryzyka

Jakie zdarzenia* mogłyby spowodować istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym mogą zajść?

Reakcja na ryzyko

Czy rozpoznane zdarzenia* wystąpiły i spowodowały istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym?

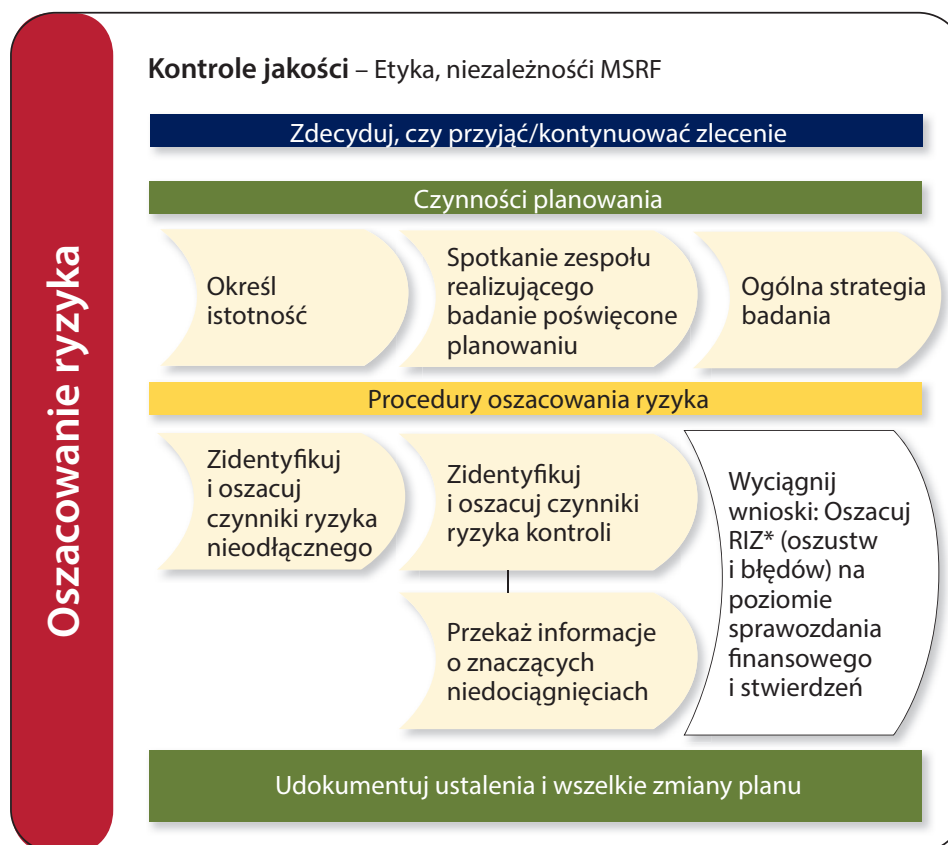
Sprawozdawczość

Jaka opinia z badania, opierająca się na uzyskanych dowodach, jest odpowiednia do sprawozdania finansowego?

* „Zdarzenie” jest po prostu czynnikiem ryzyka działalności gospodarczej lub oszustw (patrz opis w Tomie 1, Rozdział 4, Ilustracja 4.2-2) łącznie z tymi czynnikami ryzyka, które wynikają z braku kontroli wewnętrznej minimalizującej możliwość wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym.

Główne kroki związane z etapem oszacowania ryzyka w badaniu, w porządku, jakim będą one zazwyczaj przeprowadzane, przedstawiono na poniższej ilustracji.

Ilustracja 3.0-2



* RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń

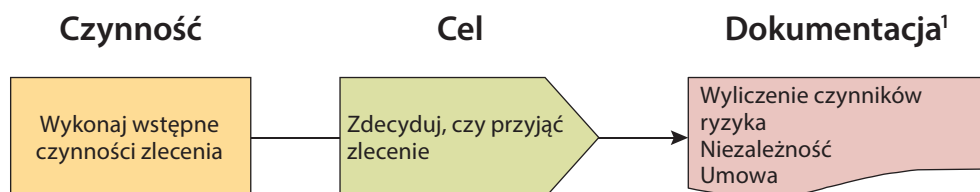
Podstawowe pojęcia, którymi zajmujemy się na etapie oszacowania ryzyka przedstawione są poniżej.

Podstawowe pojęcia – etap oszacowania ryzyka	Tom i rozdziały
Kontrola wewnętrzna – cele i składniki	T1 – 5
Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym	T1 – 6
Istotność i ryzyko badania	T1 – 7
Procedury oszacowania ryzyka	T1 – 8

4. Przyjęcie zlecenia i kontynuacja współpracy

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF/MSKJ 1
<p>Wskazówki na temat procedur niezbędnych do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • identyfikacji i oszacowania czynników ryzyka istotnych w podjęciu decyzji dotyczącej przyjęcia bądź odrzucenia zlecenia badania; oraz • uzgodnienia i udokumentowania warunków zlecenia. 	210, 220, 300 i MSKJ 1

Ilustracja 4.0-1



Główne kroki w procesie przyjęcia/kontynuacji zlecenia zostały przedstawione poniżej.

Ilustracja 4.0-2

Proces akceptacji/kontynuacji zlecenia badania



1 Dalsze informacje można znaleźć w Tomie 2, Rozdział 4.3.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
210.3	Celem biegłego rewidenta jest przyjęcie lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy zasady, w oparciu, o które zlecenie badania będzie wykonane, zostały uzgodnione poprzez: <ol style="list-style-type: none"> ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania oraz potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem oraz – tam gdzie to odpowiednie – osobami sprawującymi nadzór istnieje wzajemne zrozumienie, co do warunków zlecenia badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF/MSKJ
MSKJ 1.26	Firma ustala zasady i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń, które są niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma podejmie lub będzie kontynuować współpracę i zlecenia tylko wtedy, gdy: <ol style="list-style-type: none"> posiada kompetencje niezbędne do przeprowadzenia zlecenia a także odpowiednie zasoby, w tym czas i środki; (Zob. par. A18, A23) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych; oraz rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy. (Zob. par. A19-A20, A23)
MSKJ 1.27	Takie zasady i procedury wymagają, aby: <ol style="list-style-type: none"> firma uzyskała informacje, które uznaje za niezbędne w danych okolicznościach przed przyjęciem zlecenia od nowego klienta, przy podejmowaniu decyzji o kontynuacji dotychczasowego zlecenia oraz rozważaniu przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta; (Zob. par. A21-A23) w przypadku, gdy stwierdzono konflikt interesów w związku z przyjęciem zlecenia od nowego lub dotychczasowego klienta, firma zadecydowała, czy właściwe będzie przyjęcie zlecenia; po tym, gdy zidentyfikowano kwestie dyskusyjne, a firma postanowiła zaakceptować lub kontynuować współpracę z klientem lub przyjąć szczególne zlecenie, firma udokumentowała sposób rozwiązania tych kwestii.
MSKJ 1.28	Firma ustala zasady i procedury kontynuacji zlecenia i współpracy z klientem odnoszące się do okoliczności, w których firma uzyskuje informacje, które wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia, gdyby były jej wcześniej znane. Takie zasady i procedury obejmują uwzględnienie: <ol style="list-style-type: none"> zawodowej i prawnej odpowiedzialności mającej zastosowanie w danych okolicznościach, w tym czy firma ma obowiązek poinformowania osoby lub osób, które zleciły zlecenie lub w niektórych przypadkach, odpowiednich organów regulacyjnych; oraz możliwości wycofania się ze zlecenia lub zarówno ze zlecenia jak i współpracy z klientem. (Zob. par. A22-23)
210.4	Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie: Wstępne warunki badania – zastosowanie przez kierownictwo możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu sprawozdań finansowych i zgoda kierownictwa oraz – tam gdzie to odpowiednie – osób sprawujących nadzór, na przyjęcie przesłanki”, w oparciu o którą przeprowadza się badanie.
220.12	Partner odpowiedzialny za badanie upewnia się, że zastosowano odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z danym klientem oraz zleceń badania oraz ustala, że sformułowane w związku z tym wnioski są właściwe. (Zob. par. A8-A9)
220.13	Jeżeli partner odpowiedzialny za badanie uzyska informacje, które, gdyby były mu wcześniej znane, wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia badania, niezwłocznie przekazuje te informacje firmie, aby na tej podstawie firma oraz partner odpowiedzialny za badanie mogli podjąć niezbędne działania. (Zob. par. A9)
300.13	Biegły rewident przed rozpoczęciem pierwszego badania podejmuje następujące działania: <ol style="list-style-type: none"> Przeprowadza procedury wymagane przez MSRF 220 dotyczące współpracy z klientem oraz przyjęcia określonego zlecenia badania oraz Nawiązuje kontakt z poprzednim biegłym rewidentem, jeżeli nastąpiła zmiana biegłych rewidentów, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi. (Zob. par. A20)

4.1 Przegląd

Jedną z najważniejszych decyzji podejmowanych przez firmę jest określenie, które zlecenia przyjąć lub kiedy kontynuować współpracę z klientem. Błędna decyzja może prowadzić do niezafakturowania przepracowanych godzin, niezapłaconych honorariów, dodatkowego stresu dla partnerów i pracowników, utraty reputacji lub co gorsza do możliwych procesów sądowych.

MSKJ 1 oraz MSRF 220 wymagają, aby firmy stworzyły, wprowadziły i udokumentowały własne procedury kontroli jakości w odniesieniu do swojej polityki przyjmowania i kontynuowania współpracy ze zleceniodawcami. W najlepszym przypadku takie zasady i procedury określałyby poziom ryzyka (tolerancję ryzyka) lub cechy zleceniodawcy (takie jak: mała rzetelność kierownictwa, branża o wysokim ryzyku lub jednostka notowana na giełdzie), które nie mogłyby być zaakceptowane przez firmę.

Zanim firma zdecyduje się zaakceptować lub kontynuować zlecenie, obowiązkiem biegłego rewidenta jest:

- określenie dopuszczalności proponowanych założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej;
- ocena, czy firma jest w stanie przestrzegać stosownych wymogów etycznych;
- uzyskanie zapewnienia kierownictwa, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność za:
 - sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za nieodzowną dla uniemożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, oraz
 - zapewnienie biegłemu rewidentowi dostępu do wszystkich informacji mających znaczenie i wszelkich dodatkowych informacji, o które może poprosić biegły rewident oraz nieograniczonego kontaktu z osobami w jednostce, od których zdaniem biegłego rewidenta konieczne jest uzyskanie dowodów badania; oraz
- przeprowadzenie procedur przyjęcia lub kontynuacji zlecenia. Procedury te mogą być podobne do procedur oszacowania ryzyka nakreślonych w Tomie 1 rozdziale 8. Wyniki tych procedur (przyjmując, że zaakceptowano zlecenie) mogą być później wykorzystane, jako część procesu oszacowania ryzyka.

Wstępne i kolejne coroczne oszacowanie ryzyka zlecenia zapewnia, że firma:

- jest niezależna i nie istnieje konflikt interesów;
- właściwie wykona prace przy użyciu wymaganych zasobów i w określonym czasie;
- jest skłonna zaakceptować ryzyko występujące w trakcie przeprowadzania badania. Obejmowałoby to ocenę uczciwości kierownictwa i postawy wobec kontroli wewnętrznej, trendów w branży, dostępności odpowiednich dowodów badania i innych czynników, takich jak zdolność klienta do zapłaty honorariów; oraz
- nie uzyskała żadnych nowych informacji o dotychczasowym zleceniodawcy, które spowodowałyby odmowę przyjęcia zlecenia, gdyby znała je wcześniej.

UWAGA

Bardzo małe jednostki, prowadzone przez właściciela – kierownika, też mogą wymagać badania. Mogą one posiadać bardzo niewiele (jeżeli w ogóle) udokumentowanych działających kontroli, co oznacza, że w zasadzie możliwe jest nadużycie każdej z nich. W takich sytuacjach, biegły rewident musi określić, czy brak czynności kontrolnych lub innych elementów kontroli wewnętrznej może uniemożliwić uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania. W takim przypadku biegły rewident stosuje zawodowy osąd celem określenia, czy należy zrezygnować z przyjęcia zlecenia, czy też wydać opinię zmodyfikowaną.

Czynniki do rozważania obejmują:

- Środowisko kontroli jednostki. Na przykład: czy właściciel – kierownik jest godny zaufania, kompetentny i ma właściwy stosunek do kontroli wewnętrznej?
- Czy możliwe jest opracowanie ogólnej reakcji i dalszych procedur badania, które stanowiłyby odpowiednią reakcją na oszacowane czynniki ryzyka? Na przykład, czy można zastosować procedury wiarygodności do określenia, że wszystkie przychody i zobowiązania zostały poprawnie zarejestrowane w dokumentacji księgowej?

4.2 Przyjęcie zlecenia

Pierwszym krokiem procesu przyjęcia lub kontynuacji współpracy z klientem jest ocena zdolności firmy audytorskiej do przeprowadzenia zlecenia i związanego z tym ryzyka. Poniższa ilustracja przedstawia pewne możliwe kierunki zapytań.

Ilustracja 4.2-1

Weź pod uwagę	Kierunek badań
Wymogi kontroli jakości w firmie	<p>Jakie zasady i procedury obowiązują w celu zapewnienia uzasadnionej pewności, że firma będzie podejmować lub kontynuować współpracę tylko wówczas, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • firma będzie w stanie przestrzegać wymogów MSRF; oraz • związane ze zleceniem ryzyko znajduje się w obszarze tolerancji ryzyka firmy?
Jakie prace są wymagane?	<ul style="list-style-type: none"> • Jaki jest charakter i zakres badania? • Jakie założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej będą zastosowane? • W jaki sposób zostanie wykorzystane sprawozdanie biegłego rewidenta i sprawozdanie finansowe? • Jaki jest termin zakończenia badania (o ile go wyznaczono)?

Weź pod uwagę	Kierunek badań
<p>Czy firma posiada umiejętności, zasoby i potrzebny czas?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Czy firma posiada wystarczający personel posiadający konieczne kompetencje i możliwości? • Czy wybrany personel z firmy posiada: <ul style="list-style-type: none"> – znajomość branży lub danego zagadnienia; – doświadczenie w zakresie odpowiednich wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych; – możliwość skutecznego uzyskania potrzebnych umiejętności i wiedzy? • Czy, w razie konieczności, będą dostępni eksperci? • Czy mogą być dostępne wykwalifikowane osoby, aby przeprowadzić kontrolę jakości zlecenia, tam gdzie ma to zastosowanie? • Czy firma i dostępni pracownicy (w świetle wymogów czasowych dla innych klientów) są w stanie zakończyć zlecenie w ustalonym terminie wydania sprawozdania?
<p>Czy firma jest niezależna?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Czy firma i zespół realizujący zlecenie są w stanie spełnić wymogi etyczne i niezależności? • Tam gdzie zidentyfikowano konflikt interesów, brak niezależności lub inne zagrożenia: <ul style="list-style-type: none"> – czy podjęto odpowiednie działania służące wyeliminowaniu tych zagrożeń lub zredukowaniu ich do dopuszczalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń; albo – czy podjęto kroki, aby wycofać się ze zlecenia? • Jeśli badana jednostka jest częścią składową większej grupy, zespół realizujący zlecenie badania grupy może wymagać wykonania określonych prac w odniesieniu do informacji finansowych części składowej. W przypadku zlecenia badania grupy w pierwszej kolejności uzyskałby informacje dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> – zrozumienia przez biegłego rewidenta części grupy wymogów etycznych (w tym niezależności) odnoszących się do badania grupy i podporządkowania się nim; – zawodowych kompetencji biegłego rewidenta części grupy, – możliwości zaangażowania się przez zespół realizujący zlecenie w prace wykonywane przez biegłego rewidenta części grupy w zakresie koniecznym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania; oraz – działania biegłego rewidenta części grupy w otoczeniu regulacyjnym, w którym biegli rewidenci podlegają czynnemu nadzorowi.

Weź pod uwagę	Kierunek badań
Czy ryzyko z tym związane jest dopuszczalne?	<ul style="list-style-type: none"> • W przypadku przyjęcia nowego zlecenia badania, czy firma nawiązała kontakt (zgodnie z wymogami MSRF 300.13) z poprzednim biegłym rewidentem, aby określić czy nie ma powodów dla odrzucenia zlecenia? • Czy firma pozyskała dane z Internetu i przeprowadziła rozmowy ze swoim personelem oraz z innymi stronami trzecimi (takimi jak przedstawiciele banków), aby zidentyfikować wszelkie powody, dla których nie powinna przyjmować zlecenia? • Jakie są wartości („sygnały z góry”) i przyszłe cele jednostki? • Jak kompetentne jest wyższe kierownictwo i pracownicy jednostki? • Czy występują trudne lub czasochłonne problemy do rozwiązania (polityka rachunkowości, oszacowania, zgodność z prawem itd.)? • Jakie zmiany, które miały miejsce tego roku, wpłyną na zlecenie (inicjatywy i trendy gospodarcze, zmiany personelu, sprawozdawczość finansowa, systemy IT, zakup lub sprzedaż składników aktywów, regulacje, itd.)? • Czy występuje wysoki poziom zainteresowania opinii publicznej i mediów? • Czy jednostka jest w dobrej kondycji finansowej i czy jest w stanie pokryć honoraria biegłego rewidenta? • Czy jednostka zapewni firmie pomoc w uzyskiwaniu informacji i przygotowywaniu harmonogramów, analizie sald, zapewni pliki z danymi itd.?
Czy można zaufać zleceniodawcy?	<ul style="list-style-type: none"> • Czy występują ograniczenia zakresu badania, takie jak nierealistyczne terminy lub brak możliwości uzyskania wymaganych dowodów badania? • Czy występuje jakikolwiek powód (lub niedawne zdarzenie), aby powątpiewać w uczciwość głównych właścicieli, wyższego kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką? Przyjrzyj się działalności jednostki, łącznie ze sposobami jej prowadzenia, reputacji biznesowej i historii wszelkich naruszeń etyki lub regulacji. • Czy występują jakieś oznaki, że jednostka może być zamieszana w pranie brudnych pieniędzy lub inną działalność kryminalną? • Jaka jest tożsamość i reputacja biznesowa podmiotów powiązanych? • Czy kierownictwo ma niewłaściwą postawę wobec kontroli wewnętrznej i agresywne podejście do interpretacji standardów rachunkowości? Przyjrzyj się kulturze korporacyjnej, strukturze organizacyjnej, tolerancji ryzyka, stopniowi złożoności transakcji itd.

Weryfikacja danych

Aby upewnić się, że informacje uzyskane od jednostki są dokładne, rozważ czy możliwe jest uzyskanie informacji od stron trzecich, które potwierdziłyby główne aspekty oszacowania ryzyka. Ten prosty krok może pozwolić zapobiec problemom w przyszłości. Przykładowe źródła informacji obejmują wcześniejsze sprawozdania finansowe, zeznania dotyczące podatku dochodowego, raporty kredytowe oraz względnie (po uzyskaniu zgody od przyszłego klienta) rozmowy z głównymi doradcami, takimi jak bankowcy itd.

UWAGA

Przed skontaktowaniem się ze stronami trzecimi i rozpoczęciem zbierania informacji o przyszłym kliencie, podejmij kroki, aby upewnić się, że wszyscy partnerzy i pracownicy znają:

- politykę ochrony przechowywanych w firmie poufnych informacji o zleceniodawcach;
- wymogi prawne dotyczące ochrony prywatności; oraz
- wymogi stosownego kodeksu etycznego.

Następnym krokiem po podjęciu decyzji o podjęciu się lub kontynuacji zlecenia na rzecz klienta jest:

- ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania; oraz
- potwierdzenie wzajemnego zrozumienia, pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem oraz – tam gdzie to odpowiednie – osobami sprawującymi nadzór, co do warunków zlecenia badania.

4.3 Wstępne warunki badania

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
210.6	<p>W celu ustalenia, czy występują wstępne warunki badania biegły rewident:</p> <p>(a) ustala, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są możliwe do zaakceptowania; (Zob. par. A2-A10); oraz</p> <p>(b) uzyskuje od kierownictwa zapewnienie, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność za: (Patrz: par. A11-A14, A20)</p> <p>(i) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, gdzie to stosowne, za ich rzetelną prezentację; (Patrz: par. A15)</p> <p>(ii) taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za stosowną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem; (Patrz: par. A16-A19)</p> <p>(iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:</p> <p>a. dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których kierownictwo jest świadome, że mają znaczenie dla sporządzania sprawozdania finansowego;</p> <p>b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może poprosić kierownictwo na potrzeby badania; oraz</p> <p>c. nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.</p>

Ilustracja 4.3-1

Weź pod uwagę	Kierunek badań
Czy wystąpiły wstępne warunki badania?	<p>Czy założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (np. MSSF lub lokalne założenia koncepcyjne) zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego można zaakceptować? Czynniki do rozważania obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter jednostki (działalność gospodarcza, sektor publiczny lub charakter niedochodowy); • cel sprawozdania finansowego (cel wspólny lub dla określonych użytkowników); • charakter sprawozdania finansowego (kompletne sprawozdanie finansowe lub składnik sprawozdania finansowego); oraz • czy prawo lub inne regulacje opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. <p>Czy kierownictwo przychyli się do i uznaje/rozumie swoją odpowiedzialność za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, gdzie to stosowne, za ich rzetelną prezentację; • taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za nieodzowną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia wywołanego oszustwem lub błędem; oraz • zapewnienie biegłemu rewidentowi: <ul style="list-style-type: none"> – dostępu do wszystkich istotnych informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne sprawy, – dodatkowych informacji dla celów badania, o które zwrócono się do kierownictwa (np. oświadczenia pisemne) oraz – nieograniczonego dostępu w jednostce do osób, koniecznego dla uzyskania dowodów badania?
Czy występuje ograniczenie zakresu badania?	<p>Czy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką nałożyło jakiegoś rodzaju ograniczenia zakresu badania? Może to obejmować nierealistyczne terminy, nieakceptowanie pewnych członków personelu firmy wykonujących pracę i odmowę dostępu do zakładu produkcyjnego, kluczowego personelu lub istotnych dokumentów. Jeśli takie ograniczenia mogą skutkować odstąpieniem od wyrażenia opinii, firma może odmówić przyjęcia zlecenia, chyba, że wymogi prawne lub regulacje wymagają od firmy, by kontynuowała zlecenie.</p>

Gdy kierownictwo nie zgadza się na i nie uznaje swojej odpowiedzialności określonej w MSRF 210.6(b) powyżej lub gdy założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej nie są akceptowalne, MSRF 210.8 wymaga od biegłego rewidenta odmówienia przyjęcia zlecenia, chyba, że przyjęcia zlecenia wymagają prawo lub regulacje.

4.4 Ustalenie warunków podjęcia się zlecenia

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
210.7	Jeśli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór w ramach warunków proponowanego zlecenia badania nakładają ograniczenie na zakres badania w sposób, który zdaniem biegłego rewidenta doprowadzi do odstąpienia przez biegłego rewidenta od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, biegły rewident nie przyjmuje tak ograniczonego zlecenia, jako zlecenia badania chyba, że wymaga tego od niego prawo lub regulacje.
210.9	Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór. (Patrz: par. A21)
210.10	O ile nie ma zastosowania paragraf 11, uzgodnione warunki zlecenia badania utrwała się w formie umowy zlecenia badania lub innej formie pisemnego porozumienia i obejmują one: (Patrz: par. A22-A25) (a) cel i zakres badania sprawozdania finansowego; (b) odpowiedzialność biegłego rewidenta; (c) odpowiedzialność kierownictwa; (d) wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; oraz (e) wzmiankę o oczekiwanej formie i treści wszelkich sprawozdań, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności sprawiające, że sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści.
210.11	Jeśli prawo lub regulacje odpowiednio szczegółowo określają warunki zlecenia badania, o których mowa w paragrafie 10, biegły rewident nie musi zamieszczać ich w pisemnym porozumieniu [w sprawie warunków zlecenia badania], za wyjątkiem adnotacji, że prawo lub regulacje mają zastosowanie a kierownictwo potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność zgodnie z zapisami paragrafu 6(b). (Patrz: par. A22, A26-A27)
210.12	Jeśli prawo lub regulacje określają odpowiedzialność kierownictwa w sposób podobny do odpowiedzialności przedstawionej w paragrafie 6(b), biegły rewident może stwierdzić zgodnie ze swoim osądem, że prawo lub regulacje wskazują na odpowiedzialność w efekcie równoważną odpowiedzialności przedstawionej w tym paragrafie. W przypadku, gdy odpowiedzialność jest równoważna, biegły rewident może skorzystać ze sformułowań zaczerpniętych z prawa lub regulacji, aby opisać ją w pisemnej umowie. W przypadku gdy prawo lub regulacje nie określają odpowiedzialności, która byłaby równoważna, biegły rewident zamieszcza w pisemnym porozumieniu opis odpowiedzialności przedstawiony w paragrafie 6(b). (Patrz: par. A26)
210.13	Podejmując się kolejnego badania, biegły rewident rozważa, czy warunki zlecenia badania wymagają zmiany, jak również, czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania. (Patrz: par. A28)
210.14	Biegły rewident nie godzi się na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli zmiana ta nie jest racjonalnie uzasadniona. (Patrz: par. A29-A31)
210.15	Jeśli przed zakończeniem badania biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które daje mniejszy poziom pewności, biegły rewident ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania. (Patrz: par. A32-A33)
210.16	Jeśli warunki zlecenia badania zostały zmienione, biegły rewident oraz kierownictwo zamieszcza nową warunki zlecenia w umowie zlecenia lub w innym odpowiednim pisemnym porozumieniu.
210.17	Jeśli biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania a kierownictwo nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas biegły rewident: (a) wycofuje się z wykonywania zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji; oraz (b) rozważa, czy ciążą na nim umowne lub innego rodzaju zobowiązania do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, np. osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów.

Przypis: Paragrafy 18-22 MSRF 210 zawierają dodatkowe zagadnienia dotyczące przyjęcia zlecenia, na przykład, gdy standardy sprawozdawczości finansowej są uzupełniane przez wymogi prawne lub regulacyjne i gdy założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej są określone przez wymogi prawne lub regulacyjne.

Aby zapewnić jasne zrozumienie pomiędzy kierownictwem a biegłym rewidentem, warunków zlecenia przygotowuje i uzgadnia się umowę zlecenia (lub inną odpowiednią umowę pisemną) z właściwym przedstawicielem wyższego kierownictwa. Aby uniknąć możliwych nieporozumień, umowa zlecenia powinna być ostatecznie uzgodniona i podpisana przed rozpoczęciem prac w ramach zlecenia.

Nawet w krajach, w których cel, zakres i zobowiązania biegłego rewidenta określone są przepisami prawa, może być użyteczne poinformowanie klienta o szczególnej roli i obowiązkach biegłego rewidenta w umowie zlecenia.

Przykładowa umowa zlecenia, oparta na przykładzie zawartym w MSRF 210, przedstawiona jest w znajdujących się poniżej materiałach.

Umowa zlecenia powinna obejmować poniższe warunki.

Ilustracja 4.4-1

Warunki	Opis
Cel, założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej, zakres i forma sprawozdania biegłego rewidenta wynikającego z badania sprawozdania finansowego	<ul style="list-style-type: none"> • Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej, jakie będą zastosowane. • Cel badania sprawozdania finansowego i oczekiwana forma sprawozdania biegłego rewidenta lub innego sposobu przekazywania informacji. Ponadto okoliczności sprawiające, że sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści. • Zakres badania, łącznie z odniesieniem się do odpowiednich przepisów prawa, regulacji, MSRF oraz wytycznych dotyczących etyki lub innego rodzaju wydanych przez organizacje zawodowe, do których należy biegły rewident. • Inne strony do których wymaga się skierowania sprawozdania (np. regulator).
Odpowiedzialność biegłego rewidenta	<ul style="list-style-type: none"> • Przeprowadzenie badania zgodnie z MSRF. • Uznanie, że ze względu na nieodłączne ograniczenia badania połączone z nieodłącznym ograniczeniem kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSRF.
Odpowiedzialność kierownictwa	<ul style="list-style-type: none"> • Za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej oraz za zaprojektowanie i wdrożenie takiej kontroli wewnętrznej, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia wywołanego oszustwem lub błędem. • Zaakceptowanie warunków zlecenia przedstawionych w umowie. • Zapewnienie nieograniczonego dostępu do wszelkich zapisów, dokumentacji i pozostałych wymaganych w związku z badaniem informacji. • Zapewnienie nieograniczonego dostępu do osób w jednostce. • Potwierdzenie oczekiwań biegłego rewidenta odnośnie dostarczenia pisemnych oświadczeń kierownictwa składanych w związku z badaniem. • Zgoda kierownictwa na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach mogących wpływać na sprawozdanie finansowe, o których kierownictwo dowiedziało się w okresie pomiędzy datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą publikacji sprawozdania finansowego.

Inne zagadnienia, które mogą być zawarte w umowie zlecenia przedstawione są poniżej.

Ilustracja 4.4-2

Charakter	Opis
W jaki sposób przeprowadzane będzie badanie, jak będą rozstrzygane spory, zobowiązania i uzgodnienia dotyczące honorarium	<p>Uwzględnij ustalenia dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> • planowania i przeprowadzania badania, w tym składu zespołu realizującego badanie i szczegóły, jakie części wstępnego sprawozdania finansowego lub innych dokumentów roboczych będą przygotowane przez klienta (o ile będą), łącznie z datami, kiedy biegły rewident będzie ich wymagał; • zaangażowania innych biegłych rewidentów i ekspertów; • zaangażowania poprzedniego biegłego rewidenta, o ile był powołany w przypadku badania po raz pierwszy; oraz • innych zagadnień: <ul style="list-style-type: none"> – wszelkich ograniczeń odpowiedzialności biegłego rewidenta, jeżeli mogą wystąpić; – zasad sposobu wyliczenia wynagrodzenia oraz ustalenia dotyczące fakturowania usługi; – obowiązki firmy w zakresie dostarczenia dokumentacji badania stronom trzecim; oraz – odniesienie do wszelkich dalszych uzgodnień pomiędzy biegłym rewidentem a klientem lub do innej korespondencji lub sprawozdań, jakie biegły rewident zamierza kierować do klienta. <p>Klient potwierdza przyjęcie warunków zlecenia poprzez potwierdzenie otrzymania umowy.</p>

Uaktualnienie umowy zlecenia

Gdy nie wystąpiły żadne zmiany, od biegłego rewidenta wymaga się, by ocenił czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania. Warunki zlecenia mogą być potwierdzone przy ponownym powołaniu biegłego rewidenta bez potrzeby przygotowywania nowej umowy każdego roku.

W sytuacji, gdy zmieniają się okoliczności wymaga się wprowadzenia zmian do umowy zlecenia. Czynności, które mogą być powodem zmiany warunków to:

- zmiany lub wprowadzenie specjalnych warunków zlecenia;
- niedawne zmiany kadry kierowniczej wyższego szczebla;
- znaczące zmiany w strukturze własnościowej;
- znacząca zmiana rodzaju lub rozmiarów działalności gospodarczej jednostki;
- zmiany w wymogach prawnych i regulacyjnych;
- zmiana ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przyjętych do sporządzania sprawozdania finansowego;
- zmiany innych regulacji dotyczących sprawozdawczości; oraz
- oznaki, że kierownictwo niewłaściwie rozumie cel i zakres badania.

Zmiana warunków zlecenia badania

Jeżeli kierownictwo poprosi o zmiany warunków zlecenia badania, biegły rewident rozważa konsekwencje dla zakresu zlecenia badania i czy prośba ta jest w uzasadniony sposób usprawiedliwiona. Uzasadniony sposób usprawiedliwienia może obejmować zmiany okoliczności u klienta lub nieporozumienie, co do charakteru pierwotnej usługi, o którą się zwrócono.

Zmiana nie byłaby uzasadniona, jeśli byłaby podyktowana zagadnieniami wynikłymi w trakcie badania. Mogą one obejmować informacje z badania, które nie potwierdzają oświadczeń kierownictwa, brak możliwości uzyskania pewnych informacji z badania (co mogłoby skutecznie ograniczyć zakres badania) lub dowody na to, że z innych przyczyn są one niezadowolające. Za przykład może tu posłużyć przypadek, w którym biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących salda zapasów, a jednostka wnioskuje o zmianę zlecenia badania na zlecenie przeglądu, aby zapobiec wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem lub odmowy wyrażenia opinii.

Jeśli zmiany warunków są uzasadnione, należy zawrzeć nową umowę zlecenia lub inne odpowiednie porozumienie pisemne. Jeśli jednak biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na proponowaną zmianę warunków zlecenia, a kierownictwo nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas wymaga się od biegłego rewidenta:

- wycofania się z wykonywania zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe w myśl obowiązującego wymogów prawnych lub regulacyjnych; oraz
- rozważenia, czy ciężą na nim zobowiązania umowne lub innego rodzaju do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron (np. osób sprawujących nadzór nad jednostką, właścicieli lub regulatorów).

4.5 Studia przypadków – Przyjęcie zlecenia i kontynuacja współpracy z klientem

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdziale 2 – Wprowadzenie do studiów przypadku.

Przypis: W większości przypadków, bardziej usystematyzowane podejście (takie jak listy kontrolne itd.) wykorzystano do udokumentowania dowodów badania dla Delta Meble, a mniej usystematyzowane podejście (wykorzystanie notatek itp.) dla Kumar. Zilustrowano w ten sposób alternatywne sposoby dokumentacji. Nie wyklucza to zastosowania notatek w badaniu Deltę lub zastosowania list kontrolnych w badaniu Kumar. Wybór jak udokumentować zgodność z MSRF jest kwestią zawodowego osądu, którą najlepiej powinno się omówić w trakcie planowania badania.

Zakładając, że mamy do czynienia z trwającym zleceniem badania, partner lub wyższy kierownik w firmie audytorskiej zadałby pewne pytania, mające na celu rozpoznanie i oszacowanie nowych lub zmienionych czynników ryzyka istotnych dla podjęcia decyzji dotyczącej kontynuacji zlecenia badania. Dowiedz się przykładowo o to co poniżej:

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Przyjęcie zlecenia i kontynuacja współpracy z klientem

Można zastosować poniższy kwestionariusz.

<ul style="list-style-type: none"> Czy spełnione zostały wstępne warunki badania? 	<p><i>Sprawozdanie finansowe Delta sporządzone będzie przez kierownictwo przy zastosowaniu MSSF. Podpisano umowę zlecenia, a kierownictwo uznało swoją odpowiedzialność za:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>udostępnienie wszystkich informacji, o które poprosimy;</i> <i>zapewnienie nieograniczonego kontaktu z personelem;</i> <i>zaprojektowanie i wdrożenie takiej kontroli wewnętrznej, jaką kierownictwo określi za niezbędną do sporządzenia sprawozdania finansowego bez istotnych zniekształceń wywołanych oszustwem lub błędem.</i>
<ul style="list-style-type: none"> Czy przestrzegano wymogów w odniesieniu do podejmowania i kontynuacji współpracy z instrukcją kontroli jakości firmy? 	<p><i>Tak. Patrz do zasad XX i YY z naszej instrukcji Kontroli Jakości.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Czy wystąpiły zmiany w zakresie lub w wymaganiach dla zlecenia badania? 	<p><i>Nie.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Czy wystąpiły problemy związane z niezależnością lub konfliktem interesów? Weź pod uwagę: związki osobiste/rodzinne między osobami kluczowymi dla klienta, świadczenie innych usług biegłego rewidenta, takich jak usługi księgowe, powiązania finansowe i inne kontakty gospodarcze. 	<p><i>Jedyna dostrzeżona kwestia to fakt, że jeden z naszych pracowników kupił znaczną ilość mebli do sypialni od Delta, ale zapłacił cenę katalogową. Przypadek ten nie jest uważany za zagrożenie dla naszej niezależności.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Czy wystąpiły okoliczności, które podałyby w wątpliwość uczciwość właścicieli klienta? Rozważ skazanie, postępowania/sankcje organów nadzorczych, podejrzenia lub potwierdzenie działań sprzecznych z prawem lub nadużyć, dochodzenia prowadzone przez policję, czy negatywny wizerunek. 	<p><i>Nie, chociaż Patrycję (córkę doradcy biznesowego klienta) przedstawiono w negatywnym świetle w lipcu. Była doradcą przy sprzedaży gruntu, przy której urzędnicy rządowi zostali oskarżeni o przyjmowanie łapówek od deweloperów. Ponadto sprawa ta odnotowana została na naszej liście czynników ryzyka badania.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Czy występują obszary, gdzie wymagana jest specjalistyczna wiedza? 	<p><i>Aby dokonać przeglądu kontroli sprzedaży przez Internet wykorzystamy Dawida (który posiada wiedzę w dziedzinie IT).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Czy firma posiada możliwości czasowe, kompetencje i zasoby niezbędne do przeprowadzenia zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi i z wewnętrznymi standardami? 	<p><i>Tak. Patrz do planowanego budżetu.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Czy we wcześniejszych badaniach i innych zleceniach dla tej jednostki wystąpiły jakieś zidentyfikowane kwestie, które wymagają odniesienia się do nich? 	<p><i>Konieczność dokonania przeglądu ogólnej kontroli IT w świetle podjęcia decyzji o zaakceptowaniu sprzedaży internetowej.</i></p>

• Czy występują nowe okoliczności, które zwiększają nasze ryzyko zlecenia?	<i>Nie. Kierownictwo ma dobrą postawę wobec kontroli wewnętrznej.</i>
• Czy zleceniodawca jest w stanie nadal płacić nasze honoraria?	<i>Tak.</i>

Wniosek

Ogólne oszacowanie ryzyka zlecenia = niskie

Powinniśmy kontynuować współpracę z tym klientem.

Samuel J. Lewicki

Warunki przyjęcia zlecenia zostałyby zawarte w umowie, której przykład znajduje się poniżej.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 października 20X2
Pan Sylwester Delta, Dyrektor zarządzający
Delta Meble SA
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Szanowny Panie Delta,

Zwrócił się Pan do nas o przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego Delta Meble, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X2 roku, rachunek zysków i strat, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych oraz opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości i innych informacji objaśniających. Z przyjemnością potwierdzamy naszą akceptację i nasze zrozumienie tego zlecenia badania niniejszym listem. Przeprowadzone przez nas badanie będzie miało na celu wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym.

Nasza odpowiedzialność

Badanie zostanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać uzasadnioną pewność, że sprawozdanie finansowe jest wolne od istotnych zniekształceń. Badanie wymaga przeprowadzenia procedur służących uzyskaniu dowodów badania dotyczących kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wywołanego oszustwem lub błędem. Badanie obejmuje także ocenę stosowanych zasad rachunkowości, zasadności dokonanych przez kierownictwo oszacowań księgowych oraz ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania połączone z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego pozostaną niewykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSRF.

Dokonując oszacowania ryzyka, analizujemy kontrolę wewnętrzną ważną dla sporządzania przez jednostkę sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności działania kontroli wewnętrznej jednostki. Jednakże poinformujemy na piśmie o wszelkich, mających znaczenie dla badania sprawozdania finansowego słabościach kontroli wewnętrznej, które wykryjemy podczas badania.

Jeżeli wystąpią niespodziewane trudności i, nasze sprawozdanie będzie sformułowane odpowiednio jak poniżej:

[Forma i treść raportu biegłego rewidenta nie została odtworzona.]

Forma i treść naszego sprawozdania może ulec zmianie w świetle uzyskanych przez nas ustaleń z badania.

Odpowiedzialność kierownictwa

Nasze badanie będzie przeprowadzone w oparciu o założenie, że kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność:

- (a) za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej;
- (b) za wprowadzenie takiej kontroli wewnętrznej, jaka jest niezbędna dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia powstałego na skutek oszustwa lub błędu; oraz
- (c) zapewnienie nam:
 - (i) dostępu do wszystkich informacji, które są znane i które są przydatne dla sporządzania sprawozdania finansowego takich jak zapisy, dokumentacja i pozostałe informacje;
 - (ii) dodatkowych informacji, o które możemy Państwa poprosić na potrzeby badania oraz
 - (iii) nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznamy za konieczne.

W trakcie procesu badania zwrócimy się z prośbą do kierownictwa oraz, tam gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór nad jednostką o pisemne potwierdzenie dotyczące przedstawianych nam w związku z badaniem oświadczeń.

Liczymy na pełną współpracę z pracownikami jednostki podczas naszego badania.

Honoraria

Nasze honoraria, które będą fakturowane w miarę postępu prac, oparte są na czasie poświęconym przez osoby uczestniczące w zleceniu oraz uwzględniają zwrot wydatków bieżących. Poszczególne stawki godzinowe zależą od poziomu wymaganego doświadczenia, umiejętności i odpowiedzialności.

Niniejsza umowa będzie obowiązywała także w następnych latach, o ile nie zostanie odwołana, poprawiona lub zastąpiona inną.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszej umowy, jako potwierdzenia jej zawarcia i że jej treść jest zgodna z Państwa rozumieniem uzgodnień warunków dotyczących badania sprawozdania finansowego.

Z poważaniem

Samuel J. Lewicki
Jamel, Woodwind & Wing, SA

Potwierdzone w imieniu Delta Meble przez

Sylwester Delta
Dyrektor zarządzający
1 listopada 20X2

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Przyjęcie zlecenia i kontynuacja współpracy z klientem

Przyjmując, że mamy do czynienia z trwającym zleceniem badania pytania, mające na celu rozpoznanie i oszacowanie nowych lub zmienionych czynników ryzyka mogą być udokumentowane jak w poniższej notatce.

Notatka z kontynuacji współpracy z klientem – Kumar i Spółka

15 październik 20X2

Rozmawialiśmy z naszym klientem, Rajmundem Kumarem, 15 września 20X2 w celu określenia, czy powinniśmy przyjąć to zlecenie.

Poruszane kwestie:

- Rajmund potrzebuje opinii z badania sprawozdania finansowego Kumar i Spółka według MSSF.
- Rozważyliśmy wszystkie możliwe zagrożenia dla naszej niezależności (jakie zawarte są w sekcji 290 Kodeksu IESBA) i nie zidentyfikowaliśmy żadnego z nich.
- Nie zaszło nic nowego, co mogłoby wywołać obawy dotyczące uczciwości właściciela.
- Działalność operacyjna jest podobna do okresu poprzedniego, chociaż nieobecność Rajmunda w codziennej działalności stwarza więcej możliwości popełnienia oszustwa. W tym roku powinniśmy rozważyć rozszerzenie naszych procedur wiarygodności, by zająć się potencjalnymi czynnikami ryzyka oszustwa.
- Nie potrzebni są dodatkowi specjaliści. Ci sami ludzie, co w ubiegłym okresie mogą przeprowadzić badanie.

Dwa możliwe problemy dotyczące tego okresu:

- Spółka odnotowała spadek popytu na swoje produkty ze strony głównego klienta, Delty.
- Rajmund zmienił swoje nastawienie, skupiając się na sprawach osobistych.
- W trakcie badania, powinniśmy upewnić się, czy księgi i zapisy były uaktualniane i nie wystąpiły żadne niewykryte błędy. Może to także prowadzić do zwiększenia ryzyka oszustwa.

Ogólne oszacowanie ryzyka zlecenia = umiarkowane

Przyjmujemy to zlecenie za bieżący okres.

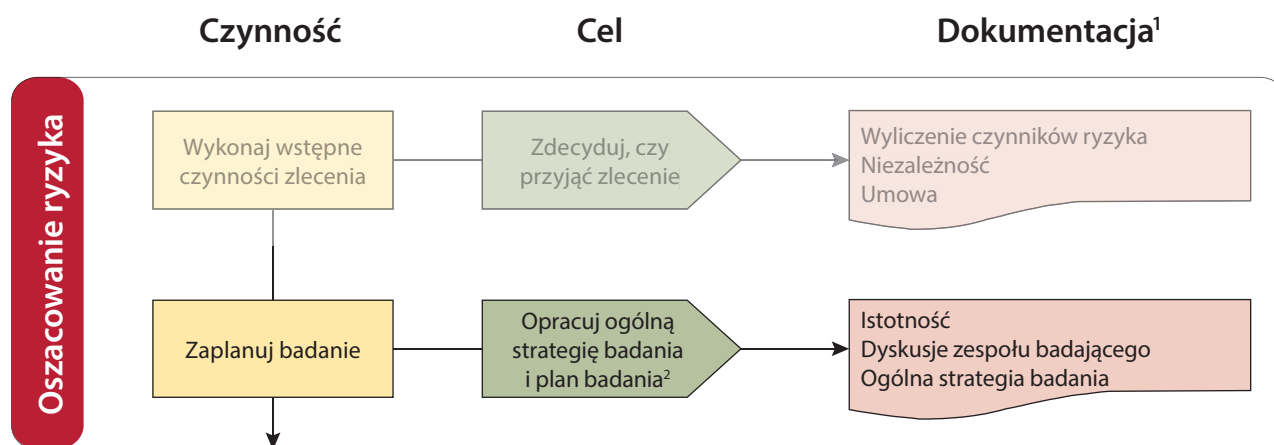
Samuel J. Lewicki

Warunki zlecenia zostałyby zawarte w umowie, która byłaby bardzo podobna do przykładu przedstawionego poprzednio w studium przypadku A: Delta Meble SA

5. Ogólna strategia badania

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Nakreśl kroki podejmowane dla przygotowania ogólnego planu badania i ogólnej strategii badania.	300

Ilustracja 5.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
300.4	Celem biegłego rewidenta jest takie zaplanowanie badania, aby badanie zostało przeprowadzone w sposób efektywny.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
200.15	Biegły rewident planując i przeprowadzając badanie zachowuje zawodowy sceptycyzm, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.
300.5	Partner odpowiedzialny za badanie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego badanie uczestniczą w planowaniu badania, w tym w zaplanowaniu i w dyskusji między członkami zespołu wykonującego badanie. (Patrz: par. A4)
300.7	Biegły rewident ustala ogólną strategię badania, wyznaczając zakres, harmonogram, kierunek badania oraz stanowiącą podstawę do opracowania planu badania.
300.8	Biegły rewident ustalając ogólną strategię badania: (a) rozpoznaje charakterystykę zlecenia badania, która określa jego zakres; (b) upewnia się, co do celów sprawozdawczych zlecenia, aby zaplanować harmonogram badania i rodzaj informacji, które należy zakomunikować; (c) rozpatruje czynniki, które, z punktu widzenia zawodowego osądu, są znaczące dla kierowania wysiłkami zespołu wykonującego zlecenie; (d) rozpatruje wyniki wstępnych działań związanych ze zleceniem i, jeżeli ma to zastosowanie, przydatność dla danego zlecenia wiedzy uzyskanej przez partnera odpowiedzialnego za badanie przy realizacji innych zleceń; oraz (e) ustala charakter, harmonogram i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia badania. (Patrz: par. A8-A11)
300.9	Biegły rewident opracowuje plan badania, który obejmuje opis: (a) charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka, zgodnie z MSRF 315; (b) charakteru, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSRF 330; (c) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSRF. (Patrz: par. A12)
300.10	Biegły rewident, jeśli to konieczne, aktualizuje i zmienia ogólną strategię badania i plan badania w toku trwania badania. (Patrz: par. A13)
300.11	Biegły rewident planuje charakter, czas przeprowadzenia oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego badanie, a także przegląd ich pracy. (Patrz: par. A14-A15)

5.1 Przegląd

Planowanie jest ważne, aby zagwarantować, że zlecenie prowadzone jest w sposób efektywny i skuteczny, oraz że ryzyko badania zostało ograniczone do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.

Planowanie badania nie jest wyraźnym etapem badania. Stanowi ono ciągły, wielokrotny proces, który rozpoczyna się wkrótce po zakończeniu poprzedniego badania i trwa aż do zakończenia obecnego.

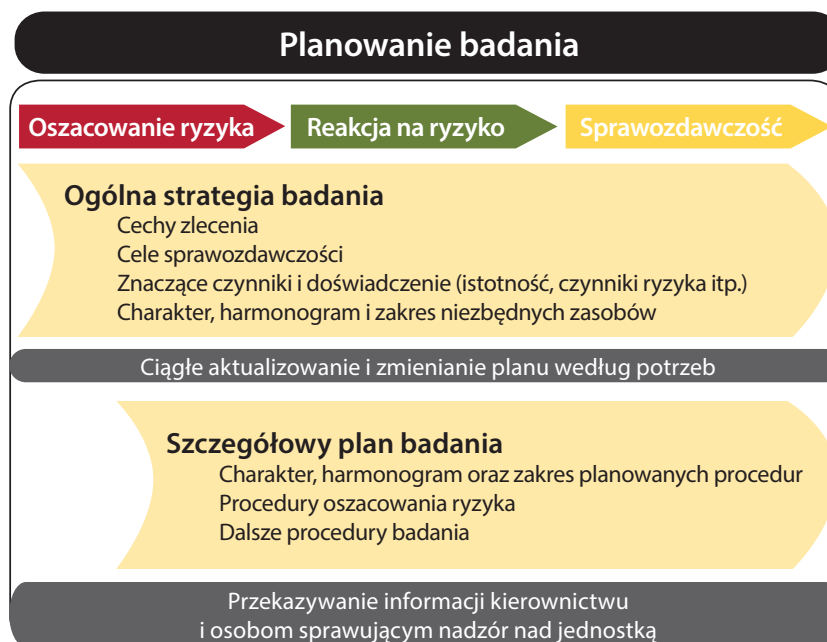
Korzyści planowania nakreślono w poniższej tabeli.

Ilustracja 5.1-1

Korzyści planowania badania	• Członkowie zespołu korzystają z doświadczenia/spostrzeżeń partnera i innych kluczowych członków personelu.
	• Zlecenie jest właściwie zorganizowane, obsadzone właściwym personelem i właściwie kierowane.
	• Właściwie wykorzystane jest doświadczenie ze zleceń z lat poprzednich i innych zleceń.
	• Ważnym obszarom badania poświęcona jest odpowiednia uwaga.
	• W odpowiednim czasie rozpoznaje się i rozwiązuje potencjalne problemy.
	• Dokumentacja badania jest przeglądana w odpowiednim czasie.
	• Praca prowadzona przez innych (innych audytorów, ekspertów itd.) jest koordynowana.

Jak przedstawiono na poniższej ilustracji, występują dwa poziomy planowania badania.

Ilustracja 5.1-2



UWAGA

Często mówi się, że jedna godzina poświęcona planowaniu, może oszczędzić pięć godzin realizacji. Dobrze zaplanowane badanie zapewnia, że nacisk w badaniu skierowany jest na zajmowanie się obszarami wysokiego ryzyka, co wyklucza zbędne procedury badania i sprawia, że pracownicy badający wiedzą, czego się od nich oczekuje.

Opracowanie ogólnej strategii badania rozpoczyna się na początku danego zlecenia, kończy się i następnie jest aktualizowane w oparciu o informacje uzyskane z:

- wcześniejszych doświadczeń z jednostką;
- wstępnych czynności podejmowania i kontynuacji współpracy z klientem;
- rozmowy z klientem o zmianach, które zaszły od ubiegłego okresu i aktualnych wynikach operacyjnych;
- innych zleceń przeprowadzonych na rzecz klienta w danym okresie;
- dyskusji i spotkań zespołu badającego;
- innych źródeł zewnętrznych, takich jak artykuły w prasie i w Internecie; oraz
- uzyskanych nowych informacji, nieskutecznych procedur badania lub nowych okoliczności napotkanych w trakcie badania, które zmieniają poprzednio zaplanowane strategie.

Szczegółowy plan badania rozpocznie się trochę później, kiedy konkretne procedury oszacowania ryzyka zostaną zaplanowane i kiedy uzyskamy wystarczające informacje o oszacowanym ryzyku, aby opracować stosowną reakcję w badaniu. Wymagania dotyczące przygotowania szczegółowego planu badania przedstawiono w Rozdziale 16 Tomu 2.

Czas wymagany do przygotowania ogólnej strategii badania zależy będzie od:

- rozmiaru i stopnia złożoności jednostki;
- składu i wielkości zespołu realizującego badanie. Mniejsze badania przeprowadzane są także przez mniejsze zespoły, co ułatwia planowanie, koordynację i komunikację;
- wcześniejszych doświadczeń z jednostką; oraz
- okoliczności jakie wystąpiły podczas badania.

UWAGA

Badania małych jednostek często są prowadzone przez bardzo małe zespoły badające. Ułatwia to koordynację i komunikację pomiędzy członkami zespołu, a opracowanie ogólnej strategii badania może być proste. Dokumentacja dla małych jednostek może przyjąć formę krótkiej notatki, która zawiera:

- charakter i harmonogram zlecenia;
- problemy rozpoznane we właśnie zakończonym badaniu;
- zmiany jakie nastąpiły w bieżącym okresie;
- wszelkie korekty niezbędne w ogólnej strategii lub w szczegółowym planie badania; oraz
- konkretne obszary odpowiedzialności każdego członka zespołu badającego.

Planowanie na bieżący rok można zacząć od przygotowania krótkiej notatki pod koniec poprzedniego badania. Jednakże notatka ta powinna być zaktualizowana dla potrzeb bieżącego okresu, na podstawie dyskusji z właścicielem – kierownikiem i w wyniku spotkań zespołu realizującego badanie.

5.2 Opracowanie ogólnej strategii badania

Ogólna strategia badania stanowi zapis kluczowych decyzji niezbędnych dla właściwego zaplanowania badania i przekazania znaczących kwestii zespołowi wykonującemu zlecenie. Strategia będzie dokumentować decyzje wynikające z przeprowadzenia kroków planowania przedstawionych w poniższej tabeli. Zwróć uwagę, że konkretne szczegóły oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania, które mają zostać przeprowadzone zostałyby udokumentowane w szczegółowym planie badania.

Ilustracja 5.2-1

Podstawowe kroki	Opis
Pierwsze kroki	<ul style="list-style-type: none"> Przeprowadź czynności wstępne (przyjęcie/kontynuację współpracy z klientem i ustal warunki zlecenia). Zbierz odpowiednie informacje o jednostce, takie jak bieżące wyniki operacyjne, wyniki wcześniejszych zleceń i znaczące zmiany, które zaszły w bieżącym okresie. Przydziel pracowników do zlecenia, w tym, tam, gdzie ma to zastosowanie, weryfikatora i wymaganych ekspertów. Ustal termin spotkania zespołu realizującego badanie (w tym partnera odpowiedzialnego za zlecenie) w celu omówienia podatności na istotne zniekształcenia (w tym także oszustwo) w sprawozdaniu finansowym. Określ odpowiednie ramy czasowe (daty), kiedy będzie przystępować się do każdego z etapów badania (spisu z natury zapasów, procedur oszacowania ryzyka, potwierdzeń zewnętrznych, wizyty na koniec okresu i spotkań w celu omówienia wyników badania).
Oszacowanie ryzyka i reakcje	<ul style="list-style-type: none"> Określ istotność dla sprawozdania finansowego jako całości oraz istotność wykonawczą. Określ charakter i zakres wymaganych procedur oszacowania ryzyka oraz kto je przeprowadzi. Gdy ryzyko zostało oszacowane na poziomie sprawozdania finansowego, opracuj odpowiednią ogólną reakcję (patrz do Tomu 1, Rozdział 9). Uwzględnij ponadto wpływ ryzyka na dalsze procedury badania, które mają zostać przeprowadzone. Poinformuj osoby sprawujące nadzór nad jednostką o ogólnym zarysie planowanego zakresu i harmonogramie badania. W miarę potrzeby aktualizuj i zmieniaj strategię i plan badania w świetle nowych okoliczności.

Ogólna strategia badania (w tym harmonogram, personel i nadzór) może zostać ostatecznie ustalona po rozpoznaniu i oszacowaniu ryzyka istotnych zniekształceń. Wtedy też możliwe jest przygotowanie szczegółowego planu badania. Szczegółowy plan precyzuje dalsze procedury badania wymagane na poziomie stwierdzeń, które stanowią odpowiedź na rozpoznane i oszacowane ryzyko.

Możliwe jest, że po rozpoczęciu prac wystąpi konieczność wprowadzenia zmian do ogólnej strategii i szczegółowego planu, jako reakcja na pojawienie się nowych okoliczności, wyników badania i uzyskanie pozostałych informacji. Wszelkie takie zmiany mają być udokumentowane w dokumentacji badania łącznie z przyczynami, np. w ogólnej strategii badania lub w planie badania.

Ogólna strategia dokumentuje odpowiednie zagadnienia takie jak te wyliczone poniżej.

Ilustracja 5.2-2

Udokumentuj	Opis
Cechy zlecenia	<ul style="list-style-type: none"> • Jakie będą zastosowane założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej. • Dodatkowo wymagane sprawozdania, np. z powodu niezależnych wymogów finansowych i wymogów właściwych dla branży (od instytucji nadzorujących, itp.) • Potrzeba specjalistycznej wiedzy lub umiejętności, aby zająć się złożonymi, określonymi obszarami badania i wysokim ryzyku. • Dowody wymagane od organizacji usługowej. • Wykorzystanie dowodów uzyskanych w poprzednich badaniach (np. procedur oszacowania ryzyka i testów kontroli). • Wpływ jaki technologia informacyjna wywiera na procedury badania, (dostępność danych i skorzystanie z wspomaganych komputerowo technik badania). • Potrzeba wprowadzenia dozy nieprzewidywalności w trakcie przeprowadzania procedur badania. • Dostępność personelu jednostki i danych.
Cele sprawozdawczości	<ul style="list-style-type: none"> • Harmonogram sprawozdawczości jednostki. • Harmonogram spotkań z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką w celu omówienia: <ul style="list-style-type: none"> – charakteru, harmonogramu i zakresu prac związanych z badaniem. Może to obejmować daty spisu z natury zapasów, potwierdzenia zewnętrzne oraz procedury śródroczne i inne wymagane; – stanu prac związanych z badaniem w trakcie zlecenia; oraz – sprawozdania biegłego rewidenta i innych przekazywanych informacji np. listy do zarządu. • Harmonogram spotkań/przekazywania informacji członkom zespołu realizującego zlecenie w celu omówienia: <ul style="list-style-type: none"> – czynników ryzyka (działalności gospodarczej i oszustw) jednostki; – charakteru, harmonogramu i zakresu prac, które mają zostać wykonane; – przeglądu wykonywanych prac; oraz – innej komunikacji ze stronami trzecimi.

Udokumentuj	Opis
Znaczące czynniki	<ul style="list-style-type: none"> • Istotność (ogólna, poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego i istotność wykonawcza). • Wstępne oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i wpływ na badanie. • Wstępne rozpoznanie: <ul style="list-style-type: none"> – znaczących i istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień; oraz – obszarów, w których może występować wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia. • Sposób, w jaki biegły rewident wskazuje członkom zespołu wykonującego badanie na potrzebę zachowania postawy cechującej się dociekliwością i kierowania się zawodowym sceptycyzmem podczas zbierania i oceny dowodów badania. • Rezultaty wcześniejszych badań, w tym rozpoznane niedociągnięcia kontroli wewnętrznej oraz działania podjęte przez kierownictwo, w celu ich rozwiązania. • Dyskusje z pracownikami firmy, którzy świadczyli inne usługi na rzecz jednostki. • Dowody na postawę kierownictwa wobec kontroli wewnętrznej i ogólne znaczenie przywiązywane do kontroli wewnętrznej działającej w jednostce. • Liczba transakcji, która może decydować, czy bardziej skutecznym podejściem dla biegłego rewidenta będzie zaufanie do kontroli wewnętrznej.
Znaczące zmiany i rozwój działalności	<ul style="list-style-type: none"> • Znaczący rozwój gospodarczy wpływający na jednostkę, w tym zmiany technologii informatycznej, procesów gospodarczych, kluczowego kierownictwa, przejęcia, połączenia i sprzedaż udziałów. • Znaczące zmiany w branży, takie jak zmiany regulacji branżowych i nowe wymogi sprawozdawcze. • Znaczące zmiany ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, na przykład standardów rachunkowości. • Inne istotne zmiany, takie jak zmiany prawa wpływające na jednostkę.
Charakter, harmonogram i zakres wykorzystania wymaganych zasobów	<ul style="list-style-type: none"> • Zespół realizujący zlecenie (łącznie z weryfikatorem, tam gdzie jest on konieczny). • Przydział prac audytorskich członkom zespołu, w tym skierowanie odpowiednio doświadczonych członków zespołu do obszarów, o podwyższonym ryzyku istotnego zniekształcenia. • Sporządzenie budżetu zlecenia, uwzględniającego odpowiedni czas na zbadanie obszarów o podwyższonym ryzyku istotnego zniekształcenia.

Jeżeli jednostka ma jednostki składowe (takie jak jednostki zależne, oddziały), należy zrobić odniesienia do dodatkowych zagadnień planowania opisanych w załączniku do MSRF 300 i do wymogów MSRF 600.

W przypadku mniejszych jednostek, do udokumentowania ogólnej strategii może służyć krótka notatka. Do planu badania mogą być wykorzystane standardowe programy badania lub formularze kontrolne, oparte na założeniu działania tylko niewielu odpowiednich czynności kontrolnych pod warunkiem, że są dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowania ryzyka, na jakie narażony jest biegły rewident.

5.3 Przekazywanie informacji o planie badania kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
260.15	Biegły rewident zapewnia osobom sprawującym nadzór wgląd w ogólny planowany zakres i harmonogram badania. (Patrz: par. A11-A15)

Regularny dwustronny dialog z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór nad jednostką może odgrywać ważną rolę w procesie planowania badania. Dobra komunikacja dotycząca planowanego zakresu i harmonogramu badania może pomóc kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką:

- zrozumieć konsekwencje pracy biegłego rewidenta;
- omówić z biegłym rewidentem kwestie ryzyka i koncepcję istotności; oraz
- zidentyfikować wszelkie obszary, które mogą wymagać od biegłego rewidenta podjęcia dodatkowych procedur. Dialog ten może pomóc biegłemu rewidentowi w lepszym zrozumieniu jednostki i jej środowiska.

Zadbaj o to, aby nie zmniejszać skuteczności badania. Na przykład omawianie dokładnego charakteru i harmonogramu szczegółowych procedur badania może ograniczyć skuteczność tych procedur i uczynić je zbyt przewidywalnymi.

Zagadnienia do omówienia obejmują:

- sposób, w jaki biegły rewident zamierza postąpić w przypadku znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem;
- podejście biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej powiązanej z badaniem; oraz
- zastosowanie istotności w warunkach badania.

Inne zagadnienia związane z planowaniem, których omówienie może być odpowiednie, obejmują:

- poglądy osób sprawujących nadzór nad jednostką na:
 - podział odpowiedzialności pomiędzy osoby sprawujące nadzór nad jednostką i kierownictwo;
 - cele i strategię jednostki oraz związane z tym ryzyko działalności gospodarczej, które może spowodować istotne zniekształcenia;
 - zagadnienia, które osoby sprawujące nadzór nad jednostką, uznają za warte szczególnej uwagi podczas badania oraz obszary, które postulują poddać dodatkowym procedurom;
 - przekazywanie ważnych informacji regulatorom; oraz
 - inne zagadnienia, które zdaniem osób sprawujących nadzór nad jednostką mogą wpływać na badanie sprawozdania finansowego;
- postawy, świadomość i działania osób sprawujących nadzór nad jednostką dotyczące procesów identyfikowania i reakcji kierownictwa na ryzyko błędów i oszustw w jednostce oraz kontrola wewnętrzna ustanowiona przez kierownictwo w celu ograniczenia tego ryzyka. Obejmowałoby to także sposób, w jaki osoby sprawujące nadzór nad jednostką nadzorują skuteczność takiej kontroli wewnętrznej;

- działania podejmowane przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką w odpowiedzi na zmiany standardów rachunkowości, praktyk nadzoru korporacyjnego i innych związanych z tym zagadnień; oraz
- reakcja osób sprawujących nadzór nad jednostką na wcześniejsze informacje przekazane przez biegłego rewidenta.

Przypis: Taka dwustronna komunikacja nie zmienia wyłącznej odpowiedzialności biegłego rewidenta za ustalenie ogólnej strategii badania oraz planu badania, w tym ich charakteru, harmonogramu i zakresu procedur koniecznych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Przepisy prawa lub regulacje, umowa z jednostką lub dodatkowe wymogi mające zastosowanie w danym zleceniu mogą wymagać przekazania informacji o dalszych zagadnieniach. Zauważ także, że MSRF 265 określa wymogi przekazywania informacji o zidentyfikowanych znaczących niedociągnięciach kontroli wewnętrznej.

5.4 Dokumentacja

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
300.12	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: <ul style="list-style-type: none"> (a) ogólną strategię badania; (b) plan badania; oraz (c) wszelkie znaczące zmiany ogólnej strategii badania lub planu badania dokonane podczas badania oraz powody takich zmian. (Patrz: par. A16-A19)

Ogólna strategia i szczegółowy plan badania, w tym szczegóły wszelkich znaczących zmian wprowadzonych w trakcie zlecenia badania powinny być udokumentowane. Biegły rewident może stosować notatki, standardowe programy badania lub planowanie badania dostosowane do potrzeb i listy kontrolne zakończenia badania dla odzwierciedlenia szczególnych okoliczności zlecenia.

5.5 Studia przypadków – Ogólna strategia badania

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdziale 2 – Wprowadzenie do studiów przypadku.

Po podjęciu decyzji o kontynuacji badania i określeniu istotności, następnym krokiem jest opracowanie lub aktualizacja ogólnej strategii badania dla przeprowadzenia zlecenia. Można to udokumentować w formie listy kontrolnej planowania lub krótkiej usystematyzowanej notatki (patrz uwaga w 5.1 powyżej) tak jak w poniższych przykładach.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Delta Meble SA

Notatka dotycząca ogólnej strategii

Okres kończący się 31 grudnia 20X2

Zakres

Zakres badania nie uległ zmianie w bieżącym okresie. Badanie zgodnie z MSRF i założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej MSSF. Nie było zmian w MSSF, które wpływają na Deltę w tym roku.

Zmiany w jednostce

Delta planuje sprzedaż w walutach obcych.

Zwiększa się także sprzedaż internetowa, co wystawi na próbę zdolności IT Delty.

Obecnie Delta prowadzi sprzedaż do Franjawa Merchandising. Spółka ta jest znana z minimalizowania marż swoich dostawców w zamian za składanie dużych zamówień. Od dostawców wymaga ona także utrzymywania dodatkowych zapasów niektórych produktów do natychmiastowej dostawy w razie potrzeby.

Ryzyko

Nasze oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego jest niskie (patrz do D/R nr #).

Kierownictwo nie jest szczególnie wyrafinowane, jednak wykazuje silne przywiązanie do kompetencji, wdrożyło kodeks etyczny i, w ogólności, przejawia pozytywny stosunek do kontroli wewnętrznej.

Ogólna strategia

- Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości zostanie podwyższona z 8.000 € do 10.000 € w bieżącym okresie, co odzwierciedli wzrost sprzedaży i rentowności w ostatnim roku. Premie dla kierownictwa w wysokości około 70.000 € dodano ponownie do zysku dla obliczenia istotności dla sprawozdania finansowego jako całości [patrz do dokumentów roboczych określających istotność Tom 2, Rozdział 6]. Istotność wykonawcza (w oparciu o nasze oszacowanie ryzyka badania) ustalono na 7.000 €, za wyjątkiem pewnych sald kont opisanych w D/R nr #.
- Wykorzystanie tego samego personelu wyższego szczebla i przeprowadzenie prac w tym samym czasie, co w ubiegłym okresie.
- Nasze procedury szacowania ryzyka przeprowadzić przed końcem roku. Obecnie nie planuje się zmian żadnych głównych systemów.
- Podczas spotkania poświęconego planowaniu, które odbędzie się 15 listopada, powinniśmy:
 - rozważyć podatność sprawozdania finansowego na oszustwo,
 - podkreślić zastosowanie zawodowego sceptycyzmu przez nasz personel;
 - rozważyć możliwość oszustw pracowniczych i nadużyć kierownictwa oraz
 - skoncentrować się na rosnącej ilości transakcji z podmiotami powiązаныmi, a następnie rozszerzyć nasze testy.
- Wziąć udział w inwentaryzacji na koniec okresu. W dalszym ciągu brak jest istniejących procedur kontroli zapasów.
- Aby rozpoznać ryzyko istotnych zniekształceń związanych ze sprzedażą internetową i sprawdzić czy istnieją odpowiednie kontrole wewnętrzne zapobiegające takiemu ryzyku wykorzystamy Dawida (który posiada wiedzę w dziedzinie IT). Oceni on także ogólne kontrole IT, które w ostatnim roku były słabe, ale obecnie uważa, że są ulepszone.

Kluczowy biegły rewident (podpisano): Samuel J. Lewicki

Dnia: 20 październik 20X2

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Kumar i Spółka

Notatka dotycząca ogólnej strategii

Okres kończący się 31 grudnia 20X2

Zakres

- Przeprowadzić badanie ustawowe
- Kierownictwo chce zastosować MSSF dla MSP

Ryzyko

- Ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego oszacowane zostało, jako umiarkowane (zob. D/R nr #).

Zmiany w jednostce

- Niższa sprzedaż z powodu mniejszej liczby zamówień od Delta.
- Może prowadzić to do wzrostu niechodliwych zapasów, wyrobów gotowych i zwrotów sprzedaży.
- Rajmund nie jest tak aktywny w działalności firmy jak w roku poprzednim, co może spowodować wzrost ryzyka oszustw.
- Nowe finansowanie skutkujące spełnieniem nowych warunków umowy z bankiem

Ogólna strategia

- Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości będzie obniżona z 3.000 € do 2.500 € z powodu spadku sprzedaży i rentowności. Istotność wykonawcza (w oparciu o nasze oszacowanie ryzyka badania) ustalona została na 1.800 €, za wyjątkiem pewnych sald kont opisanych w D/R nr #.
- Zatrudnienie tych samych pracowników, co w zeszłym okresie z uwagi na podtrzymanie kontynuacji i zachowanie efektywności badania.
- Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka na koniec grudnia.
- Podczas spotkania poświęconego planowaniu, które odbędzie się 30 listopada, powinniśmy:
 - rozważyć podatność sprawozdania finansowego na oszustwo;
 - omówić możliwość wystąpienia oszustw pracowniczych i nadużyć kierownictwa. Księgowy wydaje się być niezadowolony i może mieć motywację oraz możliwość. Rajmund nie jest już tak zaangażowany w przeglądanie sprawozdania finansowego, jak to było w przeszłości; oraz
 - skoncentrować się na rosnącej ilości transakcji z podmiotem powiązaniem Delta.
- Wziąć udział w inwentaryzacji na koniec okresu.
- Rozszerzyć nasze testy w odniesieniu do transakcji z podmiotami powiązanymi.

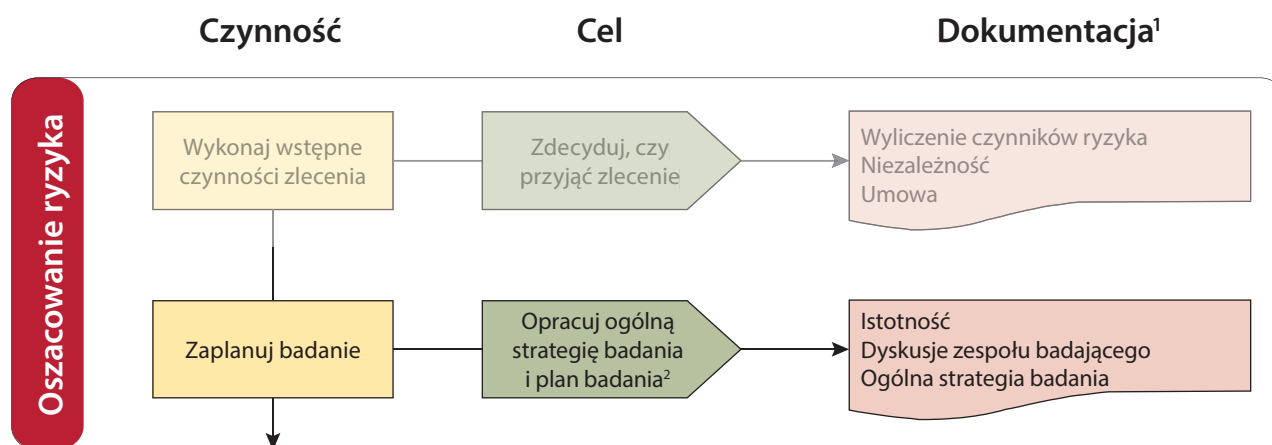
Kluczowy biegły rewident (podpisano): Samuel J. Lewicki

Dnia: 20 października 20X2

6. Określanie i stosowanie istotności

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Określenie i zastosowanie istotności w zleceniu badania.	320, 450

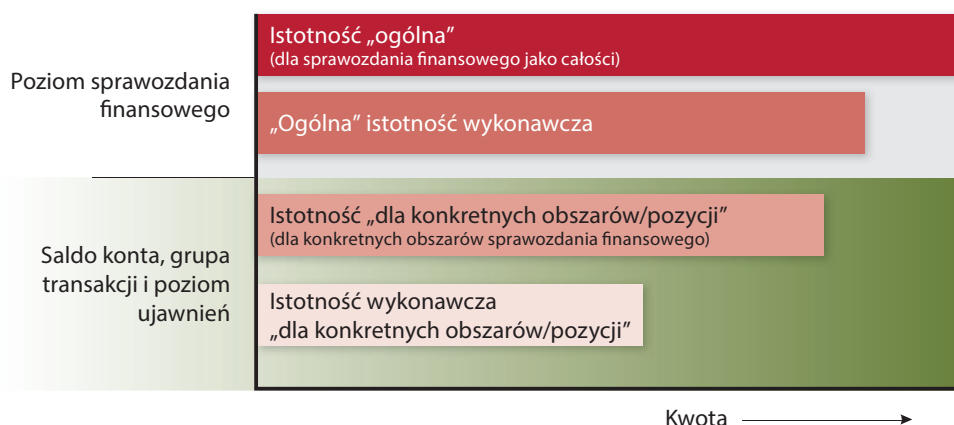
Ilustracja 6.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Ilustracja 6.0-2



Przypis: Terminy istotność „ogólna” i istotność „dla konkretnych obszarów/pozycji” używane powyżej i w tekście poniżej użyto wyłącznie dla celów niniejszego przewodnika i są terminami, które nie są stosowane w MSRF. Istotność ogólna odnosi się do sprawozdania finansowego, jako całości, a istotność dla konkretnych obszarów/pozycji odnosi się do istotności określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
320.8	Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania.
450.3	Celem biegłego rewidenta jest ocena: (a) wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie; oraz (b) wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdanie finansowe.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
320.9	Na potrzeby niniejszego standardu istotność wykonawcza oznacza wyznaczoną przez biegłego rewidenta kwotę lub kwoty, niższe od istotności wyznaczonej dla sprawozdania finansowego, jako całości, służące do ograniczenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łącznie, nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdania finansowego jako całości. Jeśli ma to zastosowanie, istotność wykonawcza dotyczy również kwoty lub kwot wyznaczonych przez biegłego rewidenta poniżej poziomu lub poziomów istotności określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień.
320.10	Ustalając ogólną strategię badania, biegły rewident wyznacza istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości. Jeżeli w warunkach właściwych dla danej jednostki występuje jedna lub więcej określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, których zniekształcenie w kwocie niższej niż istotność wyznaczona dla sprawozdania finansowego, jako całości, może być racjonalnie uznane za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego, to biegły rewident wyznacza również odpowiedni poziom lub poziomy istotności dla tych określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień. (Patrz: par. A2-A11)
320.11	Biegły rewident wyznacza istotność wykonawczą w celu oceny ryzyka istotnych zniekształceń oraz ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. (Patrz: par. A12)
320.12	Biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień), w przypadku uzyskania podczas badania informacji, które spowodowałyby wyznaczenie przez niego na początku innej kwoty (lub kwot) istotności. (Patrz: par. A13)
320.13	Jeśli biegły rewident dochodzi do wniosku, że właściwa była niższa istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) niż początkowo wyznaczono to ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wykonawczej oraz czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.
320.14	Biegły rewident obejmuje dokumentacją badania następujące kwoty oraz czynniki uwzględnione przy ich wyznaczaniu: (a) istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości; (Patrz: par. 10); (b) jeśli to właściwe, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień; (Patrz: par. 10); (c) istotność wykonawczą; (Patrz: par. 11); oraz (d) jakiegokolwiek zmiany pkt. (a)-(c) dokonane w ciągu badania. (Patrz: par. 12-13)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
450.6	Biegły rewident ustala czy ogólna strategia badania oraz plan badania należy zaktualizować, jeżeli: (a) charakter rozpoznanych zniekształceń i okoliczności ich występowania wskazuje na istnienie innych zniekształceń, które jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, mogą być istotne; (Patrz: par. A4); lub (b) łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do poziomu istotności określonego zgodnie z MSRF 320. (Patrz: par. A5)

6.1 Przegląd

Decyzje podjęte przez biegłego rewidenta w odniesieniu do istotności będą stanowiły podstawę dla oszacowania ryzyka i określenia zakresu wymaganych procedur badania.

Ustalanie istotności jest kwestią zawodowego osądu. Opiera się ono na postrzeganiu przez biegłego rewidenta wspólnych potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego traktowanych, jako grupa dotyczących informacji finansowych. Ogólna istotność (która jest terminem stosowanym w niniejszym Przewodniku, dla skrótowego określenia istotności dla sprawozdania finansowego jako całości) jest całkowitą kwotą zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, w tym przeoczeń, które, jeśli zostaną przekroczone, mogą z uzasadnionym prawdopodobieństwem wpływać na decyzje ekonomiczne użytkowników. Różni się od ryzyka badania tym, iż ryzyko badania odnosi się do wydania niewłaściwej opinii z badania na temat sprawozdania finansowego, które zawiera istotne zniekształcenie.

Niniejszy rozdział zajmuje się określaniem istotności ogólnej i istotności konkretnego obszaru/pozycji oraz wykorzystaniem przez biegłego rewidenta istotności wykonawczej, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania. Istotność stosowana jest w trakcie badania dla planowania badania, oszacowania ryzyka, reakcji na ryzyko i dla potrzeb sprawozdawczości. Dodatkowe informacje na temat istotności i ryzyka badania zawarte są w Tomie 1, Rozdział 7 niniejszego Przewodnika.

Istnieją dwa poziomy istotności do rozważenia – istotność ogólna i istotność dla konkretnego obszaru/pozycji – jak opisano to poniżej.

Ilustracja 6.1-1

	Opis
Istotność ogólna (dla sprawozdania finansowego, jako całości)	Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (istotność ogólna) opiera się na zawodowym osądzie biegłego rewidenta, co do najwyższej kwoty zniekształcenia (-ceń), które może być zawarte w sprawozdaniu finansowym niewpływającej na podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego decyzje ekonomiczne. Jeżeli kwota nieskorygowanych zniekształceń, osobno lub łącznie, jest wyższa od istotności ogólnej ustalonej dla zlecenia, oznacza to, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone. Istotność ogólna opiera się na wspólnych potrzebach różnych użytkowników, traktowanych jako grupa, a dotyczących informacji finansowych. Dlatego też nie rozważa się potencjalnego wpływu zniekształceń na konkretnych, pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą być silnie zróżnicowane.

Opis	
Istotność dla konkretnych obszarów/pozycji (Poziom lub poziomy istotności dla konkretnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień)	W niektórych przypadkach może wystąpić konieczność identyfikacji zniekształceń w kwotach mniejszych od ogólnego poziomu istotności, które miałyby wpływ na decyzje ekonomiczne użytkowników sprawozdania finansowego. Może to odnosić się do obszarów wrażliwych, takich jak konkretne noty ujawniające (tj. wynagrodzenia kierownictwa lub dane branżowe), do zgodności z wymogami prawnymi lub pewnych warunków kontraktu lub transakcji, na których oparte są premie. Może to także odnosić się do charakteru możliwego zniekształcenia.

Charakter zniekształceń

Biegły rewident oceniając wpływ zniekształceń na sprawozdanie finansowe powinien oprócz rozmiaru rozważyć charakter możliwych zniekształceń i konkretne okoliczności ich wystąpienia. Okoliczności związane z niektórymi zniekształceniami mogą sprawiać, że biegły rewident oceni je jako istotne mimo, iż są niższe od poziomu istotności. Przykładami mogą być czyny bezprawne, nieprzestrzeganie warunków umowy pożyczki i ustawowych wymogów sprawozdawczych. Jednakże, nie uważa się za mające sens projektowanie procedur badania ukierunkowanych na wykrywanie zniekształceń, które mogłyby być istotne jedynie ze względu na swój charakter.

Istotność wykonawcza

Istotność wykonawcza jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta do ograniczania ryzyka do odpowiednio niskiego poziomu, aby nieskorygowane i nierozpoznane zniekształcenia łącznie nie przekroczyły istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (istotności ogólnej) lub poziomów istotności ustalonych dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień (istotności dla konkretnych obszarów/pozycji).

Istotność wykonawcza ustalana jest w kwocie (lub kwotach) niższej niż istotność ogólna i dla konkretnych obszarów/pozycji. Celem jest przeprowadzenie większej ilości pracy w badaniu, niż byłoby to wymagane przez istotność ogólną i dla konkretnych obszarów/pozycji, aby:

- upewnić się, że wykryto zniekształcenia mniejsze od istotności ogólnej i dla konkretnych obszarów/pozycji tak, aby odpowiednio zmniejszyć prawdopodobieństwo, że łącznie nieskorygowane błędy i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność dla sprawozdania finansowego jako całości i stąd
- zapewnić margines lub bufor dla możliwych niewykrytych zniekształceń. Bufor ten znajduje się pomiędzy wykrytymi, ale nieskorygowanymi zniekształceniami łącznie a istotnością ogólną lub istotnością dla konkretnych obszarów/pozycji.

Margines ten daje biegłemu rewidentowi zapewnienie, że niewykryte nieprawidłowości, łącznie z wszystkimi nieskorygowanymi zniekształceniami prawdopodobnie nie zwiększą się, aby osiągnąć kwotę, która spowodowałaby istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.

Określenie istotności wykonawczej nie jest prostym, mechanicznym obliczeniem. Obejmuje ono zastosowanie zawodowego osądu w oparciu o zidentyfikowane specyficzne czynniki ryzyka, zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta oraz wszelkie zagadnienia rozpoznane przez biegłego rewidenta w poprzednich zleceniach badania.

Istotność wykonawcza ustalana jest w odniesieniu do istotności ogólnej lub istotności dla konkretnych obszarów/pozycji. Przykładowo, istotność wykonawcza dla konkretnych obszarów/pozycji może być ustalona w kwocie niższej niż wykonawcza istotność ogólna dla badania kosztów napraw i konserwacji, jeśli występuje wyższe ryzyko nieaktywowania składników aktywów. Istotność wykonawcza dla konkretnych obszarów/pozycji może być użyta do przeprowadzenia dodatkowych prac w obszarach, które mogą być wrażliwe, raczej z uwagi na charakter możliwych zniekształceń i ich występowanie, niż na ich rozmiar pieniężny.

6.2 Sposób ustalania istotności

Następne akapity zajmują się ustalaniem i wykorzystaniem istotności ogólnej i istotności dla konkretnych obszarów/pozycji.

Istotność ogólna

Istotność ogólna oparta jest na postrzeganiu przez biegłego rewidenta potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego. Biegli rewidenci mogą przyjąć następujące założenia dotyczące użytkowników sprawozdania finansowego.

Ilustracja 6.2-1

Założenia	
Użytkownicy sprawozdania finansowego	<ul style="list-style-type: none"> • posiadają racjonalną znajomość działalności gospodarczej, działalności ekonomicznej i rachunkowości; • posiadają wolę, aby analizować z należytą starannością informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym; • rozumieją, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane, prezentowane i badane przy uwzględnieniu poziomów istotności; • uznają występowanie nieodłącznej niepewności w pomiarach kwot opartych na zastosowaniu oszacowań, osądów i przewidywań przyszłych zdarzeń; oraz • podejmują racjonalne decyzje ekonomiczne na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Jako punkt wyjścia ustaleń często stosuje się procentowy próg numeryczny (lub poziom odniesienia). Charakter poziomu odniesienia i zastosowanych procentów opiera się na zawodowym osądzie. Przykładowo w działalności gospodarczej zarządzanej przez właściciela, który wycofuje dużą część zysku przed opodatkowaniem, jako wynagrodzenie, bardziej odpowiednim poziomem odniesienia może być zysk przed uwzględnieniem wynagrodzenia i opodatkowania.

UWAGA

Aby zapewnić spójność, firmy audytorskie mogą chcieć ustalić w ramach firmy pewne wytyczne, w jaki sposób pierwotnie określana będzie istotność, łącznie z wykorzystaniem odpowiednich poziomów odniesienia. Rzeczywiście zastosowany poziom odniesienia bazowałby jednakże na zawodowym osądzie w ramach konkretnych okoliczności danej jednostki. Dotyczy to także wykorzystania istotności wykonawczej, która zasadniczo jest narzędziem wykorzystywanym przez biegłego rewidenta, jako reakcja na ryzyko istotnych zniekształceń poprzez „wychwytywanie” zniekształceń, które są poniżej pewnego progu.

Identyfikując odpowiedni wykorzystany poziom odniesienia biegły rewident rozważałby zagadnienia nakreślone w poniższej tabeli i poznałby poglądy i oczekiwania kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką.

Ilustracja 6.2-2

Weź pod uwagę	
Wybieranie odpowiedniego wykorzystywanego poziomu odniesienia	<p>Użytkownicy Określ, kto może być użytkownikiem sprawozdania finansowego. Mogą to być właściciele jednostki (inni udziałowcy), osoby sprawujące nadzór nad jednostką, instytucje finansowe, udzielający franszyzy, główni finansujący, pracownicy, klienci, wierzyciele oraz agencje rządowe i oddziały.</p>
	<p>Określone oczekiwania użytkowników Zidentyfikuj określone oczekiwania użytkowników, takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pomiar lub ujawniania takich pozycji, jak transakcje z podmiotami powiązanymi, wynagrodzenia kierownictwa oraz zgodność ze szczególnymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi; • ujawnienia charakterystyczne dla branży, przykładowo koszty wydobywania w przedsiębiorstwie górniczym oraz koszty badań i rozwoju w przedsiębiorstwie wysokich technologii lub farmaceutycznym; • główne zdarzenia lub zobowiązania warunkowe. Mogą to być ujawnienia takich zdarzeń jak nabycie, sprzedaż lub restrukturyzacja, albo toczące się postępowania prawne przeciwko jednostce; oraz • istnienie warunków w umowach pożyczek, szczególnie takich, gdzie jednostka jest bliska złamania. Jeśli małe nieskorygowane błędy oznaczają naruszenie warunku, może to mieć znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe, a w najgorszym przypadku, może wpłynąć na trafność przyjęcia założenia kontynuacji działalności w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego.
	<p>Odpowiednie elementy sprawozdania finansowego Jakie są główne elementy sprawozdania finansowego, którymi będą zainteresowani użytkownicy (na przykład aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody i koszty)?</p>

Weź pod uwagę	
Wybieranie odpowiedniego wykorzystywanego poziomu odniesienia <i>(ciąg dalszy)</i>	<p>Charakter jednostki Rozważ charakter jednostki, na jakim etapie „cyklu życia” się znajduje (wzrost, dojrzałość, upadek itp.) oraz branżę i środowisko ekonomiczne, w którym działa jednostka.</p>
	<p>Wymagane korekty Czy wymagane są korekty, aby „ujednolicić” podstawę poziomu odniesienia? Przykładowo dochód z działalności kontynuowanej może być skorygowany o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nietypowe lub niepowtarzające się pozycje przychodów/wydatków; oraz • pozycje takie, jak premia dla kierownictwa, które mogą być oparte na zyskach przed premią lub po prostu wypłacane w celu zmniejszenia zysku pozostawionego w spółce.
	<p>Podstawowe zainteresowania użytkowników Jakie informacje dotyczące pozycji sprawozdania finansowego najbardziej zainteresują użytkowników? Przykładowo, użytkownicy zainteresowani są tym, żeby:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ocena wyników finansowych skupiła się na zyskach, przychodach i aktywach netto; oraz • zasoby wykorzystywane do osiągnięcia pewnych celów i wyników skupiały uwagę na charakterze i zakresie przychodów i kosztów.
	<p>Finansowanie W jaki sposób finansowana jest jednostka? Jeśli jednostka jest finansowana wyłącznie ze źródeł zewnętrznych, (a nie z kapitałów własnych), wtedy użytkownicy mogą przywiązywać większą wagę do aktywów i związanych z nimi roszczeń niż do dochodów jednostki.</p>
	<p>Zmienność Jak zmienny jest proponowany poziom odniesienia? Przykładowo, poziom odniesienia opierający się na dochodach zwykle może być stosowny, ale jeśli jednostka każdego roku działa blisko progu rentowności (np. małe zyski lub straty) lub, gdy wyniki znacznie się zmieniają, może on nie być dobrą podstawą do określenia istotności.</p>
	<p>Możliwości alternatywne Czy potrzebny jest alternatywny poziom odniesienia, aby odnieść się do szczególnych okoliczności? Alternatywny poziom odniesienia może obejmować aktywa obrotowe, kapitał pracujący netto, aktywa razem, zysk brutto, całkowity kapitał własny oraz przepływy pieniężne z działalności operacyjnej.</p>

Istotność wykonawcza

Podczas gdy istotność ogólna i istotność dla konkretnych obszarów/pozycji ustalana jest w odniesieniu do potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego, to istotność wykonawcza ustalana jest w niższej kwocie. Będzie to skutkowało wykonaniem większej ilości prac związanych z badaniem (rozpoznane mogą zostać mniejsze zniekształcenia) oraz ograniczeniem ryzyka badania do odpowiednio niskiego poziomu.

Gdyby badanie było zaplanowane wyłącznie dla wykrycia pojedynczo istotnych zniekształceń, nie byłoby marginesu błędu dla zidentyfikowania i uwzględnienia potencjalnie występujących nieistotnych zniekształceń. Wówczas możliwe byłoby, że nieistotne pojedyncze zniekształcenia, po zsumowaniu, spowodowałyby istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym.

Istotność wykonawcza zaprojektowana jest by:

- upewnić się, że wykryto nieistotne zniekształcenia mniejsze od istotności ogólnej lub istotności dla konkretnych obszarów/pozycji; oraz
- zapewnić margines lub bufor dla możliwych niewykrytych zniekształceń. Bufor ten występuje pomiędzy wykrytymi, ale nieskorygowanymi zniekształceniami łącznie a istotnością ogólną lub istotnością dla konkretnych obszarów/pozycji.

Określenie istotności wykonawczej nie jest prostym, mechanicznym obliczeniem przykładowo 80% z istotności ogólnej. To uproszczenie mogłoby ignorować specyficzne czynniki ryzyka, które mogą być ważne dla jednostki. Przykładowo, jeśli wystąpiło wysokie ryzyko błędu w wycenie zapasów, istotność wykonawcza może być obniżona, aby wykonano dodatkowe prace w celu identyfikacji zakresu zniekształceń. Przeciwnie, jeśli ryzyko zniekształceń w saldzie zapasów jest oszacowane, jako niskie, istotność wykonawcza może być podwyższona, co skutkuje mniejszą ilością prac związanych z badaniem wiarygodności salda.

Istotność wykonawcza wymaga od biegłego rewidenta zastosowania zawodowego osądu. Na jej określenie wpływa:

- zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta, które jest uaktualniane podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka; oraz
- charakter i zakres nieprawidłowości rozpoznanych we wcześniejszych badaniach.

UWAGA

Nie obniżaj ogólnego poziomu istotności na podstawie wysokiego poziomu ryzyka badania.

Unikaj popełnienia błędu obniżenia ogólnego poziomu istotności (dla sprawozdania finansowego) ze względu na wysoki poziom ryzyka badania. Istotność ogólna opiera się na potrzebach informacyjnych użytkowników, a nie na tym jak ryzykowne dla badania może być konkretne saldo. Zmniejszenie progu istotności ogólnej oznacza, że:

- na decyzję użytkownika sprawozdania finansowego wpływa raczej ryzyko badania niż informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym; oraz
- biegły rewident przeprowadzi dodatkowe prace, aby upewnić się, że nie ma zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, które osobno lub skumulowane, przekroczą próg istotności ogólnej.

Lepszym podejściem do kwestii ryzyka badania jest ustalenie istotności wykonawczej na poziomie grup transakcji lub sald kont na niższym poziomie. Zagwarantuje to wykonanie wystarczających prac aby wykryć wszelkie zniekształcenia, bez potrzeby ograniczenia poziomu istotności ogólnej. Tworzy to także bufor bezpieczeństwa, aby objąć wykonanymi pracami nierozpoznane zniekształcenia.

Ustal poziom istotności ogólnej w odniesieniu do użytkowników sprawozdania finansowego, a następnie ustal istotność wykonawczą dla zaprojektowania dalszych procedur badania.

Ujawnienia poufnych informacji w sprawozdaniu finansowym, salda i kwestie

Użyj istotności wykonawczej dla konkretnych obszarów/pozycji w celu zaprojektowania dalszych procedur badania, które odnoszą się do konkretnych czynników ryzyka i do sald w poufnych obszarach badania.

Podsumowanie

Poziomy istotności i wykorzystanie istotności wykonawczej podsumowano w poniższej tabeli.

Ilustracja 6.2-3

	Ogólna	Dla konkretnych obszarów/pozycji	Wykonawcza
Cel	Ustalenie progu w celu określenia czy sprawozdanie finansowe jest wolne od istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem.	Ustalenie progu (-ów) (niższego niż istotność ogólna), jaki będzie miał zastosowanie w odniesieniu do konkretnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień. Można zasadnie oczekiwać, że kwoty zniekształceń mniejsze od ogólnego poziomu istotności będą miały wpływ na decyzje ekonomiczne użytkowników.	Ustalenie progu (-ów) (niższego niż istotność ogólna lub istotność dla konkretnych obszarów/pozycji), który zagwarantuje, że nieistotne zniekształcenia (mniejsze niż istotność ogólna lub dla konkretnych obszarów/pozycji) zostaną rozpoznane i dadzą biegłemu rewidentowi margines bezpieczeństwa.
Podstawa obliczeń	Jaki poziom zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym byłby tolerowany przez użytkowników (tj. nie wpływałby na decyzje ekonomiczne podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego)?	Jaki poziom zniekształcenia odnoszący się do szczególnych okoliczności w konkretnych grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, który jak można realistycznie oczekiwać, wpłynąłby na decyzje ekonomiczne użytkowników?	Jaka ilość prac związanych z badaniem będzie wymagana: <ul style="list-style-type: none"> • zidentyfikuj zniekształcenia poniżej istotności ogólnej lub dla konkretnych obszarów/pozycji; oraz • czy zostawiono wystarczający bufor dla niewykrytych zniekształceń?

	Ogólna	Dla konkretnych obszarów/pozycji	Wykonawcza
Praktyczne zasady (Do wykorzystania jako punkt wyjścia)	<p>Istotność jest kwestią raczej zawodowego osądu niż mechaniczną czynnością. Dlatego w MSRF nie podano konkretnych wskazówek. Pomimo tego, w praktyce często wykorzystywany jest zysk z działalności kontynuowanej, jako mający największe znaczenie dla użytkowników sprawozdania finansowego (3 do 7%). Jeśli nie jest to użyteczna miara (np. dla jednostki o charakterze niedochodowym lub tam, gdzie zysk nie jest stabilną podstawą), wtedy weź pod uwagę inne podstawy takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przychody lub koszty 1 do 3%; • aktywa 1 do 3%; lub • kapitał własny 3 do 5%. 	Ustal niższe kwoty istotności dla konkretnych obszarów/pozycji (opierając się na zawodowym osądzie) dla badania konkretnych lub poufnych obszarów sprawozdania finansowego.	W MSRF nie dano konkretnych wskazówek. Przedział procentowy od 60% (z istotności ogólnej lub dla konkretnych obszarów/pozycji), tam gdzie jest wyższe ryzyko istotnych zniekształceń; do 85%, tam gdzie oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń jest mniejsze.
Wykorzystanie w badaniu	Określanie, czy nieskorygowane zniekształcenia, osobno lub łącznie przekraczają istotność ogólną.	Określanie, czy nieskorygowane zniekształcenia, osobno lub łącznie przekraczają istotność dla konkretnych obszarów/pozycji.	<ul style="list-style-type: none"> • Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń; oraz • Zaprojektowanie dalszych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyko.
Korekta w miarę postępu badania	<ul style="list-style-type: none"> • Zmiana okoliczności, która nastąpiła w trakcie badania, taka jak sprzedaż części działalności gospodarczej; • Nowe informacje; lub • Zmiany w zrozumieniu jednostki i jej działalności, w rezultacie przeprowadzenia dalszych procedur badania (np. rzeczywiste wyniki działalności operacyjnej znacznie różniące się od oczekiwanych). 	Zmiany konkretnych okoliczności.	<ul style="list-style-type: none"> • Zmiany oszacowanego ryzyka; • Charakter i zakres zniekształceń wykrytych w trakcie przeprowadzania dalszych procedur badania; lub • Zmiany w zrozumieniu jednostki.

6.3 Istotność przy planowaniu i oszacowaniu ryzyka

Ustalanie różnych poziomów istotności jest kluczowym elementem procesu planowania. Nie jest to wyraźny etap badania, lecz raczej ciągły, wielokrotny proces. Poniższa tabela podsumowuje wykorzystanie istotności w planowaniu i oszacowaniu ryzyka.

Ilustracja 6.3-1

Istotność	
Planowanie (Strategia ogólna i plany badania)	<p>Wykorzystaj istotność do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • określenia, które obszary sprawozdania finansowego wymagają badania; • ustalenia związku z ogólną strategią badania; • zaplanowania charakteru, harmonogramu i zakresu konkretnych procedur badania; • określenia istotności dla konkretnych obszarów/pozycji dla konkretnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, dla których można zasadnie oczekiwać, że zniekształcenia w kwotach mniejszych od ogólnego poziomu istotności miałyby wpływ na decyzje ekonomiczne użytkowników; • określenia istotności wykonawczej dla każdego określonego poziomu istotności, skoro niezbędnym dla biegłego rewidenta może być praca z wykorzystaniem poziomu istotności wykonawczej dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień informacji, w zależności od poziomu ryzyka związanego z tą pozycją; • następnie oceń dowody, aby ustalić konieczność wszelkich korekt do któregoś z poziomów istotności. Jeśli tak, biegły rewident powinien zweryfikować charakter, harmonogram i zakres procedur.
Procedury oszacowania ryzyka	<ul style="list-style-type: none"> • Zidentyfikuj, jakie procedury oszacowania ryzyka są konieczne. • Ustal związek z uzyskanymi informacjami. • Oszacuj wagę potencjalnego wpływu zidentyfikowanych czynników ryzyka. • Oceń wyniki procedur oszacowania ryzyka.
Spotkania zespołu	<ul style="list-style-type: none"> • Upewnij się, że członkowie zespołu rozumieją zidentyfikowanych użytkowników i czego można zasadnie oczekiwać, że zmieni to ich decyzje ekonomiczne. Może to pomóc w przypadku, gdy podczas badania członek zespołu uzyska informacje, które spowodowałyby początkowe ustalenie innej kwoty istotności. Przykładami takich zagadnień są: <ul style="list-style-type: none"> – decyzje o likwidacji ważnej części działalności jednostki, – nowe informacje lub czynniki ryzyka, które wpływałyby na początkowe ustalenie istotności; oraz – zmiana wiedzy o jednostce i jej działalności w rezultacie przeprowadzenia dalszych procedur badania, taka jak wtedy, gdy rzeczywiste wyniki finansowe różnią się znacznie od wyników przewidywanych. • Ustal ogólną strategię badania. • Określ zakres badania w odniesieniu do: <ul style="list-style-type: none"> – istotności wykonawczej; oraz – istotności wykonawczej dla konkretnych obszarów/pozycji. • Zidentyfikuj decydujące kwestie dotyczące badania oraz obszary, na których skupi się ono znacząco.

UWAGA

Określenie poziomów istotności ogólnej i istotności wykonawczej dla konkretnych obszarów/ pozycji wymaga zastosowania zawodowego osądu. Zaleca się (ale nie wymaga się), aby zespół omówił z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie osądy zastosowane w określaniu poziomów istotności i uzyskał jego/jej zatwierdzenie. Na koniec, wystarczająco szczegółowo zarejestruj osądy wykorzystane w określaniu istotności w dokumentach roboczych badania.

6.4 Istotność w trakcie przeprowadzania procedur badania

Biegli rewidenci powinni brać pod uwagę istotność określając charakter, harmonogram i zakres procedur badania, jak to przedstawiono w poniższej tabeli.

Ilustracja 6.4-1

Istotność	
Przeprowadzanie procedur badania	<p>Wykorzystaj istotność do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zidentyfikowania jakie dalsze procedury badania są konieczne. • określenia które pozycje wybrać do badania i czy użyć technik próbkowania; • pomocy w trakcie określania wielkości próby (np. przedział próbkowania = precyzja (istotność) ÷ współczynnik ufności); • oceny reprezentatywnych błędów próbkowania w drodze ekstrapolacji populacji pod kątem „prawdopodobnych” zniekształceń; • oceny błędów całkowitych łącznie na poziomie konta do poziomu sprawozdania finansowego; • oceny błędów całkowitych łącznie, w tym wpływu netto nieskorygowanych zniekształceń w zyskach zatrzymanych w bilansie otwarcia; • oceny wyników procedur.

- Przypis:** Ogólna strategia badania i plan badania będą musiały być skorygowane gdy:
- charakter rozpoznanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia wskazuje na możliwość wystąpienia innych zniekształceń, że gdyby łącznie pogrupowano zniekształcenia zebrane podczas badania, to mogłyby być one istotne; lub
 - łączne pogrupowane nieprawidłowości zebrane podczas badania osiągną istotność.

UWAGA

Prawdopodobieństwo zmiany istotności ogólnej nie występuje bardzo często. Pomimo tego, może ona wymagać skorygowania, gdy biegły rewident uzyska nowe informacje lub jeśli zmieni się jego wiedza o jednostce i jej działaniach. Jeśli wymagana jest zmiana, upewnij się, że zespół przeprowadzający badanie został o tym poinformowany i oceń wpływ na plan badania.

Istotność wykonawcza może zmienić się w oparciu o nowe czynniki ryzyka lub nowe wyniki badania, które mogą nie wpływać na istotność ogólną. Zmiany istotności wykonawczej będą skutkować modyfikacją charakteru, harmonogramu i zakresu procedur badania. Oczywiście, jeśli istotność ogólna zmieni się, konieczną może być odpowiadająca temu zmiana istotności wykonawczej.

6.5 Istotność w sprawozdawczości

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
450.11	Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Ustalając to biegły rewident rozpatruje: (a) wielkość i rodzaj zniekształceń, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia; (Patrz: par. A13-A17, A19-A20) oraz (b) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odpowiednie grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość. (Patrz: par. A18)
450.12	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór nad jednostką o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie zezwala na to prawo lub regulacje. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane. (Patrz: par. A21-A23)

Patrz do Tomu 2, Rozdział 21 w celu uzyskania większej ilości informacji dotyczących oceny zniekształceń. Przed wydaniem opinii biegły rewident powinien:

- potwierdzić istotność ustaloną dla sprawozdania finansowego jako całości;
- ocenić charakter i łączne nieskorygowane zniekształcenia, które zostały rozpoznane; oraz
- dokonać całościowej oceny czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone.

Ilustracja 6.5-1

Istotność	
Sprawozdawczość	Biegły rewident wykorzystuje istotność do: <ul style="list-style-type: none"> • oceny wszystkich błędów łącznie na poziomie konta oraz na poziomie sprawozdania finansowego; • oceny wszystkich błędów łącznie, w tym wpływu netto nieskorygowanych zniekształceń na zyski zatrzymane w bilansie otwarcia; • określenia, czy powinny być przeprowadzone dodatkowe procedury badania, gdy łącznie zniekształcenia zbliżają się do istotności ogólnej lub dla konkretnych obszarów/pozycji; • prośby, aby kierownictwo skorygowało wszystkie zidentyfikowane zniekształcenia; • rozważenia ponownego sprawdzenia obszarów o największym zniekształceniu; • dokonania osądu charakteru i wrażliwości zidentyfikowanych zniekształceń, jak też ich rozmiaru; • określenia czy sprawozdanie biegłego rewidenta powinno być zmodyfikowane z uwagi na nieskorygowane istotne zniekształcenia.

Łączne zniekształcenia składają się z:

- konkretnych zniekształceń rozpoznanych przez biegłego rewidenta w rezultacie testowania ich w trakcie badania; oraz
- oszacowania innych zidentyfikowanych zniekształceń, które nie mogą być dokładnie określone ilościowo.

Biegły rewident powinien wówczas zwrócić się do kierownictwa o zarejestrowanie wszystkich zidentyfikowanych zniekształceń. Patrz do Tomu 2, Rozdział 21 w celu uzyskania dodatkowych informacji na temat oceny uzyskanych dowodów badania.

6.6 Inne czynniki

Inne czynniki obejmują:

- przekazywanie informacji kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką;
- uaktualnienie istotności; oraz
- obniżenie poziomu istotności w porównaniu do poprzedniego okresu.

Przekazywanie informacji kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką

Kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór nad jednostką powinny rozumieć ograniczenia dotyczące stopnia precyzji, którego można oczekiwać od badania. Powinni oni być także świadomi, że nie jest ekonomicznie wykonalne zaprojektowanie procedur badania, które zapewnią absolutną pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia. Badanie może zapewnić jedynie wystarczającą pewność w tej kwestii.

Kiedy w trakcie badania zostaną zidentyfikowane przez biegłego rewidenta zniekształcenia, pierwszym krokiem jest zwrócenie się do kierownictwa, aby skorygował zniekształcenia. Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania zniekształceń, wtedy obowiązkiem biegłego rewidenta jest przekazanie osobom sprawującym nadzór nad jednostką informacji o:

- szczegółach nieskorygowanych zniekształceń oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta (chyba, że nie zezwalają na to wymogi prawne lub regulacyjne);
- istotnych nieskorygowanych pojedynczych zniekształceniach; oraz
- wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odpowiednie grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

Uaktualnianie istotności

Wstępne oszacowanie istotności ogólnej i wykonawczej może ulec zmianie, począwszy od wstępnego planowania badania do czasu oceny wyników procedur badania. Może to być rezultatem zmieniających się okoliczności lub zmiany wiedzy biegłego rewidenta pozyskanej w trakcie przeprowadzenia procedur badania. Jeżeli na przykład procedury badania przeprowadzane są przed zakończeniem okresu, biegły rewident przewiduje wyniki działalności i sytuację finansową. Jeżeli rzeczywiste wyniki działalności i sytuacja finansowa są znacząco różne, oszacowanie istotności i ryzyka badania może także ulec zmianie.

Obniżenie poziomu istotności w porównaniu do poprzedniego okresu

W sytuacji, gdy okoliczności zmieniają się z roku na rok, biegły rewident powinien rozważyć wpływ ewentualnych zniekształceń na stan początkowy kapitałów własnych. Na przykład, gdy sprzedaż i dochód są znacząco niższe niż w poprzednim roku, wymagany jest niższy poziom istotności. Ponieważ wcześniejsze badanie przeprowadzono z zastosowaniem wyższego poziomu istotności, w wartościach na początek okresu mogą występować błędy. W celu ograniczenia ryzyka istotnych błędów występujących w bilansie otwarcia, biegły rewident musi przeprowadzić dalsze procedury badania dotyczące sald początkowych aktywów i pasywów.

UWAGA**Nowe zlecenia**

Przyjmując nowe zlecenie, zapytaj o istotność ogólną zastosowaną przez poprzedniego biegłego rewidenta. O ile jest ona dostępna, mogłaby pomóc w ustaleniu, jakie dalsze procedury badania dotyczące sald początkowych aktywów i sald zobowiązań mogą być wymagane.

Korzystania z ekspertów kierownictwa

Upewnij się, czy eksperci zatrudnieni przez jednostkę (aby pomóc jednostce w przygotowaniu sprawozdania finansowego) lub wykorzystywani przez zespół realizujący badanie zostali poinstruowani o stosowaniu odpowiedniego poziomu istotności w odniesieniu do wykonywanych przez nich prac.

6.7 Dokumentacja

Udokumentuj wyznaczenie poniższych kwot oraz czynniki uwzględnione przy ich wyznaczeniu:

- istotność ogólna;
- poziomy istotności, tam, gdzie mają one zastosowanie, dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień;
- istotność wykonawcza; oraz
- wszelkie zmiany wyżej wymienionych czynników dokonane w miarę postępów badania.

6.8 Studia przypadków – Określanie i stosowanie istotności

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – Wprowadzenie do studiów przypadku.

Istotność często dokumentowana jest na arkuszu roboczym, zawierającym sumaryczne wyniki działalności operacyjnej i jest na nim miejsce na inne czynniki istotności takie jak czynniki jakościowe.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Delta Meble SA

(Fragmenty)

Oszacowanie istotności

Głównymi użytkownikami sprawozdania finansowego są akcjonariusze i bank. W poprzednim okresie kwota istotności wynosiła 8.000 €.

Patrz na kwoty ewentualnej istotności opierające się na dochodzie z działalności kontynuowanej, jak też na przychodach w D/R nr #. Stosując zawodowy osąd, postanowiliśmy oprzeć istotność na kwocie 5% zysków przed opodatkowaniem po ponownym dodaniu premii kierownictwa równej 70.000 €. Rozważaliśmy także inną podstawę, taką jak przychody, ale uważaliśmy, że zysk przed opodatkowaniem był najbardziej zrozumiały dla zidentyfikowanych użytkowników sprawozdania finansowego.

W bieżącym okresie zaplanowaliśmy zastosowanie kwoty 10.000 € jako istotności ogólnej. Pojęcie istotności i jej wykorzystanie w badaniu omówiono ogólnie z klientem.

Stosując zawodowy osąd i biorąc pod uwagę rodzaje zniekształceń zidentyfikowanych w poprzednich badaniach ogólną istotność wykonawczą ustalono na 7.500 €.

Istotność dla konkretnego obszaru/pozycji – zapłaconego lokalnego podatku obrotowego – ustalona została na 1.000 €, gdyż wymaga się od nas zbadania i złożenia sprawozdania dotyczącego tej kwoty do miejscowych władz.

Patrz także do analizy ilościowej D/R 615

Sporządził: JF **Dnia:** 8 grudnia 20X2

Przejrzał: LF **Dnia:** 5 stycznia 20X3

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Kumar i Spółka

(Fragmenty)

Oszacowanie istotności

Głównymi użytkownikami sprawozdania finansowego są właściciele i bank. W poprzednim okresie kwota istotności wynosiła 3.000 €.

Opierając się na potrzebach użytkowników, postanowiliśmy ustalić istotność na poziomie 1% wartości sprzedaży. Sądzymy, że przychody dadzą bardziej stabilną podstawę dla istotności, niż zysk przed opodatkowaniem. W bieżącym okresie zaplanowaliśmy zastosowanie kwoty 2.500 € jako istotności ogólnej. Pojęcie istotności i jej wykorzystanie w badaniu omówiono ogólnie z klientem.

Stosując zawodowy osąd, który w znacznej mierze opiera się na błędach poprzedniego okresu, ogólną istotność wykonawczą ustalono na 1.800 €.

Inne zagadnienia

Patrz do... D/R 615

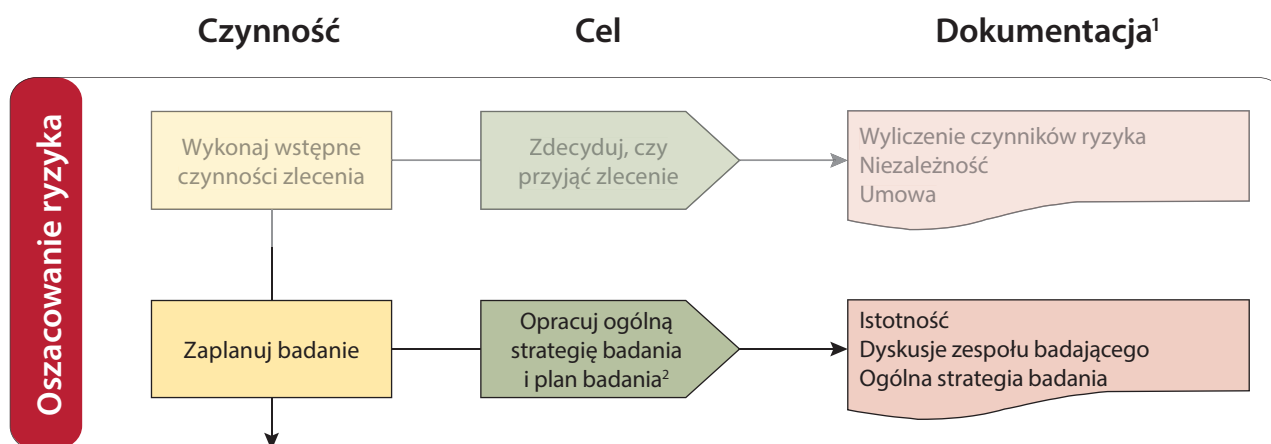
Sporządził: JF **Dnia:** 8 grudzień 20X2

Przejrzał: LF **Dnia:** 5 stycznia 20X3

7. Dyskusje zespołu badającego

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Cel i charakter wymaganych dyskusji w gronie zespołu realizującego badanie dotyczących podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenia.	240, 300, 315

Ilustracja 7.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
240.15	MSRF 315 wymaga przeprowadzenia dyskusji wśród członków zespołu wykonującego badanie oraz ustalenia przez partnera odpowiedzialnego za badanie, jakie sprawy należy zakomunikować osobom nie uczestniczącym w dyskusji. W dyskusji kładzie się szczególny nacisk na to, w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa, w tym na sposób, w jaki oszustwo mogłoby zostać popełnione. Dyskusję przeprowadza się nie biorąc pod uwagę przekonania zespołu wykonującego badanie o uczciwości i rzetelności kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór. (Patrz: par. A10-A11)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
240.44	W dokumentacji badania dotyczącej sposobu rozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta oraz oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, której wymaga MSRF 315, biegły rewident zamieszcza: <ol style="list-style-type: none"> znaczące decyzje podjęte w ciągu dyskusji przeprowadzonej w gronie zespołu wykonującego badanie dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem; oraz rozpoznane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.
315.10	Partner odpowiedzialny za badanie oraz pozostali kluczowi członkowie zespołu wykonującego badanie omawiają podatność sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie oraz stosowanie - z uwagi na fakty i okoliczności właściwe jednostce - mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Partner odpowiedzialny za badanie określa, o których zagadnieniach należy poinformować członków zespołu wykonującego badanie nieuczestniczących w naradzie. (Zob. par. A14-A16)

7.1 Przegląd

Decydującym elementem sukcesu każdego zlecenia badania jest dobra komunikacja pomiędzy członkami zespołu realizującego badanie. Komunikacja zaczyna się od przydziału członków zespołu, zorganizowania spotkania zespołu w celu zaplanowania zlecenia i jest kontynuowana w trakcie zlecenia. Korzyści dobrej komunikacji przedstawiono w poniższej tabeli.

Ilustracja 7.1-1

Istotność	
Potrzeba stałej komunikacji pomiędzy członkami zespołu realizującego badanie	Wydajność badania <ul style="list-style-type: none"> Każda osoba z zespołu będzie rozumieć badaną jednostkę, stosowane założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej, jaka będzie jej/jego konkretna rola w badaniu oraz oczekiwania dotyczące tego jak i kiedy przeprowadzone będą prace. Możliwość nadmiernego lub niedostatecznego zbadania będzie znacząco obniżona.
	Skuteczność badania <ul style="list-style-type: none"> Pracownikom przekazywane są obserwacje dotyczące wiedzy na temat klienta i przewidywania badania, bezpośrednio od wyższego personelu, takiego jak partner odpowiedzialny za zlecenie. Dyskusja zespołu na temat podatności sprawozdania finansowego na istotne zniekształcenia pomoże określić te czynniki ryzyka działalności gospodarczej i oszustw, do których trzeba się odnieść. W odniesieniu do charakteru, zakresu i ram czasowych oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania podejmowane będą lepsze decyzje. Ciągła wymiana i przekazywanie informacji w takich obszarach, jak nietypowe transakcje/zdarzenia, podmioty powiązane, kwestie sprawozdawczości, umożliwi szybką reakcję na nowe informacje.
	Rozwój pracowników <ul style="list-style-type: none"> Najlepsze praktyki badania będą przekazywane przez partnerów pracownikom. Pracownicy będą zachęceni do zadawania pytań i ponownego rozważenia skuteczności reakcji na oszacowane czynniki ryzyka z poprzednich okresów.

Skuteczna stała komunikacja wymaga:

- zaangażowania (i całej uwagi) partnera odpowiedzialnego za badanie i wyższego personelu; oraz
- gotowości wyższego personelu do słuchania młodszych stażem pracowników. Obejmuje to zrozumienie zlecenia przez młodszy personel, zachęcania go do pytań i sugestii, a następnie zapewnienia informacji zwrotnej.

Poniższa tabela podsumowuje, co rozważać i omawiać w trakcie komunikacji w zespole realizującym badanie.

Ilustracja 7.1-2

Komunikacja w zespole realizującym badanie

Przydzielanie członków zespołu i ról	Spotkanie zespołu (realizującego badanie) poświęcone planowaniu	Podczas i po badaniu
<p>Weź pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> - umiejętności i doświadczenie - potrzebę zaangażowania ekspertów - potrzebę zaangażowania weryfikatora 	<p>Omów:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Istotność - Obserwacje w oparciu o wiedzę o jednostce - Możliwe czynniki ryzyka działalności gospodarczej i oszustw - W jaki sposób/gdzie sprawozdanie finansowe może być podatne na istotne zniekształcenie - Plan badania, obejmujący kto, co, gdzie i kiedy - Nadzór i przegląd 	<p>Omów:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Wyniki badania, jego postępy i zidentyfikowane kwestie - Zmiany planu badania - Nowe informacje - Nietypowe zdarzenia / transakcje - Sugestie dotyczące badania w kolejnym okresie

UWAGA

Dyskusje zespołu realizującego badanie są decydujące dla skuteczności badania. Unikaj szybkiej i powierzchownej realizacji planu spotkania z uwagi na inną presję czasową. Dyskusje te umożliwiają omówienie czynników ryzyka badania, opracowanie scenariusza oszustwa oraz zaprojektowanie możliwych reakcji. Pracownikom dają one też możliwość zrozumienia działalności gospodarczej jednostki i czego oczekuje się od badania. Pracownicy mogą także być zachęcani do przedstawiania swoich pomysłów, w jaki sposób można ulepszyć badanie.

7.2 Spotkanie zespołu realizującego badanie poświęcone planowaniu

W większych zleceniach spotkanie poświęcone planowaniu powinno być wyznaczone dużo wcześniej przed rozpoczęciem pracy w jednostce. Da to niezbędny czas na przygotowanie lub wprowadzenie zmian w szczegółowym planie badania. W bardzo małych zleceniach planowanie najlepiej można osiągnąć poprzez krótkie dyskusje na początku zlecenia i w miarę postępów badania.

Członkowie zespołu powinni być zachęceni do przybycia na spotkanie, aby wykazać się dociekliwością,

przygotowaniem do udziału w spotkaniu i podzielenia się informacjami przy zachowaniu zawodowego sceptycyzmu. Powinni odłożyć na bok przeświadczenie, że kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór nad jednostką są uczciwe i rzetelne. Zakres dyskusji powinien zależeć od ról, doświadczenia i potrzeb informacyjnych członków zespołu realizującego badanie.

Poniższa tabela przedstawia trzy kluczowe obszary, które należy przedyskutować.

Ilustracja 7.2-1

Kluczowe obszary brane pod uwagę	Cel: prowadzenie otwartej dyskusji
<p>Podzielenie się obserwacjami o jednostce, dotyczącymi ludzi, działalności i celów</p>	<p>Jednostka</p> <ul style="list-style-type: none"> • Historia i cele działalności gospodarczej. • Kultura korporacyjna. • Zmiany działalności, personelu lub systemów. • Zastosowanie mających zastosowanie założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej do faktów i okoliczności związanych z jednostką. <p>Kierownictwo</p> <ul style="list-style-type: none"> • Charakter/struktura jednostki i kierownictwa. • Stosunek do kontroli wewnętrznej. • Motywacja do popełnienia oszustwa. • Niewyjaśnione zmiany w zachowaniu lub stylu życia kluczowych pracowników. • Wszelkie oznaki stronniczości kierownictwa. <p>Znane czynniki ryzyka</p> <ul style="list-style-type: none"> • Doświadczenie z poprzednich zleceń badania. • Znaczące czynniki ryzyka działalności gospodarczej. • Możliwość popełnienia oszustwa.
<p>Burza mózgów</p>	<p>Cel: przeprowadzenie burzy mózgów na temat pomysłów i możliwych podejść do badania</p> <p>Możliwość popełnienia błędów i oszustwa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Które obszary sprawozdania finansowego mogą być podatne na istotne zniekształcenia (oszustwa i błędy)? Ten krok jest wymagany we wszystkich badaniach. • W jaki sposób kierownictwo mogłoby dopuścić się i ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową? Może to być pomocne do opracowania różnych scenariuszy oszustw lub, jeśli jest to możliwe, skorzystania z usług biegłego sądowego. Przeanalizuj zapisy w dzienniku, nastawienie kierownictwa do oszacowań/rezerw, zmian w polityce rachunkowości itd. • W jaki sposób aktywa mogłyby zostać sprzeniewierzone lub wykorzystane w celach osobistych? • Czy występuje bezinteresowna motywacja (np. utrzymania źródła dotacji dla jednostki o charakterze niedochodowym), aby manipulować sprawozdaniem finansowym? <p>Reakcja na ryzyko</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jakie potencjalne procedury/podejścia do badania, mogłyby być rozważane, jako reakcja na rozpoznane powyżej ryzyko? • Rozważ, czy element nieprzewidywalności będzie zintegrowany z charakterem, harmonogramem i zakresem procedur badania, które mają zostać przeprowadzone.

Kluczowe obszary brane pod uwagę	Cel: zapewnienie ukierunkowania
Planowanie badania	<p>Konkretne obszary, do których należy się odnieść: Upewnij się, czy w planie badania odpowiednio zajęto się konkretnymi wymogami wszystkich MSRF, które są ważne dla badania. MSRF, które zawierają konkretne procedury do wykonania:</p> <p>MSRF 240 <i>Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw</i></p> <p>MSRF 402 <i>Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej</i></p> <p>MSRF 540 <i>Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień</i></p> <p>MSRF 550 <i>Podmioty powiązane</i></p> <p>MSRF 600 <i>Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – Uwagi szczególne</i></p> <p>Ukierunkowanie zespołu realizującego badanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • określenie poziomów istotności; • przydział ról i odpowiedzialności; • przedstawienie pracownikom przeglądu sekcji badania, za których wykonanie są oni odpowiedzialni. Omów wymagane podejście, szczególne okoliczności, harmonogram, wymaganą dokumentację, zakres zapewnianego nadzoru, przegląd dokumentacji oraz wszelkie inne oczekiwania; • podkreślenie znaczenia zachowania zawodowego sceptycyzmu przez cały czas trwania badania.

Przypis: Jeżeli członkowie zespołu realizującego badanie niebędący kluczowymi członkami nie mogą uczestniczyć w spotkaniu (lub nie byli na nie zaproszeni), wówczas partner odpowiedzialny za zlecenie powinien określić, które z poruszonych spraw należy przekazać tym osobom.

UWAGA

Zwróć uwagę pracownikom na znaczenie wskazań sugerujących nieuczciwość, ale także na ostrożne wyciąganie wniosków, szczególnie podczas omawiania wyników z kierownictwem lub pracownikami jednostki. Wskaż możliwe okoliczności (czerwone flagi), które w przypadku napotkania ich mogą wskazywać na możliwość popełnienia oszustwa.

Oszustwa ogólnie wykrywane są poprzez rozpoznanie schematów, wyjątków i osobliwości w transakcjach i zdarzeniach. Przykładowo, fałszywe rozszczenie na koncie wydatków byłoby nieistotne dla samego sprawozdania finansowego, ale może wskazywać na o wiele większy problem, taki jak nieuczciwość kierownictwa.

7.3 Komunikacja w trakcie i na zakończenie badania

Każdy członek zespołu realizującego badanie będzie miał inne spojrzenie na jednostkę. Niektóre z informacji uzyskanych przez poszczególnych członków zespołu mogą nawet nie mieć sensu, o ile nie zostaną powiązane z informacjami uzyskanymi przez innych członków zespołu. Jest to szczególnie prawdziwe w stosunku do oszustw, gdzie właśnie rozpoznanie schematów, dziwnych elementów i wyjątków może prowadzić do ostatecznego ich wykrycia.

Prostą analogią są puzzle. Żaden z pojedynczych elementów nie pozwala na zobaczenie całego obrazu. Dopiero, kiedy elementy ułożone są razem, można zobaczyć duży obraz. To samo dotyczy badania. Jedynie, gdy wiedza/wyniki działania każdego audytora przekazane są całemu zespołowi, wyłania się pełen obraz. Przedstawiono to na poniższej ilustracji.

Ilustracja 7.3-1

Dzielenie się wnioskami



Dyskusje zespołu nie muszą być ograniczone wyłącznie do spotkania poświęconego planowaniu. Członkowie zespołu realizującego badanie powinni być zachęceni do przekazywania i wymiany informacji uzyskiwanych w czasie całego trwania badania, dotyczących wszelkich istotnych kwestii, zwłaszcza odnoszących się do oszacowania ryzyka i planowanych procedur badania.

UWAGA

Organizuj krótkie sesje podsumowujące w strategicznych momentach badania

Oprócz spotkania poświęconego planowaniu badania na początku zlecenia, korzystnym (ale nie wymaganym) może być, aby zespół realizujący zlecenie, nawet bardzo niewielki, spotykał się (lub organizował telekonferencje) i omawiał wyniki badania po przeprowadzeniu kolejnych etapów badania.

Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania

Te sesje podsumowujące nie muszą być formalne czy długie, ale mają umożliwić członkom zespołu ustne przedstawienie swoich wyników, napotkanych wyjątków i odnotowanych problemów. Mogą oni także przedstawić wszelkie sprawy (nawet drobne), które wydały im się dziwne lub pozbawione sensu. Często to właśnie drobne sprawy, w połączeniu z informacjami uzyskanymi przez innych członków zespołu, wskazują na możliwy czynnik ryzyka (taki jak oszustwa), wymagający przeprowadzenia dalszych prac. Spotkania takie mogą dać znaczące rezultaty nawet, jeśli zespół realizujący badanie składa się z dwóch osób.

UWAGA (ciąg dalszy)**Zakończenie badania**

Po zakończeniu poprzedniego badania zawsze występuje pokusa, aby przejść dalej i zacząć następne zlecenie. W wyniku tego wiedza, która mogłaby być pomocna dla przeprowadzenia badania w kolejnym okresie może być zapomniana. Krótkie spotkanie lub telekonferencja po każdym badaniu mogą być wykorzystane dla uzyskania opinii zespołu realizującego badanie i określenia, co mogłoby być ulepszone. Może to obejmować rozpoznanie:

- obszarów badania, które mogą wymagać większej, bądź mniejszej uwagi w przyszłości;
- wszelkich innych nieoczekiwanych ustaleń, nietypowych transakcji lub nacisków finansowych na personel, które mogą spowodować oszustwo lub być motywacją do popełnienia oszustwa;
- wszelkich planowanych zmian, które wpłyną na przyszłe zlecenia, takich jak zmiany kluczowego personelu, nowe finansowanie, przejęcia, nowe produkty, czy usługi lub wprowadzenie nowego systemu rachunkowości lub inne zmiany kontroli wewnętrznej;
- obszarów, w jakich możliwe jest uzyskanie dodatkowej pomocy ze strony jednostki, takiej jak analiza pewnych obszarów sprawozdania finansowego; oraz
- tam gdzie występują czynniki znaczącego ryzyka, spotkanie podsumowujące może także dotyczyć tego, czy w kolejnym okresie firma życzy sobie kontynuacji współpracy z klientem. Jeśli firma zrezygnuje zaraz po zakończeniu badania, powody tego będą świeżo w pamięci każdego, i da to jednostce więcej czasu na znalezienie innego biegłego rewidenta.

Terminy spotkań podsumowujących mogą zostać ustalone na spotkaniu poświęconym planowaniu.

7.4 Studia przypadków – Dyskusje zespołu badającego

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – Wprowadzenie do studiów przypadku.

Ostatnie sprawozdanie finansowe, wykaz oszacowanych czynników ryzyka z poprzednich okresów (lub tego okresu, jeśli był uaktualniany) oraz reakcja podczas badania mogą z pożytkiem być udostępnione przed spotkaniem członkom zespołu realizującego zlecenie. Zaakcentuj na spotkaniu, potrzebę zachowania zawodowego sceptycyzmu oraz potrzebę natychmiastowego informowania o wszelkich podejrzanych sytuacjach lub o możliwych sygnałach ostrzegawczych o oszustwie.

Dokumentacja może przyjąć formę standardowego porządku spotkania lub notatki do akt.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Data spotkania: 8 grudzień 20X2

1. Istotność i znaczące salda kont.	Zwiększenie istotności ogólnej do 10.000 € na podstawie wzrostu rentowności i sprzedaży, a istotności wykonawczej do 7.500 €.
2. Harmonogram, kluczowe daty i dostępność pracowników zlecniodawcy.	Potwierdzono, że harmonogram z poprzedniego roku jest właściwy i, że nasze prośby o pomoc kierownictwa w przygotowaniu pewnych wykazów są sensowne.
3. Czego możemy się dowiedzieć z wcześniejszych doświadczeń, takich jak kwestie/zdarzenia, które spowodowały opóźnienia i obszary nadmiernie/niedostatecznie zbadane?	Kontrola wewnętrzna zapasów była niewłaściwa w poprzednim roku, co spowodowało dodatkową pracę. Zlecniodawca poinformował, że problem ten zostanie rozwiązany przed końcem roku.
4. Czy występują nowe obawy co do uczciwości kierownictwa, prawdziwości założenia kontynuacji działalności, powodztw sądowych itd.?	Patrz wycinek z gazety dotyczący Patrycji. Może być to odosobniony przypadek, jednak musimy zachować ostrożność.
5. Zmiany, które nastąpiły w tym okresie w działalności gospodarczej i/lub sytuacji finansowej, przepisach branżowych, stosowanej polityce rachunkowości i ludziach.	Sprzedaż internetowa stanowi obecnie 12% sprzedaży. Przewidywane są plany znaczącego wzrostu. Spowoduje to nadwyrężenie zasobów gotówki oraz obciążenie kontroli wewnętrznej i systemów operacyjnych. Obecny spadek gospodarczy spowoduje dodatkowe naciski na organizację, aby utrzymać poziom sprzedaży mimo spadku popytu i cen sprzedaży.
6. Podatność sprawozdania finansowego na oszustwo. W jaki sposób jednostka może zostać oszukana? Przygotuj możliwe scenariusze, a następnie zaplanuj procedury, które potwierdzą lub zaprzeczą ewentualnym podejrzeniom.	Możliwa jest stronnictwo lub nadużycie kierownictwa, aby uniknąć zobowiązań podatkowych. Oszacowania kierownictwa, zapisy w dzienniku oraz transakcje z podmiotami powiązаныmi są podatne na manipulację. Ponadto Adrian (kierownik sprzedaży) prowadzi wystawny styl życia. Powinniśmy przyjrzeć się obliczeniom premii i przychodom ze sprzedaży.
7. Znaczące czynniki ryzyka, wymagające szczególnej uwagi.	Niespełnianie warunków umowy z bankiem. Sylwester mówi, że zamierza w tym okresie renegocjować warunki z bankiem, aby zapewnić większą elastyczność.
8. Odpowiednia reakcja w badaniu na rozpoznane ryzyko.	Szczegółowy plan badania był przeglądany przez członka zespołu odpowiedzialnego za jego przygotowanie i zidentyfikowano wiele skutecznych reakcji.
9. Rozważ zapotrzebowanie na specjalistyczne umiejętności lub konsultantów, testowanie kontroli wewnętrznej kontra testy wiarygodności, potrzebę wprowadzenia nieprzewidywalności w niektórych testach badania oraz prace, które mogłyby zostać przeprowadzone przez klienta.	Specjalista IT, który przyjrzy się sprzedaży internetowej oraz ogólnej kontroli IT. Wizyta zaplanowana na grudzień tego okresu.
10. Role w zespole badającym, harmonogramy i przeglądy dokumentacji.	Uaktualniono ogólny i szczegółowy plan badania.
Sporządził: FJ Dnia: 8 grudzień 20X2 Przejrzał: LF Dnia: 5 stycznia 20X3	

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Notatka do akt: Kumar i Spółka

8 grudnia 20X2 zespół realizujący badanie (partner i senior) spotkali się, by zaplanować zlecenie badania Kumar i Spółka.

Omówiliśmy następujące zagadnienia:

- Zmniejszyliśmy istotność ogólną do 2.500 E na podstawie spadku rentowności i sprzedaży. Istotność wykonawczą ustalono na 1.800 €.
- Rajmund skupił się ostatnio na osobistych sprawach rodzinnych. Praca księgowej może nie być prawidłowo monitorowana. Daje to Renacie sporą kontrolę nad danymi przekazywanymi w sprawozdaniu. Wszelkie niezamierzone i zamierzone błędy Renaty mogą zostać niewykryte. Powinno to być traktowane, jako znaczące ryzyko oszustwa w badaniu.
- Może występować stronniczość i nadużycia kierownictwa, aby uniknąć zobowiązań podatkowych lub złamania warunków umowy z bankiem. Tradycyjnie oszacowania kierownictwa były konserwatywne. Przypomniano zespołowi realizującemu zlecenie o zwracaniu uwagi na wszystko, co wydaje się nietypowe.
- Zwrócimy baczną uwagę na transakcje i ustalanie cen produktów dla jednostki powiązanej Delta.

Plan badania:

- Potwierdzono, że harmonogram z poprzedniego roku jest właściwy i znowu poprosimy kierownictwo o pomoc w przygotowaniu pewnych wykazów. Jednakże, skoro Kumar i Spółka miała w ostatnim okresie problemy z prawidłowym i terminowym przygotowywaniem kwestionariuszy, to w tym okresie prześlemy wcześniej Renacie przykładowe wykazy, aby upewnić się, że są one dla niej zrozumiałe i w jakich terminach powinny być sporządzone.
- Pewne informacje ze szczegółowego planu badania były przeglądane. W oparciu o oszacowane ryzyko rozszerzono procedury w pewnych obszarach, a tam gdzie oszacowane ryzyko było niskie wyeliminowano wiele innych procedur.
- W związku z tym, że nie ma stwierdzeń, dla których same procedury badania wiarygodności nie dostarczyłyby wystarczających i odpowiednich dowodów badania zdecydowaliśmy, że bardziej wydajnym będzie przeprowadzenie procedur wiarygodności, niż przeprowadzenie testów kontroli.

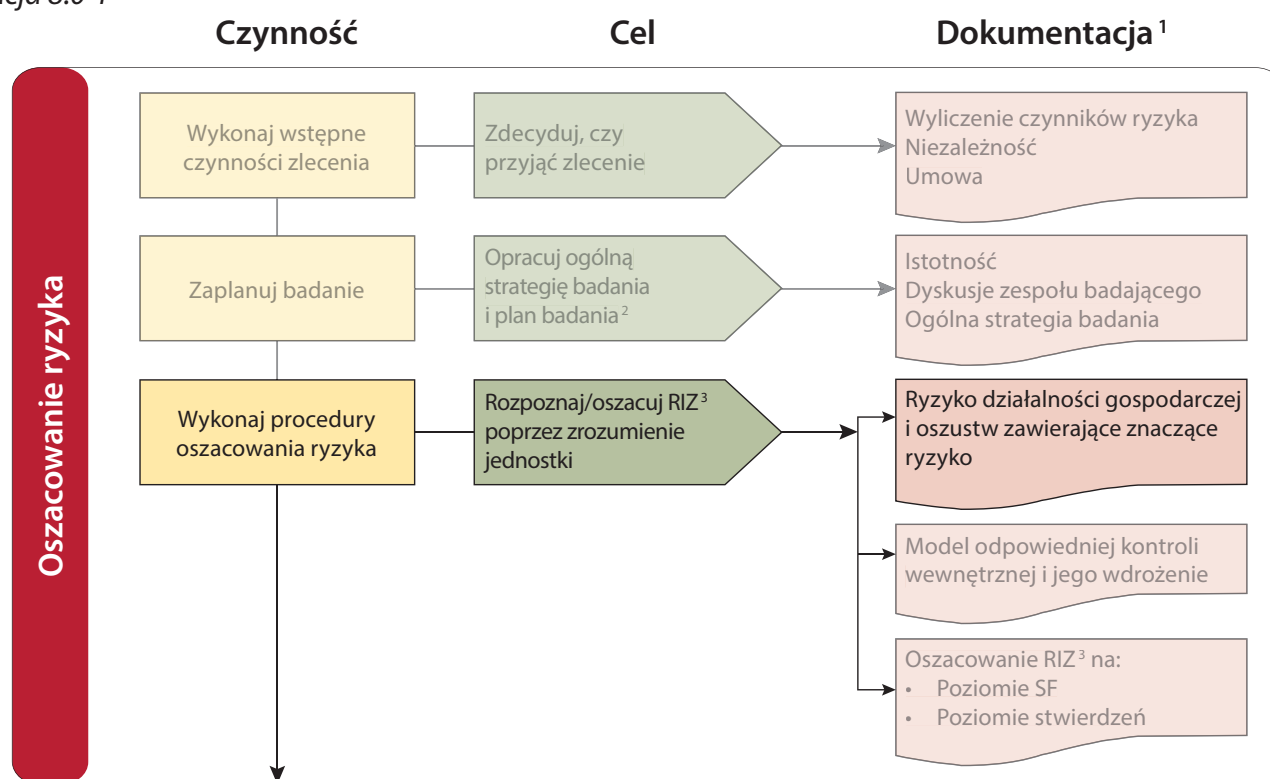
Sporządził: JF Dnia: 8 grudzień 20X2

Przejrzał: LF Dnia: 5 stycznia 20X3

8. Ryzyko nieodłączne – identyfikacja

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Jak zidentyfikować ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym?	240, 315

Ilustracja 8.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
240.10	Celami biegłego rewidenta są: (a) zidentyfikowanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem; (b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, poprzez zaprojektowanie i zastosowanie właściwej reakcji; oraz (c) właściwa reakcja na wykryte lub domniemane oszustwo zidentyfikowane podczas badania.
315.3	Celem biegłego rewidenta jest rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdań finansowych i stwierdzeń, dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
200.13	Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie: Ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że sprawozdanie finansowe uległo istotnym zniekształceniom przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzeń: (i) Ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia, na zniekształcenie, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne, zanim uwzględniono jakiegokolwiek działanie kontroli. (ii) Ryzyko kontroli – ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, bądź wykrycia i skorygowania na czas przez kontrolę wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda lub ujawnienia, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne.
240.11	Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie: (a) Oszustwo – 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. (b) Czynniki ryzyka oszustwa – zdarzenia lub warunki wskazujące na istnienie bodźców, nacisków lub możliwości popełnienia oszustwa.
240.12	Zgodnie z MSRF 200 biegły rewident zachowuje zawodowy sceptycyzm przez okres całego badania mając na uwadze możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, niezależnie od jego wcześniejszych doświadczeń związanych z jednostką wskazujących na uczciwość kierownictwa i osób sprawujących nadzór. (Patrz: par. A7 – A8)
240.13	O ile jednak biegły rewident nie ma podstaw, by sądzić, że jest inaczej, może on przyjąć zapisy i dokumenty jako autentyczne. Jeżeli powstałe w trakcie badania warunki nakazują biegłemu rewidentowi uznać, że dokument może być nieautentyczny lub jego zapisy zostały zmienione, o czym go nie poinformowano, biegły rewident przeprowadza dalsze działania wyjaśniające. (Patrz: par. A9)
240.15	MSRF 315 wymaga przeprowadzenia dyskusji wśród członków zespołu wykonującego badanie oraz ustalenia przez partnera odpowiedzialnego za badanie, jakie sprawy należy zakomunikować osobom nieuczestniczącym w dyskusji. W dyskusji kładzie się szczególny nacisk na to, w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdania finansowe jednostki mogą być podatne na ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa, w tym na sposób, w jaki oszustwo mogłoby zostać popełnione. Dyskusję przeprowadza się nie biorąc pod uwagę przekonania zespołu wykonującego badanie o uczciwości i rzetelności kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór. (Patrz: par. A10-A11)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
240.17	<p>Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) dokonanej przez kierownictwo oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem, w tym charakteru, zakresu i częstotliwości dokonywania takich ocen; (Patrz: par. A12-A13) (b) stosowanego przez kierownictwo procesu rozpoznawania i reagowania na ryzyko oszustwa w jednostce, w tym na specyficzne ryzyko oszustwa rozpoznane przez kierownictwo lub na które zwrócono jego uwagę lub salda, grupy transakcji, lub ujawnienia, których może dotyczyć ryzyko oszustwa; (Patrz: par. A14) (c) przekazanych przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór komunikatów, o ile miały miejsce, dotyczących procesu rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustwa w jednostce; oraz (d) przekazanych przez kierownictwo komunikatów, o ile miały miejsce, na temat jego poglądów dotyczących praktyki biznesowej oraz etycznego zachowania.
240.18	<p>Biegły rewident kieruje zapytania do kierownictwa lub odpowiednio do innych osób wewnątrz jednostki, jeśli to odpowiednie, aby ustalić, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki. (Patrz: par. A15-A17)</p>
240.22	<p>Biegły rewident ocenia, czy nietypowe lub nieoczekiwane powiązania, które zostały rozpoznane w trakcie przeprowadzenia procedur analitycznych, w tym odnoszących się do kont przychodów, mogą wskazywać na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.</p>
240.23	<p>Biegły rewident rozważa, czy pozostałe informacje przez niego uzyskane wskazują na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Patrz: par. A22)</p>
240.24	<p>Biegły rewident ocenia, czy informacje uzyskane na podstawie innych procedur oceny ryzyka oraz przeprowadzonych związanych z tym czynności wskazują na istnienie jednego lub większej ilości czynników ryzyka oszustwa. O ile czynniki ryzyka oszustwa niekoniecznie świadczą o istnieniu oszustwa, często towarzyszą okolicznościom, w których dochodzi do popełnienia oszustwa i dlatego mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Patrz: par. A23-A27)</p>
240.44	<p>W dokumentacji badania dotyczącej sposobu rozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta oraz oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, której wymaga MSRF 315, biegły rewident zamieszcza:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) znaczące decyzje podjęte w ciągu dyskusji przeprowadzonej w gronie zespołu wykonującego badanie dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem; oraz (b) rozpoznane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.
315.11	<p>Biegły rewident poznaje:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ważne czynniki branżowe, regulacyjne i inne czynniki zewnętrzne, w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej; (Patrz: par. A17-A22) (b) charakter jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> (i) jej działalność; (ii) jej strukturę właścicielską i zarządczą; (iii) rodzaje inwestycji, które jednostka dokonuje i planuje dokonać, w tym inwestycje w jednostkach specjalnego przeznaczenia; oraz (iv) strukturę jednostki i sposób jej finansowania, aby umożliwić biegłemu rewidentowi zrozumienie grup transakcji, sald i ujawnień informacji oczekiwanych w sprawozdaniach finansowych. (Patrz: par. A23-A27) (c) dokonany przez jednostkę dobór i sposób stosowania zasad (polityki) rachunkowości, w tym przyczyny ich zmian. Biegły rewident ocenia, czy zasady (polityka) rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami rachunkowości stosowanymi w danej branży; (Patrz: par. A28) (d) cele i strategie jednostki oraz związane z nimi ryzyka działalności gospodarczej, które mogą wywołać ryzyko istotnego zniekształcenia; (Patrz: par. A29-A35) (e) sposób pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. (Patrz: par. A36-A41)

8.1 Przegląd

Identyfikacja ryzyka stanowi podstawę badania. Opiera się na poznaniu jednostki i jej środowiska przez biegłego rewidenta i stanowi integralną część tego procesu. Bez dogłębnego zrozumienia jednostki biegły rewident może przeoczyć pewne czynniki ryzyka. Na przykład, jeżeli sprzedaż klienta wzrastała, istotne jest, by biegły rewident wiedział, że w całej branży sprzedaż ulegała gwałtownym spadkom.

Celem etapu szacowania ryzyka w badaniu jest określenie źródeł ryzyka oraz oszacowanie, czy w ich wyniku mogły zaistnieć istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. Zapewnia to biegłemu rewidentowi informacje potrzebne do skierowania prac w badaniu na obszary, w których ryzyko istotnego zniekształcenia jest najwyższe i poświęcenia mniejszej uwagi obszarom obciążonym mniejszym ryzykiem.

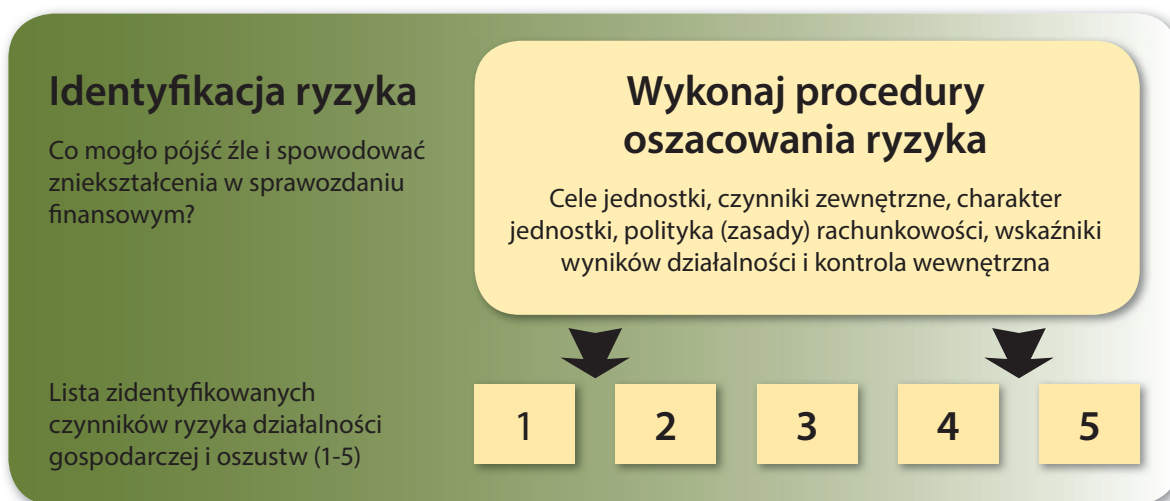
Proces oszacowania ryzyka ma dwie odrębne części:

- Identyfikacja ryzyka (zadanie pytania „Co może pójść źle?”); oraz
- Oszacowanie ryzyka (ustalenie znaczenia każdego z czynników ryzyka).

Oszacowanie ryzyka jest omówione w Tomie 2, Rozdział 9.

Identyfikację ryzyka omówiono poniżej.

Ilustracja 8.1-1



UWAGA

Po pierwsze zidentyfikuj ryzyko

Nie można oszacować ryzyka, które nie zostało zidentyfikowane. Nie można zakładać, że w małej jednostce nie występuje znaczące ryzyko lub, że ryzyko istotnego zniekształcenia będzie takie samo jak w poprzednim okresie. Może pojawić się nowe ryzyko, a charakter i znaczenie poprzednio zidentyfikowanego ryzyka mogło się zmienić.

Po pierwszym zleceniu skoncentruj się na tym, co uległo zmianie w stosunku do poprzedniego okresu.

Po pierwszym zleceniu skoncentruj się na tym, co uległo zmianie w obrębie sześciu źródeł ryzyka (patrz Ilustracja 8.4-1) zamiast zaczynać od nowa. Oszczędzi to czas i pozwoli skupić uwagę na charakterze i skutkach nowych czynników ryzyka, które mogły się obecnie pojawić oraz na aktualizacji czynników ryzyka zidentyfikowanych wcześniej.

8.2 Rodzaje ryzyka

Istnieją dwie najważniejsze klasyfikacje ryzyka:

- ryzyko działalności gospodarczej; oraz
- ryzyko oszustw.

Różnica pomiędzy ryzykiem działalności gospodarczej i ryzykiem oszustw wynika z celowych działań zaangażowanych osób. Przedstawiono to poniżej na ilustracji.

Ilustracja 8.2-1



Uwaga: W wielu przypadkach może pojawiać się zarówno ryzyko działalności gospodarczej, jak i ryzyko oszustw. Na przykład wprowadzenie nowego systemu rachunkowości jest źródłem niepewności (błędy mogą się pojawiać w trakcie nauki nowego systemu przez personel) i jest klasyfikowane, jako ryzyko działalności gospodarczej. Można jednak sklasyfikować je także, jako ryzyko oszustwa, ponieważ ktoś może wykorzystać sytuację niepewności w celu zawłaszczenia składników majątku lub dokonania manipulacji w sprawozdaniu finansowym.

Ryzyko działalności gospodarczej

Termin „ryzyko działalności gospodarczej” obejmuje szerszy zakres, niż ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. Ryzyko działalności gospodarczej wynika z istotnych uwarunkowań, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechania działania, które mogą negatywnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia jej celów oraz realizowania strategii. Może ono także obejmować ustalanie niewłaściwych lub nierealistycznych celów i strategii.

Ryzyko działalności gospodarczej obejmuje także zdarzenia wynikające ze zmiany, złożoności lub niedostrzegania potrzeby zmian. Zmiany mogą wynikać na przykład z:

- tworzenia nowych produktów, które mogą ponieść całkowitą porażkę;
- wejścia na niewłaściwy rynek nawet, jeżeli nowe produkty są właściwie opracowane; lub
- wad produktu, które mogą powodować powstanie zobowiązań i zaszkodzić reputacji jednostki.

Ryzyko oszustw

Ryzyko oszustw odnosi się do zdarzeń lub warunków wskazujących na istnienie usprawiedliwień, nacisków lub możliwości popełnienia oszustwa.

Zrozumienie przez biegłego rewidenta ryzyka działalności gospodarczej oraz ryzyka oszustwa zwiększa prawdopodobieństwo zidentyfikowania ryzyka istotnych zniekształceń. Nie jest jednak obowiązkiem biegłego rewidenta zidentyfikowanie lub oszacowanie wszystkich możliwych rodzajów ryzyka działalności gospodarczej.

8.3 Źródła informacji o jednostce

Pierwszym krokiem w procesie oszacowania jest zebranie lub (zaktualizowanie) możliwie największej ilości istotnych informacji o jednostce. Informacje te zapewniają przydatne źródło odniesienia dla identyfikacji i oszacowania możliwych czynników ryzyka.

Informacje o jednostce i jej otoczeniu mogą być pozyskane zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych. W większości przypadków biegły rewident zaczyna od wewnętrznych źródeł informacji, powinien jednak sprawdzić ich spójność z informacjami uzyskanymi ze źródeł zewnętrznych, takich jak organizacje gospodarcze, czy też dane o ogólnych warunkach gospodarczych, które można często uzyskać w Internecie. Poniższa ilustracja przedstawia niektóre możliwe dostępne źródła informacji.

Ilustracja 8.3-1



UWAGA

Ważnym źródłem informacji, które często bywa pomijane, są dokumenty robocze biegłego rewidenta ze zleceń z poprzednich okresów. Często zawierają one wartościowe informacje na tematy takie jak:

- zagadnienia lub sprawy, na które należy zwrócić uwagę, planując badanie tego okresu;
- ocena i źródło możliwych korekt prezentacyjnych i nieskorygowanych błędów;
- obszary, w których występują powtarzające się rozbieżności, takie jak założenia stosowane do oszacowań księgowych;
- obszary narażone na wystąpienie błędów; oraz
- sprawy poruszane w informacjach biegłego rewidenta przeznaczonych dla kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką.

Informacje uzyskane z procedur oszacowania ryzyka przeprowadzonych przed przyjęciem zlecenia lub kontynuacją współpracy mogą zostać wykorzystane, jako część procesu poznania jednostki przez zespół realizujący zlecenie.

8.4 Procedury oszacowania ryzyka

Na podstawie uzyskanych informacji o jednostce biegły rewident może opracować procedury oszacowania ryzyka omówione w Tomie 1, Rozdziale 8. Procedury oszacowania ryzyka są zaprojektowane w celu zrozumienia jednostki i jej środowiska, w tym także jej kontroli wewnętrznej.

Zakres zrozumienia wymagany przez biegłego rewidenta w celu zidentyfikowania ryzyka zawiera się w sześciu kluczowych obszarach opisanych poniżej.

Ilustracja 8.4-1

A. Czynniki zewnętrzne	Charakter branży Otoczenie regulacyjne Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej
B. Charakter jednostki	Działalność i kluczowi pracownicy Własność i nadzór Inwestycje, struktura i finansowanie
C. Zasady (polityka) rachunkowości	Wybór i stosowanie Przyczyny zmian Stosowność dla jednostki
D. Cele jednostki i jej strategię	Plany biznesowe i strategię Skutki finansowe i podjęte ryzyko
E. Pomiar / Przegląd wyników finansowych	Co podlega pomiarowi? Kto dokonuje przeglądu wyników finansowych?
F. Kontrola wewnętrzna istotna dla badania	Procesy i odpowiednie kontrole ograniczające ryzyko na poziomie jednostki i na poziomie transakcji

Zakres informacji (stopień zrozumienia) potrzebny biegłemu rewidentowi jest kwestią zawodowego osądu. Jest on mniejszy niż ten, którym dysponuje kierownictwo zarządzające jednostką. Ostatnią część („F” na ilustracji powyżej), która odnosi się do wewnętrznych kontroli istotnych dla badania, omówiono w Tomie 1, Rozdziale 5 i Tomie 2, w Rozdziałach 4, 11 i 12.

Poznanie jednostki i jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej, pozwala uzyskać liczne korzyści, o których mowa poniżej.

Ilustracja 8.4-2

Zapewnia układ odniesienia dla	
Korzyści wynikające ze zrozumienia jednostki	<p>Identyfikacja czynników ryzyka i opracowanie reakcji</p> <ul style="list-style-type: none"> • wydania osądów dotyczących oszacowań ryzyka. • opracowania odpowiedniej reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. • określenia istotności (Patrz: Tom 2, Rozdział 6). • opracowania oczekiwań potrzebnych dla przeprowadzenia procedur analitycznych. • zaprojektowania dalszych procedur badania w celu ograniczenia ryzyka badania do niskiego, możliwego do zaakceptowania poziomu. • oceny wystarczalności / stosowności uzyskanych dowodów badania (na przykład trafność przyjętych założeń oraz ustnych i pisemnych oświadczeń kierownictwa). <p>Przegląd sprawozdania finansowego</p> <ul style="list-style-type: none"> • oceny wyboru zasad (polityki) rachunkowości dokonanego przez kierownictwo i ich stosowanie. • rozważenia poprawności ujawnień w sprawozdaniu finansowym. • ustalenia obszarów badania wymagających szczególnej uwagi (na przykład transakcji z podmiotami powiązаныmi, nietypowych lub złożonych ustaleń umownych, założenia kontynuacji działalności lub niecodziennych transakcji).

UWAGA

Poznanie jednostki nie jest jednorazowym zadaniem, które można zakończyć na wczesnym etapie badania i odłożyć na bok. Ważne jest, by proces pozyskiwania informacji o jednostce trwał przez cały czas badania i by biegły rewident zachował czujność w odniesieniu do czynników ryzyka niezidentyfikowanych wcześniej lub obszarów, w których pierwotne oszacowania ryzyka wymagają aktualizacji.

8.5 Źródła ryzyka

Błędy i oszustwa w sprawozdaniu finansowym wynikają z czynników ryzyka, które pochodzą z jednego lub więcej spośród sześciu obszarów zrozumienia jednostki (Patrz: Ilustracja 8.4-1).

Przykładem mógłby być nowy i skomplikowany podatek nakładany na jednostkę. Byłby to zewnętrzny czynnik ryzyka. Ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego może wynikać z niewłaściwej interpretacji nowych przepisów, co może spowodować nieprawidłowe obliczenie zobowiązania z tytułu podatku i należnej kwoty. Należy zauważyć, że źródłem (lub przyczyną) ryzyka jest fakt, że jednostka podlega nowemu podatkowi, a nie błąd w obliczeniu, który jest efektem działania czynnika ryzyka. W konsekwencji wprowadzenia nowego podatku wzrasta ryzyko błędu obliczeniowego.

Ilustracja poniżej prezentuje sześć wymaganych obszarów zrozumienia stanowiących potencjalne źródła ryzyka. Należy zauważyć, że źródła ryzyka nie odnoszą się zazwyczaj do konkretnego obszaru sprawozdania finansowego. Na przykład pogorszenie sytuacji gospodarczej może wpłynąć na pojawienie się zniekształceń w wielu obszarach sprawozdania finansowego, takich jak zapasy, należności, sprzedaż itd. Należy, zatem po pierwsze zidentyfikować źródło ryzyka, a następnie określić, gdzie w sprawozdaniu finansowym mogą się pojawić wynikające z niego zniekształcenia.

Ilustracja 8.5-1



RIZ* – Ryzyko istotnych zniekształceń

Przykłady źródeł ryzyka (ale nie ich skutków dla poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego) są przedstawione poniżej.

Ilustracja 8.5-2

Źródła ryzyka działalności gospodarczej i oszustw	
Cele i strategię jednostki	<ul style="list-style-type: none"> • Niewłaściwe, nierealistyczne lub zbyt agresywne cele i strategię. • Nowe produkty lub usługi, albo wkraczanie w nowe obszary działalności. • Wkraczanie w obszary działalności/transakcji, w których jednostka ma ograniczone doświadczenie. • Brak spójności pomiędzy IT a strategią działalności gospodarczej. • Reakcja na gwałtowny wzrost lub spadek sprzedaży, który może powodować obciążenie systemów kontroli wewnętrznej i umiejętności pracowników. • Stosowanie skomplikowanych produktów finansowych. • Restrukturyzacja przedsiębiorstwa. • Znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi.

Źródła ryzyka działalności gospodarczej i oszustw

Czynniki zewnętrzne	<ul style="list-style-type: none"> • Stan gospodarki i zmiany w regulacjach rządowych. • Spadający popyt na produkty lub usługi świadczone przez jednostkę. • Wysoki stopień skomplikowania przepisów. • Zmiany w branży. • Niezdolność pozyskania potrzebnych zasobów (materiałów lub personelu o odpowiednich umiejętnościach). • Celowy sabotaż produktów lub usług jednostki. • Ograniczony dostęp do kapitału i kredytu.
Charakter jednostki	<ul style="list-style-type: none"> • Słaba kultura korporacyjna i nadzór. • Niekompetentni pracownicy na kluczowych stanowiskach. • Zmiany na kluczowych stanowiskach, w tym odejście głównych dyrektorów. • Złożoność działalności, struktury organizacyjnej i produktów. • Wady produktów lub usług, które mogą powodować zobowiązania i ryzyko utraty reputacji. • Nierozpoznanie potrzeby wprowadzania zmian (na przykład w wymaganych umiejętnościach lub zastosowanej technologii). • Słabości kontroli wewnętrznej, zwłaszcza te, na które nie reaguje kierownictwo. • Relacje z inwestorami zewnętrznymi, na przykład z bankami. • Zagrożenia kontynuacji działalności i płynności, w tym utrata znaczących odbiorców. • Instalacja nowych systemów IT związanych ze sprawozdawczością finansową.
Wskaźniki wyników	<ul style="list-style-type: none"> • Wskaźniki wyników nie są stosowane przez kierownictwo do oceny wyników jednostki i stopnia osiągnięcia celów. • Wskaźniki nie są stosowane do poprawy działania jednostki lub podejmowania działań naprawczych.
Zasady (polityka) rachunkowości	<ul style="list-style-type: none"> • Niekonsekwentne stosowanie zasad (polityki) rachunkowości. • Niewłaściwe stosowanie zasad (polityki) rachunkowości.
Kontrola wewnętrzna	<ul style="list-style-type: none"> • Niewystarczający nadzór ze strony kierownictwa nad codzienną działalnością. • Słaba kontrola nad działaniami na poziomie całej jednostki, takimi jak zasoby ludzkie, oszustwa oraz nad przygotowaniem informacji księgowych, np. oszacowań i raportów finansowych, lub brak takiej kontroli. • Słaba kontrola nad transakcjami, takimi jak przychody, zakupy, koszty oraz płace lub brak takiej kontroli. • Słabe zabezpieczenie aktywów.

8.6 Ryzyko oszustw

Pojęcie „oszustwo” oznacza zamierzone działanie jednej lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór nad jednostką, pracowników lub stron trzecich, wykorzystujących kłamstwa w celu uzyskania nieuzasadnionej lub niezgodnej z prawem korzyści.

Oszustwo, w które jest zamieszany jeden bądź kilku członków kierownictwa lub osób sprawujących nadzór nad jednostką określane jest mianem „oszustwa kierownictwa”. Oszustwa, w które są zamieszani jedynie przez pracownicy jednostki określane są mianem „oszustw pracowniczych”. W obu przypadkach może występować zмова w ramach jednostki lub z udziałem stron trzecich spoza jednostki.

Poniższa tabela przedstawia rodzaje i cechy oszustw.

Ilustracja 8.6-1

	Manipulacja sprawozdaniem finansowym (ujawnienie wyższego/nieższego od rzeczywistego poziomu zysków)		Zawłaszczenie aktywów (wykorzystanie aktywów podmiotu do celów osobistych)	
Kto?	Właściciele i kierownictwo	Pracownicy	Właściciele i kierownictwo	Pracownicy
Dlaczego?	<p>Korzyści osobiste (oszczędności podatkowe, sprzedaż przedsiębiorstwa po zawyżonej cenie lub wypłacenie premii)</p> <p>Uzasadnienie celu (utrzymanie się na rynku, ochrona stanowisk pracy, utrzymanie finansowania, służenie społeczności)</p>	<p>Korzyści osobiste (uzyskanie premii zależnej od wyników, ukrycie strat lub ukrycie kradzieży aktywów)</p>	<p>Korzyści osobiste lub chęć pomocy komuś w potrzebie</p>	<p>Korzyści osobiste lub chęć pomocy komuś w potrzebie</p>
Jak?	<p>Obejście kontroli wewnętrznej, nieprawdziwe/ nieprawidłowe transakcje, zмова, manipulacja w zasadach (polityce) rachunkowości, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznej</p>	<p>Nieprawdziwe lub niepoprawnie rejestrowane transakcje, zмова, manipulacja w zasadach (polityce) rachunkowości, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznej</p>	<p>Obejście kontroli wewnętrznej, kradzież zapasów lub aktywów, zмова, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznej</p>	<p>Kradzież zapasów lub aktywów, zмова, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznej</p>
Jak wysokie kwoty?	<p>Zwykle wysokie z powodu pozycji w jednostce i znajomości kontroli wewnętrznej</p>	<p>Często niższe jednostkowo, ale mogą się znacznie kumulować z czasem, jeżeli nie zostaną wykryte</p>	<p>Często wynikające z konkretnej potrzeby Nawet, jeżeli zaczyna się od niższych kwot, istnieje prawdopodobieństwo, że kwoty wzrosną, jeżeli oszustwo nie zostanie szybko wykryte</p>	<p>Często wynikające z konkretnej potrzeby Początkowo niskie, ale istnieje prawdopodobieństwo, że kwoty wzrosną, jeżeli oszustwo nie zostanie szybko wykryte</p>

UWAGA

W przypadku każdego zidentyfikowanego czynnika ryzyka należy rozważyć, czy jest to ryzyko działalności gospodarczej, czy ryzyko oszustw czy też oba. Wiele źródeł ryzyka może skutkować zarówno ryzykiem działalności gospodarczej, jak i ryzykiem oszustw. Na przykład zmiana pracowników zajmujących się rachunkowością może wpłynąć na pojawienie się błędów (ryzyko działalności gospodarczej), ale może także dać komuś okazję do popełnienia oszustwa.

8.7 Rodzaje i cechy oszustw

Jakkolwiek oszustwo może występować na każdym poziomie w organizacji, zwykle jest ono poważniejsze (i dotyczy wyższych kwot pieniędzy), jeżeli jest w nie zamieszane wyższe kierownictwo.

Niektóre z głównych warunków kreujących środowisko do popełnienia oszustw:

- nieskuteczny nadzór korporacyjny;
- brak przywództwa ze strony kierownictwa i słabe „sygnały z góry”;
- wysokie zachęty materialne związane z wynikami finansowymi;
- podatki lub inne koszty uważane za bardzo wysokie lub uciążliwe;
- złożone zasady jednostki, regulacje i polityki;
- nierealistyczne oczekiwania ze strony banków, inwestorów lub innych interesariuszy;
- spadek lub niespodziewane zmiany w strukturze rentowności;
- nierealistyczne cele budżetowe stawiane pracownikom; oraz
- nieodpowiednia kontrola wewnętrzna, zwłaszcza podczas zmian struktury organizacyjnej.

Z powyższego wynika, że najskuteczniejszą kontrolą wewnętrzną zabezpieczającą przed oszustwami jest zaangażowanie się osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz wyższego kierownictwa we właściwe postępowanie. Jest ono okazywane poprzez wyrażanie wartości jednostki i przywiązanie do etyki w codziennym działaniu. Zasada ta sprawdza się w organizacjach o dowolnej wielkości.

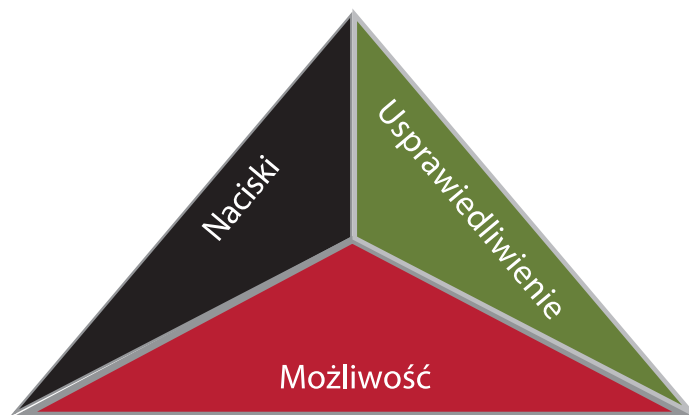
8.8 Trójkąt oszustw

Przeprowadzając procedury szacowania ryzyka, członkowie zespołu realizującego badanie powinni wziąć pod uwagę trzy okoliczności, które często dostarczają wskazówek o występowaniu oszustw. Biegli sądowi (księgowi śledczy) często nazywają je „trójkątem oszustw” (patrz ilustracja poniżej), ponieważ obecność wszystkich trzech okoliczności oznacza wysokie prawdopodobieństwo występowania oszustw.

Okoliczności te są następujące:

- **Naciski**
Często wywoływane są przez pilne potrzeby niepodzielane przez innych (takie jak znaczące zadłużenie osobiste lub konieczność spełnienia oczekiwań analityka, czy banku, dotyczących zysku).
- **Możliwość**
Słaba kultura korporacyjna i brak odpowiednich procedur kontroli wewnętrznej mogą często prowadzić do przekonania, że oszustwo może pozostać niewykryte.
- **Usprawiedliwienie**
Usprawiedliwienie to przekonanie, że oszustwo nie zostało w rzeczywistości popełnione. Osoba popełniająca oszustwo usprawiedliwia się stwierdzając na przykład: „to nic wielkiego” lub „biorę tylko to, na co zasługuję”.

Ilustracja 8.8-1



Na przykład właściciel – kierownik działający w branży budowlanej może być poproszony o znaczącą rozbudowę domu kolegi pod warunkiem, że będzie to transakcja płatna wyłącznie gotówką, bez żadnych dokumentów. Weź pod uwagę trzy warunki:

- „**Naciski**” na właściciela-kierownika mogłyby polegać na możliwości obniżenia podatków, które w przeciwnym razie musiałby on zapłacić.
- „**Możliwość**” dla właściciela-kierownika oznacza omięcie kontroli wewnętrznej uznawania przychodu i niezarejestrowanie przychodu ze sprzedaży.
- „**Usprawiedliwienie**” to przekonanie, że płaci on i tak za wysokie podatki.

Uwaga: Jeżeli którykolwiek z tych trzech warunków nie jest spełniony, sprzedaż za gotówkę prawdopodobnie nie będzie miała miejsca.

Rozważ trzy źródła ryzyka oszustw przedstawione poniżej.

Ilustracja 8.8-2

Źródła ryzyka oszustw	
Motywacja i naciski	<ul style="list-style-type: none"> • Stabilność finansowa lub rentowność są zagrożone przez warunki ekonomiczne, branżowe lub operacyjne jednostki. • Nadmierne naciski wywierane na kierownictwo, aby sprostało wymogom lub oczekiwaniom stron trzecich lub osób sprawujących nadzór nad jednostką (takimi jak cele dotyczące dochodów lub zgodności z uciążliwymi przepisami dotyczącymi środowiska itd.). • Osobiste zobowiązania finansowe mogą prowadzić do wywierania nacisków na kierownictwo lub na pracowników mających dostęp do gotówki lub innego majątku narażonego na zawłaszczenie. • Negatywne związki pomiędzy jednostką a pracownikami posiadającymi dostęp do gotówki lub innych aktywów. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> – znane lub przewidywane w przyszłości zwolnienia pracowników; – znane lub przewidywane zmiany w programach wynagrodzeń lub świadczeń na rzecz pracowników; oraz – niezgodne z oczekiwaniami promocje, wynagrodzenia lub inne świadczenia. • Osobista sytuacja finansowa kierownictwa lub osób sprawujących nadzór nad jednostką jest zagrożona wynikami finansowymi jednostki (na przykład poprzez udziały finansowe, wynagrodzenia, gwarancje itd.).

Źródła ryzyka oszustw	
Postawy i usprawiedliwienia	<p>Usprawiedliwienia</p> <ul style="list-style-type: none"> • W interesie kierownictwa leży stosowanie nielegalnych środków w celu: <ul style="list-style-type: none"> – zmniejszenia wykazywanych zysków ze względów podatkowych; oraz – zawyżanie zgłaszanych dochodów w celu uniknięcia złamania warunków porozumienia z bankiem, zwiększenia ceny sprzedaży jednostki lub osiągnięcia celów wyznaczonych przez stronę trzecią. • Zachowanie pracowników wskazujące na niezadowolenie z jednostki. • Niskie morale panujące wśród kierownictwa wyższego szczebla. • Tolerowanie przez kierownictwo przypadków kradzieży popełnianych przez pracowników. Na przykład, gdy w jednostce nie podejmuje się działań dyscyplinarnych, jeżeli pracownik zostanie przyłapany na kradzieży. • Brak skutecznego przekazywania i wspierania wartości jednostki lub etyki przez kierownictwo. • Kierownictwo lekceważy potrzeby nadzoru lub zmniejszenia ryzyka związanego z zawłaszczeniem aktywów.
	<p>Postawy</p> <ul style="list-style-type: none"> • W historii jednostki znane są naruszenia prawa lub przepisów ze strony kierownictwa lub zarzuty o oszustwo. • Obserwuje się zmiany sposobu zachowania lub stylu życia kierownictwa, co może wskazywać na zawłaszczenie aktywów. • Wyższe kierownictwo nie daje przykładu zachowań etycznych (na przykład zawyżając koszty lub dopuszczając się drobnych kradzieży). • Kierownictwo omija istniejące kontrole. • Kierownictwo nie podejmuje odpowiednich kroków zaradczych w związku ze znanymi słabościami kontroli wewnętrznej. • Właściciel – kierownik nie odróżnia transakcji prywatnych od firmowych. • Zachodzą spory między udziałowcami w jednostce o ograniczonej strukturze własności. • Kierownictwo podejmuje powtarzające się starania zmierzające do tego, aby nieodpowiednie lub mniej ważne księgowania usprawiedliwić w oparciu o kryterium istotności. • Stosunki między kierownictwem a obecnym lub poprzednim biegłym rewidentem są napięte.
Możliwości	<p>Aktywa podatne na zawłaszczenie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Znaczne zapasy gotówki lub płatności gotówkowe. • Zapasy występujące w małej ilości, ale mające wysoką wartość lub takie, na które jest duże zapotrzebowanie. • Łatwo wymienne aktywa, takie jak obligacje na okaziciela, diamenty lub podzespoły komputerowe. • Mienie, urządzenia i wyposażenie są niewielkich rozmiarów, łatwe w obrocie lub nie można szybko zidentyfikować, kto jest ich właścicielem.

Źródła ryzyka oszustw**Możliwości**
(ciąg dalszy)**Nieodpowiednia kontrola wewnętrzna**

- Nieodpowiedni nadzór ze strony osób zarządzających i sprawujących nadzór nad jednostką nad procesami identyfikowania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustw.
- Nieodpowiedni podział obowiązków lub kontroli.
- Nieodpowiedni nadzór nad wydatkami kierownictwa
- Nieodpowiedni nadzór ze strony kierownictwa nad pracownikami odpowiedzialnymi za majątek.
- Nieodpowiednia weryfikacja kandydatów ubiegających się o pracę w charakterze osób mających dostęp do majątku.
- Nieodpowiednia ewidencja majątku.
- Nieodpowiednia autoryzacja i zatwierdzanie transakcji.
- Nieodpowiednie fizyczne zabezpieczenia środków pieniężnych, papierów wartościowych, zapasów lub środków trwałych.
- Brak pełnego i dokonywanego na czas uzgadniania aktywów.
- Brak odpowiedniej i sporządzanej na czas dokumentacji transakcji (na przykład not uznaniowych za zwrócone towary).
- Niewykorzystywanie obowiązkowych urlopów przez osoby sprawujące kluczowe funkcje kontrolne.
- Niewłaściwy poziom zrozumienia zagadnień dotyczących technologii informatycznej przez kierownictwo, co umożliwia pracownikom zajmującym się tą technologią uczestnictwo w zawłaszczeniu.
- Niewłaściwe kontrole dostępu do zautomatyzowanych danych, w tym kontroli i przeglądów rejestrów zdarzeń w systemie komputerowym.

Konkretne obszary wrażliwości

- Oszacowania kierownictwa, rozpoznanie przychodów, wykorzystanie zapisów księgowych w dzienniku, transakcje z podmiotami powiązаныmi itd.

UWAGA

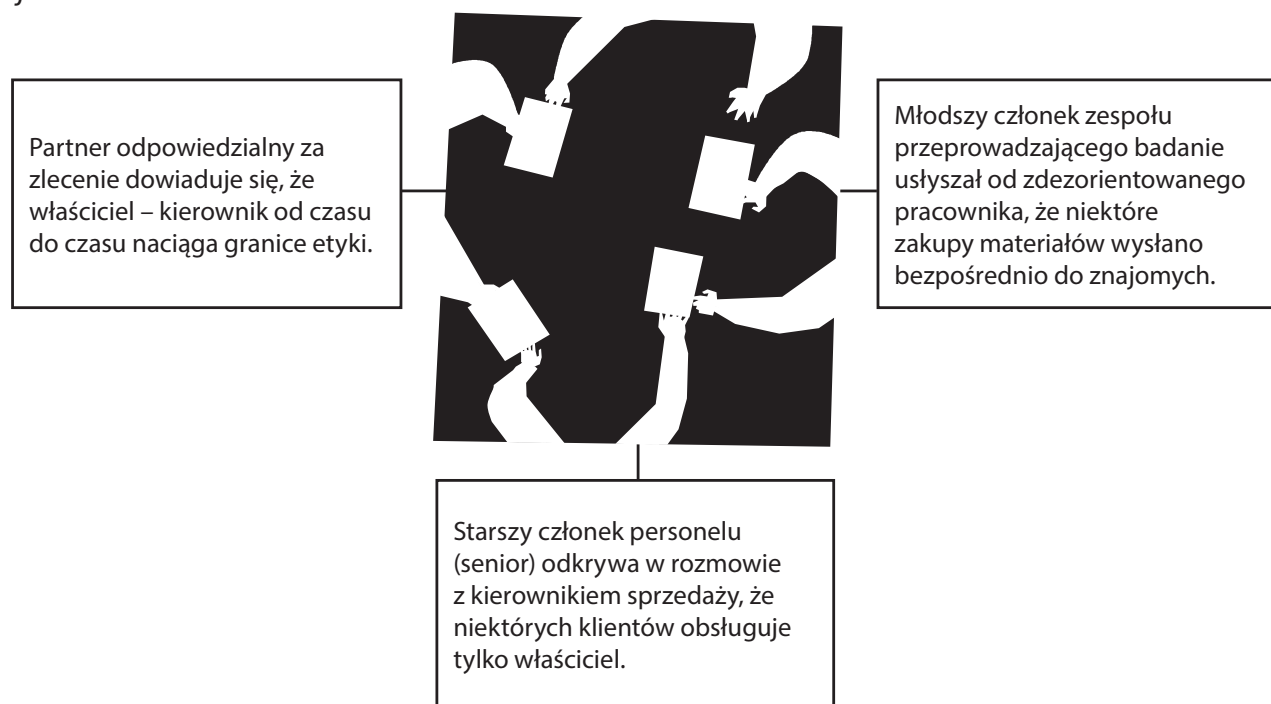
Oszustwa zawsze są zamierzone. Obejmują ukrywanie informacji przed biegłym rewidentem i celowe wprowadzanie w błąd. Wobec tego wykrycie ich jest możliwe dzięki poszukiwaniu schematów, dziwnych elementów i wyjątków, które mogą obejmować nawet bardzo niewielkie kwoty pieniędzy.

Jest mało prawdopodobne, by oszustwo zostało wykryte tylko dzięki procedurom wiarygodności. Na przykład biegły rewident prawdopodobnie nie wykryje brakującej transakcji ani nie ustali, że transakcja jest niepoprawna, jeżeli nie występuje pewne dodatkowe „poznawanie jednostki”, które może posłużyć, jako układ odniesienia.

Biegli rewidenci, zależnie od ich ról i pozycji w zespole realizującym badanie, mogą zidentyfikować czynnik ryzyka oszustwa związany z jednym lub więcej spośród elementów trójkąta. Jest jednak mniej prawdopodobne, że jeden biegły rewident rozpozna wszystkie trzy uwarunkowania (możliwość, naciski, usprawiedliwienie) występujące razem. Z tego powodu ważne jest, aby zespół realizujący zlecenie stale omawiał swoje wyniki przez cały czas trwania zlecenia.

Poniższa ilustracja przedstawia korzyści wynikające z dyskusji zespołu badającego.

Ilustracja 8.8-3



W wypadku braku komunikacji każdemu z członków powyższego zespołu realizującego badanie trudno byłoby dostrzec pełen obraz. Bieżąca dyskusja zespołu badającego pozwala im jednak na połączenie różnych informacji tak, że możliwe jest dostrzeżenie pełnego obrazu.

8.9 Zawodowy sceptycyzm

Biegli rewidenci są zobowiązani do zachowania zawodowego sceptycyzmu przez cały czas trwania zlecenia. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu związane jest z zagadnieniami przedstawionymi na ilustracji poniżej.

Ilustracja 8.9-1

Wymaga on:	
Uznania, że kierownictwo zawsze może dopuścić się oszustwa	Kierownictwo ma zawsze możliwość ominięcia kontroli wewnętrznej, która w innych okolicznościach działa właściwie. Zespół wykonujący badanie nie powinien kierować się przeświadczeniem o uczciwości i rzetelności kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór, niezależnie od dotychczasowych doświadczeń biegłego rewidenta w tej mierze.
Dociekliwości	Dokonywanie krytycznych ocen zasadności uzyskanych dowodów badania.

Wymaga on:	
Zachowania czujności	<p>Czy dowody badania są sprzeczne lub podważają wiarygodność:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dokumentów i odpowiedzi na zapytania; lub • innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką?
Ostrożności	<p>Unikaj:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przeoczenia nietypowych okoliczności; • nadmiernego uogólniania przy wyciąganiu wniosków z obserwacji podczas badania; • stosowania wadliwych założeń do określenia charakteru, harmonogramu i zakresu procedur badania i oceny ich wyników; • zadowalania się mniej przekonującymi dowodami badania, opierając się na przekonaniu, że kierownictwo oraz osoby zarządzające i sprawujące nadzór nad jednostką są uczciwe i rzetelne; oraz • przyjmowania oświadczeń kierownictwa, zamiast uzyskania dostatecznych, odpowiednich dowodów badania.

UWAGA

Stosowanie zawodowego sceptycyzmu przy badaniu klienta, którego się zna i do którego ma się zaufanie, może być trudne. Naturalną ludzką tendencją jest ufanie ludziom i zakładanie, że nie istnieją informacje prowadzące do przeciwnych wniosków. Wobec tego partnerom i pracownikom należy regularnie przypominać o konieczności stosowania zawodowego sceptycyzmu. Praktyczne sugestie dotyczące stosowania tego założenia przedstawione są poniżej.

- Stwórz fikcyjną postać (o fikcyjnym imieniu) kogoś, kto ma niewłaściwy stosunek do kontroli i niską etykę zawodową. Podczas dyskusji dotyczących możliwych scenariuszy oszustw i podatności sprawozdania finansowego wyobraź sobie, że ta osoba (nie twój klient) jest właśnie klientem lub członkiem wyższego kierownictwa.
- Można też zaprosić osobę (najlepiej z doświadczeniem biegłego sądowego), która nie zna jednostki, do uczestnictwa w dyskusjach dotyczących planowania i oszustw.

8.10 Jak zidentyfikować czynniki ryzyka nieodłącznego?

Najbardziej efektywnym sposobem, aby nie przeoczyć istotnego czynnika ryzyka jest uczynienie identyfikacji ryzyka integralną częścią procesu zrozumienia jednostki. Im więcej biegły audytor wie o sześciu obszarach poznania jednostki, tym większe jest prawdopodobieństwo, że będzie w stanie zidentyfikować czynniki ryzyka. Zrozumienie jednostki jest także pomocne przy identyfikacji możliwych scenariuszy oszustw i reakcji na nie w późniejszym etapie. Należy pamiętać, że ominięcie kontroli wewnętrznej przez kierownictwo jest zawsze możliwe i, że wobec tego oszustwa są ukryte (szczególnie przed biegłym rewidentem).

W miarę zbierania (i aktualizacji) informacji w każdym z sześciu wymaganych obszarów poznania jednostki uwzględnia się występowanie istotnych czynników ryzyka działalności gospodarczej i oszustwa. W przypadku wielu czynników ryzyka działalności gospodarczej może także pojawić się ryzyko oszustw, które wymaga uwzględnienia. Z tego powodu sugeruje się, by tam, gdzie to możliwe, ryzyko oszustw było wyliczane oddzielnie od ryzyka działalności gospodarczej. Na przykład, jeżeli perspektywy sprzedaży dla produktów jednostki były niepomyślnie (zewnętrzne źródło ryzyka), należy rozważyć, jakie negatywne skutki mogą wystąpić w sprawozdaniu finansowym (konsekwencje). Słaba sprzedaż może skutkować nadwyżkami zapasów, które być może trzeba odpisać, ale może to także wywołać ryzyko oszustwa, jeżeli stanowi zachętę dla sprzedawcy do zawyżenia dokonanej przez siebie sprzedaży w celu osiągnięcia poziomu wymaganego dla otrzymania premii.

UWAGA

Ryzyko działalności gospodarczej i ryzyko oszustwa (ryzyko nieodłączne) należy zidentyfikować nie biorąc pod uwagę jakiegokolwiek kontroli wewnętrznej, która mogłaby je minimalizować. Kontrola wewnętrzna minimalizująca ryzyko jest omówiona w Tomie 2, Rozdziały 11 i 12. Jest to także istotne dla identyfikacji jakiegokolwiek znaczącego ryzyka, które może występować (Patrz Tom 2, Rozdział 10).

Skutki niektórych zidentyfikowanych czynników ryzyka dotyczą konkretnych obszarów sprawozdania finansowego, inne jednak są rozległe i wiążą się z wieloma obszarami sprawozdania finansowego. Na przykład, jeżeli wyższy rangą księgowy jest niekompetentny, błędy z dużym prawdopodobieństwem pojawiają się w więcej niż jednym obszarze sprawozdania finansowego. Ponadto, jeżeli ktoś wykorzysta tę sytuację żeby popełnić oszustwo, zniekształcenia mogą się pojawić w licznych saldach aktywów i pasywów i mogą być ukrywane przez dalsze zniekształcenia w transakcjach dotyczących dochodów i kosztów.

Rozległe czynniki ryzyka często wynikają ze słabości środowiska kontroli i mogą potencjalnie wpływać na liczne obszary sprawozdania finansowego, ujawnienia i stwierdzenia. Rozległe czynniki ryzyka będą z dużym prawdopodobieństwem wpływać na oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego. Takie czynniki ryzyka będą wymagały ogólnej reakcji biegłego rewidenta (jak na przykład wykonania większej liczby prac podczas badania, przydzielenia bardziej doświadczonych członków personelu itd.).

W czasie badania możliwa jest identyfikacja dodatkowych czynników ryzyka. Powinny one zostać dodane do listy zidentyfikowanego ryzyka i odpowiednio oszacowane przed podjęciem decyzji, co do ich wpływu na strategię badania oraz jego plan, na przykład w kwestii charakteru i zakresu dalszych wymaganych procedur badania. Dzięki temu podczas planowania następnego okresu procesy identyfikacji i oszacowania ryzyka będą zakończone.

Sugerowany trzyetapowy proces identyfikacji ryzyka przedstawiono w zarysie poniżej.

Ilustracja 8.10-1

Identyfikacja ryzyka	
Krok 1 Zbierz podstawowe informacje o jednostce	<p>Pierwszym krokiem jest uzyskanie podstawowego zrozumienia lub punktu odniesienia w celu opracowania procedur oszacowania ryzyka, które mają być przeprowadzone.</p> <p>Bez tego zrozumienia trudne lub wręcz niemożliwe byłoby rozpoznanie błędów i oszustw, które mogłyby się pojawić w sprawozdaniu finansowym.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uzyskaj lub zaktualizuj podstawowe istotne informacje o jednostce, jej celach, kulturze, działaniu, kluczowym personelu oraz organizacji i kontroli wewnętrznej.
Krok 2 Opracuj, przeprowadź i udokumentuj procedury oszacowania ryzyka	<ul style="list-style-type: none"> • Procedury/czynności dotyczące oszacowania ryzyka (patrz Tom 1, Rozdział 8) powinny być wykonane w taki sposób, aby: <ul style="list-style-type: none"> – zidentyfikować źródła ryzyka istotnego zniekształcenia; – uzyskać właściwe zrozumienie jednostki i jej środowiska; oraz – uzyskać odpowiednie potwierdzające dowody badania. • Posługując się danymi umożliwiającymi podstawowe zrozumienie jednostki uzyskanymi w kroku 1 opracuj i wykonaj procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi działania. • Przedyskutuj w gronie zespołu badającego podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenia będące skutkiem nadużyć lub błędów (patrz Tom 2, Rozdział 7). • Przeprowadź wywiad z kierownictwem na temat sposobu, w jaki identyfikuje ono ryzyko (w szczególności oszustw) i jak nim zarządza. Zapytaj także kierownictwo, czy pojawiły się jakiegokolwiek błędy lub oszustwa. • Udokumentuj wszystkie zidentyfikowane czynniki ryzyka.
Krok 3 Ustal związek zidentyfikowanych czynników ryzyka z istotnymi obszarami sprawozdania finansowego lub przedstaw je w formie mapy	<p>Dla każdego zidentyfikowanego czynnika określ skutek (konkretne zniekształcenia takie jak oszustwa lub błędy), który może się pojawić w sprawozdaniu finansowym w wyniku tego ryzyka. Weź pod uwagę, że jeden czynnik ryzyka może wywołać kilka różnego typu zniekształceń i może mieć wpływ na więcej niż jeden obszar sprawozdania finansowego. (Patrz przykłady przytoczone w akapicie „Uwaga” poniżej)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozpoznaj istotne salda, rodzaj transakcji oraz ujawnienia w sprawozdaniu finansowym. • Ustal związek zidentyfikowanych czynników ryzyka z konkretnymi obszarami sprawozdania finansowego, ujawnieniami oraz stwierdzeniami, na które mogą one mieć wpływ lub przedstaw je w formie mapy. Jeżeli zidentyfikowane ryzyko ma charakter rozległy, ustal związek ze sprawozdaniem finansowym, jako całość. Rozpoznanie skutków czynników ryzyka dla poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego pomaga w oszacowaniu ryzyka na poziomie stwierdzeń. Rozpoznanie skutków rozległych czynników ryzyka pomaga w oszacowaniu ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego.

UWAGA

Biegli rewidenci mają naturalną tendencję do posługiwania się sprawozdaniem finansowym, jako punktem wyjścia dla procesu zidentyfikowania czynników ryzyka. Na przykład zapasy mogą być uważane za obszar wysokiego ryzyka, ponieważ w poprzednich okresach znajdowano tam błędy. Jest to jednak równoznaczne z próbą identyfikacji skutków ryzyka, ale nie przyczyn leżących u jego podstaw. Świadomość, że zapasy są obszarem wysokiego ryzyka jest istotna, jeszcze lepiej jest jednak znać przyczyny tego ryzyka. Jeżeli przyczyny ryzyka nie zostaną zidentyfikowane, możliwe jest całkowite pominięcie niektórych czynników ryzyka. Rozważ następujące czynniki:

Brakujące salda lub transakcje

Sprawozdania finansowe jedynie podsumowują wyniki decyzji biznesowych i transakcji, które zostały w nim ujęte. Jeżeli transakcje nie zostały ujęte lub jeżeli aktywa zostały zawłaszczone, albo też nie ujawniono zobowiązań warunkowych, możliwe jest, że czynniki ryzyka powiązane z takimi brakującymi kwotami lub ujawnieniami nie będą zidentyfikowane ani oszacowane.

Zbieranie faktów a rozpoznanie ryzyka

Proces poznania jednostki może się łatwo skoncentrować na zbieraniu faktycznych danych na temat jednostki, a nie na identyfikacji źródeł ryzyka. W takich sytuacjach nowe czynniki ryzyka, zdarzenia, transakcje oraz ryzyko oszustw mogą zostać całkowicie pominięte.

Przyczyny i skutki zniekształceń

Znaczenie niektórych źródeł ryzyka może pozostać niezauważone, jeżeli zwraca się uwagę przede wszystkim na skutki lub konsekwencje indywidualnych czynników ryzyka (na przykład koncentrując się na błędach w saldzie zapasów, a nie przede wszystkim na przyczynach ich powstania). Źródłem ryzyka jest zdarzenie (zdarzenia), które może powodować powstanie błędów. Źródłem błędów w saldzie zapasów może być niewystarczający lub źle wyszkolony personel, przestarzały system kontroli wewnętrznej, niewłaściwe stosowanie zasad rachunkowości, takich jak ujmowanie przychodów, brak ochrony zapasów lub oczywiste oszustwo ze strony pracowników itd.

Źródło skutkujące licznymi zniekształceniami

Indywidualne źródło ryzyka może często wywierać wpływ na wiele pozycji sprawozdania finansowego. Na przykład pogorszenie sytuacji gospodarczej może wpłynąć na wycenę zapasów, ściągalność należności, zgodność z umowami z bankami, manipulacje transakcjami sprzedaży w celu osiągnięcia progów pozwalających na uzyskanie premii, a nawet na kwestie kontynuacji działalności.

Ryzyko rozległe

Koncentracja na tylko jednym obszarze sprawozdania finansowego może spowodować niezidentyfikowanie pewnych rozległych czynników ryzyka oraz ryzyka oszustwa. Na przykład wprowadzenie nowego systemu rachunkowości może powodować popełnianie błędów w wielu saldach sprawozdania finansowego. Ponadto ktoś może wykorzystać niepewność spowodowaną wprowadzeniem nowego systemu w celu popełnienia oszustwa.

8.11 Dokumentowanie procesu identyfikacji ryzyka

Biegły rewident powinien stosując zawodowy osąd ustalić sposób, w jaki kwestie te zostaną udokumentowane. Przykładowo dokumentacja procesu rozpoznania ryzyka w trzech krokach przedstawionych powyżej powinna zawierać:

- informacje o jednostce;
- procedury szacowania ryzyka; oraz
- ustalenie związku zidentyfikowanych czynników ryzyka z ewentualnymi błędami i oszustwami w sprawozdaniu finansowym.

Ilustracja 8.11-1

Dokument	Opis
Informacje o jednostce	<p>Udokumentuj informacje uzyskane w odpowiednich obszarach poznania jednostki, takich jak cele, czynniki zewnętrzne, charakter itd. Dokumentacja może być bardzo prosta lub złożona, w zależności od wielkości jednostki, i może zawierać:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informacje przygotowane przez klienta (takie jak biznes plany i analizy); • dane zewnętrzne (raporty branżowe, wewnętrzne komunikaty do personelu, udokumentowane zasady i procedury); • istotną korespondencję, (prawną, z agencjami rządowymi), emaile, raporty konsultantów, notatki; oraz • listy kontrolne firmy.
Procedury oszacowania ryzyka	<p>Udokumentuj przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka. Może obejmuje to:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dyskusje w gronie zespołu badającego dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenia będące skutkiem nadużyć lub błędów oraz ich rezultaty • główne elementy składające się na zdobyte informacje dotyczące jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> – każdy z aspektów jednostki i jej środowiska określonych powyżej; – każdy składnik kontroli wewnętrznej, opisany w Tomie 1 Rozdział 5; – źródła informacji będące podstawą zrozumienia jednostki; oraz • zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.
Ustal związek zidentyfikowanych czynników ryzyka z ewentualnymi błędami i oszustwami w sprawozdaniu finansowym	<p>Udokumentuj istotne salda, grupy transakcji oraz ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, a następnie dla każdego zidentyfikowanego czynnika ryzyka wskaż, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ma on charakter ogólny dla sprawozdania finansowego, jako całości; • czy też jest ograniczony do konkretnych obszarów sprawozdania finansowego, ujawnień oraz stwierdzeń.

Zidentyfikowane czynniki ryzyka można udokumentować na kilka sposobów. Jeden z nich jest przedstawiony w ilustracji poniżej. Ilustracja pokazuje źródła ryzyka według obszarów zrozumienia (czynniki zewnętrzne, charakter jednostki itd.), wpływu lub możliwych konsekwencji ryzyka oraz obszaru sprawozdania finansowego, na które może ono mieć wpływ.

Ilustracja 8.11-2

Źródło ryzyka	Wpływ ryzyka na sprawozdanie finansowe (błędy lub oszustwo)	Obszar sprawozdania finansowego, na który ma wpływ źródło ryzyka lub ryzyko rozległe
Cele jednostki		
Wprowadzenie nowego produktu w ciągu roku	Błędy w przyporządkowaniu kosztów i wycenie zapasów.	Wycena zapasów
	Metodologie i systemy określania kosztów i cen nowego produktu mogą stwarzać okazję do oszustwa.	Dokładność wykazania zapasów
	Wymagane nowe finansowanie utrudni przestrzeganie istniejących porozumień z bankiem. Jeżeli jednostka naruszy takie porozumienia, kredyt może stać się wymagalnym na żądanie.	Ujawnienia dotyczące finansowania, warunków umów kredytowych oraz klasyfikacji pożyczek
	Kierownictwo może odczuwać pokusę manipulowania sprawozdaniem finansowym w celu zapewnienia zgodności z porozumieniami z bankami.	Ryzyko rozległe
Charakter jednostki		
Niewystarczająco wyszkolony wyższy rangą księgowy	Błędy w sprawozdaniu finansowym.	Ryzyko rozległe
	Możliwość popełnienia oszustwa.	Ryzyko rozległe

UWAGA**Jedno wyznaczone miejsce dla dokumentowania ryzyka**

Rozważ rejestrację wszystkich czynników ryzyka w jednym dokumencie, w jednym miejscu lub ze wspólnym numerem odniesienia (referencyjnym) w aktach roboczych. Ma to szereg zalet:

- łatwość przeglądania akt, wszystkie zidentyfikowane czynniki ryzyka można znaleźć w jednym miejscu;
- konsekwentna ocena. Kiedy czynniki ryzyka przeglądane są razem, konkretne ryzyko oszacowane inaczej niż pozostałe, stanie się bardziej widoczne;
- czynniki ryzyka można sortować (korzystając z elektronicznego arkusza kalkulacyjnego), co pozwala przedstawić najistotniejsze z nich na górze strony. W ten sposób osoba przeglądająca akta może sprawdzić, czy dla wszystkich zidentyfikowanych istotnych czynników ryzyka przygotowano właściwą reakcję w badaniu.

Osobne listy dla czynników ryzyka oszustwa i ryzyka działalności gospodarczej

Wymień i oszacuj osobno czynniki ryzyka oszustwa od czynników ryzyka działalności gospodarczej. Wiele czynników ryzyka działalności gospodarczej stwarza także możliwość lub usprawiedliwienie dla popełnianych oszustw. Jeżeli oszustwa nie są rozważane osobno, niektóre czynniki ryzyka mogą zostać pominięte. Na przykład zmiana systemu księgowego może stworzyć pole do pojawienia się błędów (ryzyko działalności gospodarczej), ale może także stworzyć okazję do zawłaszczenia składników majątku lub dokonania manipulacji w sprawozdaniu finansowym (ryzyko oszustwa). Kolejnym powodem do sporządzania osobnych list jest fakt, że reakcja w badaniu na ryzyko oszustwa (identyfikacja schematów, wyjątków lub osobliwości) może się znacznie różnić od reakcji na związane z nim ryzyko działalności gospodarczej.

UWAGA (ciąg dalszy)**Odlóż oszacowanie ryzyka na później**

Należy unikać pokusy ujęcia na liście jedynie tych czynników ryzyka, dla których występuje prawdopodobieństwo, że są znaczące lub ważne. Sporządzenie listy czynników ryzyka możliwie najbardziej kompletnej stanowi kluczową część identyfikacji ryzyka i zdarzeń. Nieistotne czynniki ryzyka mogą zawsze być później usunięte po właściwym oszacowaniu każdego z rodzajów ryzyka. Pomoże to zagwarantować, że wszystkie istotne rodzaje ryzyka zostały faktycznie zidentyfikowane.

Ponownie wykorzystuj dokumentację w możliwie najszerszym zakresie

Należy unikać konieczności ponownego dokumentowania zidentyfikowanych czynników ryzyka i zrozumienia jednostki uzyskanych w każdym okresie. Jeżeli informacja dotycząca wykonanych procedur oszacowania ryzyka i zidentyfikowanych czynników ryzyka jest ujęta w sposób strukturalny (patrz powyżej „jedno miejsce przeznaczone w dokumentacji dla ryzyka”), można ją jedynie aktualizować w każdym okresie. Przygotowanie informacji w ten sposób może początkowo być bardziej czasochłonne (w pierwszym okresie), ale w kolejnych okresach oszczędza czas. Należy jednak uzyskać pewność, że właściwe procedury oszacowania ryzyka zostały wykonane i udokumentowane w każdym okresie i, że wszelkie wprowadzone zmiany można zidentyfikować. Należy także dopilnować, by każdy dokument rejestrował fakt aktualizacji informacji.

Skutki wystąpienia ryzyka

Najważniejszą, ale także najtrudniejszą do wypełnienia kolumną formularza jest odpowiedź na pytanie „Jakie negatywne skutki mogą wystąpić w sprawozdaniu finansowym?” (patrz ilustracja powyżej). W tej właśnie kolumnie biegły rewident określa skutki zidentyfikowanego ryzyka. Zmniejszająca się sprzedaż stanowi czynnik ryzyka jednak, jeżeli zostanie dokładnie zarejestrowana przez jednostkę, nie stanowi ryzyka istotnych zniekształceń. Zmniejszająca się sprzedaż może jednak oznaczać, że zapasy staną się przestarzałe lub ich wartość zawyżona, a należności mogą być trudne do ściągnięcia. Biegły rewident musi rozpoznać konsekwencje każdego czynnika ryzyka, aby możliwe było przygotowanie odpowiedniej reakcji w badaniu.

Uwaga: Czynniki ryzyka zidentyfikowane w tym przykładzie mogą mieć wpływ na wiele obszarów, z których każdy został omówiony osobno. Jeżeli różne obszary, na które czynniki ryzyka mogą mieć wpływ, nie zostaną podzielone na osobne elementy, to proces szacowania ryzyka będzie nie tylko trudniejszy, ale także istnieje zagrożenie, że biegły rewident może łatwo całkowicie przeoczyć niektóre konsekwencje ryzyka (takie jak oszustwa).

8.12 Studia przypadków – ryzyko nieodłączne – identyfikacja

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Identyfikacja ryzyka obejmuje:

- Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka, w celu poznania jednostki i identyfikacji źródeł (przyczyn) ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa. Obejmuje to przeprowadzenie konkretnych procedur oszacowania ryzyka przedstawionych w MSRF takich jak MSRF 240 dotyczącym oszustwa, MSRF 540 dotyczącym badania wartości szacunkowych, MSRF 550 dotyczącym podmiotów powiązanych oraz MSRF 570 dotyczącym kontynuacji działalności;

- Dokumentowanie zidentyfikowanych czynników ryzyka. Częstą formą dokumentacji jest „Rejestr czynników ryzyka”, gdzie wymienia się i oszacowuje wszystkie czynniki ryzyka w jednym miejscu.
- Dla każdego zidentyfikowanego źródła ryzyka należy rozważyć, jakiego rodzaju zniekształcenia (błędy i oszustwo) w jego wyniku mogą się pojawić w sprawozdaniu finansowym („skutek” każdego czynnika ryzyka).

Wymagana dokumentacja:

- **Zrozumienie jednostki**
Można je udokumentować w notatce podobnej do tej opisanej w Tomie 2, Rozdziale 2, który przedstawia szczegóły tych dwóch studiów przypadku.
- **Czynniki ryzyka:**
Jednym ze sposobów dokumentowania przyczyn i skutków rozpoznanego ryzyka (zarówno działalności gospodarczej, jak i oszustw) jest wypisanie ich na usystematyzowanym formularzu, takim jak „Rejestr czynników ryzyka” zastosowany w poniższym przykładzie. Pomoże to zagwarantować, że wszystkie istotne czynniki ryzyka są udokumentowane w jednym miejscu i, że oszacowanie ryzyka będzie spójne. Alternatywnym podejściem jest wyliczenie wszystkich zidentyfikowanych czynników ryzyka w formie notatki. Należy unikać pokusy ujęcia na jednej liście czynników ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa. Oszacowanie ryzyka działalności gospodarczej i reakcja na nie, mogą się znacząco różnić od oszacowania i reakcji na ryzyko oszustwa.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Planowane procedury oszacowania ryzyka:

1. Udokumentuj wszystkie potencjalne czynniki ryzyka na podstawie:
 - a) procedur podjęcia/kontynuacji współpracy z klientem;
 - b) innych zleceń wykonanych na rzecz danej jednostki;
 - c) poprzednich zleceń dotyczących badania.
2. Dokonaj przeglądu pierwszej wersji sprawozdania finansowego w celu stwierdzenia:
 - a) jakie są trendy dotyczące dochodów i kosztów;
 - b) jakie zmiany zaszły w aktywach i pasywach.

Zapytaj o przyczyny rozpoznanych znaczących zmian lub trendów.
3. Rozpoznaj potencjalne czynniki ryzyka zapoznając się z kluczowymi dokumentami jednostki takimi jak biznesplany, budżety, protokoły oraz najnowsze wyniki finansowe.
4. Skieruj zapytania do kierownictwa i kluczowych pracowników zajmujących się finansami o:
 - a) cele biznesowe, trendy w branży, ocenę kierownictwa dotyczącą bieżących i potencjalnych czynników ryzyka oraz ich planowanych reakcji;
 - b) istotne zdarzenia lub zmiany, które zaszły w danym okresie;
 - c) wszelkie przypadki domniemanych, podejrzewanych lub faktycznych oszustw;
 - d) wszelkie premie związane z wynikami lub plany motywacyjne;

- e) tożsamość i charakter/kwoty transakcji z podmiotami powiązаныmi w danym okresie;
 - f) wszelkie zdarzenia i warunki dotyczące kontynuacji działalności;
 - g) transakcje, zdarzenia i warunki, które wymagają ustalenia wartości szacunkowych;
 - h) charakter, zakres i status postępowań sądowych i roszczeń wobec jednostki lub jej kluczowych pracowników.
5. Zapytaj członków organu nadzorczego o:
- a) skład, pełnomocnictwa i posiedzenia organu nadzorczego;
 - b) znane przypadki nadużyć kierownictwa, oszustw lub podejrzeń oszustw;
 - c) ich opinię na temat:
 - skuteczności nadzoru kierownictwa; oraz
 - środowiska kontroli (kultury, kompetencji, postaw itd.);
 - d) obszary sprawozdania finansowego, które są najbardziej podatne na oszustwa.
6. Określ ewentualne inne osoby w jednostce, które mogłyby dostarczyć informacji o potencjalnych czynnikach ryzyka i zmianach, które zaszły od poprzedniego okresu.

Poniżej przedstawiono strukturę dokumentowania wyników przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka dla Delta Meble S.A.

Ryzyko działalności gospodarczej		
Źródło ryzyka/zdarzenie związane z ryzykiem	Wpływ czynników ryzyka	Stwierdzenia
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	R KIDW
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Potencjalne trudności w ściąganiu należności</i>	<i>W</i>
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Wymagane mogą być odpisy aktualizacyjne zapasów</i>	<i>W</i>
<i>Pracownik zajmujący się zapasami popełniał w przeszłości błędy</i>	<i>Salda zapasów mogą być zawyżone/zaniżone i może to mieć wpływ na wycenę</i>	<i>KIDW</i>
<i>Dalszy wzrost (pomimo pogorszenia sytuacji gospodarczej) i słaba kontrola zapasów</i>	<i>Naruszenie warunków umów pożyczek</i>	<i>R</i>
<i>Słabości ogólnych kontroli IT w licznych obszarach</i>	<i>Możliwy brak rzetelności danych, a nawet ich utrata</i>	<i>R</i>
<i>Podejmowanie starań o sprzedaż w innych krajach</i>	<i>Ryzyko walutowe w należnościach</i>	<i>D</i>

Objaśnienie:

R = rozległe (wszystkie stwierdzenia)

K = kompletność

D = dokładność

I = istnienie

W = wycena

Ryzyko oszustw		
Źródło ryzyka/zdarzenie związane z ryzykiem	Wpływ czynników ryzyka	Stwierdzenia
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	P KIDW
Naciski		
<i>Minimalizacja obciążeń podatkowych</i>	<i>Subiektywizm oszacowań kierownictwa (na przykład dotyczący wyceny zapasów) w celu redukcji dochodów.</i>	KDW
<i>Minimalizacja obciążeń podatkowych</i>	<i>Nieautoryzowane zapisy w dzienniku lub manipulacja w sprawozdaniu finansowym.</i>	R
<i>Presja na finansowanie spowodowana gwałtownym rozwojem</i>	<i>Manipulacja w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania warunków umowy z bankiem.</i>	R
<i>Premia pracowników sprzedaży oparta na osiągniętym poziomie sprzedaży powyżej pewnego progu</i>	<i>Zawyżenie sprzedaży dla osiągnięcia progów premii.</i>	I
<i>Dawanie łapówek w celu uzyskania kontraktów</i>	<i>Niszczenie reputacji jednostki, zawyżanie kosztów, niewymagalne grzywny.</i>	KDI
Możliwości		
<i>Wysoka wartość składników zapasów i łatwość ich transportu</i>	<i>Kradzież dóbr z zapasów</i>	I
<i>Wysoki odsetek sprzedaży za gotówkę</i>	<i>Kradzież dóbr / Kradzież gotówki</i>	I
<i>Transakcje z podmiotami powiązаныmi</i>	<i>Transakcje sprzedaży/zakupów nie są kompletne, właściwie wycenione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym.</i>	R
<i>Znaczące zwiększenie obrotów z tytułu transakcji z podmiotami powiązаныmi</i>	<i>Możliwe zawyżenie / zaniżenie wartości sprzedaży / zakupów Salda z podmiotami powiązаныmi nie podlegają windykacji. Manipulacja w sprawozdaniu finansowym może być dokonana poprzez przeniesienie „ryzykownych” sald do podmiotu powiązanego. Zastąpi to ryzykowne saldo, saldem z podmiotem powiązаныm</i>	W
Usprawiedliwienie		
<i>Niskie morale pracowników tymczasowych</i>	<i>Kradzież dóbr lub gotówki.</i>	I

Objaśnienie:

R = rozległe (wszystkie stwierdzenia)

K = kompletność

D = dokładność

I = istnienie

W = wycena

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Planowane procedury oszacowania ryzyka:

1. Zapytaj o stan branży i zaktualizuj nasze zrozumienie jednostki (D/R X.X i notatki dotyczące oszacowania ryzyka). Wymaga to:
 - a) omówienia z Rajmundem i Renatą (księgową) zmian, które zaszły w tym roku. W szczególności należy odnieść się do wszelkich zmian dotyczących pracowników i zmian organizacyjnych, transakcji z podmiotami powiązаныmi, oszacowań dokonanych przez kierownictwo, niepewności dotyczącej kontynuacji działalności i zgodności działania kierownictwa z odnośnymi wymogami prawa i regulacjami;
 - b) zapytania o wszelkie zmiany w działalności w ciągu roku, nowe wymogi prawne i regulacyjne oraz wszelkie zmiany planowane na przyszłość;
 - c) zapytania o wpływ i czynniki ryzyka związane z faktem, że Rajmund nie spędza tak dużo czasu zajmując się działalnością. Należy spytać, czy Rajmund znowu podejmie swoje regularne obowiązki, czy też sprawy rodzinne będą w dalszym ciągu pochłaniały jego czas;
 - d) zapytania o wyniki zeszłorocznych oszacowań dokonanych przez kierownictwo;
 - e) wiedzy o wszelkich oszustwach, które miały miejsce w ciągu roku i wszelkich obszarach podatnych na oszustwa;
 - f) wiedzy o wszelkich zmianach rodzaju i charakteru transakcji z Deltą; oraz
 - g) udokumentowania źródeł i skutków wszelkich zidentyfikowanych nowych czynników ryzyka ze wskazaniem, czy zostały one zminimalizowane przez jakiegokolwiek nowe kontrole wewnętrzne.
2. Dokonaj przeglądu pierwszej wersji sprawozdania finansowego w celu stwierdzenia:
 - a) jakie są trendy dotyczące dochodów i kosztów;
 - b) jakie zmiany zaszły w aktywach i pasywach.

Zapytaj o przyczyny rozpoznanych znaczących zmian lub trendów.

Notatka do akt – Kumar & Co.

Ryzyko nieodłączne – identyfikacja

W wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka przedstawionych w dokumencie roboczym X.X, który zawiera informacje o potencjalnych źródłach ryzyka związanych z sześcioma obszarami wymaganego zrozumienia jednostki, zidentyfikowaliśmy następujące czynniki ryzyka:

Ryzyko działalności gospodarczej

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Jakość i dokładność zapisów księgowych mogła obniżyć się z powodu skupienia się Rajmunda na sprawach osobistych i rodzinnych. Sprawozdanie finansowe mogło ulec istotnym zniekształceniom.

Oszacowanie ryzyka: (omówione w Tomie 2, Rozdział 9).

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

- Rajmund poprzednio dokonywał kontroli towarów przed ich wysłaniem, sprawdzając jakość. Jakość sprzedawanych produktów mogła ulec pogorszeniu, co może prowadzić do wyższego poziomu zwrotów i/lub niesprzedawalnych zapasów. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: (omówione w Tomie 2, Rozdział 9).

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Pogorszenie sytuacji gospodarczej i zależność gospodarcza

- Kumar & Co. jest zależny od swojego głównego klienta Delta Meble S.A., na którego przypada ponad 90% sprzedaży Kumar. W gorszej sytuacji gospodarczej Delta może odwoływać zamówienia. Może mieć to wpływ na naruszanie zobowiązań podjętych wobec banku i zawyżanie wartości aktywów.
- Spadek sprzedaży i presja związana z płynnością mogą prowadzić do manipulacji w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania warunków umowy z bankiem.
- Jeżeli bank zażąda zwrotu pożyczki, spółka nie byłaby w stanie kontynuować działalności. Może to spowodować istotną niepewność, która powinna zostać ujawniona w sprawozdaniu finansowym i w ocenie podstawy (tj. założenia kontynuacji działalności), na których opiera się sprawozdanie finansowe. Będzie to miało wpływ na wszystkie stwierdzenia.

Oszacowanie ryzyka: (omówione w Tomie 2, Rozdział 9).

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Ryzyko oszustw**Minimalizacja podatków**

- Kierownictwo od pewnego czasu chce zminimalizować obciążenia podatkowe. Oszacowania kierownictwa mogą zatem nie być obiektywne, mogą się także pojawić nieautoryzowane zapisy w dzienniku. (Kompletność, Dokładność)

Oszacowanie ryzyka: (omówione w Tomie 2, Rozdział 9).

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Nieobecność Rajmunda oznacza minimalny nadzór nad pracą Renaty. Poza tym wydaje się, że Renata to osoba o niskim morale (możliwe usprawiedliwienie), odczuwająca presję finansową (możliwa zachęta). Wobec tego Renata (która pracuje pod minimalnym nadzorem) ma potencjalnie nacisk, możliwość i usprawiedliwienie do tego, by zawłaszczyć gotówkę/towary. Należy to potraktować jako ryzyko oszustwa.

Oszacowanie ryzyka: (omówione w Tomie 2, Rozdział 9).

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdziale 16).

Podmioty powiązane

- Transakcje z podmiotami powiązanymi mogą być poddane manipulacji, w wyniku czego może być zawyżona sprzedaż. (Wycena) Należy także zwrócić uwagę na możliwe inne podmioty powiązane i wycenę/dokładność sald z podmiotami powiązanymi na koniec okresu.

Oszacowanie ryzyka: (omówione w Tomie 2, Rozdział 9).

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

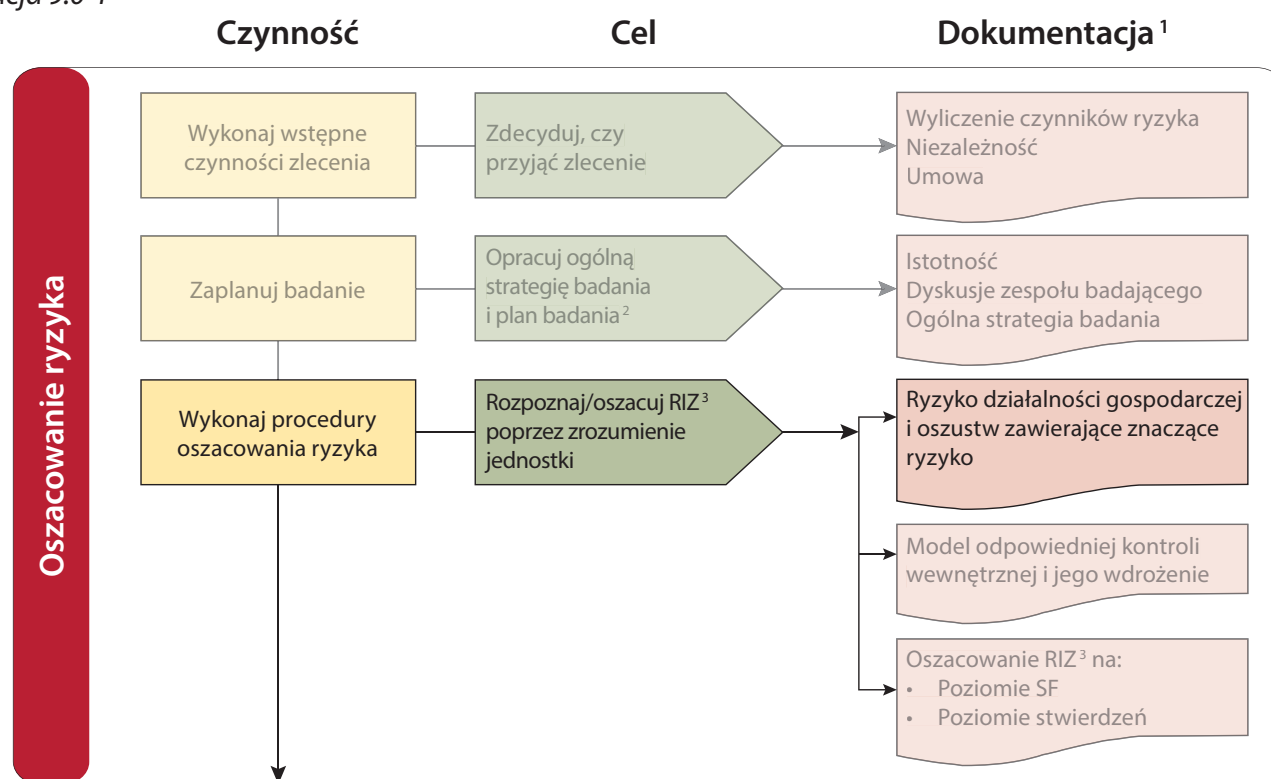
Sporządził: FJ **Data:** 8 grudnia 20X2 r.

Przejrzał: LF **Data:** 5 stycznia 20X3 r.

9. Ryzyko nieodłączne – oszacowanie

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Jak oszacować ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym?	240, 315

Ilustracja 9.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
240.25	Zgodnie z MSRF 315 biegły rewident rozpoznaje i ocenia spowodowane oszustwem ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnianych informacji.
240.26	Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem biegły rewident, w oparciu o założenie, że ryzyko oszustwa wiąże się z ujmowaniem przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji powiązanych z przychodami lub stwierdzeń mogą rodzić takie ryzyko. Paragraf 47 określa wymaganą dokumentację, w oparciu, o którą biegły rewident stwierdza, że założenie to nie ma zastosowania w warunkach danego zlecenia, a zatem nie rozpoznał ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Patrz: par. A28-A30)
240.27	Biegły rewident traktuje ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem, jako znaczące ryzyko, a zatem, w stopniu w jakim do tej pory tego nie uczynił, biegły rewident stara się zrozumieć odpowiednie kontrole jednostki, w tym działania kontrolne odnoszące się do tego ryzyka. (Patrz: par. A31-A32)
315.25	Biegły rewident rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia: (a) na poziomie sprawozdania finansowego; oraz (Patrz: par. A105-A108) (b) na poziomie grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji; (Patrz: par. A109-A113) co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.
315.26	W tym celu biegły rewident: (a) rozpoznaje ryzyko poprzez proces poznania jednostki i jej otoczenia, w tym odnośnych kontroli, dotyczących ryzyka oraz rozpatrzenia grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych; (Patrz: par. A114-A115) (b) ocenia zidentyfikowane ryzyko i stwierdza, czy w stopniu rozległym dotyczy ono sprawozdania finansowego, jako całości i wpływa potencjalnie na wiele stwierdzeń; (c) wiąże zidentyfikowane ryzyko z tym, co może być błędne na poziomie stwierdzeń, biorąc pod uwagę te odpowiednie kontrole, które biegły rewident zamierza sprawdzić; oraz (Patrz: par. A116-A118) (d) rozważa prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz czy potencjalne zniekształcenie jest tak duże, że może doprowadzić do istotnego zniekształcenia.

9.1 Przegląd

Rozpoznanie ryzyka, o którym była mowa w poprzednim rozdziale, obejmuje:

- przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka, w celu identyfikacji źródeł (przyczyn) ryzyka dzięki zrozumieniu jednostki;
- określenie możliwych skutków zidentyfikowanych źródeł ryzyka (możliwe zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym), w tym także możliwości oszustwa; oraz
- ustalenie związków czynników ryzyka z obszarami sprawozdania finansowego i stwierdzeniami lub też ustalenie, że ryzyko to ma charakter ogólny dla sprawozdania finansowego jako całości i może potencjalnie wpływać na wiele stwierdzeń.

Kolejnym krokiem w procesie jest oszacowanie zidentyfikowanego ryzyka i określenie jego znaczenia dla badania sprawozdania finansowego. Tutaj także lepiej jest oszacować czynniki ryzyka nie biorąc pod uwagę jakiegokolwiek kontroli wewnętrznej, która mogłaby je minimalizować.

Oszacowanie ryzyka wiąże się z rozważeniem dwóch atrybutów tego ryzyka:

- Jakie jest prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia w wyniku wystąpienia ryzyka?
- Jaka byłaby skala (skutki pieniężne) wystąpienia ryzyka?

Prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia

Jakie jest prawdopodobieństwo, że ryzyko wystąpi? Biegły rewident może po prostu oszacować to prawdopodobieństwo, jako wysokie, umiarkowane lub niskie, albo też przypisać mu wartość numeryczną, na przykład w skali od 1 do 5. Wartość numeryczna pozwala na nieco bardziej precyzyjną ocenę. Im wyższa liczba, tym większe prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka.

Skala (skutki pieniężne) wystąpienia ryzyka?

Jakie byłyby skutki pieniężne wystąpienia ryzyka? Oszacowanie to powinno wskazywać konkretną kwotę pieniędzy, np. istotność wykonawczą. W przeciwnym wypadku różne osoby (mając na myśli różne kwoty istotności) mogłyby dojść do zupełnie różnych wniosków. Dla celów badania ta określona kwota byłaby związana z kwotą stanowiącą istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, jako całości. Może ona być także oszacowana po prostu, jako wysoka, umiarkowana lub niska lub z zastosowaniem punktacji numerycznej, jak na przykład od 1 do 5. Im wyższa punktacja, tym wyższa skala ryzyka.

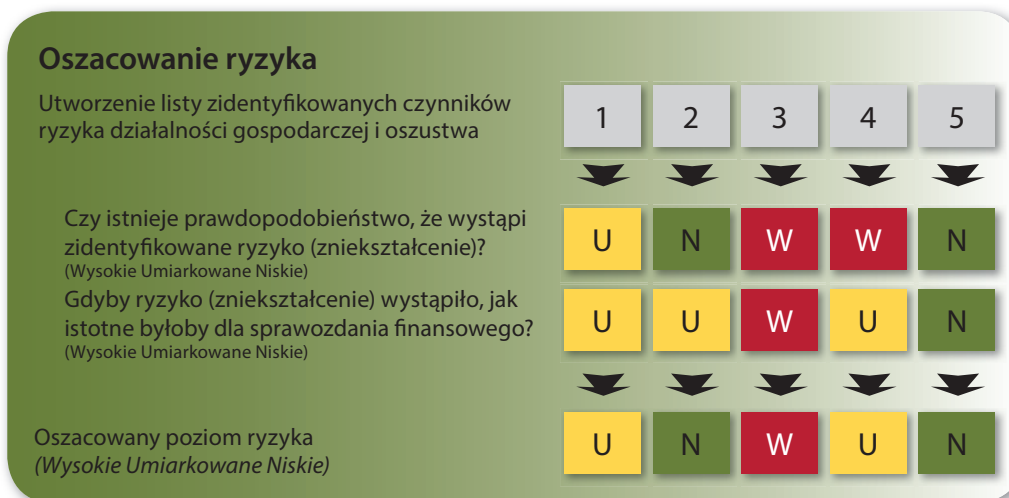
UWAGA

Jeżeli stosowana jest punktacja numeryczna, pomnożenie punktacji dla prawdopodobieństwa i skutków wystąpienia pozwoli uzyskać punktację połączoną lub ogólną. Działanie takie może pomóc w rozważeniu, czy występuje znaczące ryzyko. Ponadto, jeżeli stosuje się elektroniczny arkusz kalkulacyjny, możliwe jest ułożenie rozpoznanych czynników ryzyka zawsze w kolejności malejącego znaczenia. Może to być informacja użyteczna przy dokonywaniu przeglądu akt i uzyskiwaniu pewności, że opracowano odpowiednią reakcję na oszacowane czynniki ryzyka.

W mniejszych jednostkach, gdzie liczba czynników ryzyka jest niska i reakcja w badaniu została już ustalona, dwie oceny (prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia) mogą być rozważane osobno, ale dokumentowane, jako jedna połączona ocena.

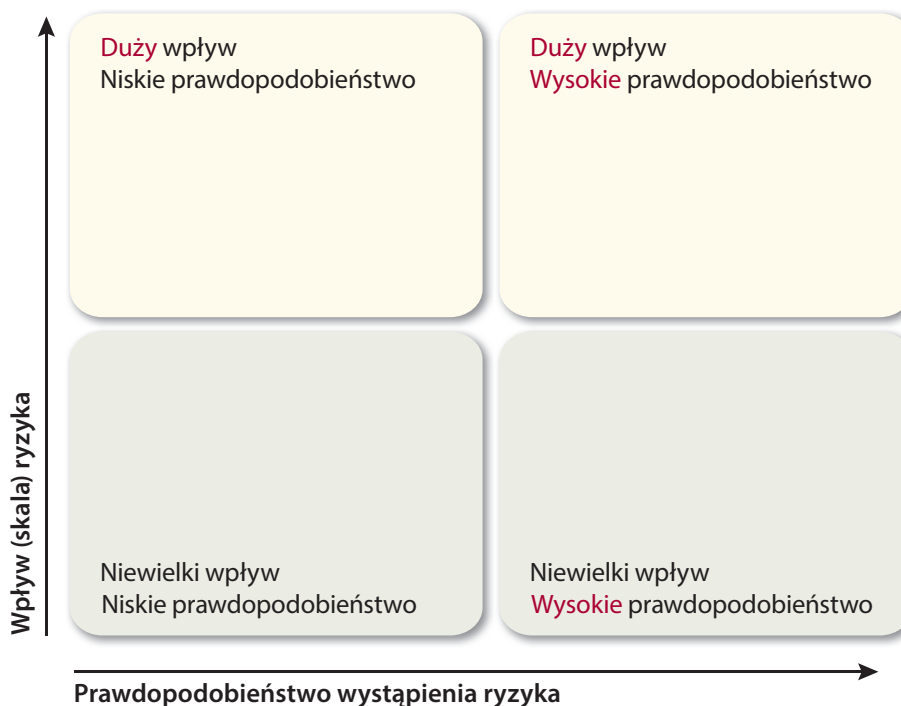
Etapy oszacowania ryzyka (z zastosowaniem kryterium wysokiego, umiarkowanego lub niskiego) przedstawiono poniżej.

Ilustracja 9.1-1



Wyniki procesu oszacowania ryzyka mogą być także zaprezentowane na wykresie, który przedstawiono poniżej. Niektóre rynkowe programy komputerowe dają możliwość sporządzania wykresów.

Ilustracja 9.1-2



Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka w obszarze „duży wpływ, wysokie prawdopodobieństwo” ewidentnie wymaga działania kierownictwa w celu jego zminimalizowania. Ponadto zostanie ono także uznane za ryzyko znaczące, które wymaga szczególnej uwagi biegłego rewidenta (patrz Tom 2, Rozdział 10).

UWAGA**Dyskusje z kierownictwem**

Po udokumentowaniu i oszacowaniu czynników ryzyka ważne jest, aby biegły rewident omówił wyniki z kierownictwem jednostki. Pomoże to zagwarantować, aby żaden znaczący czynnik ryzyka nie został przeoczony oraz że oszacowania biegłego rewidenta dotyczące ryzyka (prawdopodobieństwa i skutków) są zasadne. Jest jednak istotne, by przy ocenie wkładu i reakcji kierownictwa kierować się zawodowym sceptycyzmem.

9.2 Oszacowanie ryzyka dokonane przez jednostkę

Oszacowanie ryzyka stanowi jeden z pięciu elementów kontroli wewnętrznej (patrz Tom 1, Rozdział 5), do których powinno się odnieść kierownictwo jednostki.

W mniejszych jednostkach proces oszacowania ryzyka może być nieformalny i nieusystematyzowany. Ryzyko w tych jednostkach często rozpoznawane jest raczej pośrednio niż bezpośrednio. Kierownictwo może rozpoznawać ryzyko związane ze sprawozdawczością finansową dzięki bezpośredniej, osobistej współpracy z pracownikami i podmiotami zewnętrznymi. Dlatego biegły rewident powinien przeprowadzić wywiad z kierownictwem na temat sposobu, w jaki ono identyfikuje i zarządza ryzykiem, jakie rodzaje ryzyka zostały zidentyfikowane i są zarządzane. Biegły rewident powinien następnie udokumentować wyniki wywiadu.

Jeżeli kierownictwo rozumie korzyści płynące z bardziej sformalizowanego procesu szacowania ryzyka, może zdecydować się na przygotowanie, wdrożenie i udokumentowanie własnych procesów. W takiej sytuacji obowiązkiem biegłego rewidenta jest ocena:

- kontroli procesów kierownictwa;
- kompletności zidentyfikowanych czynników ryzyka działalności gospodarczej i oszustwa, często zapisuje się to w dokumencie zwanym „Rejestrem czynników ryzyka”;
- oszacowania kierownictwa dotyczące skali ryzyka i prawdopodobieństwa jego wystąpienia;
- reakcji kierownictwa na oszacowane ryzyko.

Jeżeli kierownictwu nie uda się rozpoznać kluczowych czynników ryzyka, należy rozważyć, czy w procesie oszacowania ryzyka przez jednostkę nie występuje istotna słabość.

9.3 Dokumentacja oszacowanych czynników ryzyka

Sposób oszacowania czynników ryzyka jest kwestią zawodowego osądu.

Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń przeprowadzane jest na poziomie:

- sprawozdania finansowego; oraz
- stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Dokumentacja może mieć formę krótkiej notatki lub listy czynników ryzyka (dla oszustwa), takich jak te przedstawione w Ilustracji 9.3-1. Uwzględnij następujące czynniki:

- Pierwsze dwie kolumny tabeli poniżej wypełnia się podczas identyfikacji ryzyka omówionego w Tomie 2, Rozdziale 8.

- Kolumna stwierdzeń zawiera oszacowanie:
 - konkretnych stwierdzeń odnoszących się do obszaru sprawozdania finansowego lub ujawnień, na które wpływa ryzyko. Pomoże to w oszacowaniu ryzyka na poziomie stwierdzeń; oraz
 - rozległych czynników ryzyka, które mają wpływ na wiele stwierdzeń i mają znaczenie dla oszacowania ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego.
- Czynniki ryzyka podlegające oszacowaniu stanowią ryzyko nieodłączne. Kontrola wewnętrzna jest omówiona w Tomie 2, Rozdziały 11 i 12.
- W ocenie prawdopodobieństwa i skali (wpływu) wykorzystano punktację numeryczną od 1, oznaczającą niskie prawdopodobieństwo/skalę, do 5, oznaczającą wysokie prawdopodobieństwo/skalę. Wyniki te można pomnożyć w celu uzyskania połączonej ogólnej punktacji. Te czynniki ryzyka można oceniać także, jako wysokie, umiarkowane i niskie.

Ilustracja 9.3-1

Okres kończący się: 31 grudnia 20X2 r., istotność 50.000 €					
Źródło ryzyka/zdarzenie związane z ryzykiem	Wpływ czynników ryzyka	Stwierdzenia R KIDW	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego		
			Prawdopodobieństwo wystąpienia	Skutek pieniężny	Ogólna punktacja ryzyka
<i>Wynagrodzenie sprzedawców na podstawie prowizji</i>	<i>Sprzedaż może być fikcyjna, zarejestrowana w niewłaściwym okresie, zawyżona lub dokonana na warunkach innych niż standardowe w celu osiągnięcia celów sprzedażowych pozwalających na otrzymanie premii</i>	ID	4	4	16
<i>Niedotrzymanie warunków umów pożyczek jest ukrywane w celu uniknięcia zapytań ze strony banku</i>	<i>Nieautoryzowane zapisy w dzienniku pozwalające odroczyć koszty, subiektywizm szacunków kierownictwa itd.</i>	R	2	5	10
<i>Fikcyjni dostawcy wprowadzeni przez pracowników</i>	<i>Acme płaci zawyżone ceny lub dokonuje płatności za usługi/produkty, których nie otrzymuje</i>	ID	2	4	8
<i>Nie zidentyfikowano transakcji z podmiotami powiązanymi. Udziałowcy niezaangażowani w działalność są w gorszej sytuacji.</i>	<i>Dochody i koszty nie są rejestrowane według rynkowej wartości godziwej</i>	R	3	5	15
<i>Sprzedaż części i usług za gotówkę może nie być rejestrowana i deponowana.</i>	<i>Dochody i aktywa są zaniżone</i>	KDI	4	1	4

UWAGA

Przy dokumentowaniu czynników ryzyka należy rozważyć, jak będą one aktualizowane i wykorzystane w kolejnych okresach. Rejestrowanie informacji w jednym miejscu w usystematyzowany sposób (taki jak powyżej) może początkowo zająć nieco więcej czasu, ale ich uaktualnienie będzie w przyszłości znacznie łatwiejsze. Usystematyzowany formularz pomaga także w zapewnieniu:

- że czynniki ryzyka nie są uwzględniane więcej niż raz (co może się zdarzyć, jeżeli występują we wszystkich aktach badania);
- dokonania konsekwentnego oszacowania każdego czynnika ryzyka;
- identyfikacji znaczących czynników ryzyka;
- łatwości przeglądu, elektroniczny arkusz kalkulacyjny pozwala na sortowanie czynników ryzyka (z przyporządkowanymi wartościami numerycznymi) według połączonej punktacji, według prawdopodobieństwa lub skutków;
- lista czynników ryzyka może być udostępniona klientowi, aby ją uzupełnił, można także zwrócić się do klienta o przygotowanie takiej listy do przeglądu przez biegłego rewidenta.

9.4 Studia przypadków – ryzyko nieodłączne – oszacowanie

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Tam, gdzie do dokumentowania oszacowania stosuje się usystematyzowany format, można dokonać tego przy użyciu tego samego formularza co ten rozpoczęty w Tomie 2, Rozdział 8. Kolumna „Reakcja w badaniu” może zostać wykorzystana do powiązania wzajemnych odniesień czynników ryzyka z konkretnymi procedurami i programami badania, które zajmują się zidentyfikowanym ryzykiem.

Jeżeli korzysta się z notatek, oszacowanie ryzyka i reakcja na ryzyko mogą być dodane do notatki rozpoczętej w Tomie 2, Rozdział 8.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Ryzyko działalności gospodarczej						
Źródło ryzyka/zdarzenie związane z ryzykiem	Wpływ czynników ryzyka	Stwierdzenia	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego			Czy ryzyko jest znaczące? T/N
			Prawdopodobieństwo wystąpienia	Skutek pieniężny	Łączna punktacja ryzyka	
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	R KIDW				
<i>Dalszy wzrost (pomimo pogorszenia sytuacji gospodarczej) i słaba kontrola zapasów</i>	<i>Naruszenie warunków umów pożyczek</i>	<i>R</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>T</i>
<i>Pracownik zajmujący się zapasami popełnił w przeszłości błędy</i>	<i>Salda zapasów mogą być zawyżone/zaniżone i może to mieć wpływ na wycenę</i>	<i>KIDW</i>	<i>5</i>	<i>3</i>	<i>15</i>	<i>N</i>
<i>Słabości ogólnych kontroli IT w licznych obszarach</i>	<i>Możliwy brak rzetelności danych, a nawet ich utrata</i>	<i>R</i>	<i>3</i>	<i>5</i>	<i>15</i>	<i>N</i>
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Mogą być wymagane odpisy aktualizujące zapasy</i>	<i>W</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>9</i>	<i>N</i>
<i>Podjęcie starań o sprzedaż w innych krajach</i>	<i>Ryzyko walutowe w należnościach</i>	<i>D</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>N</i>
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Należności mogą być trudne do ściągnięcia (tj. zawyżone)</i>	<i>W</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>N</i>

Objaśnienia:

R = rozległe (wszystkie stwierdzenia)
K = Kompletność
D = Dokładność
I = Istnienie
W = Wycena

Oceń prawdopodobieństwo wystąpienia w skali od 1 do 5.

1 = Mało prawdopodobne
2 = Możliwe
3 = Prawdopodobne
4 = Bardzo prawdopodobne
5 = Prawie pewne

Oceń skutki (skutki pieniężne) w odniesieniu do istotności w skali od 1 do 5.

1 = Nieistotne
2 = Niewielkie
3 = Umiarkowane
4 = Znaczące
5 = Istotne

Orientacyjnie zakłada się, że czynniki ryzyka, dla których uzyskano wynik łącznego oszacowania ryzyka (prawdopodobieństwo wystąpienia x skutek pieniężny) w wysokości 20 lub więcej punktów powinny być rozpatrywane, jako „znaczące” ryzyko oszustwa.

Uwaga: Łączna punktacja możliwości złamania warunków porozumienia z bankiem wynosi 20 i jest uważana za znaczące ryzyko. Znaczące ryzyko wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu przez biegłego rewidenta, w tym poznania odnoszących się do nich kontroli występujących w jednostce istotnych dla takich czynników ryzyka.

Ryzyko oszustw						
Źródło ryzyka/zdarzenie związane z ryzykiem	Wpływ czynników ryzyka	Stwierdzenia	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego			Czy ryzyko jest znaczące? T/N
			Prawdopodobieństwo wystąpienia	Skutek pieniężny	Łączna punktacja ryzyka	
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	R KIDW				
Naciski						
<i>Minimalizacja obciążeń podatkowych</i>	<i>Nieautoryzowane zapisy w dzienniku/manipulacja w sprawozdaniu finansowym</i>	<i>R</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>T</i>

<i>Presja na finansowanie spowodowana gwałtownym rozwojem</i>	<i>Manipulacja w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania warunków umowy z bankiem</i>	<i>R</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>T</i>
<i>Minimalizacja obciążeń podatkowych</i>	<i>Subiektywizm oszacowań kierownictwa związany z redukcją dochodów</i>	<i>KDW</i>	<i>4</i>	<i>4</i>	<i>16</i>	<i>T</i>
<i>Premia pracowników sprzedaży oparta na osiągniętym poziomie sprzedaży powyżej pewnego progu</i>	<i>Zawyżenie sprzedaży dla osiągnięcia progów premii, kwoty premii są jednak niskie</i>	<i>I</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>N</i>
<i>Dawanie łapówek w celu uzyskania kontraktów</i>	<i>Niszczenie reputacji jednostki, zawyżanie kosztów, nienależne grzywny</i>	<i>KDI</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>4</i>	<i>N</i>
Możliwości						
<i>Uznawanie przychodów</i>	<i>Niekonsekwentne stosowanie zasad (polityki) rachunkowości</i>	<i>KDI</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>T</i>
<i>Znaczące zwiększenie obrotów z tytułu transakcji z podmiotami powiązanymi</i>	<i>Możliwe zawyżenie/zaniżenie wartości sprzedaży/zakupów</i>	<i>W</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>20</i>	<i>T</i>
<i>Wysoka wartość składników zapasów i łatwość ich transportu</i>	<i>Kradzież towarów z zapasów</i>	<i>I</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>N</i>
<i>Wysoki odsetek sprzedaży za gotówkę</i>	<i>Kradzież towarów/Kradzież gotówki</i>	<i>I</i>	<i>4</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>N</i>
<i>Transakcje z podmiotami powiązanymi</i>	<i>Transakcje sprzedaży/zakupów mogą nie być kompletne, właściwie wycenione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym</i>	<i>R</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>12</i>	<i>N</i>
Usprawiedliwienie						
<i>Niskie morale pracowników tymczasowych</i>	<i>Kradzież towarów lub gotówki</i>	<i>I</i>	<i>3</i>	<i>2</i>	<i>6</i>	<i>N</i>

Objaśnienia:

R = rozległe (wszystkie stwierdzenia)
 K = Kompletność
 D = Dokładność
 I = Istnienie
 W = Wycena

Oceń prawdopodobieństwo wystąpienia w skali od 1 do 5.

1 = Mało prawdopodobne
 2 = Możliwe
 3 = Prawdopodobne
 4 = Bardzo prawdopodobne
 5 = Prawie pewne

Oceń skutki (skutki pieniężne) w odniesieniu do istotności w skali od 1 do 5.

1 = Nieistotne
 2 = Niewielkie
 3 = Umiarkowane
 4 = Znaczące
 5 = Istotne

Orientacyjnie zakłada się, że czynniki ryzyka, dla których uzyskano wynik łącznego oszacowania ryzyka (prawdopodobieństwo wystąpienia x skutek pieniężny) w wysokości 20 lub więcej punktów powinny być rozpatrywane jako „znaczące” ryzyko oszustwa.

Uwaga: Możliwy subiektywizm kierownictwa dotyczący oszacowań, nieautoryzowane zapisy w dzienniku, presja na sfinansowanie gwałtownego wzrostu i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały ocenione jako znaczące czynniki ryzyka (dla których łączna punktacja razem przekroczyła 20). Znaczące ryzyko wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu przez biegłego rewidenta, w tym poznania odnoszących się do nich kontroli występujących w jednostce istotnych dla takich czynników ryzyka. Jeżeli takie kontrole nie istnieją, prawdopodobne jest występowanie znaczącej słabości. Należy zauważyć, że uznawanie przychodów ma łączną punktację niższą od 16, ale zakłada się mimo to, że jest to ryzyko znaczące. Patrz. MSRF 240.26.

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Notatka do akt – Kumar & Co.

Ryzyko nieodłączne – identyfikacja

Istotność = 3.000 €

W wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka przedstawionych w dokumencie roboczym X.X, który zawiera informacje o potencjalnych źródłach ryzyka związanych z sześcioma obszarami wymaganego zrozumienia jednostki, zidentyfikowaliśmy następujące czynniki ryzyka:

Ryzyko działalności gospodarczej

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Jakość i dokładność zapisów księgowych mogła obniżyć się z powodu skupienia się Rajmunda na sprawach osobistych i rodzinnych. Sprawozdanie finansowe mogło ulec istotnym zniekształceniom.

Oszacowanie ryzyka: Wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia /Wysokie skutki (w odniesieniu do istotności) = wysokie ryzyko, a także ryzyko znaczące. Patrz D/R nr X.X.

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

- Rajmund dawniej dokonywał inspekcji towarów przed ich wysłaniem, sprawdzając jakość. Jakość sprzedawanych produktów mogła ulec pogorszeniu, co może prowadzić do wyższego poziomu zwrotów i/lub niesprzedawalnych zapasów. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: Niskie prawdopodobieństwo/Niskie skutki = Niskie ryzyko

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Pogorszenie sytuacji gospodarczej i zależność gospodarcza – ryzyko rozległe

- Kumar & Co. jest zależny od swojego głównego klienta, Delta Meble S.A., na którego przypada ponad 90% sprzedaży Kumar. W gorszej sytuacji gospodarczej Delta może odwoływać zamówienia. Może mieć to wpływ na naruszanie zobowiązań podjętych wobec banku i zawyżanie wartości aktywów. Gdyby bank zażądał zwrotu pożyczki, spółka nie byłaby w stanie kontynuować działalności. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/umiarkowane skutki = Umiarkowane ryzyko

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Ryzyko oszustwa Ujmowanie przychodów

- Możliwość niekonsekwentnego stosowania zasad (polityki) rachunkowości.

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/umiarkowane skutki = Umiarkowane ryzyko, ale MSRF 240.26 uznaje, że jest to ryzyko znaczące i jest w ten sposób traktowane.

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Minimalizacja podatków – ryzyko rozległe

- Kierownictwo może być nastawione na minimalizację obciążeń podatkowych. Oszacowania kierownictwa mogą, zatem nie być obiektywne, mogą się także pojawić nieautoryzowane zapisy w dzienniku. (Kompletność, Dokładność)

Oszacowanie ryzyka: Wysokie prawdopodobieństwo/Umiarkowane skutki = Ryzyko umiarkowane do wysokiego, powinno być uważane za ryzyko znaczące.

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Pogorszenie sytuacji gospodarczej i zależność gospodarcza – ryzyko rozległe

- Spadek sprzedaży i presja związana z płynnością mogą prowadzić do manipulacji w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania warunków umowy z bankiem. (Wszystkie stwierdzenia)

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/Wysokie skutki = Ryzyko umiarkowane do wysokiego, powinno być uważane za ryzyko znaczące.

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16)

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Nieobecność Rajmunda oznacza minimalny nadzór nad pracą Renaty. Poza tym wydaje się, że Renata to osoba o niskim morale, odczuwająca presję finansową. Stwarza to nacisk, możliwość i usprawiedliwienie dla kradzieży gotówki/dóbr (Istnienie) i/lub manipulacji w sprawozdaniu finansowym.

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/umiarkowane skutki = Umiarkowane ryzyko

Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Podmioty powiązane

- Transakcje z podmiotami powiązаныmi mogą być poddane manipulacji, w wyniku, czego może być zawyżona sprzedaż. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/Umiarkowane skutki = Ryzyko umiarkowane do wysokiego, powinno być uważane za ryzyko znaczące.

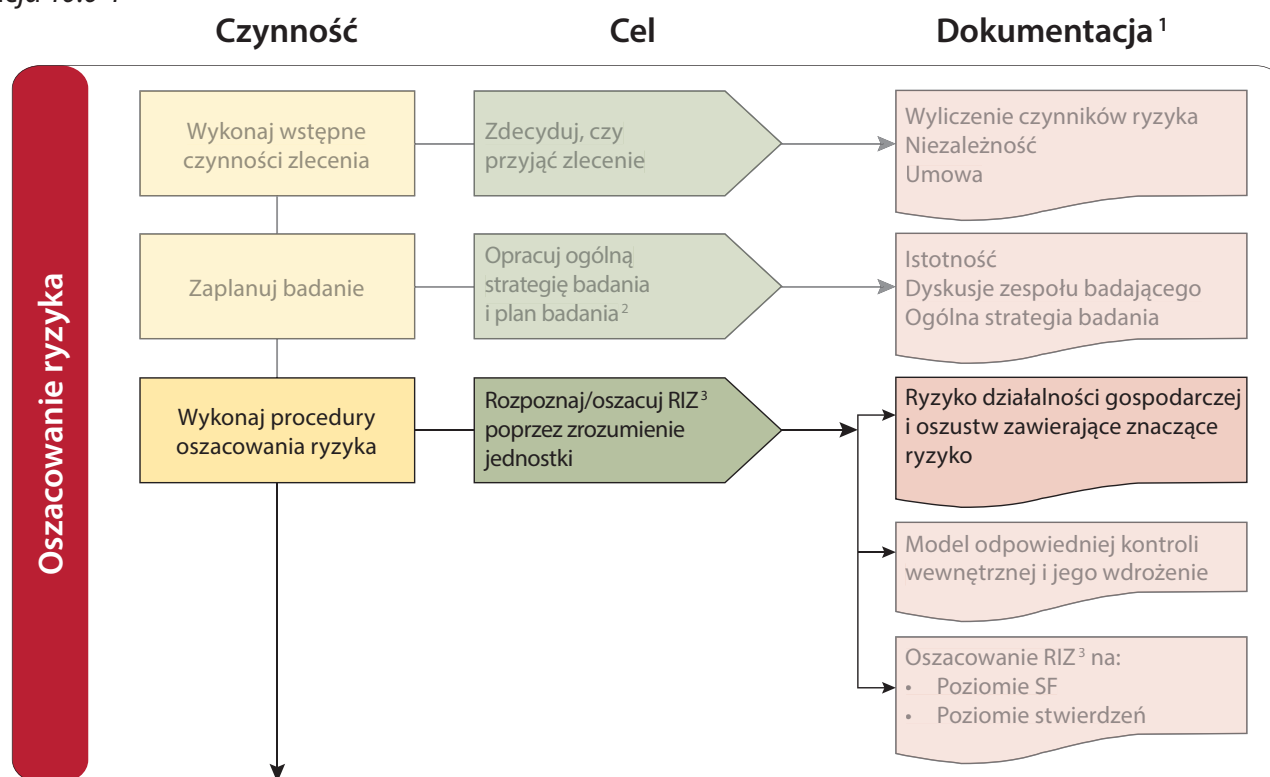
Reakcja na ryzyko: (omówione w Tomie 2, Rozdział 16).

Uwaga: Znaczące ryzyko wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu przez biegłego rewidenta, w tym poznania odnoszących się do nich kontroli występujących w jednostce istotnych dla takich czynników ryzyka. Jeżeli takie kontrole nie istnieją, prawdopodobne jest występowanie znaczącej słabości.

10. Znaczące ryzyko

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne na temat charakteru i określania znaczącego ryzyka oraz ich następstw w badaniu.	240, 315, 330

Ilustracja 10.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
240.26	Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem biegły rewident, w oparciu o założenie, że ryzyko oszustwa wiąże się z ujmowaniem przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji powiązanych z przychodami lub stwierdzeń mogą rodzić takie ryzyko. Paragraf 47 określa wymaganą dokumentację, w oparciu, o którą, biegły rewident stwierdza, że założenie to nie ma zastosowania w warunkach danego zlecenia, a zatem nie rozpoznał ujmowania przychodów, jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Patrz: par. A28-A30)
315.4	Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie: (e) Znaczące ryzyko – zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnej uwagi podczas badania.
315.25	Biegły rewident rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia: (a) na poziomie sprawozdania finansowego; oraz (Patrz: par. A105-A108) (b) na poziomie grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji; (Patrz: Par. A109-A113) co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.
315.27	Elementem oceny ryzyka opisanego w paragrafie 25 jest ustalenie przez biegłego rewidenta, czy zidentyfikowane ryzyko stanowi według jego osądu ryzyko znaczące. Na podstawie tego osądu biegły rewident wyklucza skutki rozpoznanych kontroli dotyczących tego ryzyka.
315.28	Dokonując osądu, które ryzyka są znaczące, biegły rewident bierze przynajmniej pod uwagę: (a) czy ryzyko jest ryzykiem oszustwa; (b) czy ryzyko wiąże się z ostatnimi znacznymi zmianami w gospodarce, rachunkowości i innych dziedzinach i dlatego wymaga specjalnej uwagi; (c) złożoność transakcji; (d) czy ryzyko wiąże się ze znaczącymi transakcjami z podmiotami powiązanymi; (e) stopień subiektywizmu przy wycenie informacji finansowych, których dotyczy ryzyko, a w szczególności tych wycen, z którymi wiąże się poważna niepewność wyceny; oraz (f) czy ryzyko dotyczy znaczących transakcji niewchodzących w normalny tok działalności jednostki lub transakcji, które z innych względów wydają się nietypowe. (Patrz: par. A119-A123)
315.29	Jeżeli biegły rewident stwierdził istnienie znaczącego ryzyka, zapoznaje się z kontrolami jednostki, w tym z działaniami kontrolnymi, odnoszącymi się do tego ryzyka. (Patrz: par. A124-A126)
330.21	Jeżeli biegły rewident stwierdził, że ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest znaczące, to przeprowadza procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na badaniach szczegółowych. (Patrz: par. A53)
550.18	Spełniając wymóg MSRF 315 dotyczący identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi oraz ustala, czy jest ono znaczące. Dokonując tych ustaleń biegły rewident traktuje zidentyfikowane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki, jako prowadzące do znaczącego ryzyka.
550.19	Jeżeli biegły rewident w trakcie przeprowadzania procedur oceny ryzyka oraz powiązanych czynności dotyczących podmiotów powiązanych rozpozna czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności związane z istnieniem podmiotu powiązanego o dominującym wpływie), wówczas bierze pod uwagę tę informację przy rozpoznawaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSRF 240. (Patrz: par. A6 oraz A29-A30)

10.1 Przegląd

Po rozpoznaniu i oszacowaniu czynników ryzyka działalności gospodarczej i oszustwa, należy rozważyć występowanie znaczących czynników ryzyka. Znaczące ryzyko to zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń tak wysokie, że zdaniem biegłego rewidenta wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu.

Znaczące czynniki ryzyka są oszacowane przed uwzględnieniem wszelkich łagodzących je kontroli. Określenie znaczącego ryzyka oparte jest na ryzyku nieodłącznym (przed rozważeniem związanej z nim kontroli wewnętrznej), a nie na ryzyku połączonym (rozważenie zarówno ryzyka nieodłącznego, jak i ryzyka kontroli wewnętrznej). Na przykład spółka dysponująca dużym zapasem diamentów cechuje się wysokim nieodłącznym ryzykiem kradzieży. Reakcją kierownictwa na to ryzyko jest zapewnienie bezpiecznych miejsc przechowywania diamentów. Połączone ryzyko istotnego zniekształcenia jest zatem minimalne. Ponieważ jednak ryzyko straty (przed uwzględnieniem kontroli wewnętrznej) jest wysoce prawdopodobne, a jego wielkość miałaby istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, ryzyko jest określone, jako „znaczące”.

UWAGA

Rozważając występowanie znaczących czynników ryzyka trudno jest czasami nie uwzględnić łagodzącego wpływu kontroli wewnętrznej. Dzieje się tak szczególnie wtedy, gdy osoby wdrażające kontrole są dobrze znane biegłemu rewidentowi i najprawdopodobniej wysoce kompetentne.

Jakie działania należy podjąć, by oddzielić ryzyko nieodłączne od wdrożonych kontroli? Przykładowo: dorosła osoba zamierzająca przekroczyć ruchliwą ulicę najprawdopodobniej nie uważa tej czynności za bardzo ryzykowną. Dzieje się tak, dlatego, że zgodnie z założeniami dorosłe osoby używają wzroku i słuchu oraz doświadczenia (w przekraczaniu ulic) do tego, by bezpiecznie przedostać się na drugą stronę drogi. Oszacowanie ryzyka wiąże jednak ryzyko nieodłączne związane z przekraczaniem ulicy z kilkoma czynnościami kontrolnymi (korzystanie ze zmysłu wzroku, słuchu i dotychczasowego doświadczenia). Aby zatem ocenić, czy przekraczanie ulicy wiąże się ze znaczącym ryzykiem (tj. przed kontrolami) osobie przekraczającej ulicę należałoby zasłonić oczy, zatkać uszy i dopiero wtedy poprosić o wykonanie zadania.

10.2 Przykłady

Przykłady znaczących czynników ryzyka są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 10.2-1

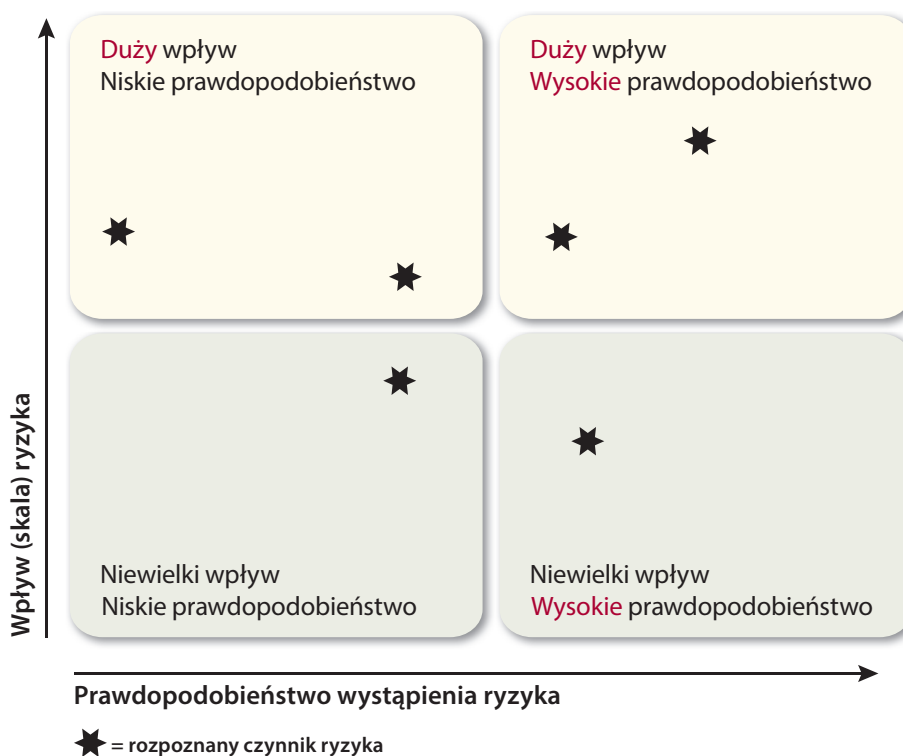
Źródła	Przykłady
Czynności o wysokim ryzyku	Obejmują działania lub zdarzenia, przy których łatwo mogą wystąpić istotne zniekształcenia. Na przykład zapasy wysokiej wartości diamentów lub sztabek złota przechowywane przez jubilera, czy wprowadzenie nowego / złożonego systemu księgowego.

Źródła	Przykłady
Znaczące, nierutynowe transakcje (rozmiar lub charakter)	<p>Zidentyfikowane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki powinny być traktowane, jako prowadzące do znaczącego ryzyka.</p> <p>Obejmuje to rzadkie lub duże transakcje. Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nietypowa liczba rutynowych transakcji z podmiotem powiązaniem; • duży kontrakt dotyczący sprzedaży lub dostaw; • zakup lub sprzedaż istotnych aktywów przedsiębiorstwa lub jego segmentów; oraz • sprzedaż przedsiębiorstwa stronie trzeciej. <p>Rutynowe, nieskomplikowane transakcje, stanowiące przedmiot systematycznego przetwarzania z mniejszym prawdopodobieństwem powodują wystąpienie znaczącego ryzyka.</p>
Kwestie wymagające opinii lub interwencji kierownictwa	<p>Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • założenia i obliczenia stosowane przez kierownictwo przy opracowywaniu najważniejszych oszacowań; • skomplikowane obliczenia lub zasady księgowe; • ujmowanie przychodów (zakłada się, że jest to ryzyko znaczące), które podlega różnym interpretacjom; • szeroki zakres ręcznego zbierania i przetwarzania danych; oraz • sytuacje, w których wymagana jest interwencja kierownictwa w celu określenia podejścia księgowego, które ma być stosowane.
Możliwość oszustw	<p>Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa (zamierzonego i celowo ukrywanego) jest wyższe od ryzyka niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu.</p> <p>Oceniając, czy znaczące ryzyko może wynikać ze zidentyfikowanych czynników ryzyka oszustwa oraz możliwych scenariuszy i planów przedstawionych podczas dyskusji w zespole prowadzącym badanie (patrz Tom 2, Rozdział 7) należy uwzględnić następujące zagadnienia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • umiejętności osoby potencjalnie dopuszczającej się oszustwa; • względna wielkość pojedynczych kwot poddanych manipulacji; • poziom upoważnień kierownictwa lub pracownika w odniesieniu do: <ul style="list-style-type: none"> – pośredniej lub bezpośredniej manipulacji zapisami księgowymi oraz – omijania procedur kontroli; • częstotliwość i zakres manipulacji; • możliwy zakres znowy; • celowe wprowadzanie biegłego rewidenta w błąd; oraz • doświadczenie z poprzednich badań lub obawy wyrażane przez inne osoby. <p>Czynniki znaczącego ryzyka mogą być zidentyfikowane na każdym etapie badania w wyniku pozyskiwania nowych informacji.</p>

10.3 Rozpoznawanie czynników znaczącego ryzyka

Jeżeli ryzyko istotnych zniekształceń zostało już zidentyfikowane i oszacowane, należy teraz dokonać przeglądu ustaleń, a następnie wybrać (na podstawie zawodowego osądu) te spośród czynników ryzyka, które są rzeczywiście znaczące. Na przykład, jeżeli oszacowanie ryzyka rozpisano tak jak na ilustracji poniżej (gwiazdki przedstawiają oszacowane ryzyko), do pierwszych czynników uznanych za czynniki ryzyka znaczącego uznano by dwa spośród nich, które przypadają na zaznaczony kolorem obszar (ryzyko o dużym wpływie i wysokim prawdopodobieństwie).

Ilustracja 10.3-1



Rozważając, czy występuje znaczące ryzyko, biegły rewident bierze pod uwagę następujące kwestie:

Czynniki	
Warunki mogące wskazywać na możliwość „znaczącego ryzyka”	Ryzyko oszustw
	Ryzyko związane z niedawnymi, znacznymi zmianami ekonomicznymi, rachunkowości lub innym rozwojem wypadków i w związku z tym wymagające szczególnej uwagi
	Złożoność transakcji
	Znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi
	Stopień subiektywności pomiaru informacji finansowych związanych z ryzykiem, zwłaszcza tych obciążonych dużą dozą niepewności pomiaru
	Znaczące transakcje, które nie mieszczą się w normalnym zakresie prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostkę lub wydają się nietypowe z innego powodu

W mniejszych jednostkach znaczące ryzyko często związane jest z kwestiami nakreślonymi w ilustracji poniżej.

Ilustracja 10.3-2

Przedmiot zagadnienia/ Informacje	Cechy charakterystyczne
Znaczące nierutynowe transakcje	<ul style="list-style-type: none"> • Wysokie ryzyko nieodłączne (prawdopodobieństwo i skutek). • Transakcje, które występują rzadko, nie podlegają systematycznemu przetwarzaniu. • Nietypowe ze względu na wielkość lub charakter (jak na przykład przejęcie innej jednostki). • Wymagają interwencji kierownictwa: <ul style="list-style-type: none"> – w celu określenia sposobu księgowania; oraz – dla zebrania i przetworzenia danych. • Wiążą się ze złożonymi obliczeniami lub zasadami rachunkowości. • Charakter transakcji sprawia, że jednostka ma trudności z wprowadzeniem skutecznej kontroli wewnętrznej związanej z tym ryzykiem.
Znaczące kwestie podlegające osądom	<ul style="list-style-type: none"> • Wysokie ryzyko nieodłączne. • Wiążą się ze znaczącą niepewnością pomiaru (na przykład sporządzaniem oszacowań księgowych). • Stosowane zasady rachunkowości mogą być różnie interpretowane (na przykład przygotowanie oszacowań księgowych lub stosowanie zasad uznawania przychodu). • Wymagany osąd kierownictwa może być subiektywny, złożony lub wymagać założeń dotyczących skutków przyszłych zdarzeń (na przykład osądy dotyczące wartości godziwej, wyceny szybko starzejących się zapasów itd.).
Znaczące ryzyko związane z transakcjami	<ul style="list-style-type: none"> • Mogą wystąpić nieliczne ryzyka związane z transakcjami odnoszące się do głównych procesów działalności gospodarczej (na przykład wysłanie towarów bez fakturowania w procesie sprzedaży), których skutkiem mogą być istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym, jeżeli ryzyko to nie zostanie zminimalizowane. Tam, gdzie takie ryzyko wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu, uważane jest za ryzyko znaczące. W przypadku braku kontroli wewnętrznych minimalizujących takie ryzyko, należałoby je zgłosić kierownictwu, jako znaczącą słabość.
Oszustwo	<ul style="list-style-type: none"> • Uznawanie przychodów. Zakłada się, że jest to znaczące ryzyko. • Ominięcie kontroli przez kierownictwo lub subiektywizm oszacowań itd. • Główne transakcje z podmiotami powiązаныmi używane do zwiększenia sprzedaży lub zakupów. • Zmowa z klientami lub dostawcami, na przykład ustawianie cen lub przetargów. • Niezarejestrowane lub fikcyjne transakcje.

10.4 Reakcja na znaczące ryzyko

Poniżej opisano właściwą reakcję biegłego rewidenta na ryzyko określone, jako „znaczące”.

Ilustracja 10.4-1

Etapy badania	Opis
Ocena modelu i wdrożenia kontroli wewnętrznej dotyczącej każdego znaczącego ryzyka	<p>Czy kierownictwo opracowało i wdrożyło kontrole wewnętrzne, które minimalizują znaczące ryzyko? Weź pod uwagę istnienie kontroli bezpośrednich, takich jak czynności kontrolne, i kontroli pośrednich (ogólnych), które mogą obejmować środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, systemy informacyjne i elementy nadzoru. Informacja ta będzie pomocna w opracowaniu odpowiedniej do zidentyfikowanego ryzyka reakcji w badaniu.</p> <p>W sytuacji, gdy znaczące nierutynowe lub zależne od osądu kwestie nie podlegają rutynowej kontroli wewnętrznej (na przykład zdarzenia jednorazowe lub występujące co roku), biegły rewident powinien ocenić świadomość kierownictwa dotyczącą ryzyka i stosowność jego reakcji na nie. Jeżeli na przykład jednostka zakupiła aktywa innego podmiotu, reakcja mogłaby obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zatrudnienie niezależnego specjalisty do spraw wyceny pozyskanych aktywów; • zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości; oraz • odpowiednie ujawnienie transakcji w sprawozdaniu finansowym. <p>Gdy biegły rewident stwierdzi, że kierownictwo niewłaściwie zareagowało (przy wdrażaniu kontroli wewnętrznej nad znaczącymi czynnikami ryzyka) i w kontroli wewnętrznej jednostki występują istotne słabości, powinien powiadomić (możliwie najszybciej) osoby sprawujące nadzór nad jednostką.</p>
Opracowanie reakcji w badaniu na zidentyfikowane czynniki znaczącego ryzyka	<p>Czy planowane dalsze procedury badania odnoszą się konkretnie do znaczącego ryzyka? Procedury powinny być zaprojektowane tak, aby uzyskać dowody badania o dużej wiarygodności, powinny także uwzględniać testy kontroli i procedury wiarygodności.</p> <p>W wielu przypadkach te procedury badania są rozwinięciem procedur, które byłyby zaplanowane w każdym przypadku. Jeżeli znaczące ryzyko jest związane z możliwym subiektywizmem kierownictwa, dotyczącym na przykład przygotowania oszacowania, rozszerzone procedury wiarygodności będą obejmowały:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ocenę zasadności użytych założeń; • zidentyfikowanie źródeł i wiarygodności użytych informacji (zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych); • uwzględnienie subiektywizmu w oszacowaniach poprzedniego okresu w porównaniu do rzeczywistych wyników; oraz • przegląd metod zastosowanych (w tym wzorów lub elektronicznych arkuszy kalkulacyjnych) w obliczeniu oszacowania.
Nie należy polegać na dowodach uzyskanych w poprzednich okresach	<p>W sytuacji, gdy planowany jest test operacyjnej skuteczności działania kontroli minimalizującej znaczące ryzyko, biegły rewident nie może polegać na dowodach badania dotyczących operacyjnej skuteczności działania kontroli wewnętrznej uzyskanych we wcześniejszych zleceniach badania.</p>

Etapy badania	Opis
Wykonanie tylko analitycznych procedur badania wiarygodności nie jest wystarczające	<p>Zastosowanie wyłącznie analitycznych procedur badania wiarygodności nie jest uważane za odpowiednią reakcję na znaczące ryzyko. Jeżeli podejście do znaczącego ryzyka obejmuje wyłącznie procedury badania wiarygodności, procedury badania mogą składać się:</p> <ul style="list-style-type: none"> • z samych badań szczegółowych transakcji; lub • z połączenia badań szczegółowych transakcji i analitycznych testów wiarygodności.

10.5 Dokumentowanie czynników znaczącego ryzyka

Rozpoznanie znaczących czynników ryzyka i proponowana reakcja w badaniu powinny być udokumentowane. Jeżeli wszystkie czynniki ryzyka są udokumentowane w jednym miejscu, dokumentacja znaczących czynników ryzyka może być po prostu rozwinięciem informacji już udokumentowanych.

Uwaga: Jeżeli biegły rewident stwierdził, że ujmowanie przychodów nie stanowi znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, powody tej decyzji powinny być uwzględnione w dokumentacji badania.

10.6 Studia przypadków – znaczące ryzyko

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Znaczące ryzyko można zidentyfikować na podstawie listy czynników ryzyka i ich oszacowania. Patrz na formularze zawarte w omówieniu studiów przypadku w Tomie 2, Rozdział 8 i 9. Formularz taki może być także wykorzystany do wzajemnego odniesienia każdego znaczącego ryzyka do szczegółowego planu badania, który jest z nimi związany.

Dla każdego zidentyfikowanego znaczącego ryzyka należy udokumentować reakcję kierownictwa oraz opracować odpowiednie procedury badania stanowiące reakcję na to specyficzne ryzyko.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

(Fragment)

Znaczące ryzyko	Reakcja kierownictwa	Reakcja w badaniu	Odniesienie do dokumentacji roboczej (D/R)
Możliwe naruszenie warunków finansowania udzielonego przez bank?	Sporządzenie i nadzór prognoz przepływów pieniężnych. Renegocjacja kwoty i warunków finansowania.	Przejrzeć się planom wzrostu spółki i rozważyć, czy prognozowane przepływy pieniężne są realistyczne. Przejrzeć i porównać rzeczywiste wyniki i przepływy pieniężne. Upewnić się, że wycena należności i zapasów (zabezpieczenie pożyczek) jest realna. Przejrzeć wnioski spółki o refinansowanie kierowane do banku oraz odpowiedź/ korespondencję z banku.	(Nie załączone)
Możliwa jest manipulacja w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania warunków umowy z bankiem.	Brak. Kierownictwo w ogóle nie postrzega tego, jako ryzyka.	Uważnie przejrzeć założenia zastosowane w prognozach przepływów pieniężnych i podstawy do sporządzania rzeczywistych przepływów pieniężnych. Upewnić się, że wycena należności i zapasów jest aktualna i poprawna. Uważnie sprawdzić istnienie i dokładność sprzedaży, ponieważ istnieje presja związana z utrzymaniem i wzrostem sprzedaży, mimo trudnych warunków gospodarczych.	
Niespójne uznawanie przychodów (zakładane ryzyko oszustwa).	Kierownik sprzedaży przegląda umowy sprzedaży o wartości przekraczającej 500 €.	Przegląd głównych umów (oraz próby z mniejszych umów) i dyskusja z kierownikiem sprzedaży, w celu upewnienia się, że przychody w okresie były właściwie uznawane.	
Nieautoryzowane zapisy w dzienniku.	Kierownictwo zgodziło się na wprowadzenie w życie polityki wymagającej zatwierdzenia wszystkich zapisów w dzienniku, ale nie została ona jeszcze wdrożona.	Zidentyfikować i przejrzeć wszystkie zapisy w dzienniku przekraczające 1500 € oraz wszystkie operacje w ostatnim miesiącu okresu i miesiącu następnym po jego zakończeniu.	
Znaczące zwiększenie obrotów z tytułu transakcji z podmiotami powiązanymi	Obowiązuje reguła, że transakcje z podmiotami powiązanymi są identyfikowane, i jako takie przeprowadzane zgodnie z normalnymi warunkami sprzedaży. Obejmuje ona każde udostępnienie aktywów spółki lub usług na rzecz kierownictwa lub pracowników.	Przegląd zrozumienia przez pracowników tej reguły dokonany w drodze zapytań i inspekcji. Zlokalizuj wszystkie transakcje z podmiotami powiązanymi i upewnij się, że zostały zidentyfikowane i, że te transakcje, warunki sprzedaży, ich charakter oraz daty są rzeczywiście właściwe.	

Sporządził: FJ
Przejrzył: LF

Data: 9 grudnia 20X2 r.
Data: 5 stycznia 20X3 r.

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Notatka do akt – Kumar & Co.

Rozpoznanie znaczącego ryzyka

Poniżej opisano zidentyfikowane obszary znaczącego ryzyka, reakcje kierownictwa i reakcje w badaniu.

Pogorszenie sytuacji gospodarczej

Spółka nie ucierpiała nadmiernie w wyniku pogorszenia sytuacji gospodarczej. Rajmund powinien jednak okresowo przeglądać obliczenia dotyczące umów z bankiem, ale nie poświęcał na to uwagi w bieżącym okresie podlegającym badaniu. Obliczymy ponownie wszystkie wskaźniki w celu ustalenia stanu dotyczącego tych umów. Przeprowadzimy także więcej procedur badania dla obszarów badania, które są uwzględnione w wyliczeniach. Ryzyko jest tym większe, im bardziej spółka zbliża się do naruszenia z powodu możliwości manipulacji w sprawozdaniu finansowym.

Minimalizacja podatków

Nie ma kontroli kierownictwa związanych bezpośrednio z tą sprawą. Reakcją na to będzie dokładne przejrzanie oszacowań kierownictwa i zapisów w dzienniku (patrz poniżej).

Nieautoryzowane zapisy księgowe w dzienniku

Rajmund powinien autoryzować wszelkie zapisy w dzienniku, ale ostatnio nie robił tego systematycznie. Zidentyfikujemy i przejrzymy wszystkie zapisy księgowe przekraczające 500 € oraz wszystkie operacje w ostatnim miesiącu okresu i miesiącu następnym po jego zakończeniu.

Transakcje z podmiotami powiązanymi

W spółce obowiązuje reguła, że transakcje z podmiotami powiązanymi są identyfikowane, i jako takie przeprowadzane zgodnie z normalnymi warunkami sprzedaży. Zweryfikujemy zrozumienie tej zasady przepytując Rajmunda i Renatę oraz przeprowadzając inspekcję. Upewnimy się, że warunki sprzedaży, ich charakter oraz daty są dla wszystkich transakcji z podmiotami powiązanymi właściwe. Zachowamy także czujność podczas całego badania w odniesieniu do transakcji będących poza zwykłym trybem działalności gospodarczej jednostki i upewnimy się, czy wszystkie transakcje z podmiotami powiązanymi zostały zidentyfikowane.

Ujmowanie przychodów

Zasady ujmowania przychodów ze sprzedaży są dość proste, a większość sprzedaży Kumar dokonuje do Delta Meble S.A. Prace w badaniu wykonywane w odniesieniu do przyporządkowania do właściwego okresu oraz do transakcji z podmiotami powiązanymi uwzględniające wszelkie możliwości oszustwa wynikającego z niewłaściwego ujmowania przychodów.

Sporządził: FJ

Data: 9 grudnia 20X2 r.

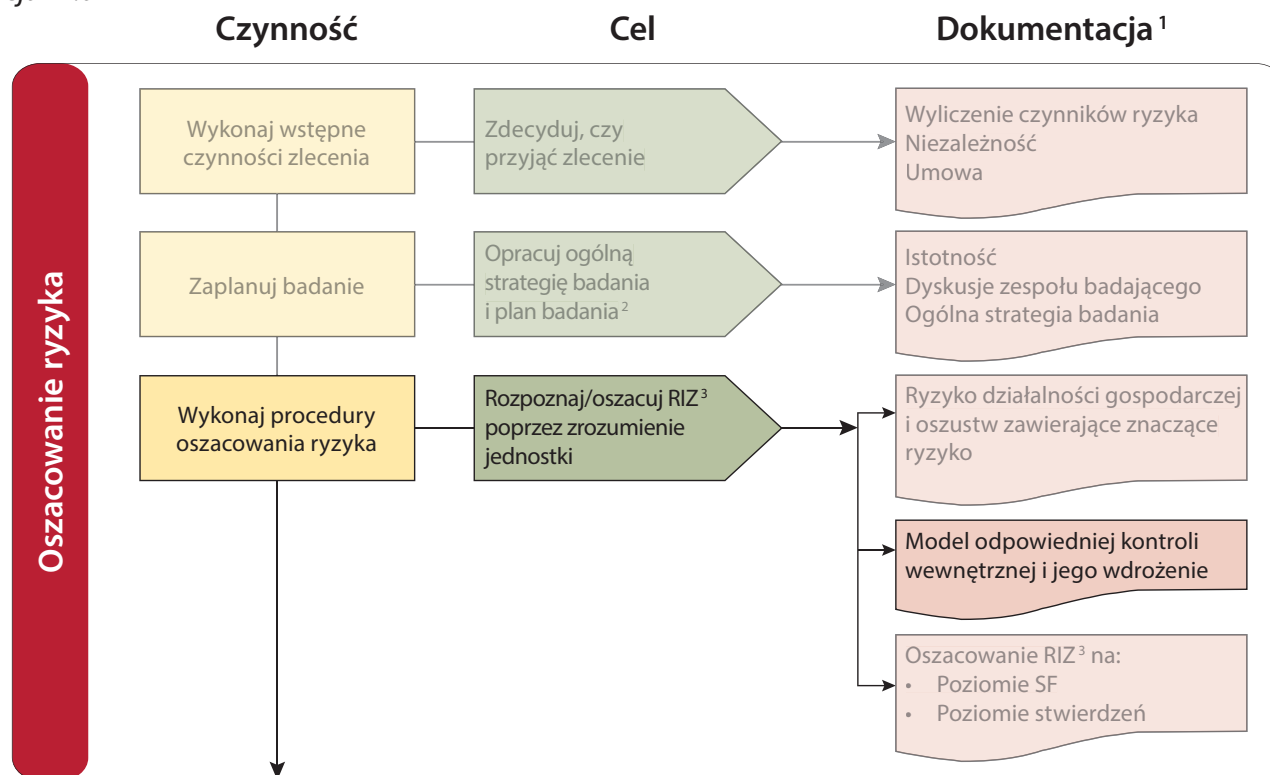
Przejrzał: LF

Data: 5 stycznia 20X3 r.

11. Zrozumienie kontroli wewnętrznej

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
<p>Wytyczne dotyczące kroków podejmowanych w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej istotnej dla badania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • oceny modelu i wdrożenia kontroli wewnętrznej; oraz • dokumentacji według dwóch możliwych sposobów podejścia. 	315

Ilustracja 11.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
315.4	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Stwierdzenia – wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownictwa, zawarte w sprawozdaniu finansowym, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. (b) Ryzyko gospodarcze – ryzyko wynikające ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które może ujemnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia celów i realizowania swoich strategii lub na niewłaściwe określenie celów i strategii. (c) Kontrola wewnętrzna – 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.
315.12	<p>Biegły rewident zapoznaje się z kontrolą wewnętrzną znaczącą dla badania. Chociaż większość kontroli znaczących dla badania dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania. Jest sprawą zawodowego osądu biegłego rewidenta ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest znacząca dla badania. (Patrz: par. A42-A65)</p>
315.14	<p>Biegły rewident poznaje środowisko kontroli. Częścią tej wiedzy jest ocena przez biegłego rewidenta czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór stworzyło i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego zachowania; oraz (b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie należytą podstawę dla innych składników kontroli wewnętrznej oraz czy te inne składniki nie są osłabiane przez słabości środowiska kontroli. (Patrz: par. A69-A78)
315.15	<p>Biegły rewident ustala, czy w jednostce działa proces:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identyfikacji ryzyka działalności gospodarczej znaczącego dla realizacji celów sprawozdawczości finansowej; (b) oceny znaczenia tego ryzyka; (c) oceny prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka; oraz (d) decydowania o podejmowaniu działań stanowiących reakcję na to ryzyko. (Patrz: par. A79)
315.18	<p>Biegły rewident poznaje system informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej, a w szczególności dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego; (b) procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informatycznej, jak i systemów ręcznych za pomocą, których transakcje są zapoczątkowywane, rejestrowane, przetwarzane, i - gdy to niezbędne - poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym; (c) powiązanych zapisów księgowych, podbudowujących informacji i specyficznych sald w sprawozdaniu finansowym, stosowanych do zapoczątkowywania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji, w tym korygowania niepoprawnych informacji oraz sposobu przenoszenia informacji do księgi głównej. Zapisy te mogą być dokonywane ręcznie lub elektronicznie; (d) sposobu, w jaki system informacyjny ujmuje zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, znaczące dla sprawozdania finansowego; (e) procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdań finansowych jednostki łącznie ze znaczącymi wartościami szacunkowymi i ujawnieniami informacji; oraz (f) kontroli zapisów księgowych, w tym nietypowych zapisów stosowanych do księgowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt. (Patrz: par. A81-A85)
315.19	<p>Biegły rewident poznaje sposób, w jaki jednostka komunikuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym o: (Patrz: par. A86-A87)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) wymianie informacji między kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór; oraz (b) informacjach przekazywanych na zewnątrz, takich jak na rzecz organów regulacyjnych.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
315.20	Biegły rewident poznaje działania kontrolne znaczące dla badania, których poznanie jest według jego osądu niezbędne do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz dobrania dalszych procedur badania odpowiednich do ocenionego ryzyka. Badanie nie wymaga poznania działania wszystkich kontroli dotyczących poszczególnych znaczących grup transakcji, sald kont i informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych lub każdego ze stwierdzeń ich dotyczących. (Patrz: par. A88-A94)
315.21	Poznając działania kontroli jednostki, biegły rewident poznaje także sposób, w jaki jednostka zareagowała na ryzyko wynikające z technologii informatycznej. (Patrz: par. A95-A97)
315.22	Biegły rewident zapoznaje się z głównymi działaniami podejmowanymi przez jednostkę w celu nadzorowania kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, łącznie z tymi działaniami kontrolnymi, które są znaczące dla badania oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych korygujących słabości jej kontroli. (Patrz: par. A98-A100)

11.1 Przegląd

Niniejszy rozdział zajmuje się zakresem prac wymaganych do poznania kontroli wewnętrznej istotnej dla badania. Tom 1 Rozdział 5 omawia charakter kontroli wewnętrznej i zapewnia szczegółowy opis pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Tom 2, Rozdział 12 omawia czterostopniowe podejście do oceny kontroli wewnętrznej.

Kontrola wewnętrzna odnosi się do procesów, zasad i procedur zaprojektowanych przez kierownictwo, aby zapewnić wiarygodność sprawozdawczości finansowej i przygotowanie sprawozdania finansowego zgodnie z odnośnymi założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. Kontrola wewnętrzna dotyczy kwestii takich jak postawa kierownictwa wobec kontroli, kompetencje kluczowych pracowników, oszacowanie ryzyka, księgowość i inne stosowane systemy informacji finansowych, jak też tradycyjnych czynności kontrolnych.

Od biegłych rewidentów wymaga się poznanie kontroli wewnętrznej we wszystkich zleceniach badania. Ma to zastosowanie do jednostek każdej wielkości, nawet tych, dla których biegły rewident uzna, że właściwą reakcją na ryzyko istotnych zniekształceń jest podejście oparte wyłącznie na badaniach wiarygodności.

Uzyskanie przez biegłego rewidenta wystarczającego zrozumienia kontroli wewnętrznej (istotnej dla badania), wymaga wykonania procedur oszacowania ryzyka w celu identyfikacji kontroli, które pośrednio lub bezpośrednio minimalizują istotne zniekształcenia. Uzyskana informacja pomoże biegłemu rewidentowi:

- oszacować ryzyko rezydualne (ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli) istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń; oraz
- zaprojektować procedury badania, które będą reakcją na oszacowane ryzyko.

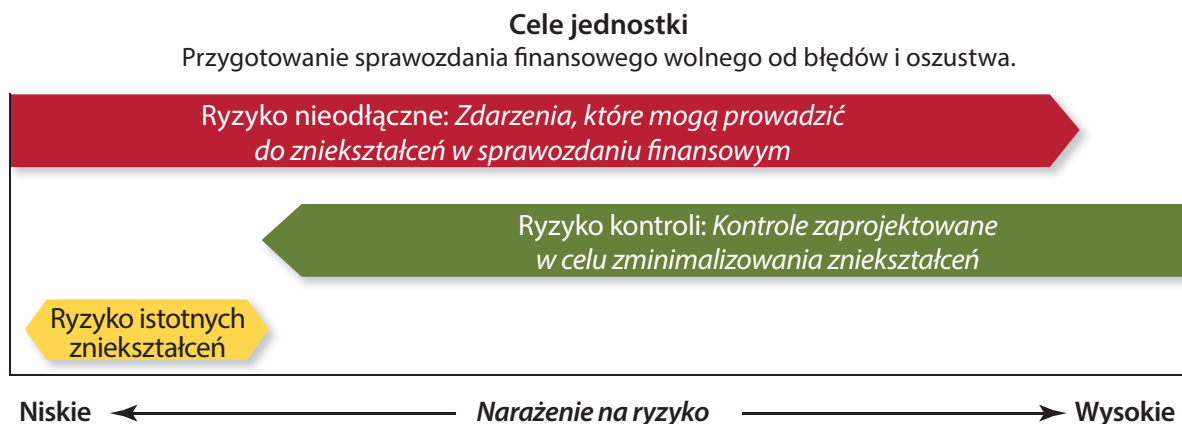
Nie wszystkie kontrole są jednak ważne dla badania i wobec tego nie wszystkie wymagają jej zrozumienia. Biegły rewident zajmuje się jedynie oceną tych kontroli, które minimalizują ryzyko istotnych zniekształceń (spowodowane oszustwem lub błędem) w sprawozdaniu finansowym. Działania kontrolne, które nie są istotne, mogą być zupełnie wykluczone z badania.

11.2 Ryzyko i kontrola

Relację pomiędzy ryzykiem a kontrolą można zilustrować w sposób przedstawiony poniżej.

Ilustracja 11.2-1

Pasek ryzyka nieodłącznego przedstawia czynniki ryzyka działalności gospodarczej i oszustwa, których skutkiem mogą być istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym (przed uwzględnieniem kontroli wewnętrznej). Pasek ryzyka kontroli odzwierciedla procedury kontroli wcielone w życie przez kierownictwo w celu zminimalizowania ryzyka nieodłącznego. Zakres, w jakim pasek ryzyka kontroli niezupełnie ogranicza ryzyko nieodłączne nazywa się często ryzykiem rezydualnym kierownictwa.



Nieodłączne czynniki ryzyka działalności gospodarczej i oszustwa są identyfikowane podczas fazy rozpoznania i oszacowania ryzyka. Kierownictwo minimalizuje to ryzyko poprzez zaprojektowanie i wdrożenie kontroli wewnętrznych i procedur, które ograniczają to ryzyko do możliwego do zaakceptowania poziomu. Pozostałe ryzyko po zaprojektowaniu i wdrożeniu kontroli wewnętrznych, to ryzyko istotnych zniekształceń, zwane czasami ryzykiem rezydualnym (szczętkowym).

W idealnej sytuacji, kierownictwo zaprojektowałoby wystarczające kontrole, by zapewnić, że ryzyko rezydualne jest ograniczone do akceptowalnie niskiego poziomu zarówno dla wewnętrznych celów kierownictwa, jak i dla celów zewnętrznego badania. W praktyce, niektórzy kierownicy mają zazwyczaj wysoką tolerancję na ryzyko (wprowadzają mniej kontroli, przez co ryzyko rezydualne jest wyższe), a niektórzy (często w sektorze publicznym) mają postawy bardziej konserwatywne i opracowują kontrole redukujące ryzyko niemal do zera.

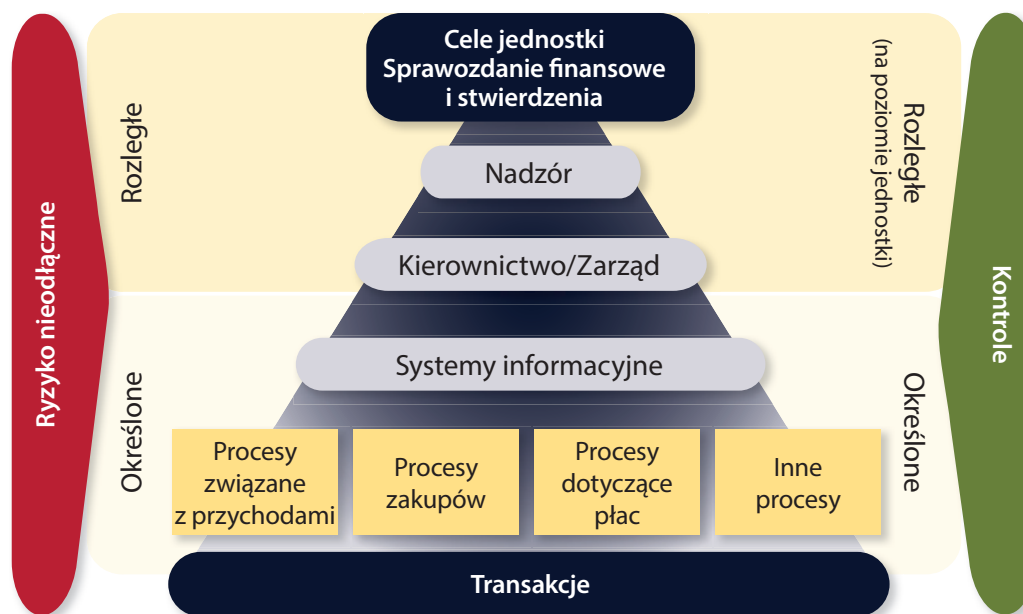
UWAGA

Jedynym celem kontroli jest minimalizowanie ryzyka. Kontrola bez ryzyka, które miałyby ograniczać, jest oczywiście zbędna. Zatem zanim pojawi się kontrola kierownictwa ograniczająca ryzyko, musi istnieć ryzyko. Niektórzy biegli rewidenci ignorują jednak ten fakt. Zaczynają oni ocenę kontroli wewnętrznej od dokumentacji istniejącego systemu i kontroli przed poświęceniem czasu na rozpoznanie czynników ryzyka rzeczywiście wymagających zminimalizowania. Takie podejście może przysporzyć dużo niepotrzebnej pracy przy dokumentowaniu procesów i kontroli, a praca ta może się później okazać zupełnie nieistotna dla celów badania.

11.3 Rozległe i szczegółowe kontrole wewnętrzne

Kontrole wewnętrzne można ująć w dwóch szerokich kategoriach: kontrole rozległe (na poziomie jednostki), które dotyczą czynników ryzyka rozległego oraz określone kontrole (kontrole transakcyjne), odnoszące się do konkretnych czynników ryzyka. Różnice pomiędzy tymi dwoma rodzajami kontroli zilustrowane są poniżej.

Ilustracja 11.3-1



Ilustracja 11.3-2

Opis	
Rozległe kontrole (na poziomie jednostki)	<p>Rozległe kontrole (na poziomie jednostki) związane są z nadzorem oraz ogólnym zarządkiem i służą zdefiniowaniu ogólnego środowiska kontroli lub „Sygnałów z góry.” Typowe procesy kontroli obejmują zasoby ludzkie, oszustwo, oszacowanie ryzyka (obchodzenie kontroli przez kierownictwo), ogólne zarządzanie IT, przygotowanie informacji finansowych (w tym sprawozdań finansowych i związanych z nimi oszacowań itd.) oraz bieżące monitorowanie działalności. W mniejszych jednostkach te kontrole związane są przede wszystkim z postawami kierownictwa wobec kwestii uczciwości i kontroli.</p> <p>Rzetelne zrozumienie rozległych kontroli na poziomie jednostki zapewnia podstawę oceny istotnych kontroli nad sprawozdawczością finansową na poziomie procesów działalności gospodarczej. Jeżeli na przykład występuje słaba kontrola rzetelności danych na poziomie jednostki, wpływa to na wiarygodność wszystkich informacji generowanych przez systemy sprzedaży, zakupów czy płac.</p>

Opis	
Kontrole określone (kontrole transakcyjne)	<p>Kontrole transakcyjne (kontrole procesów działalności gospodarczej) to określone procesy/kontrole zaprojektowane, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> transakcje były prawidłowo rejestrowane dla celów przygotowania sprawozdania finansowego; zapisy księgowe były prowadzone w sposób wystarczająco szczegółowy, by dokładnie i uczciwie odzwierciedlać wszystkie transakcje i zarządzanie aktywami; wpływy i wydatki były dokonywane wyłącznie zgodnie z autoryzacją kierownictwa; oraz zapobiegać nieuprawnionemu nabywaniu aktywów, ich używaniu i dysponowaniu nimi lub też by je wykrywać na czas. <p>Procesy kontroli transakcji obejmują transakcje rutynowe (takie jak przychody, zakupy i płać) i nierutynowe (takie jak zakup sprzętu lub koszty związane z rozpoczęciem nowej linii działalności).</p>

11.4 Pięć elementów kontroli wewnętrznej

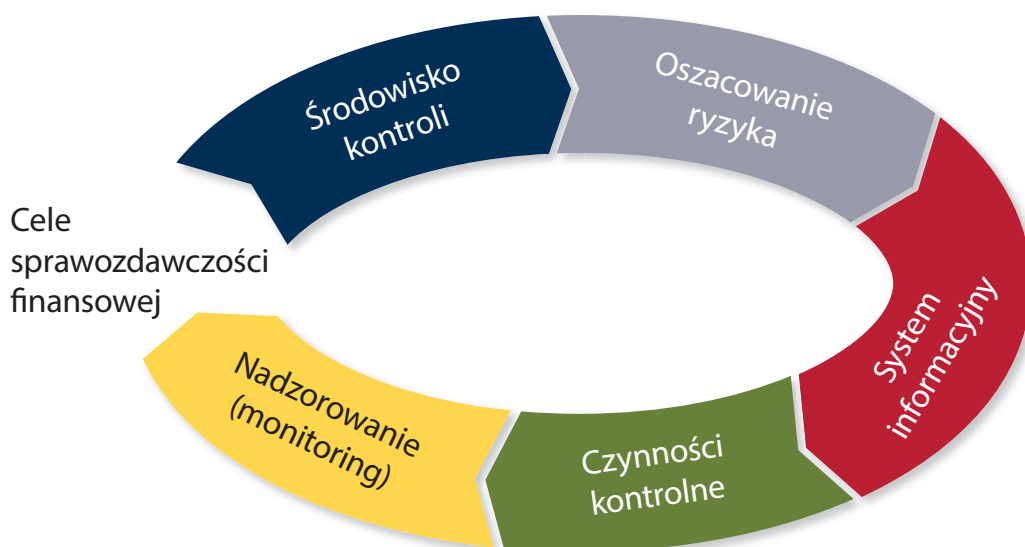
Różne rodzaje kontroli wewnętrznych funkcjonujące w jednostce podzielono na pięć kluczowych składników, widocznych na ilustracji poniżej.

Każdy z tych składników wymaga uwagi biegłego rewidenta jako:

- część zrozumienia kontroli wewnętrznej (nad sprawozdawczością finansową); oraz
- informacje pozwalające rozważyć, w jaki sposób różne składniki kontroli wewnętrznej mogą wpłynąć na badanie.

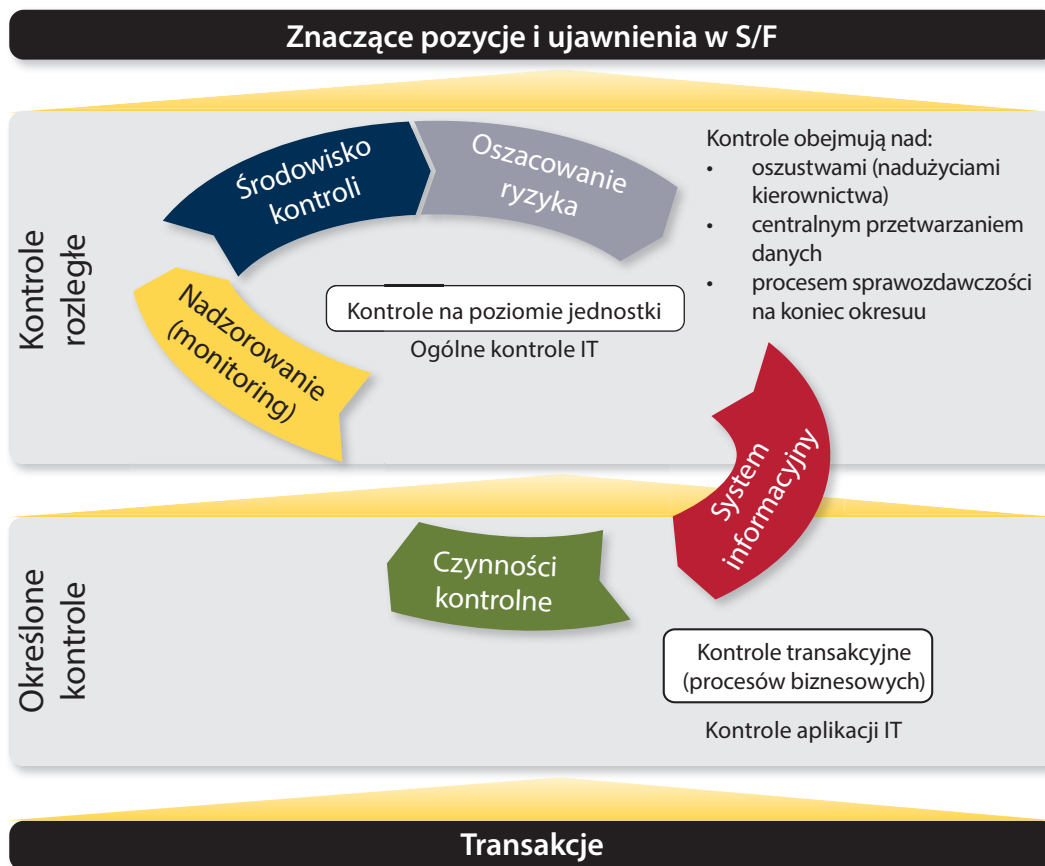
Ilustracja 11.4-1 poniżej przedstawia w zarysie pięć elementów kontroli wewnętrznej, które mogą być wykorzystane przez kierownictwo w celu ograniczenia ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. Okrągły kształt oznacza bieżący charakter różnych elementów kontroli pozwalający osiągnąć cele sprawozdawczości finansowej.

Ilustracja 11.4-1



Wzajemne relacje pięciu elementów kontroli występujące pomiędzy kontrolami rozległymi (na poziomie jednostki) oraz określonymi kontrolami transakcyjnymi (procesów działalności gospodarczej) są zilustrowane poniżej.

Ilustracja 11.4-2



Kontrole rozległe zapewniają wspólnie właściwą podstawę dla wszystkich innych elementów kontroli wewnętrznej, ponieważ słaba kontrola na poziomie jednostki może uniemożliwić skuteczne stosowanie nawet najlepszej kontroli procesu działalności gospodarczej. Jednostka może na przykład dysponować efektywnym systemem zakupów, jednak niekompetentny księgowy/młodszy księgowy może popełnić wiele błędów (słabe środowisko kontroli), a niektóre z nich mogą prowadzić do istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. W dodatku nadużycia kontroli przez kierownictwo i słabe „sygnały z góry” (co występuje zwykle na poziomie jednostki) są częstymi przejawami złych zachowań korporacyjnych.

UWAGA

Sposób, w jaki jednostka faktycznie zaprojektuje i wdroży kontrolę wewnętrzną, zmienia się w zależności od jej wielkości i złożoności. W mniejszych jednostkach właściciel – kierownik może spełniać funkcje odnoszące się do kilku elementów kontroli wewnętrznej.

11.5 Kontrola wewnętrzna w mniejszych jednostkach

Mniejsze jednostki często zatrudniają niewielu pracowników, co może ograniczać zakres, w jakim:

- ma sens podział obowiązków; oraz
- dostępne są ślady rewizyjne w formie papierowej.

W takich jednostkach kontrola wewnętrzna często wynika ze środowiska kontroli (zaangażowanie kierownictwa na rzecz wartości etycznych, kompetencji, podejście do kontroli wewnętrznej i ich codzienne działania), a nie z poszczególnych kontroli nad transakcjami. Ocena środowiska kontroli różni się znacznie od działań kontroli tradycyjnej, ponieważ wiąże się z oceną zachowań, postaw, kompetencji i działań kierownictwa. Oceny takie są często dokumentowane w formie notatek lub przy pomocy kwestionariuszy.

Obecność silnie zaangażowanego kierownika – właściciela może być zarówno mocną, jak i słabą stroną kontroli wewnętrznej. Mocna strona polega na tym, że osoba ta (przy założeniu jej kompetencji), ma wiedzę dotyczącą wszystkich aspektów działalności oraz, że jest bardzo mało prawdopodobne, iż istotne zniekształcenia pozostaną niezauważone. Słabość kontroli polega na możliwości obchodzenia kontroli wewnętrznej przez tę osobę dla osiągnięcia korzyści.

UWAGA

Rozpoznaj rozległe kontrole (na poziomie jednostki)

W badaniach mniejszych jednostek często występuje pokusa, aby pochwopnie uznać, że kontrola wewnętrzna nie istnieje, a zatem nie jest warta oceny. Pomimo to każda jednostka, która chce kontynuować działalność, ma jakąś formę kontroli wewnętrznej. Na przykład, którego kierownika nie obchodzi, czy wpływy gotówkowe są deponowane w banku albo czy za wysyłane towary wystawia się faktury?

Rozważ, jak rozległe kontrole (na poziomie jednostki) mogą być potwierdzone

W przypadku, gdy kierownik-właściciel lub jego odpowiednik zatwierdza transakcje i uważnie przegląda wyniki finansowe, skutkiem takiej kontroli może być zapobieganie lub wykrywanie zniekształceń występujących na poziomie stwierdzeń. Jeżeli poleganie na takiej kontroli miałyby zredukować potrzebę innych badań wiarygodności, rozważ, czy takie kontrole mogą być potwierdzone, na przykład podpisem na raporcie lub uzgodnieniem wskazującym przegląd lub zatwierdzenie. Potwierdzenie takie mogłoby posłużyć do badania skuteczności działania kontroli.

11.6 Brak kontroli wewnętrznej

W praktycznie wszystkich jednostkach istnieje jakaś forma kontroli wewnętrznej, na przykład kompetencje właściciela-kierownika (środowisko kontroli). Może ona być nieformalna i niezbyt wyszukana, niemniej jest jednak kontrolą wewnętrzną. Jednostka, która nie minimalizuje żadnego z poważnych czynników ryzyka (poprzez elementy kontroli takie jak środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, systemy informacyjne, czynniki kontrolne lub nadzór) prawdopodobnie nie pozostanie zbyt długo na rynku.

W przypadkach, w których nie można zidentyfikować zbyt wielu czynności kontrolnych, biegły rewident rozważa, czy:

- możliwe jest odniesienie się do właściwych stwierdzeń poprzez wykonanie dalszych procedur badania, które są zasadniczo procedurami badania wiarygodności; lub czy
- tak jak w niektórych rzadkich przypadkach brak czynności kontrolnych lub innych elementów kontroli uniemożliwia uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Inne sprawy, które rodzą pytania dotyczące tego, czy badanie powinno być przeprowadzone, to:

- obawy dotyczące rzetelności kierownictwa lub złej postawy wobec kontroli wewnętrznej, słabości środowiska kontroli, które mogą podważać skuteczność kontroli istniejącej w innych elementach kontroli. Zwiększa to ryzyko świadomego prowadzenia w błąd przez kierownictwo; oraz
- rodzi obawy dotyczące stanu i wiarygodności zapisów księgowych jednostki, które sugerują, że mało prawdopodobne jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających wyrażenie opinii bez zastrzeżeń.

W takich okolicznościach biegły rewident powinien rozważyć potrzebę zmodyfikowania sprawozdania biegłego rewidenta lub zupełnego wycofania się z badania.

W wypadku podjęcia decyzji o wycofaniu się z badania, biegły rewident powinien rozważyć odpowiedzialność zawodową i prawną, w tym wszelkie wymogi poinformowania osób, które zleciły badanie, oraz władz nadzorczych. Ponadto biegły rewident powinien omówić wycofanie się i jego powody z kierownictwem odpowiedniego szczebla oraz z osobami zarządzającymi i sprawującymi nadzór nad jednostką.

11.7 Kontrole zapobiegające oszustwu (Zabezpieczenia przed oszustwami)

Ominięcie kontroli wewnętrznej przez kierownictwo w małych jednostkach często można zminimalizować lub ograniczyć poprzez ustanowienie i udokumentowanie kluczowych polityk (zasad) i procedur. Na przykład udokumentowana na piśmie zasada wymagająca zatwierdzenia wszystkich nierutynowych zapisów w dzienniku umożliwiłaby księgowemu zwrócić się o takie zatwierdzenie do kierownika. Nie zapobiegają one nadużyciom ze strony kierownictwa, działają jednak odstraszająco. W sytuacji, gdy nie obowiązują takie zasady lub inne procedury przeciwdziałające nadużyciom, konieczna jest reakcja biegłego rewidenta na ryzyko ominięcia kontroli wewnętrznej przez kierownictwo, polegająca na przeprowadzeniu dalszych procedur badania.

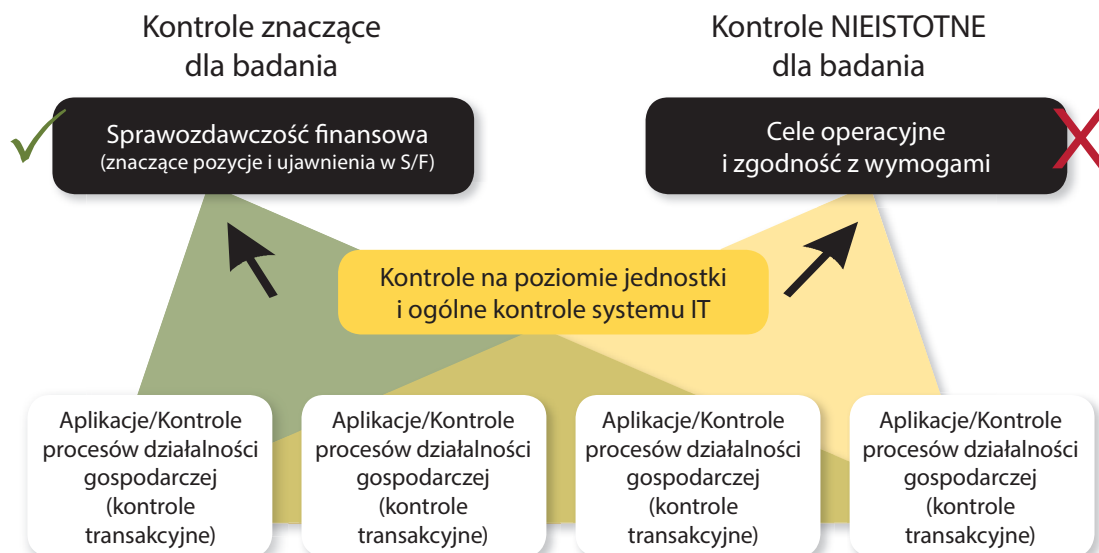
Uwaga: Kontrole, które odnoszą się do zgodności z przepisami i nie są istotne dla badania (tam, gdzie niezachowanie zgodności nie powodowałoby istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym), nie muszą być uwzględnione w badaniu.

11.8 Kontrole wewnętrzne znaczące dla badania (zakres zrozumienia)

Nie wszystkie kontrole są ważne dla badania. Biegły rewident zajmuje się jedynie oceną tych kontroli, które minimalizują ryzyko istotnych zniekształceń (spowodowanych oszustwem lub błędem) w sprawozdaniu finansowym. Oznacza to, że niektóre rodzaje kontroli mogą zostać zupełnie wyłączone z badania, zgodnie z ilustracją poniżej. Są to kontrole:

- które nie dotyczą sprawozdawczości finansowej (na przykład kontrola działalności operacyjnej i kontrole zgodności z przepisami); oraz
- dla których prawdopodobieństwo, że spowodują istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, jest niewielkie, nawet przy pełnym braku tych kontroli.

Ilustracja 11.8-1



W niektórych przypadkach kontrole finansowe i kontrole związane z działalnością operacyjną i podporządkowaniem się regulacjom mogą na siebie zachodzić. Przykłady obejmują kontrole danych ocenianych przez biegłego rewidenta lub wykorzystywanych w innych procedurach badania, takich jak:

- dane niezbędne do procedur analitycznych, na przykład statystyki produkcji;
- kontrole wykrywające niezgodność z przepisami prawa i regulacjami;
- kontrole zabezpieczające aktywa, odnoszące się do sprawozdawczości finansowej; oraz
- kontrola kompletności i dokładności generowanych informacji, które mogą stanowić podstawę obliczania kluczowych wskaźników wyników.

Kontrole istotne dla badania obejmują te kontrole, które minimalizują następujące ryzyko:

Ilustracja 11.8-2

Opis	
Znaczące ryzyko	Znaczące ryzyko to zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń, które zdaniem biegłego rewidenta wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu.
Czynniki ryzyka, których nie można ocenić jedynie za pomocą badania wiarygodności	Są to zidentyfikowane i oszacowane czynniki ryzyka istotnych zniekształceń w przypadku, których same procedury badania wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
Inne ryzyko istotnego zniekształcenia	Znaczące ryzyko to zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń, które zdaniem biegłego rewidenta może potencjalnie powodować wystąpienie istotnych zniekształceń.

Czynniki mające znaczenie dla osądu biegłego rewidenta, czy dana kontrola jest znacząca dla badania, mogą obejmować następujące zagadnienia:

- wiedzę na temat istnienia/braku kontroli rozpoznanych w innych elementach kontroli wewnętrznej, jeżeli konkretne ryzyko zostało już uwzględnione na przykład przez środowisko kontroli, system informacyjny itd., nie ma potrzeby rozpoznawania dodatkowych kontroli, które mogą istnieć w jednostce;
- istnienie licznych czynników kontrolnych, które pozwalają osiągnąć ten sam cel, zbędne jest zapoznawanie się z każdym czynnikiem kontrolnym związanym z danym celem;
- potrzebę zbadania skuteczności działania kontroli na przykład, jeżeli nie ma praktycznego sposobu sprawdzenia kompletności sprzedaży, (na przykład poprzez wykonanie procedur badania wiarygodności) jest wymagane, badanie skuteczności działania kontroli; oraz
- wpływ, jaki badanie skuteczności działania kontroli będzie miało na zakres (tj. redukcję) wymaganego badania wiarygodności.

Zawodowy osąd wymagany jest do oceny, czy kontrola wewnętrzna, występując pojedynczo lub łącznie, jest faktycznie istotna.

UWAGA

Podejście „od ogółu do szczegółu” i oparte na ryzyku

Podejście biegłego rewidenta do zrozumienia kontroli wewnętrznej powinno przebiegać od ogółu do szczegółu. Pierwszym krokiem jest zidentyfikowanie istotnych czynników ryzyka transakcji na poziomie jednostki, a następnie ustalenie, czy reakcja kierownictwa jest odpowiednia.

Rzetelne zrozumienie kontroli na poziomie jednostki zapewnia podstawę oceny właściwych kontroli nad sprawozdawczością finansową na poziomie transakcji (procesów działalności gospodarczej). Jeżeli na przykład występuje słaba kontrola rzetelności danych na poziomie jednostki, wpływa to na wiarygodność wszystkich informacji generowanych przez systemy sprzedaży, zakupów czy płac.

Przykłady

Podejście „od ogółu do szczegółu” i oparte na ryzyku, mające na celu zrozumienie kontroli wewnętrznej, wymaga:

- identyfikacji procesów działalności gospodarczej (w tym rachunkowości) związanych z każdym znaczącym saldem konta;
- określenia dla każdego zidentyfikowanego procesu, czy możliwe jest wystąpienie istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym lub czy występują inne czynniki, które powodują, że jest on ważny dla badania; oraz
- wykluczenia z zakresu badania tych procesów i kontroli, które nie są ważne dla badania.

UWAGA (ciąg dalszy)

Na przykład w przedsiębiorstwie produkującym herbatniki mogą występować następujące czynniki wpływające na wielkość przychodów ze sprzedaży:

- główny system zamówień rejestruje szczegóły i postęp dla każdego zamówienia telefonicznego. Stanowi to 70% sprzedaży;
- „sprzedaż w sklepiku” to sprzedaż klientom połamanych herbatników w małym sklepiku na tyłach zakładu produkcyjnego. Stanowi to 2% sprzedaży;
- sprzedaż internetowa to proces, w którym zamówienia są składane on-line, a płatność dokonywana jest kartą kredytową, stanowi 28% sprzedaży;
- system rachunkowości rejestruje szczegółowe dane dla każdego kanału sprzedaży.

W opisanej sytuacji prawdopodobieństwo, że sprzedaż w sklepiku spowoduje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym jest niewielkie, więc może ona zostać wykluczona z zakresu badania. Zanim jednak taka decyzja zostanie podjęta, rozważnie jest:

- zapytać, czy istnieje kontrola sprzedaży w sklepiku, mająca zagwarantować, że wszystkie te transakcje są rejestrowane i że nie występuje celowe łamanie herbatników, aby sprzedać je w sklepiku po obniżonych cenach podmiotom powiązanim; lub
- dokonać przeglądu analitycznego podziału sprzedaży, aby uzyskać pewność, że sprzedaż w sklepiku nie odbiega od spodziewanych 2%.

11.9 Studia przypadku – rozpoznawanie istotnych kontroli

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”. Należy zauważyć, że krok opisany poniżej wykonuje się często w ramach procesu planowania.

Ponieważ nie wszystkie procesy gospodarcze i kontrole mają znaczenie dla badania, ważne jest, by zrozumieć, które obszary sprawozdania finansowego i kontrole mają istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

Ustalenie, które obszary sprawozdania finansowego i związane z nimi procesy gospodarcze wchodzi w zakres badania, wymaga wykorzystania ogólnej istotności, jako wskazówki pozwalającej rozpoznać:

- jakie obszary sprawozdania finansowego są lub mogą być istotne; oraz
- jakie kontrole na poziomie jednostki i jakie procesy gospodarcze mają znaczenie.

Nieistotne salda, transakcje, procesy gospodarcze i wszelkie kontrole, gdzie wystąpienie istotnych zniekształceń nie jest prawdopodobne, mogą być wykluczone z zakresu dalszych rozważań w badaniu. Przed wykluczeniem jakiegoś obszaru należy jednak rozważyć:

- możliwe nagromadzenie, które łącznie stanowiąc nieistotnych zniekształceń, które łącznie mogą skutkować istotnymi zniekształceniami; oraz
- czy obszar sprawozdania finansowego nie jest zbagatelizowany z powodu oszustwa lub błędu.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Rozpoznanie wszystkich procesów, które minimalizują ryzyko	
Ryzyko rozległe	Roczny cykl planowania działalności, comiesięczne spotkania kierownictwa / właścicieli, obejmujące przegląd informacji finansowych, kodeks postępowania dla pracowników, budżety IT, codzienne zaangażowanie kierownictwa w działalność jednostki, polityka zasobów ludzkich i ogólne kontrole IT
Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	Należności, procesy potwierdzeń, inwestycje krótkoterminowe (od 30 do 60 dni), depozyty w banku, uzgodnienia bankowe i zarządzanie gotówką
Należności z tytułu dostaw towarów i usług i inne należności	Przychody, należności, procesy potwierdzeń, wycena zaległości, sprzedaż aktywów
Zapasy	Zakupy, zobowiązania, proces płatności, zarządzanie zapasami, inwentaryzacja, wycena przestarzałych zapasów
Nieruchomości, urządzenia i wyposażenie	Zakupy, zobowiązania, proces płatności, obliczanie amortyzacji, kapitalizacja aktywów, sprzedaż aktywów
Zadłużenie w banku	Należności, procesy potwierdzeń, uzgodnienia bankowe i zarządzanie gotówką
Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług i inne zobowiązania	Zakupy, zobowiązania, płace, proces płatności, kapitalizacja aktywów
Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego	Przygotowanie rezerw na podatek dochodowy
Zobowiązania długoterminowe z tytułu pożyczki	Obciążenia finansowe, proces uzgodnień z bankiem
Kapitał i rezerwy	Emisja/umorzenie udziałów, dywidendy
Sprzedaż	Przychody, należności, proces potwierdzeń (w tym sprzedaż odrzutów za gotówkę, sprzedaż internetowa, katalogowa i sprzedaż na zamówienie klientów)
Koszt sprzedanych produktów	Zakupy, zobowiązania, płace, proces płatności, korekty zapasów
Koszty dystrybucji	Zakupy, zobowiązania, płace, płatności
Koszty administracyjne	Zakupy, zobowiązania, płace, płatności
Amortyzacja	Obliczenia umorzenia i amortyzacji
Koszty finansowe	Obciążenia finansowe, proces uzgodnień z bankiem
Podatek dochodowy	Przygotowanie rezerw na podatek dochodowy

Sporządził: FJ

Data: 18 lutego 20X3 r.

Przejrzał: LF

Data: 5 marca 20X3 r.

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Notatka do akt: Ustalanie zakresu istotnych obszarów sprawozdania finansowego i procesów kontrole na poziomie jednostki i ogólne kontrole IT

- Rajmund przygotowuje dla banku roczny budżet dla każdego okresu.
- Rajmund porozumiewa się z kierownikiem banku co kwartał, kiedy sprawozdania finansowe są wysyłane do banku.
- Rajmund zazwyczaj przegląda je z Sylwestrem i Jackiem, ponieważ Delta jest udziałowcem, ale także, dlatego że ceni sobie ich wkład oraz wiedzę księgową i finansową Jacka.

Nie ma formalnego procesu ani struktury IT. Rajmund podejmuje decyzje dotyczące oprogramowania i sprzętu, który należy wymienić według bieżących potrzeb. Choć Rajmund pilnuje, by Renata wykonywała zapasowe kopie danych co tydzień, nie ma planu odzyskania systemu po jego utracie ani udokumentowanego procesu IT.

Istotne obszary sprawozdania finansowego

Z wyjątkiem środków pieniężnych i innych aktywów pieniężnych, które wydają się podlegać okresowym wahaniom, wszystkie obszary sprawozdania finansowego w sprawozdaniu finansowym są istotne i wchodzą w zakres badania. Należy zatem zbadać następujące procesy działalności gospodarczej w ramach naszego badania:

Procesy działalności gospodarczej	Istotne obszary sprawozdania finansowego podlegające badaniu
Należności/wpływy	Przychody, należności z tytułu dostaw towarów i usług oraz inne należności, środki pieniężne i inne aktywa pieniężne
Wycena przeterminowanych należności	Należności z tytułu dostaw towarów i koszty nieściągalnych należności
Proces sprzedaży (sprzedaż za gotówkę, zamówienia sprzedaży)	Przychody
Zakupy, zobowiązania, płatności	Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług oraz inne zobowiązania, nieruchomości, urządzenia i wyposażenie, zapasy, kategorie wydatków w rachunku zysków i strat
Płace	Koszty wynagrodzeń
Należne podatki i ich płatności	Dochód, płace i podatek obrotowy
Wycena zapasów i zarządzanie nimi	Zakupy i zapasy
Uzgodnienia z bankiem	Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne, zobowiązania krótkoterminowe z tytułu pożyczki, koszty odsetkowe
Obliczenia umorzenia i amortyzacji	Nieruchomości, urządzenia i wyposażenie oraz koszty umorzenia i amortyzacji

Sporządził: FJ

Data: 18 lutego 20X3 r.

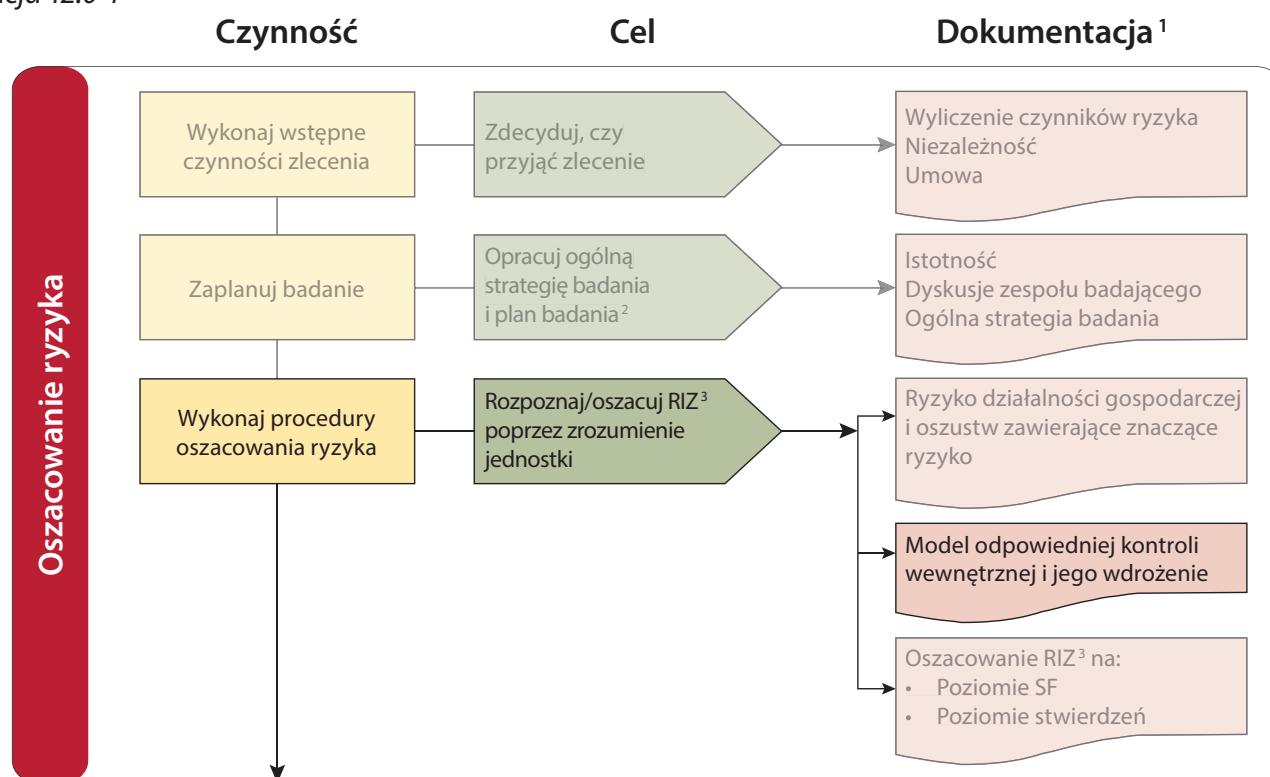
Przejrzał: LF

Data: 5 marca 20X3 r.

12. Ocena kontroli wewnętrznej

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące czterech kroków w ocenie modelu i wdrożenia kontroli oraz dokumentacji wyników	315

Ilustracja 12.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
315.13	Zapoznając się z kontrolami, które są znaczące dla badania, biegły rewident ocenia koncepcję tych kontroli oraz ustala, czy zostały wdrożone, przeprowadzając procedury badania w uzupełnieniu zapytań kierowanych do pracowników jednostki. (Patrz: par. A66-A68)
315.29	Jeżeli biegły rewident stwierdził istnienie znaczącego ryzyka, zapoznaje się z kontrolami jednostki, w tym z działaniami kontrolnymi, odnoszącymi się do tego ryzyka. (Patrz: par. A124-A126)
315.32	Biegły rewident dokumentuje i włącza do dokumentacji badania: (a) naradę w gronie zespołu wykonującego badanie, o którym mowa w paragrafie 10 oraz podjęte znaczące decyzje; (b) elementy kluczowe dla poznania każdego z aspektów jednostki i jej środowiska określonych w paragrafie 11, w tym każdy ze składników kontroli wewnętrznej określonych w paragrafach 14-24, źródła informacji będące podstawą poznania jednostki oraz przeprowadzone procedury oceny ryzyka; (c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń zgodnie z wymogami paragrafu 25; oraz (d) zidentyfikowane ryzyko oraz odnośne kontrole, które biegły rewident poznał zgodnie z wymogami paragrafów 27-30. (Patrz: par. A131-A134)

12.1 Przegląd

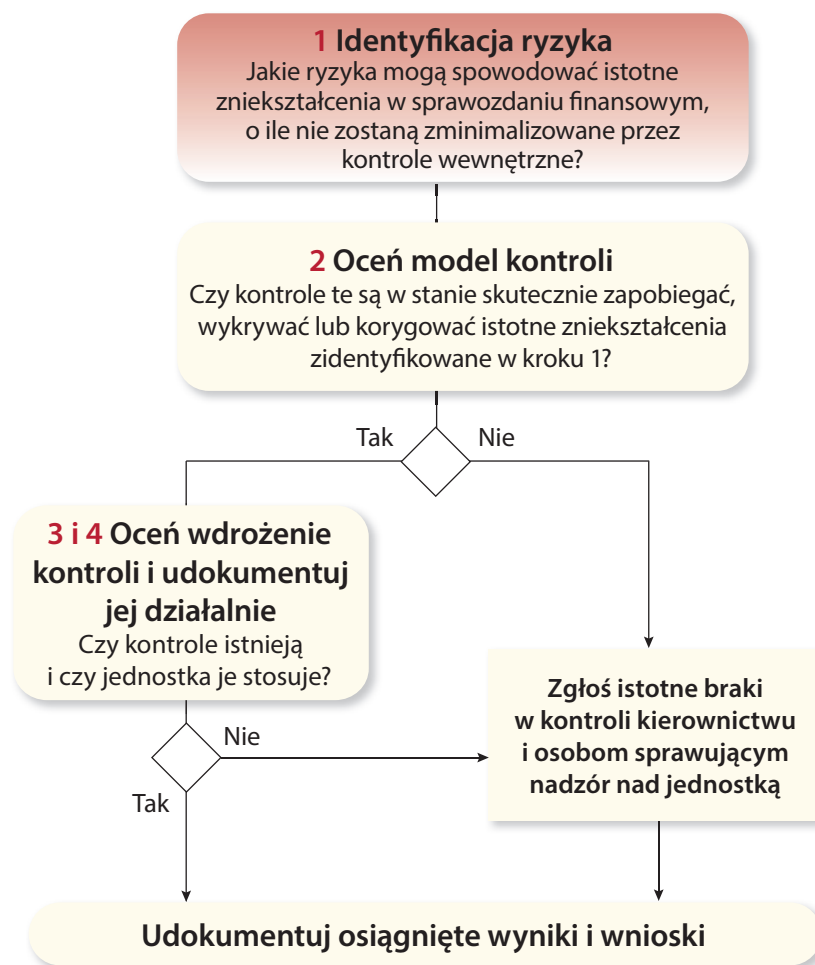
Niezależnie od tego, czy testy kontroli będą ostatecznie przeprowadzone w celu zebrania dowodów badania, konieczne jest, by biegły rewident w każdym zleceniu dokonał oceny modelu i wdrożenia kontroli. Obejmuje to cztery kroki podsumowane poniżej.

Ilustracja 12.1-1

Opis	
Krok 1 Jakie czynniki ryzyka wymagają zminimalizowania?	Identyfikacja nieodłącznych czynników ryzyka istotnych zniekształceń (ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa) oraz ustalenie, czy jest to ryzyko rozległe, mające wpływ na wszystkie stwierdzenia, czy też konkretne ryzyko wpływające na indywidualne obszary sprawozdania finansowego oraz stwierdzenia.
Krok 2 Czy zaprojektowane przez kierownictwo procedury kontroli minimalizują czynnik ryzyka?	Rozpoznaj funkcjonujące procesy gospodarcze. <ul style="list-style-type: none"> Przeprowadź rozmowy z pracownikami jednostki na temat kontroli minimalizujących czynniki ryzyka zidentyfikowane w kroku 1 powyżej. Dokonaj przeglądu wyników i oceń, czy kontrole rzeczywiście minimalizują ryzyko. Poinformuj kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką o istotnych słabościach kontroli wewnętrznej jednostki. W większych jednostkach krok ten może wymagać odniesienia do pewnego systemu dokumentacji lub jego opracowania (patrz krok 3 poniżej) w celu uwzględnienia kontekstu dotyczącego działania niektórych kontroli.
Krok 3 Czy działają procedury kontroli minimalizujące czynnik ryzyka?	Dokonaj obserwacji lub inspekcji odnośnych kontroli wewnętrznych w celu upewnienia się, że rzeczywiście zostały wdrożone. Zauważ, że zadanie pytań kierownictwu nie wystarcza do oceny, czy odnośna kontrola została faktycznie wdrożona. Ten krok może często być połączony z krokiem 2 powyżej.

Opis	
Krok 4 Czy zostało udokumentowane działanie znaczących kontroli?	<p>Ten krok może obejmować zwykły opis najważniejszych procesów (przygotowany przez kierownictwo jednostki lub biegłego rewidenta), uwzględniający działanie rozpoznanych znaczących kontroli wewnętrznych.</p> <p>Dokumentacja ta nie musi zawierać:</p> <ul style="list-style-type: none"> • szczegółowego opisu procesów gospodarczych lub przepływu dokumentów w jednostce; oraz • wewnętrznych kontroli, które być może istnieją, ale nie są istotne dla badania.

Ilustracja 12.1-2



Uwaga: Kontrola wewnętrzna (niezależnie od tego, jak dobrze została zaprojektowana i wdrożona) może zapewnić jedynie uzasadnioną pewność, co do osiągnięcia celów jednostki odnoszących się do wiarygodności sprawozdawczości finansowej z powodu pewnych nieodłącznych ograniczeń. Są one opisane poniżej.

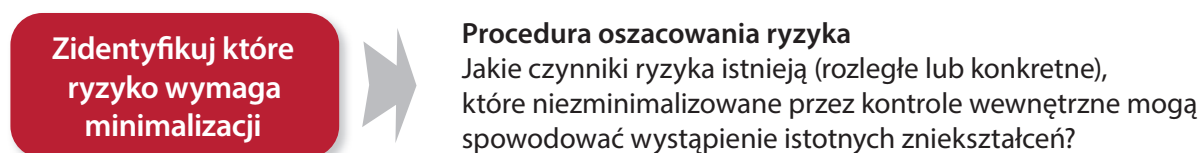
Ilustracja 12.1-3

Opis	
Ograniczenia kontroli wewnętrznej	<ul style="list-style-type: none"> • Osądy ludzkie i zwykłe ludzkie niedoskonałości, takie jak błędy lub pomyłki. • Ominięcie kontroli wewnętrznej przez zмовę dwóch lub więcej osób. • Niestosowne ominięcie kontroli wewnętrznej przez kierownictwo, takie jak zmiana warunków umowy sprzedaży lub przekroczenie limitu zadłużenia klienta

Tom 2 Rozdział 11 omawia wymagane zrozumienie kontroli wewnętrznej. Tom 1 Rozdział 5 omawia charakter kontroli wewnętrznej i zapewnia szczegółowy opis pięciu elementów kontroli wewnętrznej.

12.2 Krok 1 – Jakie czynniki ryzyka wymagają zminimalizowania?

Ilustracja 12.2-1



Zanim biegły rewident rozpocznie dokumentowanie kontroli, które mogą występować, pierwszym krokiem jest identyfikacja i oszacowanie istotnych i innych czynników ryzyka, występujących w jednostce. W przeciwnym wypadku ocena modelu kontroli wewnętrznej nie uwzględni wiedzy dotyczącej ryzyka napotykanego przez jednostkę, które musi być łagodzone przez kontrole wewnętrzne.

Identyfikacja ryzyka jest omówiona w Tomie 2, Rozdział 8. Czynniki ryzyka wymagające zminimalizowania mogą być rozległe i odnosić się do licznych obszarów sprawozdania finansowego i stwierdzeń, lub konkretne, związane z indywidualnymi obszarami sprawozdania finansowego i stwierdzeniami.

Ilustracja poniżej podsumowuje niektóre typowe źródła ryzyka i typy kontroli, które mogą je minimalizować.

Ilustracja 12.2-2

Co może pójść źle?	Źródła ryzyka	Kontrole łagodzące
Niewiarygodne raporty finansowe (ryzyko rozległe)	Zewnętrzne czynniki w branży Charakter jednostki Zasady rachunkowości Cele i dążenia Wskaźniki wyników działalności Oszustwo	Kontrole i procesy na poziomie jednostki Ogólne kontrole IT, Kontrole transakcji
Zniekształcenia powstające przy sporządzaniu sprawozdania finansowego (ryzyko rozległe)	Oszacowania księgowe Rezerwy Zasady (polityka) rachunkowości Zastosowanie arkusza kalkulacyjnego Nierutynowe transakcje Zapisy w dzienniku, uzgodnienia Informacje niezbędne do ujawnień w sprawozdaniu finansowym	Kontrole na poziomie jednostki Ogólne kontrole IT Kontrole transakcji
Niewłaściwie przetworzone lub niedokładnie zarejestrowane transakcje (ryzyko konkretne)	Rozpoznanie/rejestracja zatwierdzanych transakcji Klasyfikacja transakcji Wycena, współmierność Zabezpieczenie aktywów	Kontrole transakcyjne Kontrole aplikacji IT Niektóre określone (konkretne) kontrole na poziomie jednostki

Po przygotowaniu listy czynników ryzyka (według procesów działalności gospodarczej), wskazane (choć niekonieczne) jest:

- wyeliminowanie wszelkich czynników ryzyka, które nie spowodowałyby istotnego zniekształcenia, nawet gdyby nie były łagodzone (kontrole odnoszące się do takich czynników ryzyka nie byłyby istotne dla badania)
- dopasowanie sformułowań dotyczących czynników ryzyka, aby były one właściwe dla danej jednostki;
- upewnienie się, że wszystkie ważne stwierdzenia zostały uwzględnione; oraz
- rozważenie, czy istnieje inne dodatkowe ryzyko (na poziomie jednostki lub związane z transakcjami), które mogłoby spowodować wystąpienie istotnego zniekształcenia, gdyby nie było łagodzone.

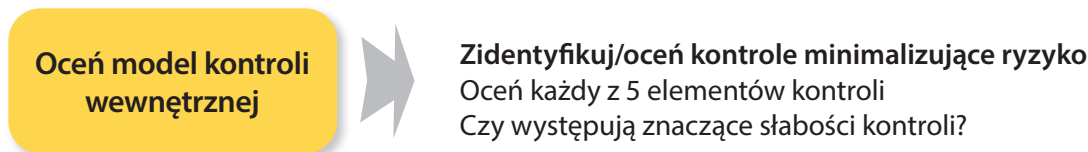
UWAGA

Niektóre jednostki mogą używać ramowych założeń kontroli wewnętrznej (na przykład opublikowanej przez Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)), które wyliczają ogólnie cele i procedury kontroli wewnętrznej. Jeżeli z takiego narzędzia korzysta się w trakcie badania, to należy postępować zgodnie z tymi samymi krokami, które wyszczególniono powyżej:

- usunięcie tych celów kontroli (lub czynników ryzyka), dla których prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń jest niewielkie nawet przy braku kontroli wewnętrznej;
- dodanie wszelkich innych dodatkowych celów kontroli (czynników ryzyka), które mogłyby doprowadzić do istotnego zniekształcenia, gdyby nie były łagodzone; oraz
- identyfikacja obszarów sprawozdania finansowego oraz stwierdzeń narażonych na czynniki ryzyka.

12.3 Krok 2 – Czy zaprojektowane przez kierownictwo procedury kontroli minimalizują czynniki ryzyka?

Ilustracja 12.3-1



Ocena tego, czy model kontroli został zaprojektowany przez kierownictwo prawidłowo, wymaga oszacowania, czy zidentyfikowane kontrole (indywidualnie lub w połączeniu z innymi) będą rzeczywiście minimalizowały czynnik ryzyka. Wymaga to rozważenia, czy kontrole są w stanie skutecznie:

- zapobiegać występowaniu potencjalnych zniekształceń; oraz
- wykrywać i korygować istotne zniekształcenia po ich wystąpieniu.

Zaleca się, by ocena modelu kontroli zaczynała się od kontroli rozległych. Te rodzaje kontroli stanowią bardzo ważną podstawę oceny modelu i działania określonych kontroli (kontroli transakcyjnych).

Na tym etapie niektórzy biegli rewidenci (w szczególności dokonujący badania większych i bardziej złożonych jednostek) mogą uznać za pomocne uzyskanie pewnych informacji, najchętniej przygotowanych przez jednostkę, które opisują procesy gospodarcze, sposób przepływu dokumentów w jednostce oraz obszary, w których istnieją kontrole. Nie jest to jednak konkretnie wymagane przez MSRF.

Istnieją dwa powszechnie stosowane sposoby dopasowania kontroli wewnętrznych do czynników ryzyka (lub celów kontroli), które mają je zgodnie z modelem minimalizować. W niniejszym Przewodniku podejścia te nazwano:

- jedno ryzyko i wiele kontroli; oraz
- wiele rodzajów ryzyka i wiele kontroli.

Jedno ryzyko i wiele kontroli

W tym podejściu każdy czynnik ryzyka jest rozważany oddzielnie. Wszystkie kontrole, które odnoszą się do tego konkretnego czynnika ryzyka są zidentyfikowane. Podejście to jest szczególnie przydatne przy mapowaniu rozległych czynników ryzyka (na poziomie jednostki) i kontroli. Metodę tą przedstawiono poniżej.

Ilustracja 12.3-2

Ryzyko/Cel kontroli	Stwierdzenie	Kontrole łagodzące
1. Czynniki ryzyka	K	1. Procedura kontrolna A 2. Procedura kontrolna B 3. Procedura kontrolna C 4. Procedura kontrolna D
2. Czynniki ryzyka	ID	1. Procedura kontrolna E 2. Procedura kontrolna F 3. Procedura kontrolna G 4. Procedura kontrolna H

Ryzyko/Cel kontroli	Stwierdzenie	Kontrole łagodzące
3. Czynniki ryzyka	D	1. Procedura kontrolna I 2. Procedura kontrolna J 3. Procedura kontrolna K 4. Procedura kontrolna L
4. Czynniki ryzyka	KD	1. Procedura kontrolna M 2. Procedura kontrolna N 3. Procedura kontrolna O 4. Procedura kontrolna P

Podejście typu jedno ryzyko i wiele kontroli często jest używane do mapowania wszelkich typów kontroli, w tym kontroli transakcyjnych. Ponieważ jednak pojedyncza kontrola transakcyjna często może się odnosić do więcej niż jednego ryzyka (a zatem jest w tym podejściu wielokrotnie powtarzana), macierz wiele do wielu (zob. Ilustracja 12.3-4) jest ogólnie uważana za bardziej efektywną dla kontroli transakcyjnych.

Poniższy przykład ilustruje sposób, w jaki może działać podejście typu jedno ryzyko i wiele kontroli. Celem środowiska kontroli jest potrzeba, aby kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór nad jednostką, stworzyło i zachowało kulturę uczciwości i etycznego zachowania. Ten cel przedstawiony, jako czynnik ryzyka może oznaczać, że kierownictwo nie stworzyło ani nie zachowało kultury uczciwości i etycznego zachowania.

Niektóre kontrole zaprojektowane i wdrożone przez kierownictwo w celu odniesienia się do tego rozległego ryzyka mogą obejmować:

- ciągłe demonstrowanie przez kierownictwo, słowem i czynem, przywiązania do wysokich standardów etycznych;
- działania kierownictwa służące usunięciu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogą motywować pracowników do angażowania się w działania nieuczciwe lub nieetyczne;
- kodeks postępowania lub podobny dokument określający oczekiwane standardy etycznego i moralnego zachowania;
- świadomość pracowników dotyczącą akceptowalnych i nieakceptowalnych zachowań oraz tego, co należy zrobić, jeżeli zetkną się z niewłaściwym zachowaniem; oraz
- wyciąganie konsekwencji dyscyplinarnych wobec pracowników w każdym przypadku niewłaściwego zachowania.

Biegły rewident najpierw zapoznaje się z ryzykiem lub celem kontroli, a następnie identyfikuje, na przykład z listy takiej jak ta powyżej, jakie ewentualne kontrole mogą funkcjonować w celu zminimalizowania tego ryzyka. Powstała w wyniku tych działań dokumentacja może mieć następującą formę:

Uwaga: Kolumna dotycząca modelu kontroli przedstawia w zarysie kroki, które może podjąć biegły rewident w celu oszacowania modelu kontroli.

Ilustracja 12.3-3

Składnik kontroli wewnętrznej (KW)	Czynnik ryzyka	Zidentyfikowana kontrola	Model kontroli
Środowisko kontroli	Brak nacisku na uczciwe lub etyczne zachowanie	<i>Kodeks postępowania jest corocznie podpisywany przez pracowników i egzekwowany w drodze dyscyplinowania pracowników.</i>	<i>Przeczytałem Kodeks i stwierdziłem, że kładzie on nacisk na uczciwe i etyczne zachowanie.</i>
	Możliwość zatrudnienia niekompetentnych pracowników	<i>Wymagana wiedza i umiejętności określone są dla każdego stanowiska pracowniczego.</i>	<i>Dokonałem przeglądu opisu stanowisk dla kluczowych pracowników, w tym pracowników księgowości, i wydają się one do przyjęcia.</i>
Oszacowanie ryzyka	Kierownictwo jest często zaskakiwane przewidywalnymi zdarzeniami	<i>Czynniki ryzyka działalności gospodarczej są rozpoznawane i oszacowane, co roku w ramach planowania działalności.</i>	<i>Dokonałem przeglądu biznes planu i stwierdziłem, że czynniki ryzyka zostały zidentyfikowane, zaktualizowane i oszacowane.</i>

Po rozpoznaniu kontroli biegły rewident posługuje się zawodowym osądem w celu dokonania oceny, czy model kontroli w wystarczający sposób odnosi się do czynnika ryzyka.

Formułując wniosek na temat środowiska kontroli biegły rewident powinien zgodnie z MSRF 315.14 ocenić, czy:

- kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór nad jednostką stworzyło i zachowuje kulturę uczciwości i etycznego zachowania; oraz
- mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie należyłą podstawę dla innych składników kontroli wewnętrznej oraz czy te inne składniki nie są osłabiane przez słabości środowiska kontroli.

Sformułowanie to może być wykorzystane, jako ogólny wniosek biegłego rewidenta na temat wszystkich kontroli na poziomie jednostki. Taki wniosek ma także znaczący wpływ na ocenę przez biegłego rewidenta ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego.

Wiele rodzajów ryzyka i wiele kontroli

Dla konkretnych i transakcyjnych rodzajów ryzyka najczęstszym podejściem stosowane w ocenie modelu polega na wykorzystaniu tak zwanej „macierzy modelu kontroli”. Macierze te pozwalają biegłemu rewidentowi błyskawicznie dostrzec:

- wzajemne związki „wiele do wielu” występujące pomiędzy wieloma rodzajami ryzyka a kontrolami;
- gdzie kontrola wewnętrzna jest mocna;
- gdzie kontrola wewnętrzna jest słaba; oraz
- kluczowe kontrole nastawione na wiele rodzajów ryzyka/stwierzeń, które mogą być testowane pod kątem skuteczności działania.

Poniżej przedstawiono przykład prostej macierzy modelu kontroli.

Ilustracja 12.3-4

Proces = Sprzedaż						
Znaczące czynniki ryzyka		Ryzyko A	Ryzyko B	Ryzyko C	Ryzyko D	Kluczowe kontrole
	Stwierdzenia	K	ID	DK	KI	
Kontrole	<i>Element kontroli wewnętrznej</i>					
Procedura nr 1	<i>Środowisko kontroli</i>	WK				
Procedura nr 2	<i>Systemy informacyjne</i>		WK			
Procedura nr 3	<i>Działania kontrolne</i>	P	P		P	Tak
Procedura nr 4	<i>Nadzorowanie</i>	WK				
Procedura nr 5	<i>Działania kontrolne</i>		P		P	Tak
Procedura nr 6	<i>Działania kontrolne</i>					
Procedura nr 7	<i>Systemy informacyjne</i>	WK	WK		WK	
Czy model kontroli jest prawidłowy? Inaczej mówiąc, czy zidentyfikowane kontrole zminimalizują czynniki ryzyka?		Tak	Tak	Nie	Tak	

Objaśnienia:

P = Kontrola prewencyjna

WK = kontrola wykrywająca i korygująca

Uwaga: Powyższa macierz zawiera następujące informacje:

- czynniki ryzyka, które mogłyby prowadzić do istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, gdyby nie zostały one ograniczone;
- stwierdzenia, które dotyczą czynników ryzyka;
- gdy procedura kontroli wewnętrznej dotyczy ryzyka (przecina się w macierzy), odnotowana jest, jako kontrola prewencyjna (P) zniekształcenia lub kontrola wykrywająca i korygująca (WK) zniekształcenia po ich wystąpieniu.

Taka macierz może także zostać rozszerzona, aby mogła uwzględniać inne informacje, takie jak:

- częstotliwość, z jaką działa kontrola, np. ciągle, co tydzień czy co miesiąc;
- informacja, czy jest to kontrola ręczna czy zautomatyzowana;
- spodziewana wiarygodność kontroli wewnętrznej w danym okresie. Może to obejmować, na przykład, ocenę kompetencji (i niezależności od innych funkcji) osoby, która wykonuje kontrolę, czy kontrola jest wykonywana na czas oraz historię występowania wszelkich ewentualnych błędów.

UWAGA**Liczne procedury kontroli**

Należy zauważyć, że mało prawdopodobnym jest, by jedna procedura kontroli zminimalizowała kluczowy czynnik ryzyka. Często dopiero połączenie działań kontrolnych wraz z innymi elementami kontroli wewnętrznej (takimi jak środowisko kontroli) jest wystarczające, by zareagować na ryzyko.

Zacznij od czynników ryzyka

Unikaj pokusy wyliczenia wszystkich znanych kontroli i dopasowania ich potem do czynników ryzyka. Ryzyka powinny być uwzględnione, jako pierwsze, po nich kontrole, które je minimalizują. Bardziej efektywne jest odniesienie się do każdego czynnika ryzyka (lub celu kontroli) po kolei, a potem rozpoznanie, jakie kontrole funkcjonują w celu minimalizowania czynników ryzyka. Po rozpoznaniu wystarczającej liczby kontroli odpowiadających danemu ryzyku nie ma sensu spędzać czasu na rozpoznawaniu dodatkowych kontroli.

Dopasowanie kontroli do czynników ryzyka nie tylko pomaga ocenić model kontroli, ale także pozwala określić kluczowe kontrole (nad istotnymi stwierdzeniami), które mogą potencjalnie podlegać testom. Pomoże to także biegłemu rewidentowi określić niedociągnięcia kontroli, które mogą wymagać:

- powiadomienia o nich kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką w odpowiednio krótkim czasie, aby umożliwić podjęcie działań zmierzających do ich skorygowania; oraz
- zaprojektowania właściwej reakcji w badaniu.

Macierz modelu kontroli (patrz Ilustracja 12.3-4) może być wykorzystana do identyfikacji zarówno mocnych, jak i słabych stron kontroli. Proces ten opisano poniżej.

Ilustracja 12.3-5

Zidentyfikuj	Opis – korzystanie z macierzy modelu kontroli wewnętrznej
Niedociągnięcia kontroli wewnętrznej	<p>Przyjrzyj się każdej kolumnie dotyczącej ryzyka (w macierzy modelu kontroli powyżej), aby zobaczyć, jakie istnieją procedury kontroli wewnętrznej mające je łagodzić. Jeżeli istnieją wystarczające kontrole, nie mamy do czynienia ze słabością kontroli. W obszarach, gdzie brakuje zidentyfikowanych procedur kontroli wewnętrznej minimalizujących ryzyko, lub są one nieliczne, może występować znacząca słabość kontroli wewnętrznej. Zwróć uwagę na ryzyko C w macierzy powyżej, gdzie, jak się wydaje, występuje znacząca słabość. W takim wypadku biegły rewident powinien:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zapytać, czy istnieją jakiegokolwiek inne procedury kontroli wewnętrznej. Jeżeli procedur takich nie ma, może występować znacząca słabość, o której należy poinformować kierownictwo i osoby zarządzające i sprawujące nadzór nad jednostką tak szybko, jak to tylko możliwe, aby umożliwić podjęcie działań zmierzających do skorygowania tej słabości; oraz • rozważyć, jakie dalsze procedury badania mogą być konieczne, aby zareagować na zidentyfikowane ryzyko. <p>Działania, które pośrednio wpływają na ten czynnik ryzyka, mogą być kontrolami kompensującymi. Na przykład ryzyko wysyłki towarów bez wystawiania faktur może być wykryte przez kierownika sprzedaży przy przeglądzie sprzedaży dokonywanym w każdym kwartale. Taka kontrola w oczywisty sposób sama w sobie nie wystarcza do zminimalizowania takiego ryzyka.</p>

Zidentyfikuj	Opis – korzystanie z macierzy modelu kontroli wewnętrznej
Mocne strony kontroli	Przyjrzyj się wierszom macierzy modelu kontroli powyżej w celu zidentyfikowania procedur kontroli mogących zapobiegać lub wykrywać i korygować zniekształcenia wynikające z licznych czynników ryzyka. Należy zauważyć, że Procedura Kontroli 3 w przykładowej macierzy powyżej odnosi się do trzech czynników ryzyka i trzech stwierdzeń. Jest to przykład kontroli tego rodzaju (zwanej często kontrolą kluczową), która w przypadku uznania jej za wiarygodną, może być brana pod uwagę do testowania skuteczności jej działania, w szczególności jeżeli testy takie mogą ograniczyć inne bardziej szczegółowe testy.

12.4 Jak rozpoznać kontrole wewnętrzne ważne dla badania?

Kontrole są zazwyczaj rozpoznawane podczas dyskusji (rozmów) z osobą (osobami) odpowiedzialną za zarządzanie ryzykiem lub konkretnym procesem. W mniejszych jednostkach jest to często właściciel – kierownik lub wyższy kierownik. Typowe podejście do rozpoznawania kontroli przedstawia się następująco:

Ilustracja 12.4-1

Działanie	Opis
Rozpoznaj czynniki ryzyka nieodłącznego	Zidentyfikuj czynniki ryzyka rozległe (na poziomie jednostki) i konkretne (ryzyko transakcji), które wymagają minimalizowania poprzez kontrole wewnętrzne, mające zapobiegać istotnym zniekształceniom lub je korygować.
Zapytaj o procedurę kontroli wewnętrznej odnoszącą się do tego ryzyka nieodłącznego (dla każdego czynnika ryzyka, zajmij się tylko jednym na raz)	Zapytaj osobę odpowiedzialną, jakie procedury kontroli wewnętrznej obowiązują w jednostce w celu łagodzenia każdego poszczególnego czynnika ryzyka. Udokumentuj zidentyfikowane kontrole używając słów osoby, z którą rozmawiasz. Kiedy na podstawie zawodowego osądu uznasz, że rozpoznano wystarczające kontrole dla skutecznego złagodzenia ryzyka, nie ma potrzeby pytać o inne kontrole. Nie ma potrzeby wyliczać wszystkich innych kontroli, które mogą funkcjonować w celu minimalizowania tego czynnika ryzyka chyba, że są one wymagane dla innych celów.
Udokumentuj wyniki	Zidentyfikowane czynniki ryzyka można udokumentować na kilka sposobów. Można je zestawić pod każdym czynnikiem ryzyka, do którego się odnoszą lub wykazać w macierzy kontroli i połączyć ze wszystkimi różnymi czynnikami ryzyka, których dotyczą. Kluczowym zagadnieniem jest uzyskanie pewności, że zidentyfikowane procedury kontroli są połączone z czynnikami ryzyka, które miały w założeniu łagodzić. Pozwala to na dokonanie oceny, czy zidentyfikowane kontrole rzeczywiście łagodzą ryzyko. Jeżeli stosowana jest macierz kontroli: <ul style="list-style-type: none"> • odnotuj zidentyfikowane procedury kontroli wewnętrznej bezpośrednio w macierzy i wskaż (tam, gdzie się przecinają z czynnikami ryzyka), czy zapobiegają istotnym zniekształceniom związanym z czynnikami ryzyka lub wykrywają je i korygują; oraz • rozważ, czy kontrole te byłyby również skuteczne w łagodzeniu innych czynników ryzyka. Jest całkiem możliwe, że pewne procedury kontroli wewnętrznej zapobiegają kilku czynnikom ryzyka lub je wykrywają. Tam, gdzie nie zidentyfikowano kontroli łagodzących ryzyko, biegły rewident powinien natychmiast zwrócić uwagę kierownictwa na słabość kontroli (prawdopodobnie istotną), której być może trzeba zaradzić.

UWAGA**Unikaj posługiwania się typowymi listami czynności kontrolnych.**

Należy unikać pokusy stosowania typowych list czynności kontrolnych, które są odpowiednie dla tzw. „typowej” jednostki. Wykazy „standardowych” lub „typowych” kontroli są zbyt czasochłonne, by je przeczytać i zrozumieć, mogą też być zbyt złożone lub nieistotne dla mniejszych jednostek. Zamiast tego należy ich używać, jako źródła odniesienia, ale tylko w razie potrzeby. O wiele lepiej jest udokumentować każdą kontrolę wewnętrzną według opisu zleceńodawcy.

Wielozadaniowość

Ocena modelu kontroli może być połączona z jej dokumentacją (patrz krok 3 poniżej) i z inspekcją / obserwacją dokumentów potwierdzających wdrożenie kontroli (patrz krok 4 poniżej). Przykładowo, gdy obowiązuje zasada, że nierutynowe zapisy w dzienniku nie mogą być dokonywane bez autoryzacji, należy poprosić o same procedury (ocena modelu kontroli), okazanie pewnej liczby zapisów w dzienniku i dowodów zatwierdzenia (wdrożenie kontroli).

Zarządzanie ryzykiem

Wiele jednostek wyznacza obowiązki zarządzania ryzykiem według procesów (na przykład takich jak sprzedaż lub zakupy) zamiast według ryzyka. W konsekwencji wiele istotnych czynników ryzyka może funkcjonować pomiędzy działami (takimi jak sprzedaż, zakupy lub księgowość) i nikt nie jest za nie bezpośrednio odpowiedzialny. Jeżeli czynniki ryzyka nie są zidentyfikowane, a odpowiedzialność za te rodzaje ryzyka nie zostanie przypisana konkretnym osobom, w sytuacji, kiedy dzieje się coś złego, wszyscy starają się zważyć winę na kogoś innego. Pracownicy obwiniają się nawzajem, mówiąc „Myślałem, że tym ryzykiem zarządza Maria, Jacek albo księgowość / IT / sprzedaż.” itd.

Wnioski na temat modelu kontroli

Ostatnim krokiem w ocenie modelu kontroli jest wyciągnięcie wniosku, czy zidentyfikowane kontrole rzeczywiście łagodzą konkretne czynniki ryzyka. Wymaga to zastosowania przez biegłego rewidenta zawodowego osądu. Dla każdego istotnego stwierdzenia lub czynnika ryzyka, należy rozważyć, czy odpowiedź kierownictwa jest wystarczająca, by ograniczyć ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia do akceptowalnie niskiego poziomu. Jeżeli wykorzystana jest macierz modelu kontroli, jej dolny rząd może posłużyć do udokumentowania wniosku, czy kontrole są wystarczające do złagodzenia każdego czynnika ryzyka.

Podsumowanie całościowej oceny kontroli (obejmujące pięć elementów kontroli) jest przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 12.4-2

	Procesy na poziomie jednostki	Proces sprzedaży	Proces zakupów	Proces dotyczący płac
Kluczowe rodzaje ryzyka sprawozdawczości finansowej zostały zidentyfikowane.	■	■	■	■
Zasady (polityka) rachunkowości są stosowane konsekwentnie.	■	■	■	■
Pracownicy są kompetentni i posiadają wystarczającą wiedzę.	■	■	■	■
Uprawnienia i odpowiedzialność są jasno przypisane do konkretnych osób.	■	■	■	■
Czynności kontrolne są odpowiednio zaprojektowane i wdrożone.	■	■	■	■
Istnieją kontrole zapobiegające oszustwom odnoszące się do czynników ryzyka oszustwa.	■	■	■	■
Systemy informacyjne zapewniają wiarygodne dane.	■	■	■	■
Kontrole są monitorowane.	■	■	■	■

Objaśnienia:

Kolor zielony = odnośne czynniki ryzyka zostały odpowiednio zminimalizowane.

Kolor żółty = w jednostce mogą występować pewne problemy

Kolor czerwony = potencjalne istotne słabości

UWAGA

W mniejszych jednostkach istnieją jeszcze prostsze sposoby oceny kontroli transakcyjnych. Po pierwsze należy rozpoznać czynniki ryzyka (patrz krok 1 powyżej) oraz stwierdzenia, na które mają one wpływ. Następnie zamiast mapowania kontroli dla każdego konkretnego czynnika ryzyka należy rozpoznać kontrole, które odnoszą się do stwierdzeń, na które ma wpływ to ryzyko.

Jeżeli nie rozpoznano kontroli dla konkretnego stwierdzenia, potrzebne jest opracowanie reakcji w badaniu uwzględniającej badania wiarygodności. Jeżeli kontrole zostaną zidentyfikowane i działają w sposób wiarygodny, reakcja w badaniu może obejmować test ważnych kontroli kluczowych. Na przykład, ryzyko niezarejestrowanej sprzedaży odnosi się do stwierdzenia dotyczącego kompletności przychodów ze sprzedaży. Identyfikacja ważnych kontroli może być ograniczona do tych, które odnoszą się do ogólnego stwierdzenia dotyczącego kompletności, a nie do konkretnego ryzyka.

12.5 Krok 3 – Czy działają procedury kontroli minimalizujące czynniki ryzyka?

Ilustracja 12.5-1

Oceń wdrożenie kontroli



Procedura oszacowania ryzyka

Upewnienie się, czy zidentyfikowane (znaczące) kontrole rzeczywiście działają tak, jak zostały zaprojektowane

Same zapytania skierowane do kierownictwa nie wystarczają do oceny modelu kontroli wewnętrznej ani do ustalenia, czy została ona wdrożona. Wynika to z faktu, że zainteresowane osoby mogą naprawdę wierzyć lub mieć nadzieję, że pewne kontrole istnieją, choć w rzeczywistości nie jest to prawda. Dokumentacja (choćby dobra) nieistniejących czy niedziałających kontroli nie przedstawia wielkiej wartości dla badania.

Inne powody dla obserwacji kontroli wewnętrznej w działaniu są następujące:

- **Zmieniające się procesy**
Zmieniające się w czasie procesy będące rezultatem ulepszonych/nowych produktów lub usług, efektywności działalności operacyjnej, zmian personelu i wdrażania nowych wspomagających aplikacji IT;
- **Myślenie życzeniowe**
Personel jednostki może wyjaśniać biegłemu rewidentowi, jak powinien działać system, a nie jak rzeczywiście działa on w praktyce; oraz
- **Brak wiedzy**
Niektóre aspekty systemu mogły zostać nieumyślnie przeoczone podczas uzyskiwania informacji na temat kontroli wewnętrznej.

UWAGA

Jeżeli pojawiają się jakiegokolwiek wątpliwości, co do tego, czy pewne kontrole zidentyfikowane w kroku 2 powyżej nie zostały rzeczywiście wdrożone, nie należy dokonywać oceny modelu kontroli ani dokumentować działania kontroli do momentu wykonania pewnej pracy w celu ustalenia, czy one istnieją i działają. Alternatywnym podejściem jest zrezygnowanie z oceny modelu kontroli, które z dużym prawdopodobieństwem nie są ważne dla badania lub zostały niewłaściwie zaprojektowane.

Procedury oszacowania ryzyka wymagane do uzyskania dowodów badania dotyczących wdrożenia kontroli obejmują elementy wyliczone poniżej.

Ilustracja 12.5-2

Opis	
Ocena wdrożenia kontroli	<ul style="list-style-type: none"> • Zapytania kierowane do personelu jednostki; • Obserwacja jak są wykonywane poszczególne kontrole lub ich ponowne przeprowadzenie; • Inspekcja dokumentów i raportów; oraz • Śledzenie transakcji w systemie informacyjnym ważnym dla sprawozdawczości finansowej. Nazywa się to często procedurą przeglądu przeprowadzonych procedur.

Uwaga: Przegląd przeprowadzonych procedur klienta nie stanowi testu skuteczności działania kontroli.

Wdrożenie kontroli zapewnia dowody, co do tego, czy kontrola rzeczywiście działała w konkretnym punkcie czasu. Nie odnosi się do skuteczności działania w okresie podlegającym badaniu. Dowody skuteczności działania (jeżeli jest to częścią opracowywanej strategii badania) osiąga się poprzez testy kontroli, które gromadzą dowody dotyczące działania kontroli w pewnym okresie, na przykład roku.

Dopiero po ustaleniu, że kontrola wewnętrzna ważna dla badania została właściwie zaprojektowana i wdrożona, warte rozważenia jest:

- jakie (ewentualne) testy skuteczności działania kontroli ograniczą potrzebę przeprowadzania innych procedur badania wiarygodności; oraz
- jakie kontrole wymagają testowania, ponieważ nie ma innego sposobu uzyskania wystarczających dowodów badania.

UWAGA

Należy uzyskać pewność, że zespół wykonujący badanie jasno rozumie różnicę pomiędzy modelem kontroli, jej wdrożeniem i testami kontroli. Elementy te podsumowano poniżej.

Model kontroli

Czy zaprojektowano kontrole, które minimalizują zidentyfikowane ryzyko nieodłączne?

Wdrożenie kontroli

Czy zaprojektowane kontrole są rzeczywiście stosowane? W każdym okresie należy prześledzić działanie procedur wdrożenia kontroli, aby rozpoznać wszelkie zmiany systemu.

Testy kontroli

Czy kontrole działały efektywnie w danym okresie czasu? Nie ma wymogu testowania skuteczności działania kontroli, chyba że nie ma innej możliwości uzyskania wymaganych dowodów badania (na przykład w wypadku wysoce zautomatyzowanego systemu bez dokumentacji papierowej). Podjęcie decyzji o testowaniu skuteczności działania kontroli jest zatem sprawą zawodowego osądu.

Nie należy ignorować powiązań pomiędzy modelem kontroli a jego wdrożeniem

Jeżeli pojawiają się jakiegokolwiek wątpliwości, co do tego, czy pewne kontrole zidentyfikowane w kroku 2 powyżej zostały rzeczywiście wdrożone, nie należy dokonywać oceny kontroli do momentu wykonania niektórych prac w celu ustalenia, czy one istnieją i działają. Ponadto, jeżeli biegły rewident uzna, że model kontroli jest niewystarczający, nie ma sensu kontynuować oceny wdrożenia kontroli. Prawdopodobne jest występowanie już na tym etapie znaczącej słabości.

Ocena wdrożenia dla każdego okresu

Po pierwszym zleceniu badania należy najpierw ocenić wdrożenie kontroli w celu ustalenia, co się zmieniło. Jako punkt wyjścia, należy się posłużyć dokumentacją dotyczącą modelu kontroli uzyskaną w poprzednim okresie. Jeżeli występują zmiany w kontroli wewnętrznej, po przeglądzie nowych kontroli należy rozważyć, czy w dalszym ciągu łagodzą one czynnik ryzyka lub czy pojawiły się nowe czynniki ryzyka, które wymagają złagodzenia.

12.6 Krok 4 – Czy zostało udokumentowane działanie znaczących kontroli?

Ilustracja 12.6-1

**Udokumentuj
znaczące kontrole**



Udokumentuj działanie znaczących kontroli

Rozpatrując działanie kontroli w kontekście od rozpoczęcia transakcji aż do sprawozdawczości finansowej

Celem tego kroku jest uzyskanie pewnych informacji na temat działania znaczących kontroli rozpoznanych w kroku 2 powyżej. Zakres wymaganej dokumentacji jest kwestią zawodowego osądu.

Powstała w ten sposób dokumentacja pomoże biegłemu rewidentowi:

- zrozumieć charakter, działanie (rozpoczęcie, przetwarzanie, rejestrowanie itd.) oraz powiązanie (na przykład, kto wykonuje kontrole, gdzie są one wykonywane, jak często, jaka dokumentacja powstaje w ich wyniku) rozpoznanych kontroli; oraz
- ustalić, czy kontrole mogą być wiarygodne i działają skutecznie. Jeżeli tak jest, mogą one podlegać testowaniu w ramach reakcji na oszacowane czynniki ryzyka w badaniu. Jeżeli zostanie podjęta decyzja o testowaniu skuteczności kontroli, dokumentacja ta pomoże także biegłemu rewidentowi w opracowaniu testu, na przykład w decyzji, jakim zbiorem należy się posłużyć opracowując próbkę, jakie atrybuty kontroli należy badać, kto wykonuje kontrolę i gdzie można znaleźć konieczną dokumentację.

UWAGA

Dokumentacja kontroli nie musi być złożona ani obszerna. Nie ma wymogu, by biegły rewident dokumentował i oceniał cały proces działalności gospodarczej lub opisywał działanie kontroli, które nie są ważne dla badania.

Niektóre kwestie do rozważenia podczas dokumentowania znaczących kontroli wewnętrznych przedstawia ilustracja poniżej.

Ilustracja 12.6-2

Udokumentowanie znaczących kontroli wewnętrznych

- jak znaczące transakcje są inicjowane, autoryzowane, rejestrowane, przetwarzane i raportowane;
- przepływ transakcji przedstawiony wystarczająco szczegółowo, aby umożliwić identyfikację momentów, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia spowodowane błędami lub oszustwami; oraz
- kontrola wewnętrzna nad procesem sprawozdawczości finansowej na koniec okresu, w tym znaczące oszacowania księgowo i ujawnienia.

Najbardziej popularnymi formami dokumentacji sporządzanej przez kierownictwo lub biegłego rewidenta są:

- pełne opisy lub notatki (memoranda);
- diagramy sekwencji działań;
- połączenie diagramów i pełnych opisów; oraz
- kwestionariusze i listy kontrolne.

Charakter wymaganej dokumentacji jest kwestią zawodowego osądu. Czynniki, które należałoby rozważyć obejmują:

- rozmiar i stopień złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej;
- dostępność informacji z jednostki; oraz
- metodologię badania i technikę używaną w trakcie badania.

Zakres dokumentacji może także odzwierciedlać doświadczenie i umiejętności członków zespołu wykonującego badanie. Badanie wykonane przez zespół składający się z osób o mniejszym doświadczeniu może wymagać bardziej szczegółowej dokumentacji pomocnej im w odpowiednim zrozumieniu jednostki, niż badanie, które przeprowadzają osoby bardziej doświadczone.

12.7 Aktualizacja dokumentacji kontroli w kolejnych okresach

Planując badanie na kolejny okres, biegły rewident może wykorzystać dokumentację sporządzoną lub uzyskaną w trakcie badania poprzedniego okresu. Dokumentacja taka jest opisana poniżej.

Ilustracja 12.7-1

Opis	
Aktualizacja dokumentacji kontroli przygotowanej w poprzednich okresach	<ul style="list-style-type: none"> • Należy sporządzić kopię dokumentacji roboczej dotyczącej kontroli przygotowanej w poprzednich okresach, która jest punktem wyjścia dla aktualizacji dla bieżącego okresu. Jeżeli nic się nie zmieniło, należy ocenić wdrożenie kontroli przed oceną modelu. Jeżeli kontrola została wdrożona, a ryzyko się nie zmieniło, model jest akceptowalny. • Zaktualizuj listę czynników ryzyka, które wymagają łagodzenia przez kontrole. • Rozpoznaj zmiany w kontroli wewnętrznej na poziomie jednostki i na poziomie transakcji. Można to osiągnąć przez procedury, które dotyczą wdrożenia kontroli. • Tam, gdzie rozpoznano zmiany (w czynnikach ryzyka lub kontroli), należy ustalić, czy nowe kontrole wewnętrzne zostały zaprojektowane i wdrożone. • Zaktualizuj powiązania pomiędzy kontrolami wewnętrznymi i stosownymi czynnikami ryzyka. • Zaktualizuj wnioski dotyczące ryzyka kontroli.

W sytuacji, gdy strategia dotycząca badania obejmuje poleganie na efektywnym działaniu pewnych kontroli (na przykład poprzez testy kontroli), a w kontroli wewnętrznej zaszły zmiany, zajdzie potrzeba przeprowadzenia przeglądu procedur w odniesieniu do transakcji, jakie były przetwarzane przed zmianą i po niej.

UWAGA

Zmiany rozległych kontroli (na poziomie jednostki)

W procesie aktualizacji dokumentacji dotyczącej kontroli należy starannie rozważyć zmiany rozległych kontroli (na poziomie jednostki). Zmiany te mogą mieć znaczący wpływ na skuteczność innych konkretnych kontroli (kontroli transakcji) i mogą wpływać na reakcję na oszacowane czynniki ryzyka w badaniu. Na przykład decyzja kierownictwa o zatrudnieniu wykwalifikowanego specjalisty do sporządzania sprawozdania finansowego mogłyby znacząco ograniczyć ryzyko błędów w informacjach finansowych i zwiększyć skuteczność kontroli transakcji, które wcześniej mogły być osłabione. Z drugiej strony, zaniechanie kierownictwa w sprawie zastąpienia niekompetentnego kierownika IT lub przeznaczenie niedostatecznych zasobów na zabezpieczenie przed ryzykiem utraty bezpieczeństwa IT może negatywnie wpłynąć na inne wdrożone procedury kontroli wewnętrznej. W każdym przypadku zmiany te mogą zapoczątkować znaczące zmiany w odpowiedniej reakcji w badaniu.

12.8 Pisemne oświadczenia dotyczące kontroli wewnętrznej

Od kierownictwa należy uzyskać pisemne oświadczenia, w których uzna ono swoją odpowiedzialność za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uzna za stosowną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia powstałego na skutek oszustwa lub błędu.

12.9 Studia przypadków – ocena kontroli wewnętrznej

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Poniższe fragmenty dokumentacji dotyczącej kontroli wewnętrznej dla Delta Meble są przykładem informacji uzyskanych w wyniku zastosowania czterech kroków opisanych powyżej.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Krok 1 – Identyfikacja ryzyka

Pierwszym i najistotniejszym krokiem w ocenie kontroli wewnętrznej jest identyfikacja, jakie czynniki ryzyka muszą być łagodzone przez kontrole wewnętrzne. Obejmują one czynniki ryzyka zidentyfikowane w wyniku poznania jednostki, inne czynniki ryzyka rozległego oraz zwykłe czynniki ryzyka transakcyjnego związane z procesami działalności gospodarczej takimi jak zakupy czy płace.

Krok 2 – Model kontroli

Drugim krokiem jest zadanie pytań dotyczących kontroli, które wprowadziło kierownictwo w celu łagodzenia czynników ryzyka zidentyfikowanych w kroku 1 powyżej oraz ich ocena.

Rozległe kontrole (na poziomie jednostki)

Usystematyzowany formularz zamieszczony poniżej odnosi się do czterech kroków przedstawionych w tym rozdziale. Może być wykorzystany do udokumentowania następujących zagadnień:

- czynniki ryzyka, do których odnoszą się różne elementy kontroli wewnętrznej (Identyfikacja ryzyka – krok 1 powyżej);
- ewentualne kontrole dla łagodzenia tych czynników ryzyka (Model kontroli – krok 2 powyżej) jakie istnieją;
- zebrane dowody na to, że kontrole rzeczywiście istnieją i są stosowane. (Wdrożenie kontroli – krok 3 poniżej); oraz
- powiązanie i działanie kontroli, które zostały zidentyfikowane i wdrożone (Dokumentacja kontroli – krok 4 poniżej).

Środowisko kontroli	Czy kontrola istnieje?	Opisz charakter potwierdzającej dokumentacji lub działań kierownictwa	Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone
1. Ryzyko: W jednostce nie kładzie się nacisku na uczciwość ani wartości etyczne.			
<p>Możliwe kontrole (<i>wybierz te, które mają zastosowanie</i>):</p> <p>a) Ciągłe demonstrowanie przez kierownictwo, słowem i czynem, przywiązania do wysokich standardów etycznych.</p> <p>b) Działania kierownictwa służące usunięciu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogą motywować pracowników do angażowania się w nieuczciwe lub nieetyczne działania.</p> <p>c) Kodeks postępowania lub podobny dokument wyznaczający oczekiwane standardy etycznego i moralnego zachowania.</p> <p>d) Wyraźna świadomość pracowników dotycząca akceptowalnych i nieakceptowalnych zachowań oraz tego, co należy zrobić, jeżeli zetkną się z niewłaściwym zachowaniem.</p> <p>e) Wobec pracowników wyciągane są konsekwencje dyscyplinarne w każdym przypadku niewłaściwego zachowania.</p> <p>f) Inne (podać jakie).</p>	<p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Nie</p>	<p><i>Sylwester i zespół kierowniczy konsekwentnie podkreślają konieczność przestrzegania standardów dotyczących bezpieczeństwa i standardów etycznych poprzez codzienną komunikację z pracownikami.</i></p> <p><i>W poprzednim roku Sylwester przyjął nasze zalecenie i przygotował kodeks etyczny dla wszystkich pracowników, w którym przedstawił jakich zachowań się od nich oczekuje.</i></p> <p><i>Zob. odpowiedź na punkt b) powyżej.</i></p> <p><i>Za niewłaściwe zachowania wyciągano konsekwencje dyscyplinarne.</i></p> <p><i>Sylwester nie toleruje zachowań niezgodnych z prawem lub nieetycznych wśród pracowników, klientów i dostawców.</i></p>	<p><i>Przeprowadzono rozmowy z dwoma pracownikami, Janem i Adamem, którzy to potwierdzili.</i></p> <p><i>Pracownicy dostali kopię kodeksu i wzięli udział w spotkaniu 13 maja, na którym wyjaśniono wytyczne.</i></p> <p><i>Przejrzany kodeks etyczny</i></p> <p><i>Sylwester zwalnia natychmiast osoby przyłapano na kradzieży lub na nieetycznych zachowaniach. W zeszłym roku, wśród pracowników tymczasowych, miały miejsce dwa takie przypadki.</i></p> <p><i>Zauważono, że nowy pracownik został szybko zwolniony po tym, jak go przyłapano na kradzieży materiałów biurowych.</i></p>

Środowisko kontroli	Czy kontrola istnieje?	Opisz charakter potwierdzającej dokumentacji lub działań kierownictwa	Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone
2. Ryzyko: Zatrudnianie i utrzymywanie niekompetentnych pracowników w jednostce			
<p>Możliwe kontrole (wybierz te, które mają zastosowanie):</p> <p>a) Pracownicy spółki mają właściwe kompetencje i odbyli szkolenia konieczne do właściwego wykonywania przypisanych im obowiązków.</p> <p>b) Kierownictwo określa wymagane umiejętności i wiedzę dla każdego stanowiska pracowniczego.</p> <p>c) Istnieją opisy stanowisk pracy i są efektywnie wykorzystywane.</p> <p>d) Kierownictwo zapewnia pracownikom dostęp do programów szkoleniowych na tematy związane z ich stanowiskami.</p> <p>e) Utrzymuje się właściwy poziom zatrudnienia, co pozwala pracownikom efektywnie wypełniać wymagane zadania.</p> <p>f) Wstępne i bieżące dostosowywanie umiejętności pracowników do opisów ich stanowisk.</p> <p>g) Pracownicy są wynagradzani i nagradzani za dobre wyniki.</p> <p>h) Inne (podać jakie).</p>	<p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Nie</p> <p>Nie</p> <p>Tak</p> <p>Nie</p> <p>Nie</p> <p>Nie</p>	<p><i>Wszyscy pracownicy szkoleni są na swoich stanowiskach pracy i należycie nadzorowani.</i></p> <p><i>Kierownictwo posiada umiejętności dotyczące produkcji, sprzedaży oraz administracji. Radosław i Patrycja świadczą porady dotyczące działalności, marketingu i kwestii prawnych.</i></p> <p><i>Nie było wakatów</i> <i>W trakcie roku na żadnym stanowisku wpływającym na sprawozdawczość finansową.</i></p> <p><i>Pracowników zachęca się do dobrej pracy. Poza premiovaniem pracowników sprzedaży nie ma systemu premiowania.</i></p>	<p><i>Przeprowadzono rozmowy z dwoma pracownikami, Janem i Adamem, którzy:</i></p> <p><i>Mieli jasne pojęcie co do swoich ról i obowiązków mimo braku pisemnego opisu stanowisk pracy.</i></p> <p><i>Informowali, że dostają instrukcje i wskazówki</i></p> <p><i>za każdym razem, kiedy zmienia się maszyna lub proces.</i> <i>Są chwaleni, kiedy uda się osiągnąć lepsze wyniki niż</i></p> <p><i>oczekiwane i powiadamiani natychmiast, kiedy jakieś zadanie nie jest właściwie wykonane.</i></p> <p><i>Pytania zadane pracownikom administracyjnym (Magdzie i Krzysztofowi) pozwoliły ustalić, że poziom zatrudnienia był stały przez cały okres.</i></p>

Środowisko kontroli	Czy kontrola istnieje?	Opisz charakter potwierdzającej dokumentacji lub działań kierownictwa	Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone
3. Ryzyko: Kierownictwo ma niewłaściwą postawę wobec kontroli wewnętrznej i/lub zarządzania ryzykiem działalności gospodarczej			
<p>Możliwe kontrole (<i>wybierz te, które mają zastosowanie</i>):</p> <p>Kierownictwo wykazuje pozytywne postawy i działania wobec:</p> <p>a) ustanowienia i utrzymania solidnej kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową (w tym nad możliwymi próbami nadużycia kontroli przez kierownictwo i innymi rodzajami oszustwa):</p> <ul style="list-style-type: none"> - właściwy wybór/ stosowanie zasad (polityki) rachunkowości, - kontrole dotyczące przetwarzania informacji; oraz - podejście do personelu księgowego. <p>b) Kierownictwo podkreśla wobec pracowników operacyjnych znaczenie odpowiednich zachowań.</p> <p>c) Kierownictwo ustaliło procedury zapobiegające nieautoryzowanemu dostępowi do aktywów, dokumentów i rejestrów oraz ich zniszczeniu.</p> <p>d) Kierownictwo analizuje czynniki ryzyka działalności gospodarczej i podejmuje odpowiednie działania.</p>	<p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>W pewnym zakresie</p>	<p><i>Kierownictwo pozytywnie nastawia się do zaleceń, które można wdrożyć bez większych kosztów i zakłóceń, i ma dobrą postawę wobec kontroli wewnętrznej.</i></p> <p><i>Patrz zalecenia powyżej dotyczące postaw i kodeksu postępowania.</i></p> <p><i>Chociaż zarządzanie ryzykiem jest nieformalne, na spotkaniach kierownictwa omawia się ryzyko związane z działalnością gospodarczą i ma to odzwierciedlenie w biznesplanie.</i></p>	<p><i>Przeanalizowany biznesplan, obejmujący:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • prognozy dotyczące sprzedaży i przepływów pieniężnych; • planowane nakłady kapitałowe; • omówienie wpływu recesji na warunki sprzedaży oraz możliwego bankructwa jednego z dostawców. <p><i>Nasze zalecenia z listu do zarządu były zawsze akceptowane, jeżeli były wykonalne.</i></p> <p><i>Na podstawie naszych rozmów z pracownikami (patrz krok 2) ustaliliśmy, że pracownicy rozumieją wymagania i reguły, których należy przestrzegać.</i></p> <p><i>Podczas rozmowy Jacek stwierdził, że Sylwester jest otwarty na dyskusję o problemach i że nie odczuwa presji związanej z manipulacją w sprawozdaniu finansowym. Cytując Sylwestra, „liczby są, jakie są, niezależnie od tego czy się nam w danym miesiącu podobają”</i></p>

Objaśnienia: Stwierdzenia K = Kompletność I = Istnienie D = Dokładność i Współmierność W = Wycena	Element kontroli wewnętrznej (KW) ŚK = Środowisko kontroli CK = Czynności kontrolne SI = Informacja i komunikacja M = Nadzór (monitoring)	Czynniki ryzyka: co może pójść źle							
		Element kontroli wewnętrznej	Wpływy są deponowane i rejestrowane częściowo lub w ogóle nie są deponowane lub rejestrowane na rachunku bankowym	Sprzedaż gotówkowa nie jest rejestrowana częściowo lub w ogóle	Zarejestrowane wpływy przypisywane są do niewłaściwego odbiorcy lub konta (oszustwo lub błąd)	Wpływy rejestrowane są w niewłaściwym okresie	Czynności związane z zaległymi należnościami nie są podejmowane w odpowiednim czasie	Sprawdzono kontrole (T/N)	Odniesienie do dokumentacji roboczej (D/R nr)
Stwierdzenia, z którymi związany jest czynnik ryzyka		KDI	KDI	KDI	KDI	DW			
Karla przygotowuje bankowe dowody wpłaty, lecz pieniądze wpłaca Jacek, aby zapewnić podział funkcji.	KD	P							
Po otwarciu listu czeki opatrywane są stemplem: „wyłącznie depozyt” z numerem rachunku Delta. Bank poinstruowano, aby nie realizował czeków gotówkowych.	KD	P							
Przed zdeponowaniem czeki są spisywane, sumowane i przeglądane.	KD	P							
Należności starsze niż 90 dni wyjaśniane są przez Sylwestra i Jacka, a podjęte działania są następnie dokumentowane.	KD					WK			
Istnieją procedury zapewnienia współmierności dla rejestracji wpłat we właściwym okresie.	KD				P				
Lista przeterminowanych należności sporządzana jest regularnie co miesiąc i przekazywana Sylwestrowi i Jackowi.	SI					WK			
Sylwester regularnie przegląda przeterminowane należności i podejmuje kroki w związku z zaległościami. Niepłacący klienci mogą dokonywać zakupów tylko płacąc gotówką przy odbiorze.	M					P			
Czy procedury kontroli minimalizują czynnik ryzyka?			Nie	Nie					
Objaśnienie: T = ryzyko zminimalizowane U = w pewien sposób zminimalizowane N = istnieje istotna słabość									
Zidentyfikowane słabości									
Ponieważ potwierdzenia nie są wysyłane do klientów, istnieje słabość kontroli, polegająca na tym, że możliwe jest obciążenie rachunku niewłaściwego klienta.									
Ponieważ większość sprzedaży w sklepie odbywa się za gotówkę, istnieje ryzyko, że niecała sprzedaż gotówkowa jest rejestrowana.									

Procesy działalności gospodarczej lub kontrole transakcji

Powyższa macierz modelu kontroli obejmuje dwa z czterech kroków. Dopasowuje czynniki ryzyka transakcji do rozpoznanych kontroli i może także być wykorzystywana do wpisania wzajemnych odniesień do prac dotyczących wdrożenia kontroli.

Krok 3 – Wdrożenie kontroli

Trzeci krok pozwala ustalić, czy kontrole istnieją i czy działają w jednostce.

Fragment z procedur odnoszących się do wdrożenia kontroli dotyczących przychodów/należności
Należy zadać pytania pracownikom przetwarzającym transakcje.

Osoby, z którymi przeprowadzono rozmowy:

Karla Data 16 lutego 20X3 r.

Damian Data 17 lutego 20X3 r.

Maria Ho Data 17 lutego 20X3 r.

Opisz przeprowadzone procedury związane z transakcją. Odnieś się do rozpoczynania, autoryzacji, rejestracji zapisów księgowych i raportowania w sprawozdaniu finansowym.	<i>System działa tak, jak opisano w dokumentacji systemów. Kopie dokumentów ilustrujących działanie kontroli wewnętrznej w D/R 530. Zauważyliśmy jednak, że Maria Ho jest nowym pracownikiem i słabo zna teraz system.</i>
Opisz proces przekazywania informacji od jednej osoby (właściciela procesu) do innej.	<i>Informacje przekazywane są z działu sprzedaży do rachunkowości. Na podstawie przeglądu przeprowadzonych procedur stwierdzono, że przekazywanie informacji działa dobrze.</i>
Odnotuj częstotliwość i terminy przeprowadzania procedur kontroli wewnętrznej.	<i>Zanotowane w macierzy modelu kontroli wewnętrznej.</i>
Zidentyfikuj ogólne kontrole IT wymagane dla ochrony plików z danymi transakcji i sprawdź właściwe funkcjonowanie kontroli wewnętrznych aplikacji.	<i>Ze względu na wielkość jednostki ogólna kontrola IT jest minimalna.</i>
Udokumentuj procedury obowiązujące dla zastępowania pracowników podczas choroby i urlopów. Jeżeli, nie było przypadków urlopów w ostatnich 12 miesiącach, udokumentuj dlaczego.	<i>Stanowisko asystenta sprzedaży było nieobsadzone przez cztery miesiące przed zatrudnieniem Marii. Oznaczało to ograniczenie podziału obowiązków w tym okresie.</i>
Zapytaj o zakres i charakter błędów wykrytych w poprzednim okresie.	<i>Większość błędów wynikała z pomyłek w ustalaniu cen, które obecnie jest w przeważającej mierze procesem ręcznym.</i>
Zapytaj, czy od jakiejś osoby wymagano odstąpienia od udokumentowanych procedur.	<i>Jedna prośba kierownika sprzedaży o znaczące obniżenie ceny zestawu do sypialni dla przyjaciela została odrzucona.</i>

Krok 4 – Dokumentacja kontroli

Fragment (opisowej) dokumentacji procesów działalności gospodarczej – Delta Meble SA

Proces działalności gospodarczej – System przychodów/należności/wpływów

Kluczowe czynniki ryzyka i odnośne procedury kontroli

1. **Wysłane towary/wykonane usługi bez ich zafakturowania.**
Po podpisaniu przez klienta zamówienia sprzedaży jest ono wprowadzane do systemu księgowości, który automatycznie nadaje mu kolejny numer. Kiedy zamówienie jest gotowe do wysyłki przygotowany jest dokument przewozowy, który następnie jest wprowadzany do systemu i łączony z zamówieniem. Następnie Karla generuje fakturę z systemu księgowości, który automatycznie nadaje jej kolejny numer. Surowo przestrzega się reguły, aby żadna przesyłka nie została wysłana bez wprowadzenia numeru dokumentu przewozowego do systemu. System pozwala na śledzenie, które zamówienia zostały zrealizowane, a dla których nie upłynął jeszcze termin dostawy.
2. **Przychody niewłaściwie zarejestrowane lub niezarejestrowane na kontach (tj. sprzedaż gotówkowa).**
Zamówienia sprzedaży sporządzane są dla każdego otrzymanego zamówienia i są wprowadzane do systemu księgowego, który automatycznie nadaje im kolejne numery. Jedynym wyjątkiem są meble lub drobne dostępne na miejscu elementy, które są sprzedawane bezpośrednio w sklepie.
3. **Niezidentyfikowane transakcje z podmiotami powiązаныmi.**
Obecnie brak jest takich kontroli.
4. **Zasady uznawania przychodów nie są przestrzegane.**
Przychody są rejestrowane, kiedy składane są faktury. Wszystkie zlecenia, przekraczające 500 € lub te dla których cena jest poniżej minimalnej ceny sprzedaży, muszą być zatwierdzone przez Adriana.
5. **Fikcyjne sprzedaże / sprzedaż na kredyt zarejestrowane na kontach.**
Wszystkie zlecenia, przekraczające 500 € lub te dla których cena jest poniżej minimalnej ceny sprzedaży, muszą być zatwierdzone przez Adriana.
6. **Wysłane towary/wykonane usługi objęte ryzykiem złego kredytu.**
Adrian nie weryfikuje zdolności kredytowej klientów, chyba że ich nie zna lub zamówienie jest duże. Przyznając kredyt polega głównie na swoich wcześniejszych doświadczeniach z danym klientem.
7. **Sprzedaż/usługi zarejestrowane w niewłaściwym okresie.**
Na koniec miesiąca Karla przygotowuje raport dotyczący przychodów i wpływów gotówkowych w danym miesiącu. Jest on przeglądany przez Sylwestra.
8. **Wpływy częściowo lub wcale nie są deponowane i rejestrowane na rachunku bankowym (oszustwo lub błąd)**
Przed zdeponowaniem otrzymane czeki są spisywane, sumowane i przeglądane. Karla przygotowuje codzienne bankowe dowody wpłaty, lecz pieniądze wpłaca Jacek, aby zapewnić podział funkcji.
9. **Wpływy przypisywane są do niewłaściwego odbiorcy lub konta (oszustwo lub błąd)**
Może to być zauważone podczas comiesięcznego przeglądu sprzedaży i należności.
10. **Wpływy są rejestrowane w niewłaściwym okresie.**
Karla sprawdza właściwe przyporządkowanie zdarzeń do poszczególnych okresów, aby zapewnić rejestrację wpłat we właściwym okresie.

- 11 **Nie dokonuje się odpisów aktualizacyjnych na wątpliwe lub nieściągalne salda.**
Konta rozrachunków po przekroczeniu 60 dni są sprawdzane, ale nie dokonuje się odpisów aktualizacyjnych innych, niż te na koniec roku.
12. **Czynności związane z zaległymi należnościami nie są podejmowane w odpowiednim czasie.**
Jacek przygotowuje zestawienie przeterminowanych należności i przekazuje je Sylwestrowi do przejrzania. Konta rozrachunków po przekroczeniu 60 dni są sprawdzane każdego miesiąca. Na ich wykazach wprowadza się uwagi dotyczące tego, kiedy klient uzgodnił termin uregulowania należności. Dla klientów, którzy nie dokonali płatności w ciągu 90 dni i z którymi nie uzgodniono innych warunków spłaty, przyszła sprzedaż odbywa się wyłącznie za gotówkę przy dostawie.

Zobacz osobną notatkę 545-6 (niedołączoną) na temat kontroli sprzedaży przez Internet.

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Krok 1 – Identyfikacja ryzyka

Pierwszym i najistotniejszym krokiem w ocenie kontroli wewnętrznej jest identyfikacja, jakie czynniki ryzyka muszą być łagodzone przez kontrole wewnętrzne. Obejmują one czynniki ryzyka zidentyfikowane w wyniku poznania jednostki, inne czynniki ryzyka rozległego oraz zwykłe czynniki ryzyka transakcyjnego związane z procesami działalności gospodarczej takimi jak zakupy czy płace.

Krok 2 – Model kontroli

Drugim krokiem jest zadanie pytań dotyczących kontroli, które wprowadziło kierownictwo w celu łagodzenia czynników ryzyka zidentyfikowanych w kroku 1 powyżej oraz ich ocena.

Rozległe kontrole (na poziomie jednostki) i ogólna kontrola IT

Usystematyzowany formularz zamieszczony poniżej odnosi się do czterech kroków przedstawionych w tym rozdziale. Może być wykorzystany do udokumentowania następujących zagadnień:

- czynniki ryzyka, do których odnoszą się różne elementy kontroli wewnętrznej (Identyfikacja ryzyka – krok 1 powyżej);
- ewentualne kontrole dla łagodzenia tych czynników ryzyka (Model kontroli – krok 2 powyżej) jakie istnieją;
- zebrane dowody na to, że kontrole rzeczywiście istnieją i są stosowane. (Wdrożenie kontroli – krok 3 poniżej); oraz
- powiązanie i działanie kontroli, które zostały zidentyfikowane i wdrożone (Dokumentacja kontroli – krok 4 poniżej).

Rozległe kontrole (na poziomie jednostki)	
Czynniki ryzyka do odniesienia się	Znaczące kontrole
<ul style="list-style-type: none"> • Środowisko kontroli: • W jednostce nie kładzie się nacisku na uczciwość, ani wartości etyczne, na ich znaczenie i konieczność ich przestrzegania. • Nie przywiązuje się wagi do kompetencji pracowników. • Nieskuteczne zarządzanie, przeoczenia ze strony osób sprawujących nadzór nad jednostką. • Kierownictwo ma niewłaściwą postawę wobec kontroli wewnętrznej i/lub zarządzania ryzykiem działalności gospodarczej • Nieefektywna/nieodpowiednia struktura organizacyjna dla planowania, kontroli i osiągnięcia celów. • Brak polityki/procedur zapewniających skuteczne zarządzanie zasobami ludzkimi. 	<p><i>Rajmund ciągle podkreśla wobec swoich pracowników znaczenie uczciwości i wartości etycznych w codziennej komunikacji i przez swoje działania.</i></p> <p><i>Ma dobrą postawę wobec kontroli wewnętrznej – w przeszłości wdrożył te zalecenia po badaniu, które były wykonalne.</i></p> <p><i>Brak formalnej struktury nadzoru, ale Rajmund regularnie spotyka się z Sylwestrem i Jackiem (Delta).</i></p>

Rozległe kontrole (na poziomie jednostki)	
Czynniki ryzyka do odniesienia się	Znaczące kontrole
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	Tak
Opisz zapytania/ obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<i>Przeprowadziłem rozmowę z Renatą, która potwierdziła zaangażowanie Rajmunda w kwestię sprawiedliwego i etycznego traktowania dostawców i klientów. Przejrzałem protokół z ostatniego spotkania, przygotowany przez Jacka.</i>
Oszacowanie ryzyka <ul style="list-style-type: none"> Kierownictwo jest często zaskakiwane zdarzeniami, które nie były wcześniej zidentyfikowane/oszacowane i raczej reaguje na zdarzenia, niż planuje działania z wyprzedzeniem. 	<i>Biznesplany przygotowywane, co roku Rajmund monitoruje miesięczne przyprływy pieniężne i trendy sprzedaży.</i>
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	Tak
Opisz zapytania/ obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<i>Przejrzałem kopię biznes planu, w którym podkreślano możliwość wpływu stanu gospodarki na sprzedaż. Przejrzałem folder zawierający miesięczne przepływy pieniężne przekazywany Rajmundowi. Dowodami na to, że Rajmund dokonał jego przeglądu – są komentarze w dokumentach i zalecenia dotyczące zmian.</i>
Ryzyko sprawozdawczości finansowej: <ul style="list-style-type: none"> zdarzenia i warunki inne niż transakcje, znaczące dla sprawozdania finansowego, które mogły nie zostać ujęte ani zarejestrowane; słaby nadzór/ kontrola nad sprawozdawczością finansową, zapisami w dzienniku i przygotowaniem znaczących oszacowań/ ujawnień może mieć wpływ na wystąpienie istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym; oraz znaczące sprawy dotyczące sprawozdawczości finansowej mogą nie być przekazywane zarządowi ani stronom zewnętrznym takim jak banki albo organy regulacyjne. 	<i>Rajmund regularnie spotyka się z Sylwestrem i Jackiem (Delta) w celu dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych i biznes planów. Rajmund przegląda sprawozdania finansowe, ale zapisy w dzienniku weryfikuje tylko wtedy jeśli ma czas. (Zwiększone ryzyko przy braku segregacji obowiązków, daje Renacie możliwość wprowadzania [błędnych] zapisów, które nie zostaną wykryte.)</i>
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	<i>Nie, do słabości kontroli należy ryzyko nadużycia ze strony kierownictwa oraz brak podziału obowiązków w tak małej jednostce.</i>
Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<i>Przejrzałem folder zawierający miesięczne dane finansowe przekazywane Rajmundowi. Nie ma jednak dowodów na to, że Rajmund rzeczywiście przejrzał sprawozdania.</i>
Zapobieganie oszustwu: <ul style="list-style-type: none"> Kierownictwo nie rozważyło, ani nie oszacowało wystąpienia ryzyka oszustwa (w tym nadużycia ze strony kierownictwa). 	<i>Rajmund przechowuje gotówkę i cenne przedmioty w zamknięciu. Rajmund ma udział w każdym etapie działalności, w tym także produkcji, więc nadzór nad wszystkimi działaniami minimalizuje ryzyko oszustwa.</i>

Rozległe kontrole (na poziomie jednostki)	
Czynniki ryzyka do odniesienia się	Znaczące kontrole
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	<i>Nie, cenne przedmioty są bezpieczne, ale Rajmund był w tym roku często nieobecny, co ograniczyło zakres nadzoru ze strony kierownictwa. Ponadto wiadomo, że księgowia ma problemy finansowe.</i>
Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<i>Sprawdziłem, gdzie trzymana jest gotówka i upewniłem się, że tylko Rajmund ma klucz.</i>

Ogólne kontrole IT	
Czynniki ryzyka do odniesienia się	Znaczące kontrole
<p>Czynniki ryzyka do uwzględnienia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • brak istniejących zasad/ procedur zapewniających skuteczne zarządzanie IT lub nadzór nad personelem IT; • brak synergii pomiędzy celami działalności gospodarczej, czynnikami ryzyka i planami IT; • poleganie na systemach lub programach, które niedokładnie przetwarzają dane lub przetwarzają niedokładne dane; oraz • nieupoważniony dostęp do danych. Możliwość zniszczenia danych lub nieodpowiednich zmian, w tym do wprowadzania nieautoryzowanych lub nieistniejących transakcji lub niedokładne rejestrowanie transakcji 	<p><i>Brak zasad i procedur IT.</i></p> <p><i>Wydatki IT i wydatki inwestycyjne to część rocznego budżetu (jeśli je przewidziano).</i></p> <p><i>Rajmund pilnuje, by oprogramowanie było aktualne i aby Renata sporządzała zapasowe kopie danych.</i></p>
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	<i>Tak, biorąc pod uwagę mały rozmiar działalności.</i>
Opisz zapytania/ obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<i>Przejrzałem roczny budżet z listą wydatków IT. Nie zaplanowano na ten okres poważniejszych wydatków inwestycyjnych.</i>

Procesy działalności gospodarczej lub kontrole transakcji

Ten formularz (przychody, należności, wpływy) obejmuje dwa z czterech kroków w tym procesie. Dopasowuje transakcyjne czynniki ryzyka do stwierdzeń w odnośnych procedurach kontroli wewnętrznej (OPKW). Może także być wykorzystywany do wpisania odniesień wzajemnych dotyczących prac związanych z wdrożeniem kontroli.

Jednostka: Kumar & Co.

Okres kończący się: 31 grudnia 20XX r.

Krok 1 – Opisz rodzaje ryzyka transakcyjnego		Stwierdzenia, na które mogą one mieć wpływ	Krok 2 – opisz OPKW (w przypadku wielu kontroli weź pod uwagę macierz modelu kontroli)	Dokonaj oceny		Ryzyko rezydualne (W, U, N)
				Modelu kontroli	Wdrożenia kontroli	
1	Wysłane towary/ wykonane usługi bez ich zafakturowania.	K	Dziennik wysyłek jest sprawdzany z dziennikiem sprzedaży raz w tygodniu w celu uzyskania pewności, że za wszystkie wysłane towary wystawiono faktury.	OK	545-2	N
2	Przychody są rejestrowane częściowo lub nie są rejestrowane wcale (np. przy sprzedaży gotówkowej).	KD	Księgowa uzgadnia faktury sprzedaży z przychodami w dokumentacji księgowej w każdym miesiącu.	OK	545-2	N
3		KI	Rajmund dokonuje przeglądu miesięczne raporty sprzedaży, należności i raportów kasowych. (Uwaga: nieliczni klienci, większość sprzedaży idzie do Cambridge).	OK	545-2	N
4	Zasady uznawania przychodów nie są przestrzegane.	KID	Przychody są rejestrowane, kiedy towary są wysyłane i fakturowane. Nie ma jednak rzeczywistej kontroli przyporządkowania zdarzeń do poszczególnych okresów.	Częściowe	545-2	U
5	Przychody/wpływy zarejestrowane w niewłaściwym okresie.	D	Sprzedaż przeglądana przez Rajmunda i Renatę co miesiąc	Częściowe	545-2	U
6	Wpływy częściowo lub wcale nie są deponowane ani rejestrowane na rachunku bankowym.	KD	Przychody, których nie zdeponowano zostaną z pewnością zauważone przez Rajmunda, kiedy będzie dokonywał comiesięcznego przeglądu należności.	Nie	Nie	U
7	Nie dokonuje się odpisów aktualizacyjnych na salda wątpliwe lub nieściągalne.	W	Dokonywane tylko na koniec roku.	Nie	Nie	W
8	Transakcje z podmiotami powiązanymi nie są identyfikowane.	KIDW	Sprzedaż do Delty jest rejestrowana na osobnym koncie i przeglądana co miesiąc przez Rajmunda. Inne podmioty powiązane nie są jednak zidentyfikowane	Częściowe	545-2	U
9						

Należy się posłużyć zawodowym osądem (na podstawie przeglądu informacji powyżej) w celu oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń (RIZ) według stwierdzeń.

Stwierdzenie	RIZ	Opisz procedury badania (takie jak testy szczegółowe lub testy kontroli) które odpowiadają oszacowanemu czynnikowi ryzyka.	D/R nr
Kompletność	Niskie	Patrz program badania sprzedaży i należności.	705 – C.100
Istnienie	Niskie	Patrz program badania sprzedaży i należności.	705 – C.100
Dokładność	Umiarowane	Wykonaj dodatkowe prace w odniesieniu do przyporządkowania zdarzeń do poszczególnych okresów i ujmowania przychodów. Szczegóły w planach badania sprzedaży i należności	705 – C.100
Wycena	Umiarowane	Uważnie przejrzyj odpis aktualizujący wątpliwe należności zgodnie z C.100	705 – C.100

Uwaga: RIZ na poziomie stwierdzeń jest oparte na „stwierdzeniach, na które mogą mieć wpływ” czynniki ryzyka transakcyjnego (powyżej) i zakres „ryzyka rezydualnego” pozostałego po zminimalizowaniu.

Krok 3 – Wdrożenie kontroli

Wdrożenie kontroli transakcji

Wyciąg z wdrożenia kontroli procedur dotyczących przychodów / należności

Osoby, z którymi odbyły się rozmowy:

Renata _____ Data 22 lutego 20X3 r.

Rajmund _____ Data 22 lutego 20X3 r.

Opisz przeprowadzone procedury związane z transakcją. Odnieś się do rozpoczynania, autoryzacji, rejestracji zapisów księgowych i raportowania w sprawozdaniu finansowym.	<i>System działa tak, jak opisano w dokumentacji systemów. Kopie dokumentów ilustrujących działanie kontroli wewnętrznej w D/R 535.</i>
Opisz proces przekazywania informacji od jednej osoby (właściciela procesu) do innej.	<i>Informacje przekazywane są z działu sprzedaży do rachunkowości. Na podstawie przeglądu przeprowadzonych procedur stwierdzono, że przekazywanie informacji działa dobrze.</i>
Odnotuj częstotliwość i terminy przeprowadzania procedur kontroli wewnętrznej.	<i>Zanotowano w macierzy modelu kontroli wewnętrznej.</i>
Zidentyfikuj ogólne kontrole IT, które są wymagane dla ochrony plików z danymi transakcji i sprawdź właściwe funkcjonowanie kontroli wewnętrznych aplikacji.	<i>Ze względu na wielkość jednostki ogólna kontrola IT jest minimalna.</i>
Udokumentuj obowiązujące procedury zastępowania pracowników podczas choroby i urlopów. Jeżeli od co najmniej 12 miesięcy pracownik nie korzystał z urlopu, udokumentuj dlaczego.	<i>Jako osoba pracująca w niepełnym wymiarze Renata aktualizuje swoją wiedzę o danych, kiedy wraca do biura. Z powodu minimalnej liczby transakcji jest to wystarczające.</i>

Zapytaj o zakres i charakter błędów wykrytych w poprzednim okresie.	Większość błędów wynikała z pomyłek w ilościach towarów zamawianych i wysyłanych. Uzgadnianie dziennika sprzedaży i zamówień jest kontrolą Rajmunda, której celem jest wyłapanie tych błędów i na podstawie procedury przeglądu przeprowadzonych procedur wydaje się, że ona działa efektywnie.
Zapytaj, czy od jakiejś osoby wymagano odstępiania od udokumentowanych procedur.	Nie odnotowano.

Krok 4 – Dokumentacja kontroli wewnętrznej

Uwaga: kontrole są zaznaczone pogrubioną czcionką.

Fragment (opisowej) dokumentacji procesów działalności gospodarczej – Kumar & Co.

Proces działalności gospodarczej – System przychodów/należności/wpływów

Zamówienia sprzedaży

Zamówienia sprzedaży sporządzane są dla każdego otrzymanego zamówienia i są wprowadzane do systemu księgowego, **który automatycznie nadaje im kolejne numery**. Jedynym wyjątkiem są meble lub drobne elementy dostępne na miejscu, które są sprzedawane bezpośrednio w sklepie.

Rajmund prowadzi **dziennik zamówień**, w którym odnotowuje datę zamówienia, ilość, typ produktu, datę przyrzeczonej dostawy, cenę itd. Prowadzi także **dziennik sprzedaży** z nazwiskami klientów, szczegółami zamówień, ceną itd. Pod koniec miesiąca Rajmund **uzgadnia i przegląda** dzienniki zamówień i sprzedaży, aby zweryfikować ich dokładność.

Kiedy elementy są zmontowane i gotowe do wysyłki, Renata sporządza **fakturę**, która jest wysyłana do klienta wraz z zamówieniem.

Sprzedaż w sklepie

W sklepie **faktury** wystawiane są w momencie sprzedaży i wprowadzane do systemu księgowości. System automatycznie generuje **numer faktury** dla każdej transakcji sprzedaży. Faktury są zwykle przekazywane klientom.

Większość sprzedaży w sklepie odbywa się za gotówkę, więc ryzyko braku zapłaty jest niewielkie.

Należności

Renata otwiera całą korespondencję i segreguje otrzymane płatności kaucji. Rajmund zwykle chodzi do banku w drodze do domu i deponuje utargi. Następnie Renata wprowadza płatności do systemu księgowego i łączy płatności ze wskazanymi fakturami.

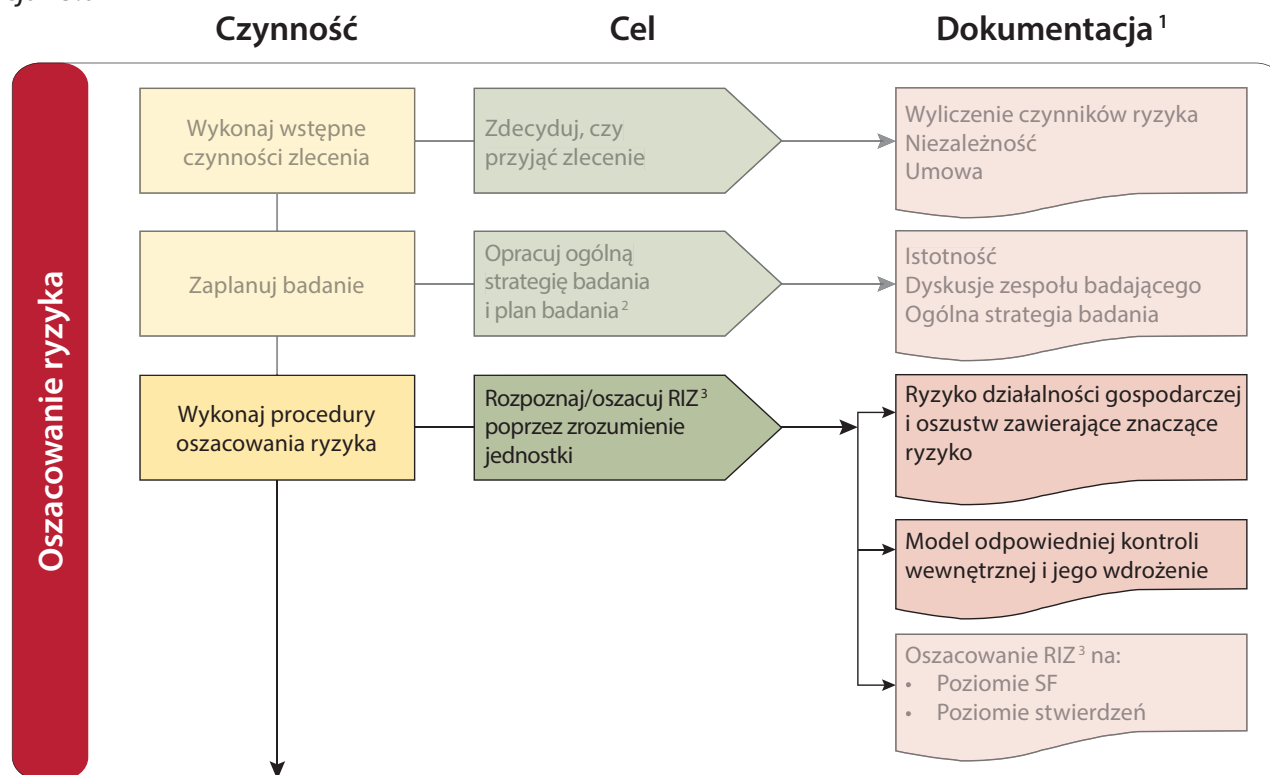
Renata przygotowuje **zestawienie przeterminowanych należności** i przekazuje je Rajmundowi do przejrzania.

Konta rozrachunków **po przekroczeniu 90 dni są sprawdzane przez Renatę** co miesiąc. Na tych wykazach wprowadza się adnotacje dotyczące tego, na kiedy klient uzgodnił termin uregulowania należności.

13. Informowanie o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące informowania o słabościach rozpoznanych w kontroli wewnętrznej, które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę kierownictwa i osób sprawujących nadzór.	265

Ilustracja 13.0-1



Model odpowiedniej kontroli wewnętrznej i jego wdrożenie
Oszacowanie RIZ³ na:

- poziomie SF
- poziomie stwierdzeń

Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
260.10	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) Osoby sprawujące nadzór nad jednostką – osoba(y) lub organ (np. korporacyjny powiernik) odpowiedzialna(e) za nadzór nad kierunkiem strategii jednostki oraz na której (ych) spoczywają obowiązki związane z rozliczaniem się jednostki. Obejmują one nadzór nad 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. W związku z dyskusją na temat różnorodności struktur nadzorczych patrz par. A1-A8;</p> <p>(b) Kierownictwo – osoba(y) ponosząca(e) wykonawczą 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.</p>
265.6	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) Słabość kontroli wewnętrznej istnieje, gdy:</p> <p>(i) kontrola jest zaprojektowana, wdrożona lub prowadzona w taki sposób, iż nie jest w stanie na bieżąco zapobiegać lub wykrywać i naprawiać zniekształceń w sprawozdaniach finansowych; lub</p> <p>(ii) brak kontroli niezbędnej dla bieżącego zapobiegania lub wykrywania i naprawiania zniekształceń w sprawozdaniach finansowych;</p> <p>(b) Znacząca słabość kontroli wewnętrznej – pojedyncza słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej, które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór. (Patrz: par. A5)</p>
265.7	<p>Biegły rewident ustala, czy na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, rozpoznał jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej. (Patrz: par. A1 -A4)</p>
265.8	<p>Jeśli biegły rewident rozpoznał jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej ustala, na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, czy osobno bądź łącznie stanowią one znaczącą słabość kontroli wewnętrznej. (Patrz: par. A5-A11)</p>
265.9	<p>Biegły rewident na bieżąco informuje na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej zidentyfikowanej w trakcie badania. (Patrz: par. A12-A18, A27)</p>
265.10	<p>Biegły rewident na bieżąco informuje także kierownictwo odpowiedniego szczebla: (Patrz: par. A19, A27)</p> <p>(a) na piśmie, o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej, o której poinformował lub zamierza poinformować osoby sprawujące nadzór, chyba że bezpośrednio poinformowanie kierownictwa nie będzie w danych okolicznościach odpowiednie; (Patrz: par. A14, A20-A21)</p> <p>(b) o innych słabościach kontroli wewnętrznej rozpoznanych w trakcie badania, które nie zostały przedstawione kierownictwu przez inne strony, i które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę kierownictwa. (Patrz: par. A22-A26)</p>
265.11	<p>W pisemnej informacji o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej biegły rewident zamieszcza:</p> <p>(a) opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków; oraz (Patrz: par. A28)</p> <p>(b) wystarczające informacje umożliwiające osobom sprawującym nadzór oraz kierownictwu poznanie kontekstu powiadomienia. W szczególności biegły rewident wyjaśnia, że: (Patrz: par. A29-A30)</p> <p>(i) przeprowadzając badanie miał na celu wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym;</p> <p>(ii) badanie obejmowało rozważenie działania kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzenia sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej; oraz</p> <p>(iii) przekazane sprawy ograniczają się do tych słabości, które biegły rewident rozpoznał w trakcie badania, i które uznał za na tyle ważne, by je zgłosić osobom sprawującym nadzór.</p>

13.1 Przegląd

Podczas badania można rozpoznać słabości kontroli wewnętrznej. Może to mieć miejsce w wyniku rozpoznania i oceny kontroli wewnętrznej (patrz Tom 2, Rozdział 11 i 12), przy oszacowaniu ryzyka, wykonywaniu procedur badania i w ramach innych obserwacji poczynionych na każdym możliwym etapie procesu badania.

Nie ma ograniczeń, co do tego, które ze słabości kontroli wewnętrznej powinny być ujawnione osobom sprawującym nadzór nad jednostką i kierownictwu. Jeżeli jednak zostanie rozpoznana słabość, którą biegły rewident uzna za znaczącą, omawia ją najpierw z kierownictwem, a potem wymaga się, by powiadomił o niej (podobnie jak o innych istotnych słabościach) na piśmie osoby sprawujące nadzór nad jednostką.

Na poniższej ilustracji przedstawiono niektóre z najczęściej występujących słabości kontroli.

Ilustracja 13.1-1

Możliwe słabości kontroli wewnętrznej	
Rozległe kontrole (na poziomie jednostki)	Słabe środowisko kontroli (na poziomie jednostki), na przykład nieskuteczny nadzór, niewłaściwe podejście do kontroli wewnętrznej lub wykryte przypadki ominięcia kontroli wewnętrznej przez kierownictwo lub oszustwa.
	Zmiany personelu w wyniku, których powstały wakaty na kluczowych stanowiskach lub sytuacje, w których obecny personel (na przykład w księgowości) nie ma kompetencji do wypełniania wymaganych zadań.
	Słabości zidentyfikowane w ogólnych kontrolach IT
	Niewystarczające kontrole wdrożone w celu zminimalizowania wpływu znaczących nierutynowych zdarzeń, takich jak nowy system księgowy, automatyzacja systemu takiego jak sprzedaż lub nabycie nowej działalności.
	Niezdolność kierownictwa do nadzoru nad sporządzaniem sprawozdania finansowego. Może ona obejmować: <ul style="list-style-type: none"> • brak ogólnych kontroli nadzorujących (takich jak nadzór nad personelem zajmującym się finansami); • brak kontroli nad systemami zapobiegania i wykrywania oszustw; • brak kontroli w zakresie wyboru i stosowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości; • brak kontroli znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi; • brak kontroli znaczących transakcji przebiegających poza zwykłym trybem działalności jednostki; • brak kontroli nad procesem sprawozdawczości finansowej na koniec okresu (takich jak kontrole jednorazowych zapisów księgowych w dzienniku).
	Znaczące słabości, o których wcześniej poinformowano kierownictwo lub osoby zarządzające i sprawujące nadzór nad jednostką, a które nie zostały skorygowane po pewnym uzasadnionym okresie.
Określone kontrole (kontrole transakcji)	Dowody nieskutecznej reakcji kierownictwa na zidentyfikowane znaczące ryzyko (na przykład brak kontroli nad takim ryzykiem).
	Zniekształcenia wykryte przez biegłego rewidenta, którym kontrola wewnętrzna jednostki nie zapobiegła lub ich nie wykryła i nie skorygowała.

Możliwe słabości kontroli wewnętrznej	
Określone kontrole (kontrole transakcji) cd.	<p>Istniejące kontrole wewnętrzne:</p> <ul style="list-style-type: none"> nie były wystarczające do złagodzenia ryzyka (słabość modelu); i/lub nie działały zgodnie z modelem (słabość wdrożenia). Może to wynikać ze słabego wykształcenia, braku kompetencji pracowników lub zasobów niewystarczających, by wykonać wymagane zadania.

13.2 Oszustwo

Jeżeli uzyskano dowody popełnienia lub występowania możliwości popełnienia oszustwa, ważne jest, aby poinformować o tym kierownictwo odpowiedniego szczebla tak szybko jak to możliwe. Należy tak postąpić nawet wtedy, gdy dana sprawa może być uznana za niemającą znaczenia.

W tej sprawie należy posługiwać się zawodowym osądem, ale za odpowiedni szczebel zazwyczaj można uznać kierownictwo będące przynajmniej o jeden stopień wyżej w hierarchii od osób, co do których istnieje podejrzenie, iż są zamieszane w domniemane oszustwo. Mają tu także wpływ takie czynniki jak prawdopodobieństwo zmywy oraz charakter i wielkość podejrzewanego oszustwa. Tam, gdzie oszustwo dotyczy wyższego kierownictwa, wymaga się przekazania sprawy także do wiadomości osób sprawujących nadzór nad jednostką. Można to zrobić na piśmie lub ustnie.

UWAGA

Oszustwo popełnione przez właściciela – kierownika lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką

Jeżeli oszustwo ma miejsce na samym szczycie organizacji, nie ma w niej nikogo, komu można to zgłosić. W takich sytuacjach biegły rewident może uznać za stosowne zasięgnięcie porady prawnej w celu określenia odpowiedniego do okoliczności sposobu postępowania. Pozwoli to uzyskać pewność, jakie działania są niezbędne do uwzględnienia aspektów interesu publicznego w rozpoznanym oszustwie.

W większości krajów zawodowym obowiązkiem biegłego rewidenta jest zachowanie w tajemnicy informacji o kliencie. Może to wykluczać informowanie stron trzecich o oszustwach popełnionych w jednostce. Jednakże zakres prawnej odpowiedzialności biegłego rewidenta jest różny w różnych krajach i w pewnych okolicznościach obowiązek zachowania tajemnicy informacji może zostać uchylony przez wymóg wynikający z ustawy, innych przepisów lub nakaz sądowy. W niektórych krajach biegły rewident badający instytucje finansowe ma ustawowy obowiązek informowania właściwych organów nadzoru o wykrytych oszustwach. W niektórych krajach biegły rewident ma również obowiązek informowania odpowiednich władz o zniekształceniach wówczas, gdy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką nie podjęły działań naprawczych.

13.3 Oszacowanie stopnia słabości

Znacząca słabość kontroli wewnętrznej to pojedyncza słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej, które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór nad jednostką.

W ocenie kontroli wewnętrznej (patrz Tom 2, Rozdział 12) sugeruje się, by czynniki ryzyka, które z dużym prawdopodobieństwem nie spowodują istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym, zostały wyeliminowane (po ich obejrzeniu) z procedur poznawania jednostki przez biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident postanowi przestrzegać tej wytycznej, większość rozpoznanych przez niego słabości kontroli wewnętrznej jest prawdopodobnie znacząca.

Kryteria pozwalające ustalić, czy słabość jest znacząca lub nie, są podobne do tych odnoszących się do innego ryzyka (patrz Tom 2, Rozdział 9). Oceniając prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształceń oraz potencjalną wagę tych zniekształceń należy posłużyć się zawodowym osądem. Jeżeli zniekształcenie rzeczywiście wystąpiło, ocena opiera się na zakresie tego faktycznego zniekształcenia.

Mniej poważne lub nieznaczące słabości kontroli mogą zostać zidentyfikowane także podczas badania. Identyfikacja ta może wynikać z rozmów przeprowadzonych z kierownictwem lub pracownikami, obserwacji działania kontroli wewnętrznych, wykonywania innych procedur badania oraz z wszelkich innych dostępnych informacji. Kwestią zawodowego osądu jest decyzja, czy ich znaczenie jest wystarczająco duże, by zgłosić je kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką.

Na ilustracji poniżej przedstawiono pewne zagadnienia, które może rozważać biegły rewident oceniając dotkliwość słabości kontroli.

Ilustracja 13.3-1

Rozpoznanie znaczącej słabości	
Słabość Ocena Kryteria	Prawdopodobieństwo, że słabości doprowadzą w przyszłości do istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego.
	Podatność składnika aktywów lub zobowiązań na utratę lub oszustwo.
	Subiektywizm i złożoność ustalania wartości szacunkowych, jak w przypadku oszacowań księgowych wartości godziwej.
	Narażenie pozycji sprawozdania finansowego na wpływ słabości.
	Natężenie działań, które wystąpiły lub mogą wystąpić w saldzie konta lub grupach transakcji narażonych na wpływ słabości.
	Znaczenie kontroli w procesie sprawozdawczości finansowej.
	Przyczyna i częstotliwość występowania wyjątków wykrytych jako skutek słabości kontroli.
	Wzajemne relacje zachodzące między daną słabością i innymi słabościami kontroli wewnętrznej.

13.4 Mniejsze jednostki

Oceniając słabości kontroli w mniejszych jednostkach biegły rewident uwzględniłby wymienione poniżej czynniki.

Ilustracja 13.4-1

Rozważ	
Kontrola w małej jednostce	Kontrole mogą działać w sposób mniej formalny, przy mniejszej ilości dowodów potwierdzających ich wykonywanie, niż w większych jednostkach.
	Niektóre typy działań kontrolnych mogą w ogóle nie być konieczne. Czynniki ryzyka mogą być łagodzone poprzez kontrole stosowane przez wyższe kierownictwo (np. kontrole na poziomie jednostki, takie jak środowisko kontroli, które zapobiegają występowaniu konkretnych błędów lub je wykrywają).
	Mniejsze jednostki zatrudniają często mniej pracowników, co może ograniczać możliwy zakres podziału obowiązków. Może to równoważyć bardziej efektywny nadzór ze strony właściciela – kierownika (np. kontrole na poziomie jednostki takie jak środowisko kontroli), niż byłby możliwe w większej jednostce.
	Istnieją większe możliwości omijania kontroli przez kierownictwo.

Ponadto komunikacja na temat słabości z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką może przebiegać w sposób mniej sformalizowany, niż w przypadku większych jednostek.

13.5 Dokumentacja słabości kontroli

MSRF nie stawiają konkretnych wymagań dotyczących dokumentacji słabości kontroli. Zakres wymaganej dokumentacji jest kwestią zawodowego osądu. W przypadku mniej doświadczonego zespołu wykonującego badanie może być wymagana bardziej szczegółowa dokumentacja, niż wtedy, kiedy zespół składa się z bardzo doświadczonych osób.

Poniżej przedstawiono możliwy sposób dokumentowania słabości w miarę ich rozpoznawania. Dokumentację tą można też użyć do:

- omówienia słabości z kierownictwem;
- oszacowania dotkliwości słabości;
- rozważenia potrzeby dodatkowych procedur badania w celu zareagowania na niezłagodzone ryzyko; oraz
- przygotowania wymaganych informacji dla kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką.

Przykład takiej dokumentacji przedstawiony jest poniżej (bez odniesień do dokumentacji uzupełniającej lub dokumentów roboczych).

Ilustracja 13.5-1

Jaki jest czynnik ryzyka lub stwierdzenie, na które ma wpływ słabość?	Opisz rozpoznaną słabość.	Jaki skutek może on mieć na sprawozdanie finansowe?	Znacząca słabość? (Tak/Nie)	Reakcja w badaniu
Kierownictwo nie rozważyło ani nie oszacowało wystąpienia ryzyka oszustwa.	Członkowie zespołu zarządzającego ufają sobie nawzajem i niechętnie wprowadzają kosztowne zasady itd., które odnoszą się do ryzyka oszustwa.	Kierownictwo może obchodzić kontrole i w istotny sposób manipulować sprawozdaniem finansowym.	Tak	Należy się zapoznać z konkretnymi procedurami wykonywanymi przy zapisach w dzienniku dotyczących jednostek powiązanych i ujmowaniu przychodów.
Sprzedaż/usługi zarejestrowane w niewłaściwym okresie.	Nie ma kontroli zapobiegających występowaniu takich pomyłek. Znaleźliśmy kilka błędów dotyczących przyporządkowania operacji do właściwego okresu w testach szczegółowych.	Przychody mogły ulec istotnym zniekształceniom w sprawozdaniu finansowym.	Tak	Patrz dodatkowe procedury wykonane w odniesieniu do przyporządkowania operacji do właściwego okresu.
Niewystarczający nadzór i dokumentacja wspierająca przygotowanie oszacowań.	Klient nie dostarcza właściwie żadnych dokumentów potwierdzających swoje oszacowania.	Biorąc pod uwagę wielkość oszacowań może to prowadzić do istotnego błędu w sprawozdaniu finansowym.	Tak	Należy uzyskać dowody potwierdzające założenia i ponownie dokonać obliczeń.

UWAGA**Rejestrowanie słabości w jednym miejscu**

Do zarejestrowania znaczących szczegółów mających związek ze słabościami kontroli, w miarę ich rozpoznawania, należy przeznaczyć jeden szczegółowy formularz badania. Pozwoli to uzyskać pewność, że zidentyfikowane słabości są rejestrowane w sposób konsekwentny i w jednym miejscu. Zapisując je w wielu miejscach w aktach możliwe jest ich przeoczenie, co może skutkować niekompletną reakcją w badaniu na towarzyszące im ryzyko oraz przekazanie niepełnych informacji kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką.

Opisz konsekwencje

Dokumentując słabości należy starannie opisać konsekwencje słabości („jakie negatywne skutki mogą wystąpić”/”co może pójść źle”) i ewentualną proponowaną reakcję w badaniu na niezłagodzone ryzyko.

Jaki jest rekomendowany kierunek działań?

Nie wymaga się przedstawienia zaleceń na temat kierunku działań kierownictwa w celu skorygowania słabości kontroli. Takie zalecenia mogą jednak być przydatne kierownictwu w celu ustalenia właściwego kierunku działań naprawczych. Tam, gdzie istnieje prawdopodobieństwo przekazania kierownictwu zaleceń, należy udokumentować propozycje ulepszeń w tym samym czasie, kiedy rejestrowane są słabości. Jeżeli to działanie odłoży się na później, może to prowadzić do konieczności ponownego zapoznawania się z faktami i do straty czasu.

13.6 Ustne dyskusje z kierownictwem

Dobłą praktyką, przed sporządzeniem informacji pisemnej, jest ustne omówienie ustaleń (na przykład na podstawie projektu pisma) z właściwą osobą lub kierownictwem właściwego szczebla i być może również z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką. Właściwą osobą może być ten, kto jest w stanie oszacować słabości i podjąć konieczne działania naprawcze. Krok ten pomaga biegłemu rewidentowi w upewnieniu się, że ustalenia są rzeczywiście poprawne i ujęte we właściwych do danych okoliczności słowach. Może to także umożliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie wstępnego wskazania jaka będzie reakcja kierownictwa na ustalenia.

W przypadku znaczącej słabości, właściwym poziomem kierownictwa prawdopodobnie będzie ten najwyższy w jednostce, taki jak poziom właściciela – kierownika, dyrektora zarządzającego lub dyrektora finansowego (lub osób im odpowiadających). W przypadku innych słabości kontroli wewnętrznej, odpowiednimi osobami mogą być osoby z kierownictwa operacyjnego, ponieważ są one bezpośrednio zaangażowane w te obszary kontroli, w których stwierdzono słabości. Należy wziąć pod uwagę, że w przypadku gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką, przekazanie informacji najwyższemu kierownictwu może nie oznaczać wystarczającego poinformowania wszystkich osób odpowiedzialnych za nadzór.

Jeżeli słabość dotyczy bezpośrednio kierownictwa (np. jego uczciwości lub kompetencji), omawianie jej bezpośrednio z kierownictwem nie jest właściwe. Ustalenia takie powinny być omawiane z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

UWAGA

Jeżeli istotna słabość dotyczy zachowań lub kompetencji właściciela – kierownika lub osób sprawujących nadzór nad jednostką, to w jednostce nie ma wyższego szczebla, któremu można byłoby zgłosić ustalenia. W takich sytuacjach biegły rewident rozważa swoją zdolność do kontynuowania badania. Może to wymagać także zwrócenia się biegłego rewidenta o poradę prawną przez biegłego rewidenta.

Dyskusja z kierownictwem stwarza okazję do omówienia ustaleń oraz rozpoznania reakcji kierownictwa przed ostatecznym sformułowaniem ustaleń i poinformowaniem o nich na piśmie, tak jak zilustrowano poniżej.

Ilustracja 13.6-1

Korzyści	
Dyskusje z kierownictwem	Dyskusja taka stanowi dla biegłego rewidenta okazję, aby na bieżąco uczulać kierownictwo na występowanie słabości.
	Stanowi też okazję do uzyskania istotnych informacji do dalszych rozważań, takich jak: <ul style="list-style-type: none"> • potwierdzenie, że opis słabości i związanych z nimi faktów (takich jak zakres rzeczywistego zniekształcenia) jest dokładny; • istnienie innych możliwych kontroli kompensujących; • jak kierownictwo rozumie faktyczne lub podejrzewane przyczyny słabości i jego reakcja na nie; oraz • występowanie wyjątków wynikających ze słabości, zauważonych przez kierownictwo.
	Wstępne rozpoznanie reakcji kierownictwa na ustalenia.

13.7 Informacje pisemne

Znaczące słabości należy zgłaszać na piśmie. Odzwierciedla to wagę przywiązywaną do takich kwestii i może pomóc kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką w wypełnieniu różnych obowiązków.

Wymóg, by informować o znaczących słabościach na piśmie, odnosi się do jednostek wszelkich rozmiarów, w tym również jednostek zarządzanych przez właściciela i bardzo małych. Informowanie na piśmie pozwala uzyskać pewność, że osoby sprawujące nadzór nad jednostką zostały rzeczywiście poinformowane o problemach.

Możliwie najszybciej po ustaleniu istnienia znaczącej słabości, biegły rewident omawia ją najpierw z kierownictwem, a potem powiadamia o niej na piśmie osoby sprawujące nadzór nad jednostką. Choć nie jest to wymagane, pismo może także zawierać pewne propozycje działań naprawczych. Podejmując te kroki, kierownictwo może w porę zacząć działania naprawcze.

13.8 Odpowiedź kierownictwa na informację

Odpowiedzialnością kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką jest odpowiednie zareagowanie na pismo biegłego rewidenta dotyczące znaczących słabości w kontroli wewnętrznej oraz ewentualnych propozycji działań naprawczych. Może to przyjąć formę:

- zainicjowania działań naprawczych w celu skorygowania słabości rozpoznanych przez biegłego rewidenta;
- decyzji o niepodejmowaniu żadnych działań. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką mogą być już świadome znaczących słabości i mogły uznać, że nie ma potrzeby podejmowania działań zaradczych z uwagi na koszty lub inne przyczyny.
- braku jakichkolwiek działań. Może to wskazywać na niewłaściwą postawę wobec kontroli wewnętrznej, co ma konsekwencje dla oszacowania ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego. W niektórych sytuacjach taki brak działania może sam w sobie stanowić znaczącą słabość.

Niezależnie od działań podjętych przez kierownictwo wymaga się, by biegły rewident poinformował o wszystkich znaczących słabościach na piśmie. Obejmuje to również wszystkie znaczące słabości już zgłaszane w poprzednich okresach. Określenie, czy koszty reakcji na daną słabość są większe od uzyskanych korzyści, nie należy do biegłego rewidenta. Właściwe jednak jest rozważenie ich proporcjonalności stosownie do wielkości jednostki i posłużenie się zdrowym rozsądkiem odpowiednio do okoliczności.

W przypadku, gdy znacząca słabość, o której wcześniej poinformowano nadal istnieje, w informacji [o znaczącej słabości] za rok bieżący można powtórzyć opis z wcześniejszej informacji lub po prostu zamieścić odniesienie do wcześniejszej informacji.

Jeżeli słabość nie jest znacząca, nie ma potrzeby ujmować jej na piśmie ani powtarzać informacji w bieżącym okresie. Może jednakże być właściwe, aby biegły rewident ponownie informował o innych słabościach, jeśli nastąpiła zmiana kierownictwa lub gdy biegły rewident poznał nowe informacje.

Treść informacji

Informacja o znaczących słabościach zazwyczaj zawiera:

- opis charakteru każdej znaczącej słabości i jej potencjalnych skutków, nie ma potrzeby wyrażania ich w wartościach liczbowych;
- ewentualne propozycje dotyczące działań naprawczych wobec słabości;
- faktyczne lub proponowane działania kierownictwa; oraz
- stwierdzenie, czy biegły rewident rozpoczął sprawdzanie, czy też nie, czy reakcje kierownictwa zostały wdrożone.

Dla celów raportowania znaczące słabości mogą być pogrupowane, tam gdzie ma to zastosowanie.

Biegły rewident może uznać za właściwe zamieszczenie następujących treści, stanowiących dodatkowy kontekst informacji:

- wskazanie, że gdyby biegły rewident przeprowadził szersze procedury dotyczące kontroli wewnętrznej, mógłby rozpoznać więcej słabości, o których należałoby poinformować lub mógłby też stwierdzić, że o niektórych raportowanych słabościach w rzeczywistości nie musiał w ogóle informować; oraz
- wskazanie, że informacja została przekazana na potrzeby osób sprawujących nadzór nad jednostką i może nie być odpowiednia do innych celów.

Lokalne wymogi sprawozdawcze

Wymogi prawne lub regulacyjne w niektórych systemach prawnych mogą nałożyć na biegłego rewidenta wymóg informowania o jednym lub więcej spośród określonych rodzajów słabości kontroli wewnętrznej, które biegły rewident rozpoznał podczas badania. W takim przypadku:

- wymogi zawarte w niniejszym standardzie MSRF 265 mają zastosowanie niezależnie od tego, czy wymogi prawne lub regulacyjne mogą wymagać od biegłego rewidenta stosowania określonych pojęć lub definicji; oraz
- biegły rewident informując o słabościach korzysta z tych pojęć i definicji zgodnie ze stosownymi wymogami prawnymi lub regulacyjnymi.

13.9 Czas wystosowania informacji na piśmie

Wymaga się, by biegły rewident na bieżąco i na czas informował na piśmie osoby sprawujące nadzór nad jednostką o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania.

Czynniki do rozważenia obejmują:

- Czy niepotrzebna zwłoka w zgłoszeniu tych informacji spowoduje, że staną się one mniej znaczące?
- Czy otrzymanie takiej informacji przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką będzie ważnym czynnikiem umożliwiającym tym osobom wypełnienie obowiązków nadzorczych?

Jeżeli wymagania lokalne nie precyzują konkretnej daty, najpóźniejsza data, w której pisemna informacja może zostać wystosowana, przypada przed datą sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta lub wkrótce po niej. Ponieważ pisemna informacja biegłego rewidenta stanowi część końcowych akt badania, pozwala to biegłemu rewidentowi w sposób terminowy skompletować końcowe akta badania.

UWAGA

Gdy jest to możliwe, o słabościach kontroli wewnętrznej należy informować przed rozpoczęciem prac badania na koniec okresu. Wczesne powiadomienie może umożliwić kierownictwu podjęcie działań naprawczych, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w obniżeniu oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego lub na poziomie stwierdzeń. Na przykład zalecenie zmiany lub przeniesienia niekompetentnego księgowego może skutkować ograniczeniem czasu koniecznego do przygotowania sprawozdania finansowego na koniec okresu.

13.10 Studia przypadków – informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Słabości kontroli wewnętrznej rozpoznawane są we wszelkich fazach badania (oszacowanie ryzyka, reakcja na ryzyko oraz sprawozdawczość) i biegły rewident musi je kumulować, aby następnie zgłosić je kierownictwu. Znaczące słabości kontroli wewnętrznej (zarówno modelu, jak i wdrożenia) są zgłaszane kierownictwu w liście takim, jak przedstawiony poniżej.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 marca 20X3 r.
Sylwester Delta
Delta Meble SA
[Adres]

Dotyczy: badania sprawozdania finansowego za rok 20X2

Szanowny Panie!

Celem badania jest uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe wolne jest od istotnych zniekształceń. Nasze badanie nie miało na celu identyfikacji spraw, o których mowa poniżej. W związku z tym nasze badanie zazwyczaj nie rozpoznaje wszystkich kwestii, które mogą Pana interesować i dlatego nie należy na jego podstawie wnioskować, że sprawy takie nie występują.

Podczas naszego badania Deltę Meble SA za okres kończący się 31 grudnia 20X2 r., rozpoznaliśmy wymienione poniżej słabości kontroli wewnętrznej, które naszym zdaniem są istotne. Znacząca słabość kontroli wewnętrznej to pojedyncza słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej, które, zgodnie z naszym zawodowym osądem, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór.

Nieautoryzowane zapisy księgowe w dzienniku

Obecnie w jednostce nie ma kontroli ręcznych zapisów w dzienniku dokonywanych w ciągu całego okresu. Bez podziału obowiązków i kontroli polegającej na przeglądzie wprowadzonych zapisów, błędy lub zniekształcenia mogą pozostać niewykryte. W trakcie badania nie stwierdziliśmy takich istotnych błędów ani zniekształceń, ale obecnie obowiązujący nieograniczony ani niemonitorowany dostęp wszystkich pracowników spółki stanowi ryzyko dla dokładności sprawozdania finansowego.

Zalecamy wprowadzenie odpowiedniego podziału obowiązków przydzielonego stosownie do ról i odpowiedzialności. Ponadto, należy wprowadzić sformalizowany proces dokonywania przeglądu. Wszelkie istotne zapisy powinny być zatwierdzane przed ich dokonaniem, a ich powtórny przegląd powinien być dokonywany przez kierownictwo, co miesiąc.

Słaba kontrola zapasów

Kontrole zapasów są obecnie bardzo ograniczone. Bez odpowiednich kontroli zapasy mogą być niepełne, niewłaściwie wyceniane lub podlegać kradzieży.

Zalecamy, by Delta sformalizowała kontrolę nad znakowaniem oraz okresowymi spisami z natury. Ewidencja zapasów powinna być porównywana z rzeczywistymi produktami w magazynie, co miesiąc. Powinno się także wykonywać comiesięczną inspekcję wzrokową przestarzałych i uszkodzonych towarów, w celu uzyskania pewności, że zgodnie z wymaganiami zarejestrowano wszelkie odpisy zapasów.

Niniejsze informacje przygotowano wyłącznie dla informacji kierownictwa i nie są one przeznaczone do żadnych innych celów. Nie bierzemy żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich korzystających z niniejszych informacji.

Z poważaniem

Jamel, Woodwind & Wing LLP

Studium przypadku B – Kumar & Co.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 marca 20X3 r.
Rajmund Kumar
Kumar i Spółka
[Adres]

Dotyczy: badania sprawozdania finansowego za rok 20X2

Szanowny Panie!

Celem badania jest uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe wolne jest od istotnych zniekształceń. Nasze badanie nie miało na celu identyfikacji spraw, o których mowa poniżej. W związku z tym nasze badanie zazwyczaj nie rozpoznaje wszystkich kwestii, które mogą Pana interesować i dlatego nie należy na jego podstawie wnioskować, że sprawy takie nie występują.

Podczas naszego badania Kumar & Co za okres kończący się 31 grudnia 20X2 r., rozpoznaliśmy wymienione poniżej słabości kontroli wewnętrznej, które naszym zdaniem są istotne. Znacząca słabość kontroli wewnętrznej to pojedyncza słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej, które, zgodnie z naszym zawodowym osądem, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór.

Brak podziału obowiązków

Obecnie w Kumar & Co brak jest podziału obowiązków. Pracująca w niepełnym wymiarze czasu pracy księgowa ma pełny dostęp i kontrolę do wszystkich zapisów księgowych w Kumar. Bez podziału obowiązków na kilku pracowników, istnieje ryzyko, że księgowa może popełnić przypadkowe lub celowe błędy, które pozostaną niewykryte.

Zalecamy, by kierownictwo Kumar i Spółki rozważyło zatrudnienie innego pracownika w niepełnym wymiarze godzin w celu rozdzielenia funkcji, z których wszystkie pełni obecnie księgowa. Biorąc pod uwagę niewielkie rozmiary organizacji i ograniczenia dotyczące kosztów, jeśli powyższe rozwiązanie nie jest wykonalne, zalecamy, by Rajmund Kumar bardziej się zaangażował w kwestie księgowe w swojej firmie, dzięki czemu będzie mógł sprawować odpowiednią kontrolę nad pracą księgowej.

Niniejsze informacje przygotowano wyłącznie do informacji kierownictwa i nie są one przeznaczone do żadnych innych celów. Nie bierzemy żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich korzystających z niniejszych informacji.

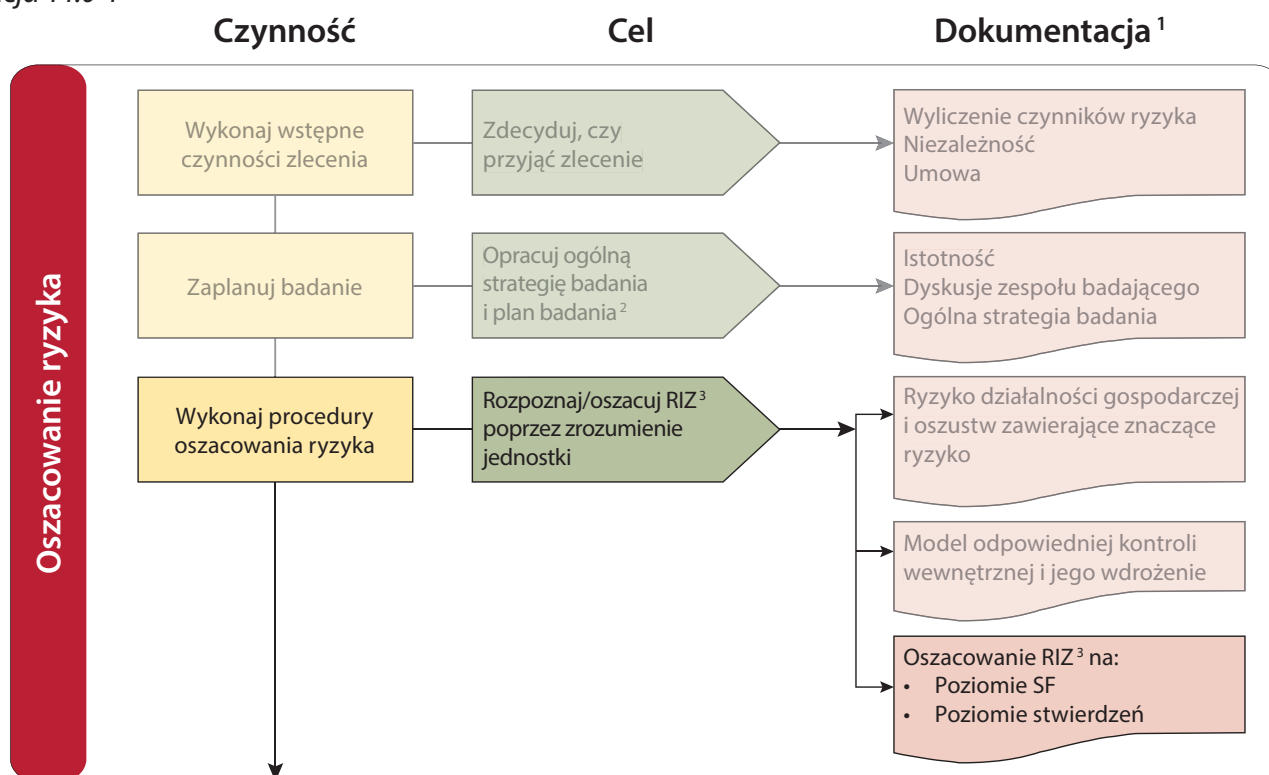
Z poważaniem

Jamel, Woodwind & Wing LLP

14. Zakończenie etapu oszacowania ryzyka

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Zakończenie etapu badania związanego z oszacowaniem ryzyka poprzez udokumentowanie oszacowanych czynników ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń.	315

Ilustracja 14.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
315.25	Biegły rewident rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia: (a) na poziomie sprawozdania finansowego; oraz (Patrz: par. A105-A108) (b) na poziomie grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji (Patrz: par. A109-A113), co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.
315.26	W tym celu biegły rewident: (a) rozpoznaje ryzyko poprzez proces poznania jednostki i jej otoczenia, w tym odnośnych kontroli, dotyczących ryzyka oraz rozpatrzenia grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji w sprawozdaniu finansowym; (Patrz: par. A114-A115) (b) ocenia zidentyfikowane ryzyko i stwierdza, czy w stopniu rozległym dotyczy ono sprawozdaniu finansowym jako całości i wpływa potencjalnie na wiele stwierdzeń; (c) wiąże zidentyfikowane ryzyko z tym, co może być błędne na poziomie stwierdzeń, biorąc pod uwagę te odpowiednie kontrole, które biegły rewident zamierza sprawdzić; oraz (Patrz: par. A116-A118) (d) rozważa prawdopodobieństwo zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz czy potencjalne zniekształcenie jest tak duże, iż może doprowadzić do istotnego zniekształcenia.
315.32	Biegły rewident dokumentuje i włącza do dokumentacji badania: (a) naradę w gronie zespołu wykonującego badanie, o którym mowa w paragrafie 10 oraz podjęte znaczące decyzje; (b) elementy kluczowe dla poznania każdego z aspektów jednostki i jej środowiska określonych w paragrafie 11, w tym każdy ze składników kontroli wewnętrznej określonych w paragrafach 14-24, źródła informacji będące podstawą poznania jednostki oraz przeprowadzone procedury oceny ryzyka; (c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń zgodnie z wymogami paragrafu 25; oraz (d) zidentyfikowane ryzyko oraz odnośne kontrole, które biegły rewident poznał zgodnie z wymogami paragrafów 27-30. (Patrz: par. A131-A134)

14.1 Przegląd

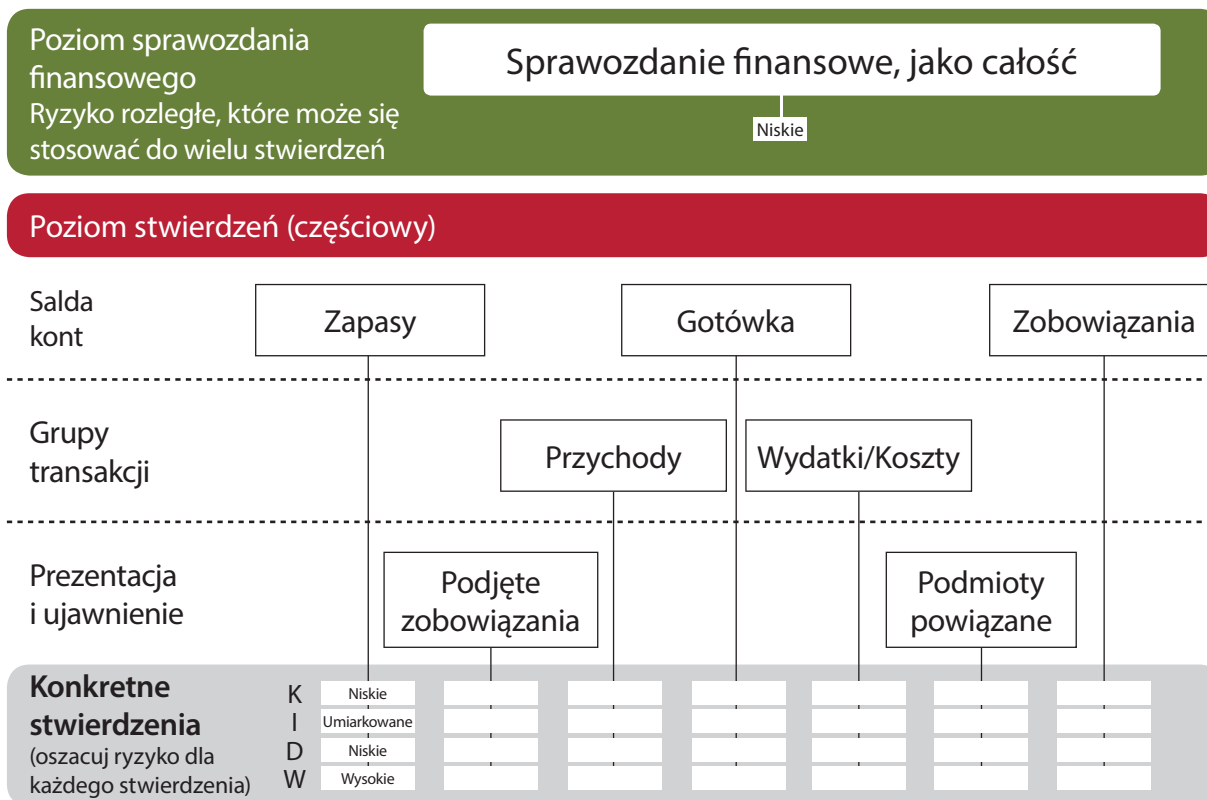
Ostatnim krokiem etapu oszacowania ryzyka w badaniu jest przegląd wyników wykonanych procedur szacowania ryzyka, a następnie oszacowanie (lub podsumowanie, jeśli zostało to już oszacowane) ryzyka istotnych zniekształceń na:

- poziomie sprawozdania finansowego; oraz
- na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji.

Wynikająca z tych działań lista oszacowanych czynników ryzyka da podstawę do kolejnego etapu badania, to znaczy ustalenia, w jaki sposób należy właściwie zareagować na oszacowane czynniki ryzyka poprzez zaprojektowanie dalszych procedur badania.

Dwa poziomy oszacowania ryzyka są przedstawione poniżej na ilustracji.

Ilustracja 14.1-1



14.2 Dowody badania uzyskane do danego momentu badania

Dowody uzyskane dzięki wykonaniu procedur oszacowania ryzyka do danej chwili składają się z identyfikacji i oszacowania czynników ryzyka nieodłącznego oraz modelu i wdrożenia wewnętrznych kontroli, dotyczących tego rodzaju ryzyka. Tym co pozostało jest ryzyko istotnego zniekształcenia. Jest nim po prostu ryzyko pozostałe po uwzględnieniu wyników kontroli wewnętrznej ustanowionej w celu łagodzenia ryzyka nieodłącznego. Przedstawiono to na poniższej ilustracji.

Ilustracja 14.2-1



Uwaga: Długość paska poziomego na tej ilustracji jest wyłącznie poglądowa i może się różnić w zależności od jednostek.

Poniżej wymieniono źródła dowodów badania, które mogą być mieć znaczenie w trakcie podsumowania i oszacowania czynników ryzyka na dwóch poziomach.

Ilustracja 14.2-2

	Tom i rozdziały
Ogólna strategia badania	T2 – 5
Istotność i rozpoznanie istotnych obszarów sprawozdania finansowego i ujawnień	T2 – 6
Dyskusje zespołu badającego	T2 – 7
Wyniki przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka	T1 – 3 i T2 – 3 do 14
Ryzyko nieodłączne – rozpoznanie i oszacowanie	T 2 – 8 i 9
Znaczące ryzyko	T2 – 10
Zrozumienie i ocena kontroli wewnętrznej	T2 – 11 i 12
Zidentyfikowane znaczące słabości	T2 – 13

14.3 Podsumowanie różnych oszacowań ryzyka

Celem oszacowania ryzyka jest zapewnienie podstaw i punktu odniesienia dla właściwej reakcji w badaniu, polegającej na dobrze zaprojektowanych i efektywnych dalszych procedurach badania.

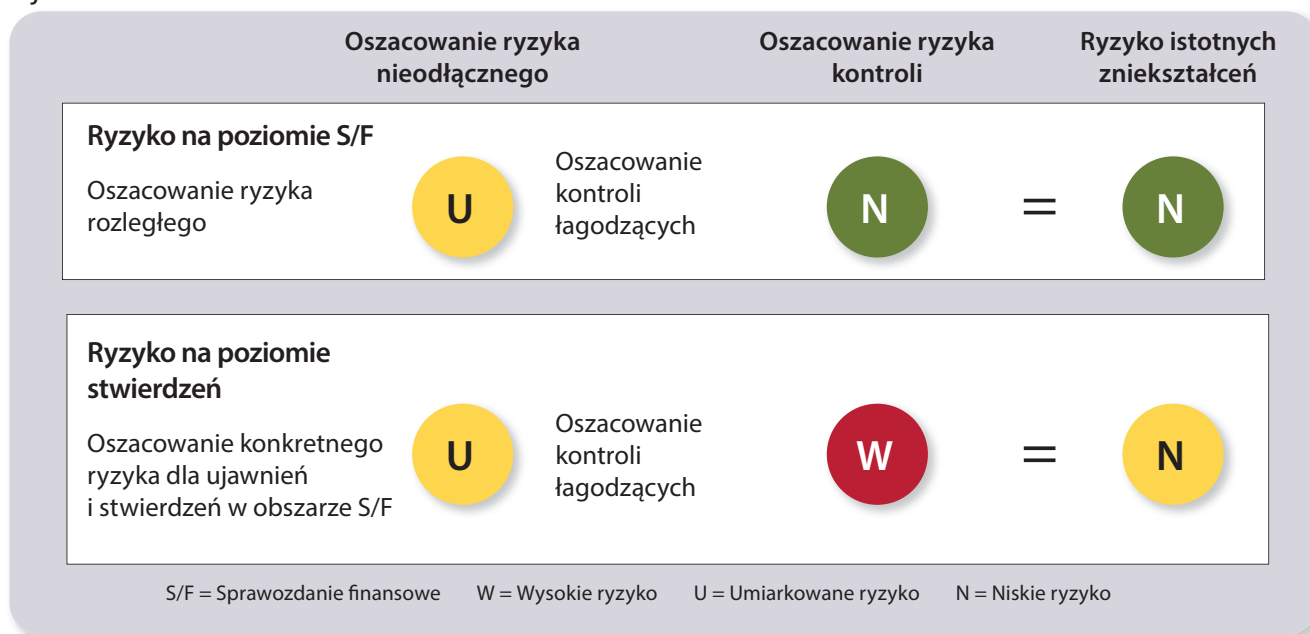
Jeżeli zidentyfikowane do tej pory czynniki ryzyka zostały już udokumentowane i oszacowane w jednolity sposób, będzie stosunkowo łatwo dokonać przeglądu i podsumowania.

Podsumowanie oszacowanych czynników ryzyka łączy zidentyfikowane czynniki ryzyka nieodłącznego i ocenę ewentualnych kontroli wewnętrznych zaprojektowanych w celu ich łagodzenia. Przedstawia to Ilustracja 14.3-1.

Uwaga: Na poziomie sprawozdania finansowego istnieje umiarkowane ryzyko, które jest łagodzone przez kontrole na poziomie jednostki i ewentualnie inne kontrole. W wyniku tego ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego oszacowane jest jako niskie.

Podsumowanie oszacowanych czynników ryzyka na poziomie stwierdzeń wynika z połączenia oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, które dotyczy indywidualnych sald, transakcji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. W przypadku opisanym poniżej ryzyko nieodłączne jest umiarkowane i nie występują odnośne kontrole wewnętrzne, więc ryzyko kontroli jest wysokie. Stąd w wyniku tego ryzyko rezydualne dla tego konkretnego stwierdzenia jest umiarkowane.

Ilustracja 14.3-1

**Uwagi:**

- Przed wyciągnięciem wniosku, że nie występują konkretne czynniki ryzyka dla danego obszaru sprawozdania finansowego lub ujawnienia, należy uwzględnić inne istotne czynniki, takie jak historia znanych błędów, podatność aktywów/pasywów na oszustwo, możliwość obchodzenia kontroli przez kierownictwo oraz doświadczenia z poprzednich okresów.
- Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na ryzyku kontroli, które zostało oszacowane, jako niskie (np. ograniczyć zakres procedur badania wiarygodności) potrzebne są testy skuteczności działania kontroli potwierdzające takie oszacowania.
- W pewnych przypadkach jednostka może mieć pewne kontrole wewnętrzne, ale biegły rewident może je uznać za nieistotne dla badania i dlatego nie dokonywać ich oceny. W takich przypadkach ryzyko kontroli ocenia się, jako wysokie.
- Kontrole szczegółowe (kontrole transakcji) zazwyczaj działają (w wyniku czego ryzyko oszacowano jako niskie) lub nie działają (wobec czego ryzyko oszacowano jako wysokie). Oznaczałoby to, że nie występuje wtedy oszacowanie ryzyka kontroli, jako umiarkowanego. Niektórzy biegli rewidentzi jednak oszacowują ryzyko kontroli, jako umiarkowane, w sytuacji gdy kontrola może nie działać całkowicie niezawodnie, ale oczekują, że przeważnie jednak działa. Bywa tak często w przypadku mniejszych jednostek.
- Ustalenie ryzyka rezydualnego wynikającego z połączenia ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli jest kwestią zawodowego osądu. Ilustracja poniżej ukazuje różne połączenia ryzyka, ale nie zastępuje zawodowego osądu na podstawie konkretnych okoliczności.

Ilustracja 14.3-2

Ryzyko nieodłączne	Ryzyko kontroli	Ryzyko istotnych zniekształceń
W	W	W
W	U	U
W	N	U lub N
U	W	U
U	U	U
U	N	N
N	W	U/N
N	U	N
N	N	N

UWAGA**Udokumentuj uzasadnienie oszacowania ryzyka**

Podsumowując oszacowane czynniki ryzyka należy przedstawić krótki opis powodów każdej oceny lub odniesienie wzajemne, gdzie można je znaleźć. Jest to często ważniejsze od samego oszacowania, ponieważ pomagają w zaprojektowaniu reakcji, które są dopasowane do potrzeb i efektywne kosztowo.

Oszacowanie ryzyka nieodłącznego

Należy pamiętać, że oszacowanie ryzyka nieodłącznego jest zawsze ukończone przed uwzględnieniem kontroli, które mogą je łagodzić. Zakładając, że większość obszarów sprawozdania finansowego, które podlegają badaniu przekroczy ogólną istotność, ryzyko nieodłączne zniekształceń (przed kontrolą wewnętrzną) dla większości prawdopodobnie (w większości przypadków) stwierdzeń będzie wysokie.

Niskie ryzyko dla wszystkich stwierdzeń

Jeżeli obszar sprawozdania finansowego został oszacowany, jako obszar niskiego ryzyka dla wszystkich stwierdzeń, nie ma potrzeby powtarzania tego samego rozumowania dla każdego indywidualnego stwierdzenia. Należy jednak udokumentować powody, dla których wszystkie oszacowania określono jako niskie.

14.4 Weryfikacja oszacowania ryzyka

Oszacowanie ryzyka nie kończy się w żadnym konkretnym momencie. W miarę postępów badania możliwe jest uzyskanie nowych informacji, a przeprowadzenie procedur badania może doprowadzić do identyfikacji dodatkowego ryzyka lub tego, że kontrola wewnętrzna nie działa tak, jak powinna. W takiej sytuacji należy uaktualnić początkowe oszacowanie ryzyka i rozważyć jego skutki dla charakteru i zakresu dalszych procedur badania.

14.5 Dokumentacja

Podsumowanie oszacowanych czynników ryzyka można udokumentować na kilka sposobów. Poniżej przedstawiono trzy możliwe sposoby podejścia:

- **Osobny dokument**
Osobny dokument podsumowujący oszacowania dotyczące ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli oraz najważniejsze powody, z których wynikają połączone oszacowania ryzyka. Dokument ten może także być wykorzystany do skrótowego przedstawienia (w ogólny sposób) reakcji na ryzyko.
- **Włączenie do ogólnej strategii i planu badania**
Pierwsza część każdej sekcji planu badania (dotyczącego należności, zobowiązań itd.) może skrótowo przedstawiać oszacowanie ryzyka oraz jego wpływ na planowane procedury badania.
- **Włączenie oszacowania ryzyka do dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej dalszych procedur**
W takim przypadku oszacowanie ryzyka, plany badania oraz wyniki przeprowadzonych prac mogą być udokumentowane w jednym obszernym dokumencie roboczym dla każdego obszaru sprawozdania finansowego.

Na zakres i formę takiego dokumentu potwierdzającego oszacowanie ryzyka mają wpływ następujące czynniki:

- charakter, rozmiar i stopień złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej;
- dostępność informacji z jednostki; oraz
- metodologia badania i technologia używana w trakcie badania.

Do czynników, które należy uwzględnić przy projektowaniu dokumentacji zalicza się:

- poprawa zrozumienia;
- odniesienia wzajemne do modelu i wdrożenia właściwej reakcji w badaniu;
- możliwość ułatwienia aktualizacji w kolejnych okresach; oraz
- ułatwienie dokonywanego przeglądu. Osoba dokonująca przeglądu powinna mieć możliwość stwierdzenia, czy kluczowe czynniki ryzyka zostały zidentyfikowane i czy reakcja w badaniu była odpowiednia.

Dobrze udokumentowane podsumowanie oszacowanych czynników ryzyka jest także przydatne w organizowaniu spotkań zespołu dotyczących planowania w kolejnych okresach, podczas których omawiany może być charakter ryzyka i reakcja w badaniu.

Podejście wykorzystujące osobny dokument powiązany ściśle powiązany z planem badania jest przedstawione w ilustracji poniżej. Należy zauważyć, że przykład ten wykorzystuje cztery „połączone” stwierdzenia (używane dla celów niniejszego Przewodnika), zgodnie z definicją znajdującą się w Tomie 1, Rozdział 6.

Ilustracja 14.5-1

Oszacowane poziomy ryzyka

	Stwierdzenia	RN	RK	RIZ	Udokumentuj kluczowe ryzyko i inne czynniki wpływające na oszacowanie ryzyka
					<i>Sytuacja w branży pogarsza się w miarę pojawiania się nowych technologii. Mimo to sprzedaż jest w dalszym ciągu wysoka, a jednostka inwestuje w badania i rozwój.</i>
Poziom sprawozdania finansowego	RR	U	N	N	<i>Postawa kierownictwa wobec kontroli wewnętrznej jest dobra. Kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</i>
					<i>Możliwe jest obejście kontroli wewnętrznej przez kierownictwo, jednak wdrożono nowe zasady, które powinny zniechęcić do popełniania najczęściej występujących nadużyć.</i>
					<i>Organ nadzorczy składa się z osób pochodzących z jednej rodziny.</i>
Poziom stwierdzeń					
Obszar sprawozdania finansowego lub ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym					
1 Sprzedaż	K	W	N	U	<i>Właściciel dąży do oszczędności podatkowych. Uznawanie przychodów było niespójne.</i>
	I	U	N	N	<i>Rozpoznano kontrole wewnętrzne ważne dla badania. Możliwe są testy kontroli wewnętrznej dla tego stwierdzenia.</i>
	D	U	N	N	<i>Rozpoznano kontrole wewnętrzne ważne dla badania, a w historii firmy nie notowano błędów.</i>
	W	ND	N	ND	
2 Należności	K	N	N	N	<i>Rozpoznano kontrole ważne dla badania, a w historii firmy nie notowano błędów.</i>
	I	W	U	U	<i>Premie pracowników sprzedaży oparte są na zarejestrowanej sprzedaży.</i>
	D	N	N	N	<i>Rozpoznano kontrole wewnętrzne ważne dla badania, a w historii firmy nie notowano błędów.</i>
	W	W	U	U	<i>Odzyskiwanie należności może być problemem w schyłkowej branży.</i>
3 Zapasy	K	N	N	N	<i>Rozpoznano kontrole ważne dla badania, a w historii firmy nie notowano błędów.</i>
	I	W	W	W	<i>Kradzież zapasów i słaba kontrola fizyczna w magazynie.</i>
	D	N	N	N	<i>Rozpoznano kontrole ważne dla badania, a w historii firmy nie notowano błędów.</i>
	W	W	W	W	<i>Nowe technologie spowodują, że pewne części, a nawet całe produkty okażą się przestarzałe.</i>

Objaśnienia:

W = Wysokie
U = Umiarkowane
N = Niskie

ND = Nie dotyczy
RN = Ryzyko nieodłączne
RK = Ryzyko kontroli

OSF = Obszar sprawozdania finansowego
RR = Ryzyko rozległe
K = Kompletność

D = Dokładność
W = Wycena

WK = kontrola wykrywająca i korygująca

RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń (połączone ryzyko)

I = Istnienie

Dokumentacja oszacowanych czynników ryzyka może się także odnosić się do:

- szczegółów dotyczących znaczącego ryzyka, wymagającego szczególnej uwagi; oraz
- czynników ryzyka, dla których same procedury badania wiarygodności nie zapewnią dostatecznych dowodów badania.

14.6 Studia przypadków – zakończenie etapu oszacowania ryzyka

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Ostatnim krokiem etapu oszacowania ryzyka w badaniu jest oszacowanie ryzyka łącznego istotnych zniekształceń na poziomach sprawozdania finansowego i stwierdzenia. Oszacowanie to można podsumować stosując podejście przedstawione poniżej. Informacje potwierdzające (tam, gdzie oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli były udokumentowane) nie zostały pokazane. W praktyce odnotowane byłyby wzajemne odniesienia do danych potwierdzających.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Oszacowane poziomy ryzyka

	Stwierdzenia	RN	RK	RIZ	Udokumentuj kluczowe ryzyko i inne czynniki wpływające na oszacowanie ryzyka
					<i>Podejście kierownictwa do kontroli wewnętrznej jest prawidłowe. Kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</i>
Poziom sprawozdania finansowego	RR	U	N	N	<i>Możliwe jest ominięcie kontroli przez kierownictwo, ale nie stwierdzono przypadków jego wystąpienia, a podejście kierownictwa do kontroli jest prawidłowe.</i>
					<i>Comiesięczne spotkania mające na celu przegląd wyników zapewniają w jakimś stopniu odpowiedzialność przed kierownictwem.</i>
Poziom stwierżeń					
Obszar sprawozdania finansowego lub ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym					
1 Sprzedaż	K	W	N	U	<i>Zasady uznawania przychodów są niespójne.</i>
	I	N	N	N	<i>Zasady uznawania przychodów są niespójne. Naciski na zawyżanie sprzedaży z powodu premii i presji rynkowej.</i>
	D	N	N	N	<i>System sprzedaży działa dobrze.</i>
	W	ND	N	ND	
2 Należności	K	N	N	N	<i>Nie rozpoznano znaczącego ryzyka.</i>
	I	W	U	U	<i>Premie pracowników sprzedaży oparte są na zarejestrowanej sprzedaży.</i>
	D	N	N	N	
	W	W	U	U	<i>Odzyskiwanie należności od dużych sprzedawców detalicznych może być problemem, jeżeli wystąpią wątpliwości dotyczące jakości produktów lub dokonanych zwrotów. Ponadto mimo pogarszającej się sytuacji gospodarczej nie sprawdza się zdolności kredytowej przed udzieleniem kredytu.</i>

Objaśnienia:

W = Wysokie
U = Umiarkowane
N = Niskie
WK = kontrola wykrywająca i korygująca

ND = Nie dotyczy
RN = Ryzyko nieodłączne
RK = Ryzyko kontroli

RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń (połączone ryzyko)

OSF = Obszar sprawozdania finansowego
RR = Ryzyko rozległe
K = Kompletność

D = Dokładność
W = Wycena

I = Istnienie

Na tym etapie do dobrej praktyki należy sporządzenie informacji dla kierownictwa na temat znaczących słabości rozpoznanych w kontroli wewnętrznej.

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Zakończenie etapu oszacowania ryzyka

Oszacowane poziomy ryzyka

	Stwier- dzenia	RN	RK	RIZ	Udokumentuj kluczowe ryzyko i inne czynniki wpływające na oszacowanie ryzyka
					<i>Podejście kierownictwa do kontroli wewnętrznej jest prawidłowe. Kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</i>
Poziom sprawozdania finansowego				U	<i>Możliwe jest ominięcie kontroli przez kierownictwo z powodu nacisku związanego z dotrzymaniem umów z bankiem i zminimalizowania podatków. Praca księgowej nie była przeglądana przez Rajmunda w sposób konsekwentny przez cały okres. Księgowa wydaje się być niezadowolona i może mieć okazję do zniekształcania danych. Wobec tego zarówno przypadkowe, jak i celowe błędy i oszustwa mogą nie zostać wykryte.</i>
					<i>Comiesięczne spotkania mające na celu przegląd wyników zapewniają w jakimś stopniu odpowiedzialność przed kierownictwem.</i>
Poziom stwierdzeń					
Obszar sprawozdania finansowego lub ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym					
1 Sprzedaż	K	W	N	U	<i>Rozpoznano kontrole wewnętrzne ważne dla tego stwierdzenia.</i>
	I	W	N	U	<i>Rozpoznano kontrole wewnętrzne ważne dla tego stwierdzenia, ale transakcje z podmiotami powiązаныmi nie są w nimi objęte.</i>
	D	W	N	U	<i>Rozpoznano kontrole wewnętrzne ważne dla tego stwierdzenia, ale transakcje z podmiotami powiązаныmi nie są w nimi objęte.</i>
	W	U	U	U	<i>Możliwość zwrotów sprzedanych towarów z powodu kondycji branży.</i>
2 Należności	K	W	N	U	<i>Większość należności jest związana z Delta. Nie rozpoznano innych szczegółowych czynników ryzyka.</i>
	I	W	U	U	<i>Większość należności jest związana z Delta. Nie rozpoznano innych szczegółowych czynników ryzyka.</i>
	D	U	U	U	<i>Większość należności jest związana z Delta. Nie rozpoznano innych szczegółowych czynników ryzyka.</i>
	W	W	U	U	<i>Mniejsi klienci mogą mieć obecnie trudności z zapłatą rachunków ze względu na trudną sytuację gospodarczą.</i>

Objaśnienia:

W = Wysokie
U = Umiarkowane
N = Niskie
WK = kontrola wykrywająca i korygująca

ND = Nie dotyczy
RN = Ryzyko nieodłączne
RK = Ryzyko kontroli

RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń (połączone ryzyko)

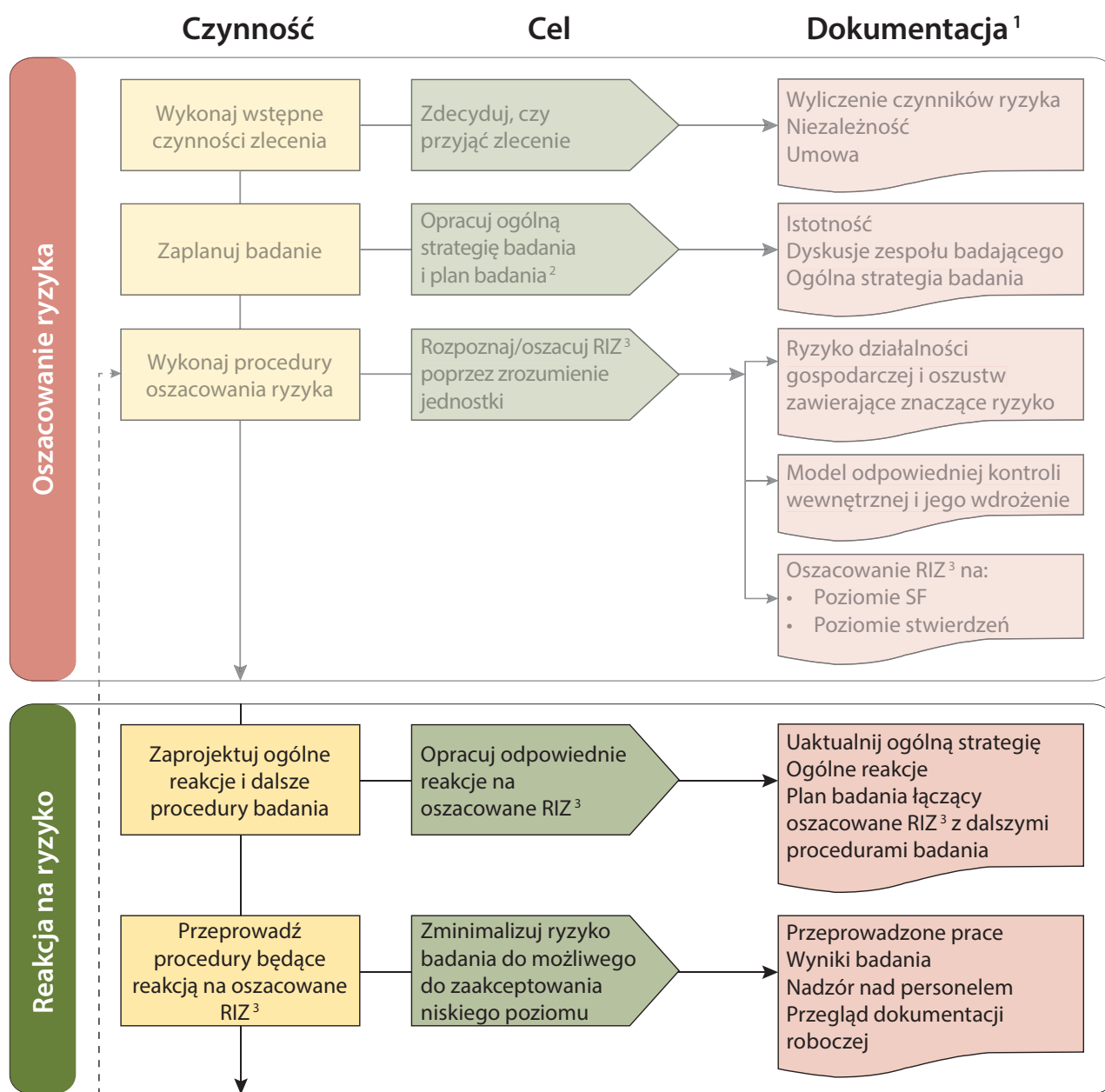
OSF = Obszar sprawozdania finansowego
RR = Ryzyko rozległe
K = Kompletność

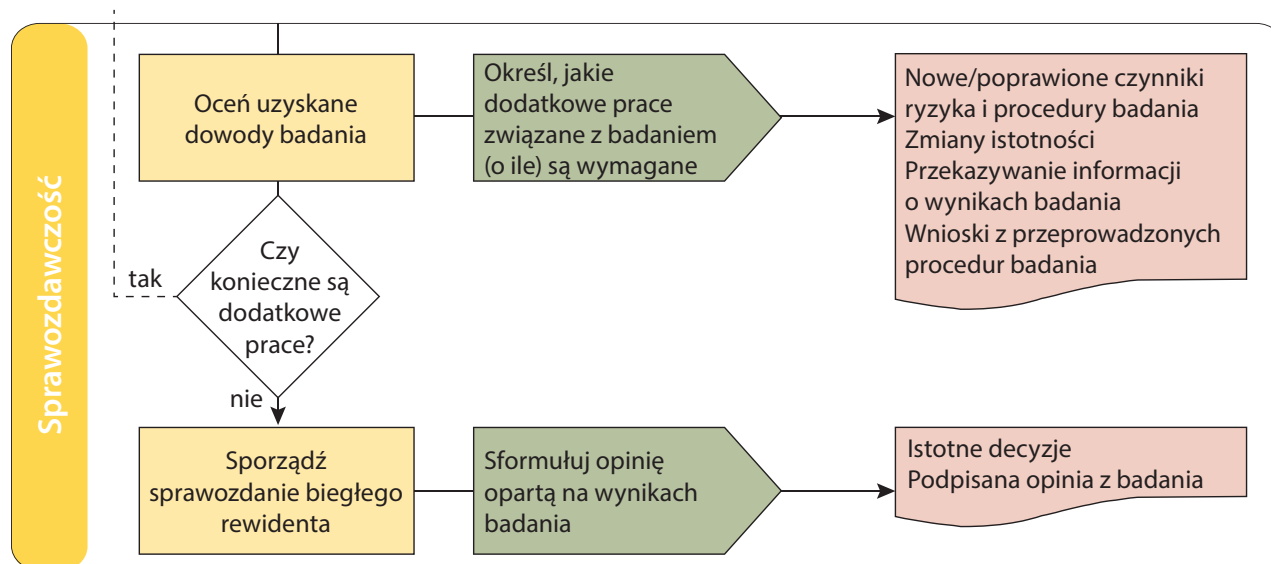
D = Dokładność
W = Wycena

I = Istnienie

Na tym etapie do dobrej praktyki należy sporządzenie informacji dla kierownictwa na temat znaczących słabości rozpoznanych w kontroli wewnętrznej.

15. Reakcja na ryzyko – przegląd



**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
330.5	Biegły rewident projektuje ogólną reakcję i stosuje ją odpowiednio do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A1-A3)
330.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. (Patrz: par. A4-A8)

Etap reakcji na ryzyko obejmuje opisane poniżej kroki:

Ilustracja 15.0-2



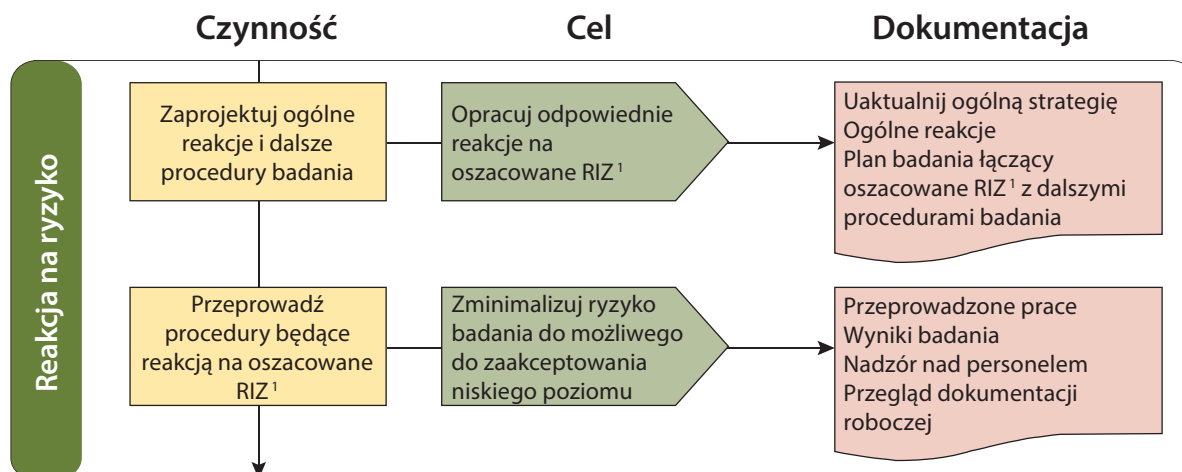
Podstawowe pojęcia omówione na etapie reakcji na ryzyko są wymienione poniżej.

Tom i rozdziały	
Reakcja na oszacowane ryzyko	T1 – 9
Dalsze procedury badania	T1 – 10
Oszacowania księgowe	T1 – 11
Podmioty powiązane	T1 – 12
Zdarzenia po dacie bilansu	T1 – 13
Kontynuacja działalności	T1 – 14
Streszczenie innych wymogów MSRF	T1 – 15
Dokumentacja badania	T1 – 16

16. Elastyczny plan badania

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Jak zaplanować skuteczną reakcję w badaniu na oszacowane ryzyko?	260, 300, 330, 500

Ilustracja 16.0-1



Uwagi:

1. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
260.15	Biegły rewident zapewnia osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania. (Patrz: par. A11-A15)
300.9	Biegły rewident opracowuje plan badania, który obejmuje opis: <ul style="list-style-type: none"> a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oceny ryzyka, zgodnie z MSRF 315; b) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSRF 330; c) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSRF. (Patrz: par. A12)
300.10	Biegły rewident, jeśli to konieczne, aktualizuje i zmienia całościową strategię badania i plan badania w toku trwania badania. (Patrz: par. A13)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
300.11	Biegły rewident planuje rodzaj, czas przeprowadzenia oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego badanie, a także przegląd ich pracy. (Patrz: par. A14-A15)
300.12	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: (a) ogólną strategię badania; (b) plan badania; oraz (c) wszelkie znaczące zmiany ogólnej strategii badania lub planu badania, dokonane podczas badania oraz powody tych zmian. (Patrz: par. A16-A19)
330.5	Biegły rewident projektuje ogólną reakcję i stosuje ją odpowiednio do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A1-A3)
330.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. (Patrz: par. A4-A8)
330.7	Projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia biegły rewident: (a) rozważa powody uzasadniające ocenę danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla każdej grupy transakcji, salda i ujawnień informacji, w tym: (i) prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia będącego skutkiem cech odnośnej grupy transakcji, salda lub ujawnień informacji (np. ryzyko nieodłączne); oraz (ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia odnośne kontrole (np. ryzyko kontroli), a zatem czy wymaga się od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania dla stwierdzenia, czy kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli); oraz (Patrz: par. A9-A18) (b) uzyskuje bardziej przekonujące dowody badania im wyższa jest oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta. (Patrz: par. A19)
330.8	Biegły rewident projektuje i przeprowadza wtedy testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli: (a) dokonana przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli); lub (b) same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń. (Patrz: par. A20-A24)
330.9	Projektując i przeprowadzając testy kontroli biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokładane jest w skuteczność kontroli. (Patrz: par. A25)
330.10	Projektując i przeprowadzając testy kontroli biegły rewident: (a) przeprowadza inne procedury badania w połączeniu z kierowaniem zapytań, aby uzyskać dowody badania skuteczności działania kontroli, w tym: (i) sposobu, w jaki kontrole były przeprowadzane w odpowiednich odcinkach czasu w okresie objętym badaniem; (ii) ciągłości ich stosowania; oraz (iii) kto lub w jaki sposób je przeprowadzał; (Patrz: par. A26-A29) (b) ustala, czy kontrole, które mają być objęte badaniem, zależą od innych kontroli (kontroli pośrednich) a jeśli tak, czy konieczne jest uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczność działania tych pośrednich kontroli. (Patrz: par. A30-A31)
330.15	Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach, z którymi wiąże się ryzyko, ocenione przez niego jako znaczące, to przeprowadza testy tych kontroli w bieżącym okresie.
330.18	Niezależnie od wysokości ocenionego ryzyka istotnych zniekształceń, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji. (Patrz: par. A42-A47)
330.19	Biegły rewident ocenia, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury zewnętrznych potwierdzeń. (Patrz: par. A48-A51)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
330.20	Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności obejmują następujące, dotyczące procesu sporządzenia sprawozdania finansowe, badania: (a) zgodności lub uzgodnienia sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi; oraz (b) sprawdzenie istotnych zapisów księgowych i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A52)
330.21	Jeżeli biegły rewident stwierdził, że ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest znaczące, to przeprowadza procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na badaniach szczegółowych. (Patrz: par. A53)
330.22	Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane w ciągu okresu, to biegły rewident obejmuje badaniem pozostały okres i przeprowadza: (a) procedury wiarygodności łącznie z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia; lub (b) jedynie dalsze procedury wiarygodności – jeśli uzna to za wystarczające. Stanowią one racjonalną podstawę do rozciągnięcia wniosków z badania sformułowanych na dzień w ciągu okresu na czas do końca okresu. (Patrz: par. A54-A57)
330.24	Biegły rewident przeprowadza procedury badania, aby ocenić, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego, w tym powiązanych ujawnień, jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. (Patrz: par. A59)
500.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które w danych okolicznościach są odpowiednie dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Patrz: par. A1-A25)
500.7	Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania biegły rewident analizuje stosowność i wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. (Patrz: par. A26-A33)
500.10	Przy projektowaniu testów zgodności oraz testów szczegółowych biegły rewident ustala sposoby wyboru pozycji do testów tak, aby były one skuteczne dla realizacji celów procedury badania. (Patrz: par. A52-A56)

16.1 Przegląd

Na etapie reakcji na ryzyko celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych czynników ryzyka. Cel ten jest osiąganym przez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń.

Biegły rewident może zastosować różne sposoby podejścia do tego zadania, takie jak:

- rozważenie każdego oszacowanego ryzyka zgodnie z jego charakterem (np. pogorszenie się sytuacji gospodarczej), a następnie zaprojektowanie odpowiedniej reakcji w badaniu w formie dalszych procedur badania;
- podejście do każdego oszacowanego ryzyka, które ma wpływ na istotny obszar sprawozdania finansowego lub stwierdzenie. Biegły rewident projektuje następnie odpowiednią reakcję w badaniu w formie dalszych procedur badania; lub
- rozpoczęcie od standardowej listy procedur badania dla każdego istotnego obszaru sprawozdania finansowego lub stwierdzenia i dopasowanie ich (poprzez dodanie, modyfikację i eliminację procedur) w celu zaprojektowania właściwej reakcji na oszacowane czynniki ryzyka.

Reakcja na oszacowane ryzyko oznacza więcej niż zastosowanie standardowego („jeden rozmiar dla wszystkich”) programu badania, który mógłby odnosić się do każdego stwierdzenia, lecz który nie został dopasowany do oszacowanego ryzyka w obszarze sprawozdania finansowego według stwierdzeń dla konkretnej jednostki. Programy badania powinny na ogół być dostosowane (w koniecznym zakresie) do poziomu ryzyka jednostki i dotyczących jej szczególnych okoliczności.

16.2 Punkt wyjścia

Punktem wyjścia do zaprojektowania skutecznej reakcji w badaniu jest lista oszacowanych czynników ryzyka opracowana pod koniec etapu oszacowania ryzyka (patrz Tom 2, Rozdział 14).

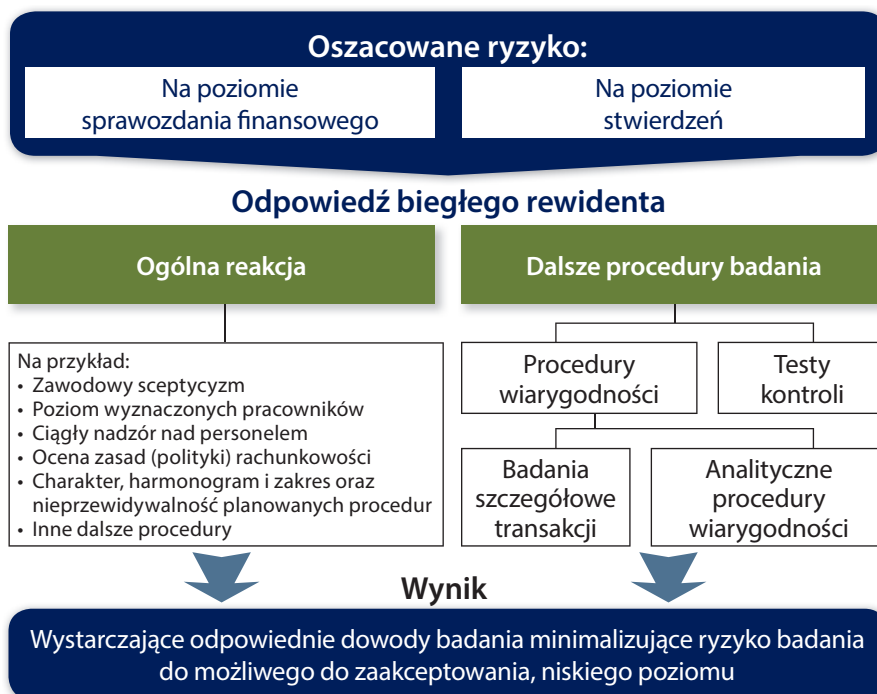
Czynniki ryzyka zostały zidentyfikowane i oszacowane na:

- poziomie sprawozdania finansowego; oraz
- na poziomie stwierdzeń dla obszarów sprawozdania finansowego i ujawnień.

Mniejsze obszary sprawozdania finansowego można połączyć w grupy i potraktować, jako jeden większy obszar przy projektowaniu właściwej reakcji w badaniu.

Tom 1 Rozdział 9 przedstawia w zarysie możliwe reakcje na czynniki ryzyka oszacowane na tych dwóch poziomach. Rodzaje wymaganych reakcji są podsumowane na ilustracji poniżej.

Ilustracja 16.2-1



16.3 Ogólne reakcje

Ryzyko rozległe na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyko takie jak niewystarczające środowisko kontroli i/lub możliwość oszustw, które może mieć wpływ na wiele stwierdzeń) jest uwzględniane poprzez opracowanie i wdrożenie ogólnej reakcji przez biegłego rewidenta, tak jak na ilustracji powyżej. Aby uzyskać dodatkowe informacje na temat ryzyka rozległego należy odwołać się do Tomu 1, Rozdział 8.

Obszary, które biegły rewident uwzględni projektując ogólną reakcję, obejmują ustalenie:

- zakresu, w jakim zespołowi badającemu należy przypomnieć o stosowaniu zawodowego sceptycyzmu;
- których pracowników przypisać do zlecenia, w tym także pracowników o szczególnych umiejętnościach oraz czy skorzystać z pomocy ekspertów;
- stopnia nadzoru pracowników wymaganego przez cały czas trwania badania;
- potrzeby uwzględnienia dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania, które mają być przeprowadzone przeprowadzenia; oraz
- wprowadzenia ogólnych zmian charakteru, harmonogramu i zakresu procedur badania. Mogą one obejmować rozłożenie procedur w czasie (w ciągu okresu lub na koniec okresu), lub też nowe/rozszerzone procedury odnoszące się do specyficznych czynników ryzyka, takich jak oszustwo.

Ilustracja 16.3-1

Oszacowanie ryzyka	Możliwa ogólna reakcja
Efektywne środowisko kontroli	Może zwiększyć zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania tworzonych wewnątrz jednostki. Ogólna reakcja może wobec tego obejmować przeprowadzenie niektórych procedur badania w ciągu okresu zamiast na jego koniec.
Nieskuteczne środowisko kontroli (Istnieją pewne słabości)	Taka sytuacja wymaga na ogół od biegłego rewidenta wykonania pewnych dodatkowych prac takich jak: <ul style="list-style-type: none"> • wyznaczenie bardziej doświadczonych pracowników do zespołu przeprowadzającego badanie; • przeprowadzenie większej ilości procedur badania na koniec okresu, a nie w ciągu okresu; • uzyskanie większej ilości dowodów badania z procedur wiarygodności; • dokonanie ogólnych zmian charakteru, harmonogramu i zakresu procedur badania.

UWAGA

Tam, gdzie to jest możliwe należy na etapie planowania wstępnie oszacować ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego. Pozwoli to na opracowanie wstępnej ogólnej reakcji odnoszącej się do takich kwestii jak pracownicy, których należy wyznaczyć do zespołu (w tym ci ze specjalistycznymi umiejętnościami), potrzebny stopień nadzoru oraz procedury badania, które będą przeprowadzone. Takie wstępne oszacowanie ryzyka będzie wymagało aktualizacji w miarę postępu badania, a odpowiednie zmiany należy wprowadzić do ogólnej reakcji.

Może to jednak nie być możliwe w mniejszych jednostkach, w których nie są dostępne śródroczne lub miesięczne informacje finansowe, które można byłoby wykorzystać do procedur analitycznych lub do identyfikacji/oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń. Jeżeli nie można przeprowadzić ograniczonych procedur analitycznych ani uzyskać informacji w drodze zapytań tak aby zaplanować badanie, może istnieć konieczność, by biegły rewident poczekał do czasu, gdy dostępny będzie pierwszy projekt sprawozdania finansowego jednostki.

16.4 Zastosowanie stwierdzeń w projektach testów

Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń jest wymagane na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń. Celem zaprojektowania właściwej reakcji w badaniu jest uzyskanie dowodów odnoszących się do oszacowania ryzyka dla każdego istotnego stwierdzenia. Więcej informacji na temat stwierdzeń można znaleźć w Tomie 1, Rozdział 6.

Opracowując reakcję dla konkretnych strumieni transakcji biegły rewident odnotowuje zwróciłby uwagę, że stwierdzenia uwzględniają także połączenie testów i kontroli wewnętrznej i procedur wiarygodności. Jest to istotne dla określenia, kiedy połączenie testów kontroli i procedur wiarygodności może być odpowiednie, by ograniczyć ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń do akceptowalnego niskiego poziomu.

Na przykład procedury badania dotyczące „istnienia” zapasów koncentrują się na testowaniu ważności pozycji już zarejestrowanych w ramach salda zapasów i na testowaniu kontroli, łagodzących ryzyko wystąpienia nieistniejących pozycji w saldzie zapasów. Test „kompletności” zapasów koncentruje się na testowaniu pozycji nieuwzględnionych w saldzie zapasów i może dostarczyć dowodów dotyczących brakujących pozycji. Może ono obejmować zlecenia zakupu towarów oraz testowanie kontroli, łagodzących ryzyko braków w zapasach.

16.5 Zastosowanie istotności w projektach testów

Kluczowym czynnikiem w rozważaniu zakresu procedur badania uznanych za konieczne jest ustalona już istotność wykonawcza. Istotność wykonawcza opiera się na istotności ustalonej dla sprawozdania finansowego, jako całości, ale może ona podlegać modyfikacjom w celu odniesienia się do poszczególnych czynników ryzyka odnoszących się do sald, strumieni transakcji lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

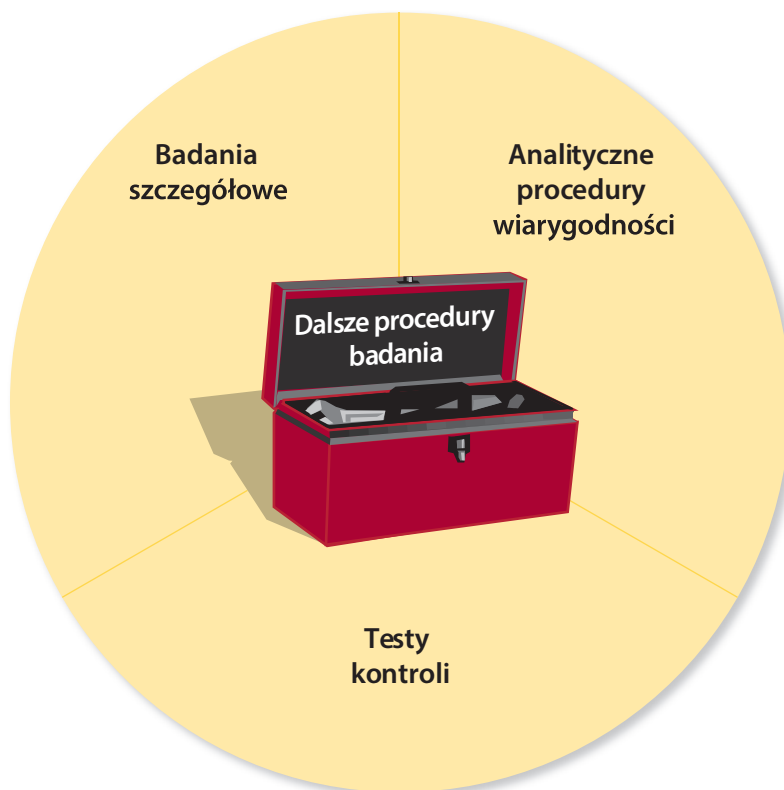
Zakres uznanych za konieczne procedur badania ustala się po uwzględnieniu istotności wykonawczej, oszacowanego ryzyka i stopnia pewności, jaki planuje uzyskać biegły rewident. Zasadniczo zakres procedur badania (taki jak wielkość próby dla badań szczegółowych, konieczny stopień szczegółowości procedury analitycznego badania wiarygodności) wzrasta wraz ze wzrostem ryzyka istotnych zniekształceń. Tym niemniej zwiększenie zakresu procedur badania jest skuteczne tylko wtedy, gdy dana procedura badania jest odpowiednia do konkretnego ryzyka. Więcej informacji na temat zastosowania istotności w projektowaniu testów można znaleźć w Tomie 1, Rozdział 7 i Tomie 2, Rozdział 6 i 17.

16.6 Zestaw narzędzi biegłego rewidenta

Opracowując szczegółowy plan badania, biegły rewident używa swego zawodowego osądu przy wyborze odpowiednich rodzajów z możliwych procedur badania. Bardziej szczegółowy opis dalszych procedur badania znajduje się w Tomie 1, Rozdział od 10 do 15.

Skuteczny program badania będzie oparty na właściwej kombinacji procedur, które łącznie ograniczą ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu. Dla celów niniejszego Przewodnika sklasyfikowano różne rodzaje procedur dostępnych biegłemu rewidentowi, co przedstawiono na ilustracji poniżej.

Ilustracja 16.6-1



Ilustracja 16.6-2

Rodzaj procedury	Opis
Procedury wiarygodności	<p>Paragraf 18 MSRF 330 wymaga przeprowadzenia procedur wiarygodności w odniesieniu do wszystkich istotnych grup transakcji, sald i ujawnień, niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia. Wymóg ten odzwierciedla fakt, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter osądu i dlatego może nie doprowadzić do identyfikacji każdego ryzyka istotnego zniekształcenia; oraz występują nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej, w tym obejście jej przez kierownictwo. <p>Tam, gdzie RIZ jest bardzo niskie, pewne ograniczone procedury wiarygodności, na przykład badania szczegółowe lub przegląd analityczny, mogą wystarczyć do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów dla konkretnego stwierdzenia.</p>

Rodzaj procedury	Opis
Procedury analityczne	<p>Procedury analityczne obejmują ocenę informacji finansowych uzyskanych w wyniku analizy możliwych powiązań zarówno pomiędzy danymi finansowymi, jak i niefinansowymi. Wymagają one opracowania precyzyjnych oczekiwań dla pewnych kwot (takich jak sprzedaż), które, porównane z faktycznie zarejestrowanymi kwotami, wystarczą do identyfikacji zniekształceń.</p> <p>Procedury analityczne można sklasyfikować w następująco:</p> <ul style="list-style-type: none"> • proste porównania danych, które zazwyczaj są włączane do podstawowych procedur badania wiarygodności. Procedury te są zazwyczaj połączone z innymi testami szczegółowymi na poziomie stwierdzeń. Same nie zapewniają wystarczających dowodów badania; • modele prognozowania, które same (lub w połączeniu z testami kontroli lub innymi procedurami badania wiarygodności) wystarczą do ograniczenia ryzyka badania do dającego się zaakceptować niskiego poziomu. Jeżeli, na przykład, mała jednostka zatrudnia sześciu pracowników za określoną stawkę wynagrodzenia przez cały okres, to zazwyczaj możliwe jest oszacowanie z dużą dokładnością łącznych koszt wynagrodzeń za ten okres. Zakładając, że liczba pracowników i stawki ich wynagrodzeń są dokładne, procedura ta może dostarczyć wszystkich dowodów w badaniu dotyczących płac. Może nie być konieczne wykonywanie innych procedur badania wiarygodności (podstawowych ani rozszerzonych).
Badania szczegółowe transakcji	<p>Odnosząc się do znaczącego ryzyka jedynie poprzez procedury wiarygodności konieczne jest by zawierały one badania szczegółowe transakcji.</p> <p>Bardziej szczegółowy opis znaczącego ryzyka zawarto w Tomie 2, Rozdział 10.</p>
Testy kontroli	<p>Jeżeli funkcjonują kluczowe kontrole (i istnieje prawdopodobieństwo, że skutecznie działają) uwzględnienia odnoszące się do pewnych stwierdzeń, można przeprowadzić testy kontroli w celu uzyskania koniecznych dowodów dotyczących stwierdzenia.</p> <p>Testy kontroli wykonywane w celu złagodzenia ryzyka do niskiego poziomu (wymagające większej próby) mogą zapewnić większość dowodów wymaganych dla konkretnego stwierdzenia. Zamiast tego można wykonać testy kontroli (wymagające mniejszej próby) w celu złagodzenia ryzyka do umiarkowanego poziomu. W tym drugim przypadku w celu uzyskania wymaganych dowodów biegły rewident uzupełnia testy kontroli procedurami badania wiarygodności, które dotyczą tego samego stwierdzenia.</p> <p>Zgodnie z pewnymi kryteriami kontrole wewnętrzne wymagają testowania przy co trzecim badaniu. Patrz omówienie testów kontroli w Tomie 1, Rozdział 10.5.</p>

16.7 Opracowanie reakcji w badaniu (planu badania)

Aby opracować plan badania, który we właściwy sposób odpowiada na oszacowane ryzyko konieczny jest zawodowy osąd oraz staranne zastanowienie się. Czas poświęcony na opracowanie właściwego planu niemal na pewno pozwoli na przeprowadzenie bardziej efektywnego i skutecznego badania, i na oszczędzenie czasu pracowników.

Przygotowując plan biegły rewident podejmuje trzy ogólne kroki:

- odpowiada na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego (ogólna reakcja);
- identyfikuje konkretne procedury wymagane dla istotnych obszarów sprawozdania finansowego; oraz
- określa, jakie procedury badania (narzędzia z zestawu) i jaki zakres testów jest wymagany.

Krok 1 – Reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego

Pierwszym krokiem jest opracowanie reakcji na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego. Ponieważ jest to ryzyko rozległe, oszacowanie poziomu jako umiarkowanego do wysokiego zazwyczaj oznacza dodatkową pracę wymaganą praktycznie w każdym z obszarów sprawozdania finansowego. Patrz omówienie ogólnej reakcji w Tomie 2, Rozdział 16.3.

Krok 2 – Identyfikacja konkretnych procedur wymaganych dla istotnych obszarów sprawozdania finansowego

Przed opracowaniem szczegółowej reakcji na oszacowane ryzyko pomocnym dla biegłego rewidenta może być rozważenie (dla każdego istotnego obszaru sprawozdania finansowego) pytań zawartych w poniższym przykładzie.

Ilustracja 16.7-1

Dla każdego istotnego lub potencjalnie istotnego obszaru sprawozdania finansowego	
Kwestie do rozważenia przy przygotowywaniu odpowiedniej reakcji w badaniu	<p>Czy występują stwierdzenia, do których nie można odnieść się wyłącznie przy pomocy testów wiarygodności? Jeżeli tak, wymagane będą testy kontroli.</p> <p>Może to mieć miejsce, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nie ma dokumentacji zapewniającej dowody badania dotyczące takich stwierdzeń, jak kompletność sprzedaży; lub • sprzedaż prowadzona jest przez Internet, przy czym nie jest sporządzana ani przechowywana żadna dokumentacja transakcji poza systemem IT.
	Czy oczekuje się, że kontrola wewnętrzna powiązanych strumieni transakcji/procesów jest wiarygodna? Jeżeli tak, możliwe mogą być testy kontroli, chyba że liczba transakcji jest tak mała, że procedury badania wiarygodności byłyby jednak bardziej skuteczne.
	Czy dostępne są analityczne procedury badania wiarygodności (np. na powiązanych strumieniach transakcji)?
	Czy niezbędnym jest element nieprzewidywalności (odnoszący się do ryzyka oszustw, itp.)?
	Czy występuje „znaczące ryzyko” (związane na przykład z oszustwem lub podmiotami powiązanymi itd.) wymagające szczególnej uwagi, do którego należy się odnieść?

Krok 3 – Określanie charakteru, harmonogramu i zakresu procedur badania

Trzecim krokiem jest posłużenie się zawodowym osądem, aby wybrać właściwą kombinację procedur i zakres testowania wymagany dla opracowania właściwej reakcji na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń.

Poniżej skrótowo przedstawiono jedno z możliwych podejść do określenia właściwej kombinacji procedur odnoszących się do istnienia należności, gdy ryzyko oszacowano na następujących poziomach: niskim, umiarkowanym i wysokim.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie niskim

Istotność wykonawcza = 12.000 €

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Niskie	Uwagi
Procedury wiarygodności	√	Procedury te, same w sobie, mogłyby być uważane za odpowiednie by odnieść się do oszacowanego ryzyka. Mogłyby obejmować typowe testy szczegółowe i/lub proste procedury analityczne, przeprowadzane praktycznie w każdym badaniu należności. Procedury te są często włączane w standardowy program badania należności.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie umiarkowanym

Istotność wykonawcza = 10.000 €

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Umiarkowane	Uwagi
Procedury wiarygodności	√	Te procedury byłyby przeprowadzane w celu uwzględnienia ryzyka istnienia w ogóle (tj. dla niskiego ryzyka powyżej), a także w celu: <ul style="list-style-type: none"> uwzględnienia szczegółowych czynników ryzyka w odniesieniu do istnienia należności (takich jak ryzyko oszustw); oraz wykonania wystarczających testów szczegółowych w celu zminimalizowania ryzyka do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.

Jeżeli jednostka miała kontrole wewnętrzne (np. kontrole sprzedaży), które uwzględniały istnienie należności, alternatywą dla wykonania tylko procedur wiarygodności byłyby testy skuteczności działania tych kontroli.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie wysokim

Istotność wykonawcza = 10.000 €

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Wysokie	Uwagi
Procedury wiarygodności	√	Te procedury byłyby przeprowadzane, aby ogólnie odnieść się do ryzyka istnienia (np. w przypadku niskiego ryzyka powyżej), a także w celu: <ul style="list-style-type: none"> • zajęcia się szczegółowymi zidentyfikowanymi czynnikami ryzyka dotyczącymi istnienia należności (takimi jak ryzyko oszustw); oraz • przeprowadzenia wystarczających testów szczegółowych w celu zminimalizowania oszacowanego ryzyka do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.
Testy kontroli (skuteczność działania)	√	Aby ograniczyć wymaganą wielkość próbki w testach szczegółowych, które obniżyłyby ryzyko do niskiego poziomu, kontrole wewnętrzne odnoszące się do istnienia byłyby poddane badaniom w celu uzyskania umiarkowanego poziomu redukcji ryzyka. To w połączeniu z testami szczegółowymi przedstawionymi powyżej zminimalizuje ryzyko do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.

W przykładzie powyżej możliwe jest także uzyskanie większości wymaganych dowodów z przeprowadzonych testów kontroli, redukujących ryzyko do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu. Może to wyeliminować konieczność wykonania wielu procedur badania wiarygodności.

Opracowując strategię badania dotyczącą konkretnych sald kont lub transakcji, biegły rewident uwzględniłby prace przeprowadzone w odniesieniu do innych części strumienia transakcji.

Kolejnym przykładem jest kompletność sprzedaży dla jednostki, która jest właścicielem bloku mieszkalnego i wynajmuje mieszkania.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie umiarkowanym

Istotność wykonawcza = 6.000 €

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Umiarkowane	Uwagi
Badania szczegółowe	√	W świetle analitycznych badań wiarygodności przedstawionych w zarysie poniżej, procedury te mogą nie być w ogóle konieczne lub ograniczać się do uzyskania dowodów potwierdzających przyjęte założenia.
Analityczne procedury wiarygodności	√	Określona liczba mieszkań na wynajem wynosi 64, czynsz wynosi 1.000 € miesięcznie za 46 mieszkań trzypokojowych i 800 € za 18 mieszkań dwupokojowych. <ul style="list-style-type: none"> • przewidywany łączny przychód z wynajmu można wyliczyć w kwocie 724.800 €; • faktyczny przychód zarejestrowany w dokumentacji księgowej wynosił 718.800 €, co oznacza różnicę w wysokości 6.000 €. Różnica została zweryfikowana i wynika z faktu, że sześć z mieszkań trzypokojowych pozostawało niewynajętych przez jeden miesiąc w ciągu roku.

UWAGA

Unikaj, jeśli to możliwe stosowania typowych lub standardowych procedur badania, Najbardziej efektywne procedury badania to te, które konkretnie odnoszą się do przyczyn oszacowanego ryzyka.

Wielość stwierdzeń

Tam, gdzie to możliwe, wybierz procedury badania dotyczące wielu stwierdzeń. Ogranicz to potrzebę przeprowadzania innych testów szczegółowych.

Obszary niskiego ryzyka

Wykorzystaj informacje uzyskane podczas oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń, aby ograniczyć potrzebę przeprowadzania procedur badania wiarygodności w obszarach, gdzie oszacowane ryzyko jest niskie.

Rozważ wykorzystanie testów kontroli

Wykorzystaj uzyskane informacje o kontroli wewnętrznej, aby rozpoznać kluczowe kontrole, które można zbadać pod kątem skuteczności ich działania. Testy kontroli (niektóre z nich wymagają testowania jedynie raz na trzy lata) często mogą skutkować zmniejszoną ilością pracy niż coroczne przeprowadzanie rozległych testów szczegółowych. Patrz także Tom 2, Rozdział 17.

Nie ignoruj kontroli IT

Wielkość próby dla badania zautomatyzowanych kontroli może się ograniczać do jednej pozycji, ponieważ zautomatyzowana kontrola z dużym prawdopodobieństwem działa za każdym razem w ten sam sposób, reprezentatywny dla wszystkich innych pozycji w populacji. Jest to jednak oparte na założeniu, że w jednostce działają skutecznie ogólne kontrole IT.

UWAGA (ciąg dalszy)**Badania podwójnego przeznaczenia**

Tam, gdzie planuje się testy kontroli tej samej grupy transakcji co w ramach badań wiarygodności, należy rozważyć możliwość zastosowania badań podwójnego znaczenia. Ma to miejsce wtedy, gdy testy kontroli są przeprowadzane jednocześnie z badaniami szczegółowymi tych samych transakcji. Chociaż cel testów kontroli jest inny od celu badania szczegółowego, obydwie można wykonać w tym samym czasie. Przykładowo można zbadać fakturę aby ustalić, czy została ona zatwierdzona (test kontroli) oraz czy transakcja została właściwie zarejestrowana w księgowych rachunkowych (badanie szczegółowe).

Weź pod uwagę pracę wykonaną z innych stron strumienia transakcji

Uwzględnij prace wykonane w innych częściach strumienia transakcji. Na przykład, testy kontroli dotyczące kompletności sprzedaży dostarczyłyby dowodów na kompletność należności.

Podejmij decyzję dotyczącą strategii i procedur badania na etapie planowania

Tam, gdzie to możliwe podczas etapu planowania badania, kiedy to zespół może uzgodnić, jakie podejście należy zastosować, należy opracować charakter i zakres procedur badania. Pozwala to uniknąć sytuacji, w której młodszy członkowie zespołu muszą opracowywać procedury badania samodzielnie lub po prostu przeprowadzają te same procedury, co w poprzednim roku.

Pamiętaj o korzystaniu z procedur analitycznych

Procedury analityczne są stosowane na każdym etapie badania.

- Na początku badania procedury analityczne są używane, jako procedury szacowania ryzyka.
- Podczas badania przeprowadza się je w celu przeanalizowania odchyłeń danych oraz uwiarygodnienia pewnych strumieni transakcji i sald kont.
- Procedury analityczne są przeprowadzane tuż przed zakończeniem badania w celu ustalenia, czy sprawozdanie finansowe jest spójne z wiedzą biegłego rewidenta o działalności gospodarczej jednostki lub wskazują na wcześniej nieuwzględnione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

16.8 Reakcja na ryzyko oszustw

Ryzyko oszustw (w tym omięcia kontroli przez kierownictwo) może występować praktycznie w każdej jednostce i musi być uwzględnione przy opracowywaniu planu badania. Pierwszym krokiem jest oszacowanie ryzyka oszustw, a następnie opracowanie odpowiedniej reakcji ogólnej i szczegółowej.

Uwaga: Wymaga się, by biegły rewident traktował oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jako ryzyko znaczące.

W przypadku takiego ryzyka wymaga się od biegłego rewidenta, aby:

- poznał istotne odnośne kontrole dotyczące tego typu czynników ryzyka w jednostce, w tym działania kontrolne; oraz
- przeprowadził procedury badania wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko.

Jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na badaniach szczegółowych.

Szacując potencjalne ryzyko i dobierając właściwe reakcje biegły rewident rozważa następujące czynniki:

- opracowane już ogólne reakcje odnoszące się do ryzyka oszacowanego na poziomie sprawozdania finansowego;
- opracowane już konkretne reakcje odnoszące się do innych czynników ryzyka oszacowanych na poziomie stwierdzeń;
- scenariusze oszustw, i ile są, opracowane podczas dyskusji nad planem;
- ryzyko oszustwa (możliwości, motywację i usprawiedliwienie) zidentyfikowane w wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka;
- podatność poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego i transakcji na oszustwa;
- wszelkie znane przypadki rzeczywistego oszustwa w przeszłości i w bieżącym okresie; oraz
- ryzyko związane z nadużyciami kierownictwa.

Poniższa ilustracja przedstawia pewne możliwe reakcje na przedstawione powyżej czynniki ryzyka.

Ilustracja 16.8-1

Ogólne reakcje na oszustwo	
Ryzyko rozległe na poziomie sprawozdania finansowego	<p>Należy zastanowić się nad potrzebą:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zwiększenia zawodowego sceptycyzmu badając dokumentację pewnego rodzaju lub potwierdzanie oświadczeń kierownictwa dotyczących znaczących spraw; • zaangażowania osób dysponujących specjalistycznymi umiejętnościami/wiedzą, na przykład z dziedziny technik informacyjnych (IT); • opracowania konkretnych procedur badania w celu identyfikacji występowania oszustw; oraz • elementem nieprzewidywalności przy wyborze procedur badania. Rozważ skorygowanie czasu wykonania pewnych procedur badania, zastosowanie innych metod próbkowania lub przeprowadzenie niezapowiedzianych procedur.
Konkretne reakcje na potencjalne ryzyko oszustwa	
Konkretne ryzyko na poziomie stwierdzeń	<p>Zastanów się, czy nie należałoby:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmienić charakter, harmonogram i zakres procedur badania stanowiących reakcję na ryzyko. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> - uzyskaj bardziej wiarygodne i odpowiednie dowody badania lub dodatkowe informacje potwierdzające stwierdzenia kierownictwa; - przeprowadź fizyczną obserwację lub inspekcję pewnych aktywów; - bez zapowiedzi poobserwuj spis z natury zapasów; oraz - przeprowadź dalszy przegląd zapisów dotyczących zapasów, tak aby zidentyfikować nietypowe pozycje, nieoczekiwane kwoty i inne pozycje, w odniesieniu do których przeprowadzane będą dalsze procedury. • przeprowadzić dalszych prac w celu oceny zasadności oszacowań kierownictwa oraz ocen i założeń, na których są one oparte. • zwiększyć wielkości próby lub przeprowadzić procedury analityczne na bardziej szczegółowym poziomie.

Konkretne reakcje na potencjalne ryzyko oszustwa	
Konkretne ryzyko na poziomie stwierdzeń (ciąg dalszy)	<ul style="list-style-type: none"> • zastosować wspomagane komputerowo techniki badania (WKTb). Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> - zbierz więcej dowodów dotyczących danych ujętych na znaczących kontach lub w plikach transakcji elektronicznych; - w większym zakresie przeprowadź badanie transakcji elektronicznych i plików kont; - wybierz próbę transakcji z kluczowych plików elektronicznych; - posortuj transakcje o określonych cechach; oraz - przeprowadź test całej populacji zamiast próby. • zwrócić się o dodatkowe informacje zawarte w potwierdzeniach zewnętrznych. Na przykład w celu potwierdzenia należności biegły rewident mógłby poprosić o potwierdzenie szczegółów umowy sprzedaży, w tym jej daty, ewentualnego prawa do zwrotu i warunków dostawy. Należy jednak rozważyć, czy prośba o dodatkowe informacje nie wydłuży znacznie czasu reakcji. • zmienić termin przeprowadzenia procedur badania wiarygodności z okresu śródrocznego na koniec okresu. Jeżeli jednak występuje ryzyko zniekształcenia spowodowanego celowym działaniem lub manipulacją, procedury badania mające na celu rozciągnięcie wniosków z badania śródrocznego na koniec okresu nie są skuteczne.

Ryzyko związane z nadużyciami kierownictwa	
Źródło ryzyka	Obszar rozważań
Zapisy w dzienniku	<p>Rozpoznaj, wybierz i przetestuj zapisy w dzienniku i inne korekty, opierając się na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • znajomości procesu sprawozdawczości finansowej jednostki i modelu/wdrożeniu kontroli wewnętrznej; • przeanalizowaniu: <ul style="list-style-type: none"> - cech oszukańczych zapisów księgowych lub innych korekt; - obecności czynników ryzyka oszustw związanego z poszczególnymi grupami zapisów księgowych i innych korekt; oraz - zapytań kierowanych do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej na temat niewłaściwych lub nietypowych działań.
Oszacowania dokonane przez kierownictwo	<p>Przejrzyj oszacowania związane z konkretnymi transakcjami i saldami w celu identyfikacji ich możliwego zawyżenia lub zaniżenia ze strony kierownictwa. Dalsze procedury mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ponowne przeanalizowanie oszacowań branych pod uwagę, jako całość; • przeprowadzenie retrospektywnego przeglądu osądów kierownictwa i założeń związanych ze znaczącymi oszacowaniami księgowymi przeprowadzonymi w poprzednim roku; oraz • określenie, czy łączny efekt zawyżeń i zaniżeń prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.

Ryzyko związane z nadużyciami kierownictwa	
Znaczące transakcje	<p>Poznaj i zrozum uzasadnienie gospodarcze znaczących transakcji, które są nietypowe lub wykraczają poza prowadzoną normalną działalność gospodarczą. Obejmuje to ocenę, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kierownictwo kładzie większy nacisk na potrzebę zastosowania określonego podejścia księgowego niż na istotę ekonomiczną transakcji; • warunki takich transakcji nie wydają się być nadmiernie złożone; • kierownictwo omówiło z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką charakter i księgowy sposób ujęcia takich transakcji; • w transakcjach uczestniczą podmioty powiązane, które wcześniej nie zostały rozpoznane, lub strony nieposiadające majątku lub możliwości finansowych na to by bez pomocy badanej jednostki zrealizować transakcję; • transakcje, w których uczestniczą nieobjęte konsolidacją podmioty powiązane, w tym jednostki specjalnego przeznaczenia, zostały odpowiednio przejrzane i zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką; oraz • istnieje odpowiednia dokumentacja.
Transakcje z podmiotami powiązanymi	<p>Poznaj i zrozum powiązania gospodarcze, jakie mogły zostać nawiązane pośrednio lub bezpośrednio pomiędzy jednostką a podmiotami powiązanymi poprzez drodze:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zapytań i rozmów z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór nad jednostką; • zapytań skierowanych do podmiotu powiązanego; • inspekcji znaczących umów z podmiotem powiązanym; oraz • stosownego poszukiwania informacji w internecie lub innych określonych zewnętrznych bazach danych gospodarczych. <p>Na podstawie powyższych ustaleń:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rozpoznaj i oszacuj ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszące powiązaniom z podmiotami powiązanymi; • potraktuj zidentyfikowane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki, jako prowadzące do wzrostu znaczącego ryzyka; oraz • określ potrzebę procedur badania wiarygodności odpowiadających zidentyfikowanemu ryzyku.
Ujmowanie przychodów	<p>Przeprowadź analityczne procedury badania wiarygodności. Rozważ użycie wspomaganych komputerowo technik badania (WKTB) dla zidentyfikowania nietypowych lub nieoczekiwanych transakcji lub powiązań przychodów.</p> <p>Potwierdź u nabywców istotne warunki umów (kryteria przyjęcia towarów/usług, warunki dostawy i płatności) oraz brak dodatkowych umów pobocznych (typu prawo do zwrotu produktów natychmiast po zakończeniu okresu).</p>

16.9 Ryzyko zniekształceń prezentacji i ujawnienia

Niektóre oszacowane czynniki ryzyka mogą wynikać z prezentacji i ujawnień sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W konsekwencji może istnieć potrzeba zaprojektowania określonych procedur jako odpowiedniej reakcji na takie ryzyko.

Procedury badania powinny pozwolić na ustalenie, czy:

- składowe sprawozdania finansowego zostały zaprezentowane w sposób odzwierciedlający właściwą klasyfikację i opis informacji finansowych;
- prezentacja sprawozdania finansowego zawiera odpowiednie ujawnienia istotnych kwestii i niepewności. Obejmuje ona formę, układ i treść sprawozdania finansowego oraz załączonych do niej not (w tym zastosowaną terminologię), stopień szczegółowości danych, klasyfikację pozycji w sprawozdaniu oraz sposób ustalenia prezentowanych kwot; oraz
- kierownictwo ujawniło określone zagadnienie w świetle okoliczności i faktów znanych biegłemu rewidentowi w chwili podpisania sprawozdania biegłego rewidenta.

16.10 Ustalenie, czy plan badania jest kompletny

Przed ustaleniem, czy plan badania jest kompletny, biegły rewident rozważa, czy właściwie odniesiono się w nim do następujących czynników:

Ilustracja 16.10-1

Rodzaj procedury	Opis
Czy uwzględniono wszystkie istotne obszary sprawozdania finansowego?	Procedury badania wiarygodności powinny być zaprojektowane i przeprowadzone dla wszystkich istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień. Jest to niezależne od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.
Czy są potrzebne zewnętrzne potwierdzenia?	Rozważ, czy procedury potwierdzeń zewnętrznych mają być przeprowadzone jako procedury badania wiarygodności. Może to przykładowo dotyczyć: <ul style="list-style-type: none"> • środków pieniężnych w banku; • należności; • zapasów i inwestycji będące w posiadaniu stron trzecich; • kwot należnych wierzycielom; • warunków umów; • kontraktów; oraz • transakcji pomiędzy jednostką a innymi stronami. Potwierdzenia zewnętrzne mogą być także zastosowane do odniesienia się do nie występowania pewnych warunków. Na przykład, że nie ma „umów pobocznych dotyczących sprzedaży”, które mogłyby wpływać na przypisanie przychodów do odpowiednich okresów.
Czy mogą być użyte dowody uzyskane w poprzednich okresach?	Przy założeniu, że dowody nie odnoszą się do znaczącego ryzyka i mają zastosowanie pewne inne kryteria (takie jak brak zmian w kontroli wewnętrznej i brak znaczących elementów ręcznych w jej działaniu), konieczność badania skuteczności działania kontroli wewnętrznej może występować jedynie w co trzecim badaniu (więcej informacji można znaleźć w Tomie 1, Rozdział 10.5).
Czy potrzebny jest biegłemu rewidentowi ekspert?	Czy wiedza z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa jest niezbędna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania?

Rodzaj procedury	Opis
Czy uwzględniony został proces sporządzania sprawozdania finansowego?	Wymagane są następujące procedury wiarygodności związane z procesem sporządzania sprawozdania finansowego: <ul style="list-style-type: none"> • potwierdzenie lub uzgodnienie sprawozdania finansowego ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi; oraz • sprawdzenie istotnych zapisów w dzienniku i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
Czy zostało uwzględnione znaczące ryzyko?	Dla każdego ryzyka oszacowanego, jako znaczące wymaga się, by biegły rewident opracował i wykonał procedury wiarygodności (możliwie uzupełnione testami kontroli). Analityczne procedury wiarygodności nie mogą być używane samodzielnie i powinny być uzupełnione badaniami szczegółowymi transakcji. Jeżeli biegły rewident polega na kontrolach, z którymi wiąże się znaczące ryzyko, to zgodnie z wymaganiami przeprowadza w bieżącym okresie testy tych kontroli.
Czy dowody uzyskane z testów przeprowadzonych w okresie śródrocznym zostały zaktualizowane?	Zaktualizuj procedury wiarygodności przeprowadzone w okresie śródrocznym poprzez wykonanie ich za pozostały okres. Obejmuje to: <ul style="list-style-type: none"> • procedury wiarygodności łącznie z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia; • dalsze procedury wiarygodności, które stanowią uzasadnioną podstawę do rozciągnięcia wniosków z badania sformułowanych na dzień okresu śródrocznego na czas do końca okresu.
Czy zostało uwzględnione potencjalne ryzyko oszustwa?	Na przykład zwiększające stopień zawodowego sceptycyzmu lub poprzez wprowadzenie elementu nieprzewidywalności w wyborze procedur badania itd. (Patrz Tom 2, Rozdział 16.8).

16.11 Dokumentowanie ogólnej reakcji i szczegółowych planów badania

Ogólna reakcja może być samodzielnym dokumentem lub też, co bardziej typowe, częścią ogólnej strategii badania.

Plan szczegółowy często jest dokumentowany w formie programu badania, który nakreśla charakter i zakres procedur oraz stwierdzenia, do których się one odnoszą. Może on ponadto mieć miejsce na odnotowanie szczegółów, kto przeprowadził każdy etap oraz jego wyniki.

UWAGA

Harmonogram

Rozważ, czy niektóre z dalszych planowanych procedur badania mogą być przeprowadzone w tym samym czasie, co procedury oszacowania ryzyka.

Zmiany w planie

Jeżeli planowane procedury powinny zostać zmodyfikowane ze względu na dowody badania lub inne uzyskane informacje, należy zaktualizować całą strategię i plan badania oraz przedstawić przyczyny zmiany.

Przegląd

Należy uzyskać pewność, że procedury badania i związane z nimi dokumenty robocze są podpisane i opatrzone datą przez osobę, która je przygotowała i osobę, która dokonywała przeglądu przed zakończeniem badania.

16.12 Informowanie o planie badania

Biegły rewident jest w pełni odpowiedzialny za ogólną strategię, ogólną reakcję i plan badania. Często dobrze jest jednak omówić z kierownictwem niektóre elementy szczegółowego planu badania (takie jak harmonogram). Dyskusje te często prowadzą do niewielkich zmian w planie, mających na celu skoordynowanie harmonogramu i ułatwienie przeprowadzenia niektórych procedur.

Dokładny charakter, harmonogram i zakres planowanych procedur nie powinien jednak być omawiany w szczegółach, ani zmieniany czy też ograniczany na skutek dostosowywania się do próśb kierownictwa. Prośby takie mogłyby zmniejszyć skuteczność badania, uczynić go zbyt przewidywalnym lub stanowić ograniczenie zakresu.

MSRF 260 określa pewną liczbę zagadnień, które biegły rewident jest zobowiązany zakomunikować osobom odpowiedzialnym za nadzór nad jednostką. (Listę takich zagadnień można znaleźć w Tomie 2, Rozdział 5.3). Wymagania te zostały zaprojektowane, by promować skuteczną, dwustronną komunikację pomiędzy biegłym rewidentem, kierownictwem, a osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

UWAGA

Biegli rewidenty powinni rozważyć odbywanie okresowych, regularnych spotkań z kierownictwem, podczas których mogliby aktualizować informacje takich osób na temat wstępnych ustaleń, prosić o dodatkową dokumentację lub potrzebną pomoc i/lub omówić inne kwestie.

O znaczących zmianach w planie badania należy także poinformować kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką.

16.13 Studia przypadków – reakcja w badaniu (plan badania)

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Poniżej przykłady studiów przypadku ilustrujące rozważania i możliwe procedury badania, które mogłyby zostać wykorzystane przy opracowywaniu szczegółowego planu badania dla należności. Ponieważ celem planu badania jest obniżenie ryzyka istotnych zniekształceń do akceptowalnego niskiego poziomu, ważne jest, by dokonywać przeglądu rozpoznanych czynników ryzyka na etapie szacowania ryzyka w odniesieniu do cyklu przychodów/ należności/ wpływów.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Zgodnie z oceną ryzyka opisaną w Tomie 2, Rozdział 14.6 – Zakończenie etapu oszacowania ryzyka, oszacowane czynniki ryzyka były następujące:

Oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego (wysokie, umiarkowane lub niskie)	<i>Niskie</i>			
Stwierdzenia (Kompletność, Istnienie, Dokładność, oraz Wycena)	K	I	D	W
Oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń (wysokie, umiarkowane lub niskie)	N	U	N	U
Zmiany oszacowanego ryzyka z poprzedniego okresu. <i>Brak</i>				

Następujące kwestie, które należy rozważyć, opracowując szczegółowy plan badania dla należności:

Rozważane kwestie planowania	Reakcja
1. Czy występują stwierdzenia, do których nie można odnieść się wyłącznie przy użyciu testów wiarygodności?	<i>Kompletność sprzedaży będzie zbadana poprzez połączenie testów kontroli i procedur analitycznych. Uwaga na przyszły rok – jeżeli sprzedaż internetowa będzie rosła, wymagane mogą być dodatkowe testy kontroli z powodu utraty śladów rewizyjnych w papierowej formie.</i>
2. Czy oczekuje się, że kontrola wewnętrzna powiązanych strumieni transakcji/procesów jest wiarygodna? Jeżeli tak, to czy możliwe jest przeprowadzenie testów kontroli, aby ograniczyć potrzebę/zakres innych testów wiarygodności?	<i>Testy kontroli mogą być stosowane do ograniczenia poziomu ryzyka wymaganego dla innych procedur badania wiarygodności (potwierdzeń) w saldach należności. Nie jesteśmy jednak całkiem pewni niezawodności działania kontroli, więc użyjemy jedynie testów wiarygodności.</i>
3. Czy dostępne są analityczne procedury wiarygodności, które mogłyby ograniczyć potrzebę/zakres innych procedur badania?	<i>Nie</i>
4. Czy występuje potrzeba wprowadzenia elementu nieprzewidywalności do dalszych procedur badania (na przykład w związku z oszustwami, ryzykiem itd.)?	<i>Niektóre rozszerzone procedury badania będą przeprowadzone aby odnieść się do rozpoznanych czynników ryzyka oszustw wynikłych z nadużyć kierownictwa.</i>
5. Czy występuje znaczące ryzyko wymagające szczególnej uwagi?	<i>Istnieje pewne ryzyko ewentualnego oszustwa (Tom 2, Rozdział 9) w odniesieniu do ujmowania przychodów. Zostanie ono uwzględnione w odpowiednio dostosowanych badaniach szczegółowych. Wycena należności stanowi konkretne ryzyko wymagające szczególnej uwagi. Zostanie przeprowadzona dodatkowa analiza i przegląd późniejszych wpłat. Należy mieć na uwadze nieujawnione transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki przez cały czas trwania badania.</i>

Na podstawie zawodowego osądu biegłego rewidenta wymagane jest odpowiednie połączenie procedur w celu ograniczenia ryzyka istotnych zniekształceń (RIZ) w odpowiednich stwierdzeniach (odnoszących się do salda należności) do poziomu możliwego do zaakceptowania. Poniżej przedstawiono przykład reakcji w badaniu na ryzyko oszacowane dla należności.

Podsumowanie proponowanej reakcji w badaniu (Zaznaczyć odpowiednie pola KIDW)	K	I	D	W
A. Badania szczegółowe – wszystkie istotne grupy transakcji, salda i ujawnienia	X	X	X	X
B. Badania szczegółowe – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (próbki, oszustwo, znaczące czynniki ryzyka itd.)				X
C. Analityczne procedury wiarygodności (badanie całkowite itd.)		X		
D. Testy kontroli (skuteczność działania kontroli)	X			
Czy zgodnie z zawodowym osądem przedstawione powyżej procedury są wystarczające aby odnieść się do oszacowanego ryzyka? (Tak/Nie) Jeżeli nie, wyjaśnij poniżej.	Tak	Tak	Tak	Tak
Uwagi:				

Przykładowy program badania, który stanowi reakcję na zidentyfikowane ryzyko, przedstawiono w materiałach studiów przypadków w Tomie 2, Rozdział 17.7.

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Zgodnie z oceną ryzyka opisaną w Tomie 2, Rozdział 14.6 – Zakończenie etapu oszacowania ryzyka, oszacowane czynniki ryzyka były następujące:

Oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego (wysokie, umiarkowane lub niskie)	Umiarkowane			
Stwierdzenia (Kompletność, Istnienie, Dokładność, oraz Wycena)	K	I	D	W
Oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń (wysokie, umiarkowane lub niskie)	N	U	U	N
Zmiany oszacowanego ryzyka z poprzedniego okresu. <i>Brak</i> <i>Zwiększone ryzyko związane z transakcjami z podmiotami powiązаныmi i możliwe oszustwo wynikające z nieobecności Rajmunda.</i>				

Kwestie, które należy rozważyć, opracowując szczegółowy plan badania dla należności, są następujące:

Rozważane kwestie planowania	Reakcja
1. Czy występują stwierdzenia, do których nie można odnieść się wyłącznie przy użyciu testów wiarygodności?	<i>Nie</i>
2. Czy oczekuje się, że kontrola wewnętrzna powiązanych strumieni transakcji/procesów jest wiarygodna? Jeżeli tak, to czy możliwe jest przeprowadzenie testów kontroli, aby ograniczyć potrzebę/zakres innych testów wiarygodności?	<i>Ze względu na mały rozmiar jednostki kontrole są ograniczone. Poznaliśmy kontrolę wewnętrzną, ale nie będziemy przeprowadzać testów kontroli ani na niej polegać.</i>
3. Czy dostępne są analityczne procedury wiarygodności, które mogłyby ograniczyć potrzebę/zakres innych procedur badania?	<i>Odniesiemy się do kompletności sprzedaży poprzez połączenie analitycznych procedur przeglądu i testów szczegółowych.</i>
4. Czy występuje potrzeba wprowadzenia elementu nieprzewidywalności do dalszych procedur badania (na przykład w związku z oszustwami, ryzykiem itd.)?	<i>Nie ma konieczności, ponieważ saldo należności na koniec roku odnosi się przede wszystkim do Delty.</i>
5. Czy występuje znaczące ryzyko wymagające szczególnej uwagi?	<i>Do możliwości niespójnego ujmowania przychodów lub oszustwa odniesiemy się w odpowiednio dostosowanych badaniach szczegółowych.</i> <i>Należy mieć na uwadze nieujawnione transakcje z podmiotami powiązаныmi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki przez cały czas trwania badania.</i>

Poniżej przedstawiono przykład reakcji w badaniu na ryzyko oszacowane dla należności.

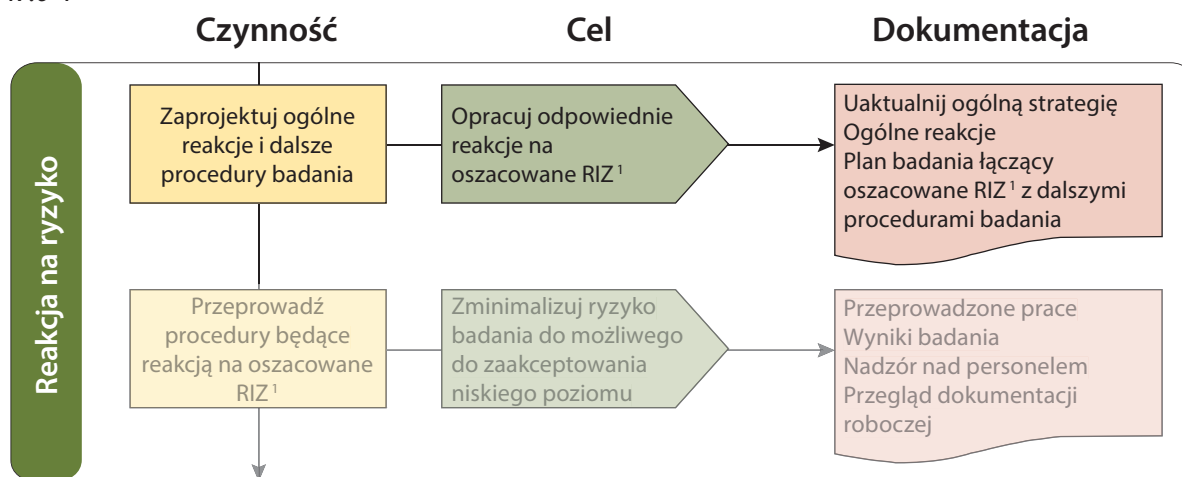
Podsumowanie proponowanej reakcji w badaniu (Zaznaczyć odpowiednie pola KIDW)	K	I	D	W
A. Badania szczegółowe – wszystkie istotne grupy transakcji, salda i ujawnienia	X	X	X	X
B. Badania szczegółowe – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (próbki, oszustwo, znaczące czynniki ryzyka itd.)				X
C. Analityczne procedury wiarygodności (badanie całkowite itd.)		X		
D. Testy kontroli (skuteczność działania kontroli)	X			
Czy zgodnie z zawodowym osądem przedstawione powyżej procedury są wystarczające aby odnieść się do oszacowanego ryzyka? (Tak/Nie). Jeżeli nie, wyjaśnij poniżej.	Tak	Tak	Tak	Tak
Uwagi: <i>Brak</i>				

Przykładowy program badania, który stanowi reakcję na zidentyfikowane ryzyko, przedstawiono w materiałach studiów przypadków w Tomie 2, Rozdział 17.7.

17. Określanie zakresu testowania

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wskazówki dotyczące ustalenia zakresu testowania wymaganego do tego, aby testy stanowiły reakcję na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia.	330, 500, 530

Ilustracja 17.0-1



Uwagi:

1. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
330.12	Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, to: (a) uzyskuje dowody badania dotyczące znaczących zmian tych kontroli następujących po okresie śródrocznym; oraz (b) ustala, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać za pozostały okres. (Patrz: par. A33-A34)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
330.13	<p>Rozważając, czy właściwe jest wykorzystanie dowodów badania skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, a jeśli tak, to jaki okres może upłynąć do ponownego przeprowadzenia testów kontroli, biegły rewident uwzględni:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) skuteczność innych elementów kontroli wewnętrznej, w tym środowiska kontroli, stosowanego przez jednostkę nadzoru kontroli oraz procesów oceny ryzyka; (b) ryzyka wynikające z charakteru kontroli, w tym, czy następuje ona automatycznie czy ręcznie; (c) skuteczność ogólnych kontroli technologii informacji (IT); (d) skuteczność danej kontroli i jej stosowanie przez jednostkę, w tym rodzaj i zakres odstępstw od stosowania kontroli odnotowanych podczas poprzednich badań oraz czy nastąpiły zmiany personelu, które znacząco wpłynęły na stosowanie kontroli; (e) czy niezmiennosc sposobu przeprowadzania danej kontroli stwarza ryzyko ze względu na zmiany okoliczności; oraz (f) ryzyko istotnego zniekształcenia i zakres, w jakim można zaufać danej kontroli. (Patrz: par. A35)
330.14	<p>Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie uzyskanych podczas poprzednich badań dowodów badania skuteczności działania określonych kontroli, to ustala dalszą ich przydatność drogą uzyskania dowodów badania na temat tego, czy po uprzednich badaniach nastąpiły znaczące zmiany tych kontroli. Biegły rewident uzyskuje dowody badania w drodze kierowania zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, aby potwierdzić swoje zrozumienie tych określonych kontroli oraz:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jeżeli nastąpiły zmiany wpływające na dalszą przydatność dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań, przeprowadza testy tych kontroli w czasie bieżącego badania; (b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, przeprowadza testy kontroli przynajmniej raz na trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli przy każdym badaniu. Pozwoli to uniknąć przeprowadzania testów tych wszystkich kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach jednego okresu objętego badaniem i nie przeprowadzać testów kontroli w późniejszych dwóch okresach objętych badaniem. (Patrz: par. A37-A39)
530.5	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Badanie wrywkowe (próbkiwanie) – stosowanie procedur badania do mniej niż 100% pozycji, które składają się na zbiór mający znaczenie dla badania, przy czym każda z jednostek populacji może zostać wybrana. Dostarcza to biegłemu rewidentowi uzasadnioną podstawę dla sformułowania wniosków o całej populacji. (b) Populacja – jest to pełny zestaw danych (pozycji), spośród których zostaje wybrana próbka i o której biegły rewident zamierza sformułować wniosek. (c) Ryzyko próbkowania – ryzyko, że wniosek biegłego rewidenta wyprowadzony na podstawie próbki może różnić się od wniosku, jaki sformułowałyby, gdyby tej samej procedurze badania poddał całą populację. Ryzyko próbkowania może prowadzić do dwóch rodzajów błędnych wniosków: <ul style="list-style-type: none"> (i) w przypadku testów kontroli, że kontrole są skuteczniejsze niż w rzeczywistości lub, w przypadku badań szczegółowych, że istotne zniekształcenie nie występuje, podczas gdy faktycznie istnieje. Biegły rewident jest szczególnie wyczulony na tego rodzaju błędny wniosek, ponieważ wpływa on na skuteczność badania i może zwiększyć prawdopodobieństwo wyrażenia nieodpowiedniej opinii z badania; (ii) w przypadku testów kontroli, że kontrole są mniej skuteczne niż w rzeczywistości lub, w przypadku badań szczegółowych, że istotne zniekształcenie istnieje, podczas gdy faktycznie nie występuje. Tego rodzaju błędny wniosek wpływa na efektywność badania, gdyż prowadzi zazwyczaj do przeprowadzenia dodatkowych prac w celu ustalenia, czy pierwotne wnioski były nieprawidłowe. (d) Ryzyko nie związane z próbkowaniem – ryzyko, że biegły rewident sformułuje błędny wniosek z jakiegokolwiek powodu niezwiązanego z ryzykiem próbkowania; (Patrz: Par. A1) (e) Anomalia – zniekształcenie lub odchylenie, które w oczywisty sposób nie jest reprezentatywne dla zniekształceń lub odchyleń w populacji; (f) Jednostka populacji – poszczególne pozycje składające się na populację; (Patrz: Par. A2)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
530.5 (ciąg dalszy)	<p>(g) Próbkowanie statystyczne – metoda próbkowania wykazująca następujące cechy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) wybór pozycji próbki następuje losowo; oraz (ii) do oceny wyników badania próbki, w tym do pomiaru ryzyka próbkowania, stosuje się rachunek prawdopodobieństwa. <p>Metodę próbkowania, która nie posiada cech (i) oraz (ii) uznaje się za niestatystyczną metodę próbkowania.</p> <p>(h) Stratyfikacja (warstwowanie) – proces dzielenia populacji na podzbiory, z których każdy stanowi zespół jednostek populacji o podobnych cechach (często wartości pieniężne);</p> <p>(i) Dopuszczalne zniekształcenie – kwota pieniężna określona przez biegłego rewidenta w odniesieniu, do której biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że kwota ta nie jest niższa od rzeczywistego zniekształcenia w populacji; (Patrz: Par. A3)</p> <p>(j) Dopuszczalny wskaźnik odchylenia – wskaźnik odchylenia od ustalonych procedur kontroli wewnętrznej określony przez biegłego rewidenta, w odniesieniu, do którego biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że wskaźnik ten nie jest niższy od rzeczywistego wskaźnika odchylenia w populacji.</p>

17.1 Przegląd

Wystarczające, odpowiednie dowody badania można uzyskać poprzez wybór i sprawdzenie następujących elementów:

Ilustracja 17.1-1

Wybór i sprawdzenie	
Wszystkie pozycje (100% sprawdzenie)	<p>Jest to właściwe, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • populacja zawiera niewielką liczbę pozycji o wysokiej wartości; • występuje znaczące ryzyko i inne metody nie zapewniają wystarczających, odpowiednich dowodów badania; oraz • możliwe jest zastosowanie WKTB w większych populacjach w celu elektronicznego badania powtarzających się wyliczeń lub innego procesu.
Szczególne pozycje	<p>Jest to właściwe dla:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pozycji o wysokiej wartości lub o kluczowym znaczeniu, które osobno mogą spowodować wystąpienie istotnego zniekształcenia; • wszystkich pozycji przekraczających określoną kwotę; • wszelkich nietypowych lub wrażliwych pozycji lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym; • wszelkich pozycji, które są w wysokim stopniu podatne na zniekształcenia; • pozycji pozwalających na uzyskanie informacji dotyczących na przykład charakteru jednostki, charakteru transakcji i kontroli wewnętrznej; oraz • pozycji pozwalających na testowanie czynności kontrolnych.
Reprezentatywna próba pozycji z populacji	<p>Jest to właściwe dla opracowania wniosku dotyczącego całego zbioru danych (populacji/zbiorowości) poprzez wybór i sprawdzenie reprezentatywnej próby pozycji w obrębie populacji.</p> <p>Próbkowanie umożliwia biegłemu rewidentowi uzyskanie i ocenę dowodów badania dotyczących pewnej cechy. Rozmiar próby można określić przy użyciu metod statystycznych i niestatystycznych.</p>

Decyzja dotycząca wyboru metody zależy od okoliczności. Zastosowanie jednej z metod opisanych powyżej lub ich połączenia może być odpowiednie w konkretnych okolicznościach.

Wybór próbkowania, jako najbardziej efektywnej metody uzyskania koniecznego obniżenia ryzyka dla stwierdzenia ma wiele zalet przedstawionych poniżej.

Ilustracja 17.1-2

Korzyści	
Zastosowanie reprezentatywnych próbek	Możliwe jest wyciągnięcie właściwych wniosków. Celem biegłego rewidenta jest wystarczające obniżenie ryzyka, a nie uzyskanie absolutnej pewności.
	Wyniki można połączyć z wynikami z innych testów. Dowody uzyskane z jednego źródła mogą być potwierdzone przez dowody uzyskane z innego źródła, aby zapewnić wzmożone obniżenie ryzyka.
	Sprawdzenie wszystkich danych nie zapewniłoby absolutnej pewności. Na przykład, niezarejestrowane transakcje nigdy nie zostałyby odkryte.
	Ograniczenie kosztów, koszt badania każdego wpisu w ewidencji księgowej i wszystkich dowodów potwierdzających byłby nieopłacalny.

Tom 1 Rozdział 10 przedstawia charakter i zakres dalszych procedur badania. Niniejszy rozdział koncentruje się na zakresie testowania i zastosowaniu technik próbkowania.

Techniki próbkowania

Próbkowanie nie musi zostać wybrane, jako procedura badania, ale tam, gdzie takiego wyboru dokonano, wszystkie pozycje próby w populacji (takie jak transakcje sprzedaży czy salda należności) muszą próbą mieć szansę na wybór. To jest to konieczne, aby umożliwić biegłemu rewidentowi wyciągnięcie uzasadnionych wniosków na temat całej populacji.

Dla każdej próby obejmującej mniej niż 100% populacji zawsze występuje ryzyko, że zniekształcenie może nie być zidentyfikowane oraz, że może przekroczyć dopuszczalny poziom zniekształceń lub odchyłeń. Nazywamy je ryzykiem próbkowania. Można je ograniczyć poprzez zwiększenie wielkości próby, podczas gdy ryzyko niezwiązane z próbkowaniem może być ograniczone przez właściwe planowanie zlecenia, nadzór i przegląd.

W badaniach powszechnie stosuje się dwa rodzaje próbkowania przedstawione poniżej.

Ilustracja 17.1-3

Cechy próbki	
Próbkowanie statystyczne	Próbka jest wybierana w sposób losowy. Oznacza to, że każdy element w populacji ma pewną znaną (właściwą statystycznie) szansę wylosowania.
	Możliwa jest matematyczna projekcja wyników i zastosowanie rachunku prawdopodobieństwa do oceny wyników, w tym do pomiaru ryzyka próbkowania.
Próbkowanie niestatystyczne lub oparte na osądzie	Każda metoda próbkowania, która nie ma cech próbkowania statystycznego przedstawionych powyżej, uważana jest za próbkowanie niestatystyczne.

Określając wielkość próby biegły rewident ustala wskaźnik dopuszczalnego odchylenia (wyjątków), który można byłoby zaakceptować.

- **Procedury wiarygodności**

Istotność wykonawcza (ogólna czy też dla konkretnej pozycji) jest ustalana w odniesieniu do ogólnej istotności (ogólnej lub, odpowiednio, odnoszącej się do konkretnej pozycji). Dopuszczalny poziom zniekształcenia jest określany w odniesieniu do istotności wykonawczej (ogólnej lub – w odpowiednich przypadkach – związanej z konkretną pozycją). Im większy dopuszczalny poziom zniekształceń zostanie ustalony, tym mniejsza jest wielkość próby. Im niższe jest dopuszczalne zniekształcenie, tym próba musi być większa. Należy zauważyć, że dopuszczalny poziom zniekształcenia jest często równy istotności wykonawczej.

- **Testy kontroli**

Dla testów kontroli poziom dopuszczalnych odchyień jest, co do zasady bardzo niski, często nie dopuszcza się żadnych odchyień lub tylko jedno. Testy kontroli dostarczają dowodów na to, czy kontrole działają. Wobec tego używa się ich tylko tam, gdzie oczekuje się, że działanie kontroli jest niezawodne.

17.2 Zastosowanie próbkowania

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
530.6	Przy projektowaniu próbki do badania biegły rewident rozważa cel procedury badania oraz cechy populacji, z której dana próbka zostanie pobrana. (Patrz: par. A4-A9)
530.7	Biegły rewident ustala wielkość próbki wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkowania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. (Patrz: par. A10-A11)
530.8	Biegły rewident wybiera pozycje wchodzące w skład próby w taki sposób, że każda z jednostek populacji znajdująca się w populacji ma jednakowe szanse, aby zostać wybraną. (Patrz: par. A12-A13)
530.9	Biegły rewident przeprowadza wobec każdej wybranej pozycji procedury badania odpowiadające określonymu celowi.
530.10	Jeżeli procedura badania nie ma zastosowania do wybranej pozycji, biegły rewident stosuje procedurę do pozycji zastępczej. (Patrz: par. A14)
530.11	Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zastosować wobec wybranej pozycji opracowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych, traktuje tę pozycję w przypadku testów kontroli, jako odchylenie od stosowanych procedur kontroli lub jako zniekształcenie w przypadku badań szczegółowych. (Patrz: par. A15-A16)
530.12	Biegły rewident bada charakter i przyczyny wszelkich rozpoznanych odchyień i zniekształceń oraz ocenia ich ewentualny wpływ na cel procedur badania oraz na pozostałe obszary badania. (Patrz: par. A 17)
530.13	W niezwykle rzadkich okolicznościach, kiedy biegły rewident uzna wykryte w zbiorze zniekształcenie lub odchylenie za anomalię, musi uzyskać wyższy poziom pewności, że tego rodzaju zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Biegły rewident osiąga ten poziom pewności przeprowadzając dodatkowe procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów na to, że dane zniekształcenie lub odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.
530.14	W przypadku testów szczegółowych biegły rewident ekstrapoluje zniekształcenia wykryte w próbie na całą populację. (Patrz: par. A18-A20)
530.15	Biegły rewident ocenia: <ol style="list-style-type: none"> wyniki próbki; oraz (Patrz: par. A21-A22) czy zastosowanie badania wrywkowego (próbkowania) dostarczyło uzasadnioną podstawę dla sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem. (Patrz: par. A23)

Budowanie podstawy

Zawsze, kiedy rozważane są statystyczne i niestatystyczne techniki próbkowania, biegły rewident uwzględni i dokumentuje kwestie omówione poniżej.

Ilustracja 17.2-1

Czynniki do rozważenia	Uwagi
Cel badania?	Punktem wyjścia zaprojektowania testu jest ustalenie, jaki jest cel testu i do jakich stwierdzeń się odnosi.
Podstawowe źródło dowodów?	Jakie jest podstawowe i drugorzędne źródło dowodów badania dla każdego rozpatrywanego stwierdzenia? Rozróżnienie pomoże zapewnić skierowanie badania we właściwym kierunku.
Wcześniejsze doświadczenia?	Jakie doświadczenia (o ile były) wyniesiono z ewentualnego przeprowadzenia podobnych testów w poprzednich okresach? Należy rozważyć skuteczność testu oraz istnienie i trendy odchyień (błędów), o ile wystąpiły, odnalezionych w wybranych próbach.
Jaka populacja?	Należy uzyskać pewność, że populacja pozycji do testowania jest właściwa do uzyskania celów badania. Próbkowanie nie pozwoli rozpoznać ani zbadać pozycji, które nie są już zawarte w populacji. Na przykład, próbkę sald należności można wykorzystać do testowania istnienia należności, ale taka populacja nie byłaby odpowiednia do testowania kompletności należności. Należy także rozważyć wielkość populacji. W niektórych przypadkach zbyt mała próba nie pozwala na wyciągnięcie wniosków statystycznych.
Jaką jednostkę próby należy zastosować?	Rozważ cel testu i stwierdzenie, do którego dotyczy się odnosi. Decyzja ta określi wybór pozycji do testowania. Do przykładów należą faktury sprzedaży, polecenia sprzedaży i salda kont nabywców.
Próbkowanie statystyczne czy niestatystyczne?	Statystyczne wnioski można wyciągnąć z prób statystycznych. Wnioski oparte na zawodowym osądzie można wyciągnąć z prób opartych na osądzie lub niestatystycznych. Próby niestatystyczne są często używane w połączeniu z innymi procedurami badania odnoszącymi się do tego samego stwierdzenia.
Definicja odchylenia	Brak odpowiedniego zdefiniowania odchylenia spowoduje stratę czasu, poświęconego przez personel na przegląd pomniejszych niezgodności, które mogą nie stanowić odchylenia. Należy także ustalić, jak przyczyny i skutki odchylenia będą dalej potraktowane przez zespół realizujący badanie.
Czy należy wyłączyć jakieś pozycje o wysokiej wartości?	Jeżeli w populacji występują większe transakcje lub salda, które mogą być ocenione osobno, może to pozwolić na zmniejszenie prób dla pozostałych elementów w populacji. W niektórych przypadkach dowody uzyskane z badania większych transakcji lub sald mogą być wystarczające do pełnego wyeliminowania potrzeby próbkowania.
Zastosowanie WKTB	Czy zastosowanie wspomaganym komputerowo technik badania (WKTB) zapewniłoby lepsze lub bardziej efektywne wyniki? Dla wielu testów, przy zastosowaniu WKTB, możliwe jest przebadanie 100% populacji (w przeciwieństwie do próby) oraz sporządzenie standardowych raportów, w których zidentyfikowane są nietypowe pozycje do dalszego badania.

Czynniki do rozważenia	Uwagi
Czy jest możliwa stratyfikacja?	<p>Należy rozważyć, czy można podzielić populację na warstwy poprzez rozdzielenie jej na autonomiczne podzbiory o określonych, definiujących cechach.</p> <p>Na przykład, jeżeli populacja zawiera pewną liczbę transakcji o wysokiej wartości, populacja (dla badań szczegółowych) może być podzielona według wartości pieniężnej. Dzięki temu większością prac rewizyjnych można objąć pozycje o wyższej wartości jako tych, których prawdopodobieństwo zniekształcenia w postaci zawyżenia wartości jest największe.</p> <p>W podobny sposób w oparciu o określoną cechę zwiększającą ryzyko zniekształcenia, można podzielić na warstwy populację. W przypadku badania odpisów na należności wątpliwe (wycena należności), salda należności mogą być podzielone na warstwy zróżnicowane pod względem terminów płatności.</p> <p>Tam, gdzie podzbiory są testowane osobno, zniekształcenia ekstrapoluje się osobno na każdą warstwę. Rozważając możliwy wpływ zniekształceń na łączne saldo konta lub całą grupę transakcji, należy dodać do siebie ekstrapolowane zniekształcenia stwierdzone w każdej z warstw.</p>
Jaka precyzja jest wymagana?	<p>Często odstawą dla dopuszczalnego zniekształcenia jest istotność wykonawcza. Oznacza ona także precyzję testu statystycznego.</p> <p>Istotność wykonawczą ustala się w kwocie uwzględniającej wystąpienie niewykrytych oraz nieistotnych zniekształceń, które w połączeniu mogą dać istotną kwotę.</p>
Jaki poziom ufności jest wymagany?	<p>Ufność to poziom dopuszczalnego ryzyka (ryzyko przeoczenia), że test nie pozwoli na otrzymanie dokładnych wyników. Czy wymagany jest wyższy poziom ufności (co skutkuje koniecznością wybrania większej próby) czy niższy (gdy próba może być mniejsza)?</p> <p>Poziom ufności wymagany dla konkretnego testu opiera się na takich czynnikach takich jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dowody badania uzyskane z innych źródeł, takich jak przegląd analityczny, inne badania wiarygodności i pewność uzyskana z badania skuteczności działania kontroli związanych z danym stwierdzeniem; • znaczenie stwierdzenia lub pozycji sprawozdania finansowego w porównaniu z istotnością ogólną. <p>Na przykład poziom ufności wynoszący 95% wskazuje, że jeśli konkretny test był wykonany 100 razy (przy losowym wyborze reprezentatywnych transakcji), wyniki byłyby dokładne (w obrębie marginesu zniekształcenia) 95 razy na 100 testów. Istnieje ryzyko, że 5 testów na 100 da niedokładne wyniki.</p>

Jeżeli planuje się próbkowanie statystyczne, dopuszczalne zniekształcenie lub odchylenie powinno również zostać uwzględnione.

Ilustracja 17.2-2

Czynniki do rozważenia	Uwagi
Jakie jest dopuszczalne zniekształcenie lub odchylenie?	<p>Dopuszczalne zniekształcenie jest stosowane przy projektowaniu testów szczegółowych aby odnieść się do ryzyka, że skumulowane pojedynczo nieistotne zniekształcenia mogą przyczynić się do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego oraz w celu stworzenia marginesu dla niewykrytych ewentualnie zniekształceń. Dopuszczalne zniekształcenie jest zastosowaniem istotności wykonawczej w odniesieniu do danej procedury próbkowania. Dopuszczalne zniekształcenie może być tą samą kwotą lub kwotą niższą od poziomu istotności.</p> <p>Dopuszczalny wskaźnik odchylenia używany jest dla testów zgodności, dla których biegły rewident określa wskaźnik odchylenia od określonych procedur kontroli wewnętrznej w celu uzyskania odpowiedniego poziomu pewności. Biegły rewident stara się uzyskać odpowiedni poziom pewności, że rzeczywiste odchylenie w populacji nie przewyższyło dopuszczalnego odchylenia w populacji.</p>

17.3 Zakres procedur badania wiarygodności (wykorzystujących próbkowanie statystyczne)

Im większe ryzyko istotnych zniekształceń, tym większy jest wymagany zakres procedur badania wiarygodności. Zakres procedur badania wiarygodności może być ograniczony przez badanie skuteczności działania kontroli wewnętrznej. Jeśli jednak jego wyniki są niesatysfakcjonujące, zakres procedur badania wiarygodności może ulec rozszerzeniu.

Określenie wielkości próby – próbkowanie według jednostek pieniężnych

Najczęstszą metodą próbkowania w badaniach szczegółowych jest próbkowanie według jednostek pieniężnych. Zgodnie z tą metodą prawdopodobieństwo, że do badania wybrana zostanie jakaś pozycja (na przykład saldo należności), jest wprost proporcjonalne do pieniężnej wartości tej pozycji. Wobec tego prawdopodobieństwo, że zostanie wybrane saldo należności wynoszące 6.000 €, jest trzy razy wyższe niż prawdopodobieństwo dla salda należności wynoszącego 2.000 €. Zgodnie z tą metodą niewłaściwe byłoby wybieranie jednostek fizycznych, takich jak co pięćdziesiąta faktura lub transakcja.

Chociaż próbkowanie według jednostek pieniężnych jest najczęstszą formą próbkowania używaną przez biegłych rewidentów, jest kilka innych metod próbkowania, które byłyby bardziej odpowiednie w pewnych okolicznościach. Metody te nie zostały omówione w tym Przewodniku.

Wybór współczynników ufności

Projektując badania wiarygodności, biegły rewident może uznać za przydatne zastosowanie trzech poziomów obniżenia ryzyka: wysokiego, umiarkowanego i niskiego. Różnica pomiędzy nimi wynika ze współczynnika ufności stosowanego przy wyborze próby. Im wyższy współczynnik ufności, tym większa wielkość próby oraz uzyskany poziom obniżenia ryzyka. Przedstawiono to poniżej na ilustracji, która zawiera typowe poziomy ufności pozwalające osiągnąć wysokie, umiarkowane i niskie obniżenie ryzyka.

Ilustracja 17.3-1

Wymagane obniżenie ryzyka	Poziom ufności	Współczynnik ufności
Wysokie	95%	3,0
Umiarkowane	80-90%	1,6 do 2,3
Niskie	65-75%	1,1 do 1,4

Efektywny zestaw procedur badania zaprojektowany, jako reakcja na oszacowane ryzyko i dotyczący konkretnych stwierdzeń może zawierać połączenie badań kontroli i badań wiarygodności.

Tabela poniżej przedstawia częściową listę współczynników ufności dla różnych poziomów ufności. Na przykład, jeżeli wymagany poziom ufności wynosi 90%, zastosowany współczynnik ufności powinien wynosić 2,3.

Ilustracja 17.3-2

Poziom ufności	Współczynnik ufności
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

Wybór próby

Ilustracja 17.3-3

Jednostka pieniężna	
Proces wyboru próby	Należy usunąć z populacji pozycje kluczowe i pozycje o wysokiej wartości.
	Obliczyć przedział (interwał) próbkowania.
	Następnie należy losowo wybrać punkt wyjścia do wyboru pierwszej pozycji. Wybrany losowo punkt wyjścia może znajdować się w przedziale od 1 € do końca przedziału próbkowania. Kolejne wybrane pozycje określa się według poprzedniej pozycji powiększonej o przedział próbkowania.

Uwaga: Należy uzyskać pewność, że proces wyboru próby, w tym podstawa dla wyboru losowo wybranego punktu wyjścia (przy zastosowaniu komputerowego generatora liczb losowych lub zawodowego osądu), jest należycie udokumentowany.

Krok 1 – Obliczenie przedziału (interwału) próbkowania

Wzór jest następujący

$$\text{Przedział próbkowania} = \text{Istotność wykonawcza (dopuszczalne zniekształcenie)} \div \text{Współczynnik ufności}$$

Jeżeli przedział próbkowania wynosił 17.391 €, wówczas pierwsze konto może zostać losowo wybrane, na przykład zawierające 10.000 €. Drugim wybranym kontem byłoby to, które zawiera skumulowaną kwotę 27.391 € (punkt wyjścia + przedział próbkowania = 10.000 € + 17.391 €). Trzecim wybranym kontem byłoby to, które zawiera łączną skumulowaną kwotę 44.782 € (27.391 € + 17.391 €). Proces ten byłby kontynuowany aż do końca populacji.

Krok 2 – Obliczenie wielkości próby

Wielkości próby dla próbkowania reprezentatywnych pozycji według jednostek pieniężnych są na ogół ustalane według następującego wzoru:

$$\text{Wielkość próby} = \text{Populacja do przebadania} \div \text{Przedział próbkowania.}$$

Z badanej zbiorowości należy wykluczyć wszystkie szczególne pozycje, przeznaczone do osobnej oceny.

Krok 3 – Wybór próby

Z populacji należy usunąć wszystkie pozycje o wysokiej wartości oraz pozycje kluczowe (do osobnej analizy), a następnie obliczyć przedział próbkowania (patrz krok 1 powyżej). Następnie należy losowo wybrać punkt wyjścia do wyboru pierwszej pozycji. Wybrany losowo punkt wyjścia może znajdować się w przedziale od 1 € do końca przedziału próbkowania. Kolejne wybrane pozycje określa się według poprzedniej pozycji powiększonej o przedział próbkowania.

Proces ten ilustrują poniższe trzy przykłady.

Przykład 1 – Próbkowanie sald należności

Ilustracja 17.3-4

Pytanie	Reakcja
Cel badania	Upewnienie się, co do istnienia należności poprzez wybór próby sald należności i wysłanie listów z prośbą o potwierdzenie
Ryzyko istotnych zniekształceń w odnośnych stwierdzeniach	Istnienie = wysokie ryzyko
Badana zbiorowość	Salda należności na koniec okresu
Wartość pieniężna zbiorowości	177.203 €
Szczególne pozycje do osobnej oceny	38.340 €
Obniżenie ryzyka uzyskane z testów kontroli	Brak
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury, na przykład procedury oszacowania ryzyka	Ograniczone
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	Brak innych źródeł obniżenia ryzyka, stąd zastosowany będzie poziom ufności 95% lub współczynnik ufności 3,0.
Istotność wykonawcza	15.000 €
Oczekiwane odchylenia w próbie	Brak

Przedział próbkowania = $15.000 \text{ €} / 3,0 = 5.000 \text{ €}$

Wielkość próby = $(177.203 \text{ €} - 38.340 \text{ €}) / 5.000 \text{ €} = 28$

W tym przykładzie przedział próbkowania wynosił 5.000 €. Dlatego, jeżeli pierwsza pozycja została wybrana losowo, jako 436 €, następna wypadłaby w transakcji lub saldzie, które zawierałoby skumulowaną wartość 5.436 €. Trzecia pozycja wystąpiłaby dla skumulowanej wartości 10.436 € i tak dalej, aż do wyboru 28 pozycji.

Uwaga: Prawdopodobne jest, że do testowania zostaną wybrane pozycje o wyższej wartości (patrz częściowa populacja w saldzie należności poniżej).

Ilustracja 17.3-5

	Salda należności	Całkowita wielkość skumulowana	Przedział próbkowania	Czy zawarte w próbie?
Odbiorca A	4.750	4.750	436	Tak
Odbiorca B	3.500	8.250	5.436	Tak
Odbiorca C	1.800	10.050	10.436	Nie
Odbiorca D	2.700	12.750	10.436	Tak
Odbiorca E	950	13.700	15.436	Nie
Odbiorca F	2.580	16.280	15.436	Tak

Przykład 2 – Próbkowanie sald należności

Ilustracja 17.3-6

Pytanie	Reakcja
Cel badania	Upewnienie się co do istnienia należności poprzez wybór próby sald należności i wysłanie listów z prośbą o potwierdzenie.
Ryzyko istotnych zniekształceń w odnośnych stwierdzeniach	Istnienie = umiarkowane ryzyko
Badana zbiorowość	Salda należności na koniec okresu
Wartość pieniężna zbiorowości	177.203 €
Szczególne pozycje do osobnej oceny	38.340 €
Obniżenie ryzyka uzyskane z testów kontroli	Ustalono niski poziom ryzyka kontroli nad powiązаныmi kontrolami.
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury, na przykład procedury oszacowania ryzyka	Ograniczone
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	W świetle innych źródeł dowodów badania, zastosowany zostanie poziom ufności 70% (współczynnik ufności 1,2).
Istotność wykonawcza	15.000 €
Oczekiwane odchylenia w próbie	Brak

Przedział próbkowania = $15.000 \text{ €} / 1,2 = 12.500 \text{ €}$

Wielkość próby = $(177.203 \text{ €} - 38.340 \text{ €}) / 12.500 \text{ €} = 12$

Przykład 3 – Próbkowanie faktur zakupu

Ilustracja 17.3-7

Pytanie	Reakcja
Cel badania	Upewnienie się co do istnienia i dokładności zakupów poprzez wybór próby faktur zakupu.
Ryzyko istotnych zniekształceń w odnośnych stwierdzeniach	Istnienie = niskie ryzyko Dokładność = niskie ryzyko
Badana zbiorowość	Faktury zakupu w okresie
Wartość pieniężna zbiorowości	879.933 €
Szczególne pozycje do osobnej oceny	46.876 €
Obniżenie ryzyka uzyskane z testów kontroli	Brak
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury, na przykład procedury oszacowania ryzyka	Umiarkowanie skuteczne analityczne procedury badania wiarygodności.
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	W świetle innych źródeł dowodów badania, zastosowany zostanie poziom ufności 80% (Współczynnik ufności 1,6).
Istotność wykonawcza	15.000 €
Oczekiwane odchylenia w próbie	Brak

Przedział próbkowania = $15.000 \text{ €} / 1,6 = 9.375 \text{ €}$

Wielkość próby = $(879.933 \text{ €} - 46.876 \text{ €}) / 9.375 \text{ €} = 89$

Jak widać, wielkość próby w badaniach wiarygodności związanych ze strumieniami transakcji może być bardzo duża. Aby uzyskać wymagane dowody badania często bardziej efektywnym jest przeprowadzenie testów kontroli (gdzie wielkość próby jest mniejsza) lub przeprowadzenie innych rodzajów procedur badania.

Ekstrapolacja zniekształceń

Proces ten jest przedstawiony na ilustracji poniżej.

Ilustracja 17.3-8

Kroki w ekstrapolacji zakresu zniekształceń	
1.	Oblicz procent zniekształceń w każdej pozycji. Jeżeli stwierdzona liczba wynosi 50 €, ale powinna wynosić 60 €, zniekształcenie wynosi 10 €, czyli 17% całości.
2.	Dodaj procenty zniekształceń, kompensując wielkości zawyżone i zaniżone.
3.	Oblicz średnią procentową zniekształcenia dla jednej pozycji dzieląc całkowite procentowe wielkości zniekształceń przez liczbę wszystkich próbkowanych pozycji (z uwzględnieniem zniekształcenia i bez niego).
4.	Pomnóż średnią procentową wielkość zniekształcenia przez całkowitą wartość pieniężną reprezentatywnej zbiorowości (z wyłączeniem pozycji o wysokiej wartości i pozycji kluczowych). Pozwoli to obliczyć wynik ekstrapolowanego zniekształcenia dla tej próbki. Oczywiście wyklucza to wszelkie zniekształcenia znalezione w pozycjach o wysokiej wartości i kluczowym znaczeniu wcześniej usunięte z próby.

Na przykład próba 50 pozycji wybrana z populacji 250.000 € zawierała wymienione poniżej trzy zniekształcenia.

Ilustracja 17.3-9

Prawidłowa wartość	Wartość stwierdzona w badaniu	Zniekształcenia	% zniekształceń
500 €	400 €	100 €	20,00%
350	200 €	150 €	42,86%
600	750 €	(150) €	(25,00%)
Razem % błędu (suma procentowych wartości zniekształceń)			37,86%
Średni % zniekształceń: $37,86\% \div 50$ (wielkość próby) =			0,7572%
Ekstrapolowane zniekształcenia: $0,7572\% \times 250.000 \text{ €}$ (populacja) =			1.893 €

Ekstrapolowane zniekształcenie jest czasami nazywane „najbardziej prawdopodobną wartością błędu” (NPWB).

UWAGA

Anomalie

Czasami pojawia się pokusa, by uznać niektóre zniekształcenia/odchylenia (wykryte w próbce) za anomalie (niereprezentatywne dla populacji) i wyłączyć je z projekcji zniekształceń dla tej populacji. Wymagają one jednak dodatkowej pracy w badaniu, niezależnie od tego, czy zniekształcenie/odchylenie jest dla populacji reprezentatywne czy nie:

- Jeżeli odchylenie jest reprezentatywne dla populacji, biegły rewident bada charakter i przyczyny oraz ocenia ich ewentualny wpływ na cel procedur badania oraz na pozostałe obszary badania.
- Jeżeli biegły rewident uzna wykryte w zbiorze odchylenie za anomalię, musi uzyskać wyższy poziom pewności, że tego rodzaju zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Wymaga to przeprowadzenia dalszych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów na to, że dane zniekształcenie lub odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.

Należy zauważyć, że MSRF 530.13 określa, że anomalie występują tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

17.4 Zakres analitycznych procedur badania wiarygodności

Analityczne procedury badania wiarygodności będą albo podstawową metodą badania salda konta, albo będą stosowane w połączeniu z innymi badaniami szczegółowymi, których zakres został odpowiednio ograniczony.

Tom 1 Rozdział 10 przedstawia dwa poziomy pewności, które można uzyskać poprzez przeprowadzenie analitycznych procedur badania wiarygodności. To ograniczenie ryzyka jest wysoce skuteczne (tj. badanie podstawowe) i umiarkowanie skuteczne.

Proste procedury analityczne (na przykład porównanie wyników poprzedniego roku z bieżącym) mogą ułatwić identyfikację problemu, który wymaga dalszego postępowania, lecz dostarczają niewiele dowodów badania. Procedury analityczne tego rodzaju można zastosować do zrozumienia jednostki, przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka i przeglądu sprawozdania finansowego.

Projektując analityczne procedury badania wiarygodności, biegły rewident:

- określa kwotę odchylenia od wartości oczekiwanej możliwą do zaakceptowania bez dalszego sprawdzania. Powinna ona zależeć po pierwsze od istotności oraz, po drugie, być spójna z oczekiwanym poziomem pewności;
- rozważa możliwość, że połączone zniekształcenia w konkretnym saldzie konta, grupie transakcji lub ujawnieniu informacji spowodują wystąpienie niemożliwej do zaakceptowania kwoty błędu; oraz
- zwiększa oczekiwany poziom obniżenia ryzyka proporcjonalnie do wzrostu ryzyka istotnych zniekształceń.

Ilustracja 17.4-1

Przykład analitycznych procedur wiarygodności

Pytania	Reakcja	
Opisz procedurę, która zostanie przeprowadzona oraz spodziewany wynik.	<i>Pomnóż opłaty za wynajem jednostki przez liczbę mieszkań w celu obliczenia przewidywanego przychodu z mieszkań, a następnie porównaj wynik z przychodem zarejestrowanym w księgach rachunkowych jednostki.</i>	
Jaka jest wartość zarejestrowanej kwoty lub współczynnika?	278.000 €	
Do jakich stwierdzeń odnosi się badanie?	<i>Kompletność, istnienie i dokładność</i>	
Jaka będzie użyta istotność wykonawcza?	10.000 €	
Jaka kwota różnicy (pomiędzy zarejestrowanymi wielkościami i wartościami oczekiwanymi) jest możliwa do zaakceptowania?	1%	
Pozostałe ryzyko istotnych zniekształceń po przeprowadzonej procedurze (umiarkowane lub niskie).	<i>Niskie</i>	
Opisz szczegóły każdego elementu danych użytych w obliczeniach oczekiwanego wyniku (finansowych lub niefinansowych).	Opisz przeprowadzone procedury w celu oceny wiarygodności każdego użytego elementu danych (weź pod uwagę źródło, porównywalność, charakter, stosowność oraz kontrole przygotowania).	Nr D/R
1. <i>Mieszkania</i>	<i>Dokonałiśmy przeglądu planów pięter i fizycznej inspekcji budynku w celu sprawdzenia, czy zaszły większe zmiany.</i>	
2. <i>Czynsz na jedno mieszkanie</i>	<i>Dokonałiśmy przeglądu próby umów najmu w celu ustalenia należnego czynszu.</i>	
3.		
4.		
Podaj szczegóły obliczeń, spodziewany wynik, wyniki porównania dla zarejestrowanych wielkości lub współczynnik: <i>Liczba wynajmowanych mieszkań = 26. Czynsz za jedno mieszkanie = 12.000 € rocznie Obliczenie = 26 X 12.000 = 312.000 € Różnica w stosunku do zarejestrowanej wielkości wynosi 34.000 €.</i>		
Tam, gdzie różnica (pomiędzy zarejestrowanymi wielkościami a wielkościami oczekiwanymi) przekracza wielkość dopuszczalną, wyjaśnij, jakie badanie przeprowadzono i podaj jego wyniki (np. zapytania do kierownictwa, uzyskanie dodatkowych dowodów i przeprowadzenie innych procedur badania). <i>Zadaliśmy pytania o różnicę i potwierdziliśmy, że średnio 2 mieszkania (dwa różne mieszkania) w każdym miesiącu w ciągu roku pozostawały niewynajęte i że jedno nie było wynajmowane i służyło do odbywania spotkań i jako miejsce sporadycznego zakwaterowania gości. Wyjaśnia to kwotę 36.000 € różnicy i pozostawia do wyjaśnienia kwotę 2.000 €. Jest ona poniżej dopuszczalnego poziomu opisanego powyżej.</i>		
Wniosek: <i>Test został ukończony z powodzeniem.</i>		

UWAGA

Zastosowanie danych „niefinansowych” w analitycznych procedurach wiarygodności może często poprawić wynik. Dane niefinansowe mogą obejmować takie informacje jak liczba pracowników, powierzchnia sklepu detalicznego, liczba konkretnych wysłanych produktów.

Przy przeprowadzaniu procedur analitycznych konieczne jest ustalenie oczekiwań (np. odniesienie do powiązanych sald, zmiany w stosunku do poprzedniego okresu itd.), a potem porównanie oczekiwanych wielkości z informacjami ze sprawozdania finansowego. Należy unikać podejścia odwrotnego, polegającego na wyjściu od informacji finansowych i próbie wyjaśnienia odchyleń przy użyciu wiedzy na temat klienta i jego środowiska. Procedury analityczne są znacznie lepsze, kiedy są tworzone na podstawie oczekiwań wynikających z poznania jednostki i jej środowiska. Jednakże wiarygodność wszelkich wykorzystanych danych „niefinansowych” powinna zostać ustalona przed ich użyciem w procedurze analitycznej.

17.5 Testy kontroli – skuteczność działania kontroli

Procedury badania używane do badania kontroli obejmują jeden lub więcej z czterech typów procedur opisanych poniżej.

Ilustracja 17.5-1

Testy skuteczności działania kontroli wewnętrznej	
Rodzaje procedur	Zapytania kierowane do właściwego personelu. (Należy jednak pamiętać, że same zapytania nie wystarczają do zbadania skuteczności działania kontroli.)
	Inspekcja właściwej dokumentacji.
	Obserwacja działań jednostki.
	Ponowne przeprowadzenie czynności kontrolnych.

Rozległe kontrole (na poziomie jednostki)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
315.14	Biegły rewident poznaje środowisko kontroli. Częścią tej wiedzy jest ocena przez biegłego rewidenta czy: <ul style="list-style-type: none"> (a) kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór stworzyło i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego zachowania; oraz (b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie należytą podstawę dla innych składników kontroli wewnętrznej oraz czy te inne składniki nie są osłabiane przez słabości środowiska kontroli. (Patrz: par. A69-A78)

Badania kontroli rozległych na poziomie jednostki są zwykle bardziej subiektywne (na przykład badanie wymaganych kompetencji lub zrozumienia zasad jednostki dotyczących akceptowalnych zachowań) niż badania konkretnych kontroli transakcji. Mimo to kontrole rozległe zapewniają razem właściwą podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej.

Ilustracja poniżej ukazuje niektóre możliwe metody badania kontroli rozległych (na poziomie jednostki).

Ilustracja 17.5-2

Testy skutek	zności działania kontroli wewnętrznej
Przekazywanie i wprowadzanie uczciwości zawodowej i wartości etycznych	<ul style="list-style-type: none"> Przeczytaj informacje znajdujące się na stronie internetowej jednostki i kodeks postępowania lub równoważny dokument. Dokonaj przeglądu komunikacji z pracownikami w tym względzie. Przeprowadź rozmowy z pracownikami (próbka).
Wymagane kompetencje	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu zasad zatrudniania i zwalniania pracowników. Dokonaj przeglądu opisów stanowisk pracy oraz dokumentacji zawartej w wybranych aktach pracowników.
Udział osób sprawujących nadzór nad jednostką	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu wszelkich wykonanych samoocen. Dokonaj przeglądu kwalifikacji członków organu nadzorczego oraz protokołów zebrań. Weź udział w zebraniu, jako obserwator.
Filozofia i styl działania kierownictwa	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu każdej stosownej, dostępnej dokumentacji. Przeprowadź rozmowy z pracownikami (próba).
Struktura organizacyjna	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu struktury w kontekście najlepszego sposobu postępowania w odniesieniu do dla charakteru jednostki.
Przydział kompetencji i odpowiedzialności	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu wszelkiej dokumentacji, takiej jak opisy stanowisk.
Polityka i praktyka zarządzania zasobami ludzkimi	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu zasad i ich stosowania. Dokonaj przeglądu akt pracowników szukając ocen pracowników, programów odbytych szkoleń itd.

Podobne testy kontroli można zaprojektować w celu odniesienia się do innych kontroli rozległych (na poziomie jednostki), takich jak:

- oszacowanie ryzyka;
- systemy informacyjne;
- monitorowanie (nadzór);
- proces zamykania końca okresu; oraz
- zabezpieczenia przed oszustwami.

Wyniki przeprowadzonych testów kontroli rozległych mogą być trudniejsze do udokumentowania, aniżeli kontroli wewnętrznych na poziomie procesów działalności gospodarczej (na przykład weryfikacji autoryzacji płatności), które można udokumentować, dając prostą odpowiedź „Tak” lub „Nie”. Z tego powodu ocena kontroli rozległej (na poziomie jednostki oraz ogólnych kontroli IT) jest często dokumentowana w notatkach załączonych do dokumentacji badania wraz z potwierdzającymi je dowodami.

Na przykład dla sprawdzenia, czy kierownictwo przekazuje wszystkim pracownikom informacje o potrzebie zachowania rzetelności i wartości etycznych oraz egzekwuje zasady, można przeprowadzić rozmowy z wybraną próbą zatrudnionych. Możliwe jest skierowanie do nich zapytań o informacje, które otrzymali od

kierownictwa, dotyczące zasad i polityki jakie istnieją w jednostce oraz jakie wartości reprezentuje na co dzień kierownictwo oraz, czy zasady te są rzeczywiście egzekwowane. Test okaże się sukcesem, jeżeli powszechną wśród pracowników odpowiedzią będzie potwierdzenie, że kierownictwo przekazało im informacje o potrzebie zachowania rzetelności i wartości etycznych oraz, że istnieją przykłady sytuacji, kiedy zasady były egzekwowane. Szczegóły każdej rozmowy z pracownikiem wraz z potwierdzającą jej wyniki dokumentacją (na przykład zasady lub materiały informacyjne jednostki) powinny zostać zawarte w notatce dołączonej do dokumentacji roboczej.

UWAGA

Harmonogram

Lepiej jest testować kontrole rozległe (na poziome jednostki) na wczesnym etapie procesu badania. Wyniki tych testów kontroli mogą mieć wpływ na charakter i zakres innych planowanych procedur badania. Jeżeli na przykład okaże się, że postawa kierownictwa wobec kontroli wewnętrznej nie jest tak dobra jak oczekiwano, wymagane będą dalsze procedury związane z saldami kont i grupami transakcji.

Planowanie

Należy znaleźć czas na ustalenie najbardziej odpowiedniego sposobu badania kontroli rozległych (na poziomie jednostki). Rozważ wykorzystanie odpowiedniego połączenia zapytań, obserwacji, ponownego przeprowadzenia procedur oraz inspekcji.

Zadawaj pytania otwarte

Unikaj pytań, na które odpowiada się „Tak” lub „Nie”. Zamiast tego zadawaj pytania, które mogą dostarczyć informacji, których jeszcze nie znasz. Na przykład pytaj „Czy kiedykolwiek proszono cię o odstępstwo od ustalonych zasad księgowości lub o zrobienie czegoś, z czym czułeś się nieswojo?”. Pamiętaj także o tym, by uważnie słuchać odpowiedzi i obserwować język ciała rozmówcy, który może ujawnić jego stres przy udzielaniu odpowiedzi.

Podejmij dalsze działania dotyczące niezamkniętych spraw

Jeżeli kierownictwo lub pracownik odmawiają udzielenia wymaganych informacji lub uzyskasz informacje, których nie oczekiwałeś, dopilnuj, by podjęto w ich sprawie stosowne działania i by zostały wprowadzone konieczne zmiany do ogólnej strategii badania i planowanych procedur.

Monitorowanie kontroli w większych jednostkach

Niektóre większe jednostki opracowały monitoring kontroli w całej organizacji zapewniający dowody bieżącego działania kontroli na poziomie całej jednostki. Gdy ma to miejsce, rozważ czy należy pokładać zaufanie w tych kontrolach w celu obniżenia ogólnego zakresu wymaganych badań.

Jakkolwiek większość kontroli rozległych (na poziomie jednostki) oraz ogólnych kontroli IT testuje się poprzez obiektywne zastosowanie zawodowego osądu co do napotkanych okoliczności, to występują pewne sytuacje, w których możliwe jest zastosowanie reprezentatywnej próby. Przykładem jest dostępność dowodów, że comiesięczne raporty finansowe były przeglądane i że podejmowano właściwe działania.

Kontrole transakcji – próbkowanie według atrybutów

Testy kontroli dostarczają dowodów na to, że kontrola działa skutecznie przez cały okres, który jest określony na przykład, jako jeden rok.

Ponieważ kontrole transakcji albo działają skutecznie albo nie, nie warto testować działania kontroli, które nie są wiarygodne. Kontrole niewiarygodne to takie, dla których istnieje prawdopodobieństwo, że zostaną znalezione odstępstwa. Wielkości próbek dla testów kontroli są często nieznaczące, ponieważ opierają się one na braku znalezionych wyjątków. W przeciwnym wypadku wymagany rozmiar próby byłby znacznie większy.

Poniższa ilustracja przedstawia niektóre z czynników, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie wiarygodności kontroli.

Ilustracja 17.5-3

Projekt testów kontroli	
Czynniki do rozważeni	Czy możliwe jest obejście przez kierownictwo ustanowionych procedur (tj. ominięcie kontroli wewnętrznej)?
	Czy w kontroli występują znaczące elementy wykonywane ręcznie, które mogą być wrażliwe na błędy?
	Czy występuje słabe środowisko kontroli?
	Czy ogólne kontrole IT są słabe?
	Czy działający nadzór nad kontrolą wewnętrzną jest słaby?
	Czy w rozpatrywanym okresie nastąpiły zmiany personelu, które mają znaczący wpływ na stosowanie kontroli?
	Czy niewielka liczba pracowników zaangażowanych w działanie kontroli powoduje, że niemożliwy jest sensowny podział obowiązków?
	Czy zmieniające się okoliczności wymusiły zmiany w działaniu kontroli?

Poleganie na pośrednich kontrolach wewnętrznych

Rozważ potrzebę uzyskania dowodów badania potwierdzających skuteczne działanie znaczących pośrednich kontroli wewnętrznych. Są to kontrole, od których zależą inne kontrole, takie jak informacje niefinansowe generowane przez odrębny proces, traktowanie wyjątków oraz okresowe przeglądy raportów przez kierownictwo. Kiedy ma to znaczenie, należy uzyskać dowody skutecznego działania pośredniej kontroli wewnętrznej. Jeżeli którykolwiek z powyższych czynników jest znaczący, bardziej efektywne może być przeprowadzenie procedur badania wiarygodności.

Projektując testy kontroli, biegły rewident powinien skoncentrować się na dowodach, które zostaną uzyskane w odniesieniu do ważnych stwierdzeń (w miejscach, w których mogą wystąpić zniekształcenia sprawozdania finansowego), których dotyczy kontrola, a nie na charakterze samej kontroli. Kontrole projektowane są w celu minimalizacji ryzyka i zapewnienia, na przykład, kompletności sprzedaży.

Projektowanie testów kontroli koncentrujących się przede wszystkim na odnośnym stwierdzeniu daje także liczne praktyczne korzyści. Na przykład:

- badane kontrole można łatwo odnieść do ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego;
- ponieważ cel testu nie zależy od poszczególnych kontroli, to mogą być badane inne kontrole skierowane na te same rodzaje ryzyka (lub cele kontroli). Umożliwia to nieprzewidywalność lub różnorodność prowadzonych badań;
- ułatwia to ocenę i badanie nowych kontroli wprowadzonych przez jednostkę, odnoszących się do tych samych stwierdzeń.

Testy kontroli często projektowane są tak, aby zapewnić niski lub umiarkowany poziom ryzyka kontroli (wysoki lub umiarkowany poziom obniżenia ryzyka (zaufania)), czyli że testowana kontrola działa skutecznie.

Projektując testy kontroli dobrze jest rozważyć dwa poziomy zaufania uzyskane z testów kontroli:

- wysoki poziom pewności (niski poziom ryzyka, które pozostało) Odnosi się to do sytuacji, w której testy kontroli są podstawowym źródłem dowodów badania;
- umiarkowany poziom pewności (umiarkowany poziom ryzyka, które pozostało). Odnosi się to do sytuacji, w której testy kontroli są łączone z innymi badaniami wiarygodności skierowanymi na dane stwierdzenie.

Próbkowanie według atrybutów jest często używane w testowaniu kontroli. Technika ta polega na ustaleniu najmniejszego rozmiaru próby pozwalającego na wykrycie odchyłeń, które powodują przekroczenie dopuszczalnej górnej granicy błędu przy określonym współczynniku ufności.

Ilustracja 17.5-4

Zalety	
Próbkowanie według atrybutów/ Próbkowanie wykrywające	Ta metoda próbkowania jest idealna do badania skuteczności działania kontroli wewnętrznej, która została już oceniona, jako wysoce wiarygodna podczas oceny modelu i wdrożenia kontroli.
	Jeżeli w działaniu kontroli wewnętrznej oczekiwany jest jakikolwiek poziom odstępstw (błędów), zaleca się rozważenie zastosowania alternatywnej metody zbierania dowodów badania.
	Jeżeli żadne odstępstwa (błędy) nie zostaną wykryte w takiej próbie, pozwoli to biegłemu rewidentowi na stwierdzenie, że dana kontrola działa skutecznie. Jeżeli wykryte zostanie odstępstwo, bardziej efektywnym działaniem zazwyczaj jest zatrzymanie procedury i przeprowadzenie zamiast tego a alternatywnych procedur badania wiarygodności. Zaledwie pojedyncze odstępstwo z dużym prawdopodobieństwem spowoduje zmianę oszacowanego poziomu ryzyka kontroli. Kontynuacja testu po znalezieniu odstępstwa wymagałaby znaczącego zwiększenia próby i jest możliwe, że nie znaleziono by dalszych odstępstw.

Określenie wielkości próby

Wielkości prób są ustalane tak jak przedstawiono poniżej.

$$\text{Wielkość próby} = \text{Współczynnik ufności} \div \text{Dopuszczalny wskaźnik odchyłeń}$$

Dla testowania skuteczności działania kontroli przy minimalnym poleganiu na innych pracach, używa się często poziomu ufności wynoszącego 90% (odnośny współczynnik ufności wynosi 2,3). (Patrz ilustracja 17.3-2 przedstawiająca tabelę współczynnika ufności). Maksymalny dopuszczalny wskaźnik odchyłeń wynosi 10%. Najmniejsza próba w tym wypadku to 23, obliczone w następujący sposób:

$$\text{Współczynnik ufności (2,3)} \div \text{Dopuszczalny wskaźnik odchyłeń (0,1)} = \text{Wielkość próby wynosząca 2,3}$$

Tam, gdzie inne dowody (takie jak dowody z procedur wiarygodności) zostały uzyskane dla konkretnego stwierdzenia, współczynnik ufności może zostać obniżony w taki sposób, by uzyskać jedynie umiarkowane obniżenie ryzyka poprzez testy działania kontroli. w takim przypadku można użyć poziomu ufności wynoszącego 80% (odnośny współczynnik ufności = 1,61), co dałoby niższą wielkość próby równą 8. Niektóre firmy używają nieco wyższych współczynników ufności, wskutek czego najmniejsza wielkość próby wynosi 10 pozycji dla umiarkowanego poziomu obniżenia ryzyka i 30 dla wyższego poziomu obniżenia ryzyka.

Wybór próby

Dobór próby jest przedstawiony poniżej.

Ilustracja 17.5-5

Kroki, które należy podjąć	
Wybór próby	Ustal cel procedury i dowody, których dostarczy w odniesieniu do stwierdzeń, których dotyczą podlegające testowaniu atrybuty kontroli.
	Uzyskaj pewność, że populacja pozycji do testowania jest właściwa do uzyskania celów badania. Może ona się różnić w zależności od podstawowego stwierdzenia, które podlega procedurze. Na przykład można dokonać wyboru faktur dla testowania istnienia sprzedaży, ale dokumenty te nie dostarczą dowodu na jej kompletność. W takim przypadku lepszym wyjściem może być przesłanie dokumentów wejścia zamówienia lub wysyłki dokumentów do danej faktury, aż do salda należności.
	Określ najmniejszą próbę konieczną do zapewnienia wymaganego poziomu obniżenia ryzyka. Może to być poziom umiarkowany lub wysoki poziom.
	Do wyboru poszczególnych pozycji do badania należy zastosować generator liczb losowych lub inną odpowiednią metodę. Każda pozycja w populacji powinna mieć jednakową szansę wylosowania.

Procedury kontroli działające rzadziej niż codziennie

Przy wyborze próbek dla kontroli, które nie działają codziennie przydatne mogą być poniższe wytyczne. Warto jednak pamiętać, że rzeczywista wielkość próby powinna być zawsze wybrana na podstawie zawodowego osądu.

Ilustracja 17.5-6

Kontrola działań	Sugerowana minimalna próba	Procentowy zakres testu
Co tydzień	10	19%
Co miesiąc	2-4	25%
Co kwartał	2	50%
Co rok	1	100%

UWAGA

Jeżeli próbkowanie statystyczne stosowane jest do badania skuteczności działania kontroli wewnętrznej, wymagana wielkość próby nie zwiększa się wraz ze wzrostem populacji. Losowa próba licząca zaledwie 30 pozycji, dla której nie stwierdzono odchyłeń, może zapewnić wysoki poziom zaufania, że kontrola działa skutecznie.

Podczas projektowania testów kontroli poświęć czas na dokładne określenie, co jest błędem lub odstępstwem od testu. Pozwoli to oszczędzić czas podczas przeprowadzania testu lub oceny wyników oraz uniknąć wątpliwości w ustalaniu, czym jest odstępstwo od kontroli.

Jeżeli w działaniu kontroli wewnętrznej oczekiwany jest jakikolwiek poziom odstępstw (błędów), zaleca się rozważenie zastosowania alternatywnej metody zbierania dowodów badania.

Prosty plan, który może być zastosowany w próbkowaniu według atrybutów przedstawia się następująco:

Opierając się na 95% poziomie pewności (odstępstwo dopuszczalne wynosi 5%), zaleca się przyjęcie, że:

- próba 10 pozycji i brak wykrytych odchyłeń zapewnia umiarkowany poziom obniżenia ryzyka. Jeżeli wykryte zostanie odstępstwo, testy kontroli nie dają żadnej pewności.
- próba 30 pozycji i brak wykrytych odchyłeń zapewnia wysoki poziom obniżenia ryzyka. W wypadku wykrycia jednego odstępstwa, możliwe jest uzyskanie jedynie umiarkowanego poziomu obniżenia ryzyka. Jeżeli wykryte zostanie więcej niż jedno odchylenie, test kontroli nie daje żadnego obniżenia ryzyka; oraz
- Próba 60 pozycji i nie więcej niż jedno odchylenie zapewni wysoki poziom obniżenia ryzyka. W wypadku wykrycia dwóch odstępstw, możliwe jest uzyskanie jedynie umiarkowanego obniżenia ryzyka. Jeżeli wykryte zostaną więcej niż dwa odchylenia, test kontroli nie daje żadnej pewności.

17.6 Ocena odchyłeń

Proces oceny odstępstw przedstawiono poniżej.

Ilustracja 17.6-1

Kroki, które należy podjąć	
Ocena odstępstw	Rozpoznaj odchylenia. Zaklasyfikuj każdą pozycję próby do jednej z dwóch kategorii: „odchylenia” i „brak odchyłeń”.
	Charakter i przyczyna każdego odstępstwa powinno być starannie rozważone. Na przykład, czy znaleziono oznaki wystąpienia nadużycia ze strony kierownictwa lub ewentualnego oszustwa, czy też problem wynika po prostu z tego, że odpowiedzialna za sprawę osoba była na urlopie?
	Rozważ ryzyko doboru próby. Jeżeli znaleziono odstępstwa, rozważ, czy poleganie na skuteczności kontroli należy ograniczyć, czy należy zwiększyć próbę (patrz poniżej) czy też przeprowadzić alternatywne procedury.

UWAGA

Jak wspomniano powyżej, testy kontroli nie mają wielkiego sensu, jeśli występuje prawdopodobieństwo znalezienia odstępstw. Dzieje się tak, dlatego, że jedynym sposobem na uzyskanie wymaganej pewności jest zwiększenie próby. Jeżeli z kolei znaleziono by kolejne odchylenie, konieczne byłoby kolejne zwiększenie próby i tak dalej. Znacznie lepiej byłoby przeprowadzić alternatywne procedury zamiast zwiększać próbę.

Jedynym możliwym wyjątkiem jest sytuacja, w której powód konkretnego rodzaju odstępstwa może być jasno rozpoznany i uwzględniony w projekcie testów. Na przykład do odstępstwa w konkretnym okresie, kiedy to osoba zazwyczaj wykonująca kontrolę jest na urlopie, można odnieść się przeprowadzając pewne procedury badania wiarygodności.

Wyniki próby mogą być ocenione przez porównanie maksymalnego dopuszczalnego wskaźnika odchyień do wielkości zwanej górną granicą odchyień. Górną granicę odchyień przypomina wzór poniżej.

$$\text{Górna granica odchyień} = \text{skorygowany współczynnik ufności} \div \text{wielkość próby}$$

Skorygowany współczynnik ufności może być oparty na liczbie znalezionych odstępstw zgodnie z ilustracją poniżej.

Ilustracja 17.6-2

Skorygowany współczynnik ufności dla liczby znalezionych odchyień					
Wymagany poziom ufności	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Na przykład założmy, że próba obejmuje 30 pozycji (przy poziomie ufności wynoszącym 90% i maksymalnym dopuszczalnym wskaźniku odchyień wynoszącym 10%) i znaleziono w niej dwa odstępstwa. Górna granica odchyień byłaby obliczana w sposób przedstawiony poniżej.

$$\text{Skorygowany współczynnik ufności (5,3)} \div \text{wielkość próby (30)} = \text{górną granicą odchyień, wynosząca 17\%}$$

Wynik na poziomie 17% jest znacznie wyższy od maksymalnego dopuszczalnego wskaźnika odchyień wynoszącego 10%, co oznaczałoby, że poleganie na skuteczności kontroli należałoby obniżyć. Jeżeli jednak podjęto decyzję o zwiększeniu próby, należałoby ją zwiększyć do poziomu 60 pozycji i niedopuszczalne byłyby kolejne odstępstwa. Obniżyłoby to górną granicę odchyień (według obliczeń poniżej) do możliwego do zaakceptowania poziomu (tj. do poziomu bliskiego oryginalnemu wskaźnikowi wynoszącemu 10%).

$$\text{Skorygowany współczynnik ufności (5,3)} \div \text{wielkość próby (60)} = \text{górną granicą odchyień, wynosząca 9\%}$$

Jeżeli jednak kolejne odchylenie zostałyby znalezione, wymagałoby kolejnego zwiększenia próby w celu osiągnięcia oczekiwanych wyników. Nie oznaczałoby to zapewne efektywnego wykorzystania czasu badania, ponieważ możliwe byłoby znalezienie kolejnego odchylenia.

Skorygowany współczynnik ufności (6,7) ÷ wielkość próby (75) = górna granica odchyień, wynosząca 9%

17.7 Studia przypadków – zakres testowania

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Ustalenie zakresu testowania

Projektowanie dalszych procedur – należności

Poniżej przedstawiono zarys programu badania należności. Program ten obejmuje próbę statystyczną należności.

Delta Meble SA

Procedury badania – należności

Badana jednostka: *Delta Meble SA*

	Badane stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez (inicjały)	Nr D/R	Uwagi
PROCEDURY				
1. Procedury analityczne Określ przewidywaną kwotę sald należności na koniec okresu na podstawie informacji uzyskanych ze zrozumienia jednostki. Zbadaj przyczyny znaczących zmian lub trendów: <ul style="list-style-type: none"> • salda należności; • struktury wiekowej należności według odbiorców; • rotacji należności w dniach, • sald kredytowych w należnościach; • innych nieoczekiwanych zmian (podaj jakich); • innych (niehandlowych należności). Udokumentuj ustalenia.	<i>KID</i>	<i>MAG</i>	<i>C.120</i>	<i>Należności zwiększyły się o 60% w stosunku do poprzedniego okresu.</i> <i>Rotacja należności w dniach także zwiększyła się z 39 do 45 dni.</i>

	Badane stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez (inicjały)	Nr D/R	Uwagi
2. Wykaz Uzyskaj szczegółowy wykaz należności (wraz z wiekowaniem) na koniec okresu: a) sprawdź dokładność arytmetyczną i uzgodnij z księgą główną;	I	MAG	C.110	
b) sprawdź nazwy i kwoty w księdze pomocniczej; c) zapytaj personel zajmujący się należnościami o wszelkie przypadki, w których: <ul style="list-style-type: none"> • nabywca uzyskał preferencyjne traktowanie; • zmodyfikowano warunki sprzedaży; • wystąpiły transakcje z podmiotami powiązanymi; lub • znacząco przekroczono wewnętrzne limity kredytowe. 	I D	MAG MAG		Zgodnie z rozmową z Adrianem i Karłą, warunki sprzedaży różnią się w zależności od odbiorców, ale są zatwierdzane przez Adriana.
3. Odpis aktualizujący wątpliwe należności Upewnij się, że odpis aktualizujący na trudno ściągalne należności odnosi się do konkretnych kont i jest odpowiedni: a) przejrzyj zestawienia obrotów i sald przeterminowanych należności i porównaj je z poprzednimi okresami;	KW	MAG	C.120	Procentowy udział należności w sprzedaży należności przeterminowanych powyżej 60 dni wzrósł w porównaniu z poprzednim okresem. Dokonaj przeglądu należności przeterminowanych z Adrianem i uzyskaj szczegółowe dane dotyczące odpisów.
b) przejrzyj zapłaty otrzymane po zakończeniu okresu (jeżeli jest to możliwe, uzyskaj zestawienia przeterminowanych należności na koniec okresu z uwzględnieniem późniejszych płatności).	DW	MAG		
4. Przyporządkowywanie zdarzeń do poszczególnych okresów (współmierność) Przeprowadź i udokumentuj procedury związane z przypisaniem zdarzeń do okresu.	D	MAG	C.115	Uzyskaj wykaz zwrotów sprzedaży od czasu przeprowadzenia testu współmierności. W zeszłym roku miało miejsce kilka dużych zwrotów. Warunki zwrotów dla sprzedaży w ramach umów przejrano przy badaniu sprzedaży. Patrz D/R 503.1 Wszystkie zapisy w dzienniku bliskie zakończenia okresu przejrane w D/R 626.

	Badane stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez (inicjały)	Nr D/R	Uwagi
PROCEDURY BADANIA WIARYGODNOŚCI – PRÓBKOWANIE				
W1 Rozszerzone potwierdzenia Wybierz 15 potwierdzeń kont, zgodnie z wykazem potwierdzeń należności. Podsumuj wyniki i zbadaj przyczyny różnic sprawdzając potwierdzającą dokumentację i wystosuj zapytania.	<i>ID</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	
TESTY KONTROLI				<i>Brak</i>
PROCEDURY ROZSZERZONE – dla konkretnego zidentyfikowanego ryzyka oszustw				
R1 Potwierdzenia należności – (ryzyko oszustw) a) zweryfikuj próbę z nazw, adresów i numerów faksu/telefonu wybranych nabywców, aby upewnić się, że są oni istniejącymi podmiotami; b) oprócz przesłania potwierdzeń rozważ przejrzanie stron internetowych lub innych informacji dostępnych online w odniesieniu do odbiorców w celu weryfikacji szczegółów konta i zasad/warunków sprzedaży. Zapytaj o umowy dodatkowe lub szczególne warunki; c) rozważ akceptację jedynie oryginalnych (podpisanych) kopii potwierdzeń.	<i>ID</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	<i>Potwierdzono 5 nazw, adresów, numerów faksu z wybranych potwierdzeń. Nie odnotowano wyjątków. Zadzwoń do dwóch odbiorców w celu potwierdzenia szczegółów i warunków umów dla sprzedaży na podstawie umów. Nie odnotowano wyjątków.</i>
R2. Odpis aktualizujący wątpliwe należności a) przetestuj próbę 10 późniejszych wpłat na depozyty bankowe; b) przejrzyj wszystkie noty kredytowe wystawione po zakończeniu okresu. Rozważ przejrzanie w razie potrzeby dokumentacji nabywców lub dokumentacji potwierdzającej; c) przejrzyj wszystkie odpisy należności po zakończeniu okresu, aby upewnić się, że nie były one wątpliwe przed zakończeniem okresu.	<i>W</i>	<i>MAG</i>	<i>C.121</i>	<i>Nie odnotowano wyjątków. Po zakończeniu okresu wystawiono 2 noty kredytowe, ale nie były one istotne. Nabywcy zwrócili artykuły, ponieważ przybyły one do nich uszkodzone. Nie wiadomo, czy zostały uszkodzone w transporcie czy opuściły fabrykę już uszkodzone.</i>

Nr D/R – numer odniesienia dokumentacji roboczej (referencje)

Procedury badania wiarygodności – próbkowanie

Poniższa tabela przedstawia projekt testu statystycznego doboru próby dla ustalenia istnienia i dokładności sald należności. Wybrano faktury, jako dokument źródłowy, aby sprawdzić potwierdzenia dla wybranych klientów, ponieważ niektórzy sprzedawcy detaliczni oznajmili, że nie potwierdzą faktycznych sald na koniec okresu.

W celu ustalenia istnienia i dokładności należności przygotowana zostanie próba statystyczna (z zastosowaniem próbkowania według jednostek pieniężnych).

Pytanie	Reakcja
Cel badania	<i>Upewnienie się co do istnienia i dokładności należności poprzez wybór próby sald należności i wysłanie listów z prośbą o potwierdzenie.</i>
Ryzyko istotnych zniekształceń w odnośnych stwierdzeniach	<i>Istnienie = umiarkowane ryzyko Dokładność = niskie ryzyko</i>
Badana zbiorowość	<i>Salda należności na koniec okresu</i>
Wartość pieniężna zbiorowości	<i>177.203 €</i>
Szczególne pozycje do osobnej oceny	<i>38.340 €</i>
Obniżenie ryzyka uzyskane z badań skuteczności działania kontroli wewnętrznej	<i>Umiarkowane</i>
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury, na przykład procedury szacowania ryzyka	<i>Ograniczone</i>
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	<i>Testy kontroli zaplanowane dla przychodów/ należności/wpłat; stąd zastosowany będzie poziom ufności 75% lub współczynnik ufności 1,4.</i>
Istotność	<i>15.000 €</i>
Oczekiwane odchylenia w próbie	<i>Brak</i>

Szacowanie wielkości próby

Szczególne pozycje zostaną przebadane osobno. Występują dwie pozycje należności od podmiotów powiązanych: 28.340 € od Katarzyny Delta i 10.000 € od Wincentego Sarny, które należy osobno potwierdzić.

Istnienie i dokładność pozostałego salda należności w kwocie 138.863 € (177.203 € – 38.340 €) musi zostać przebadana z zastosowaniem potwierdzeń należności. Ponieważ niektórzy z odbiorców nie mogą potwierdzić należności po fakcie, potwierdzenia należności będą opierały się na potwierdzeniu faktur oraz następującym badaniu statystycznym:

- Przedział próbkowania:

$$\text{Precyzja (istotność)} \div \text{Współczynnik ufności}$$

$$15.000 \text{ €} \div 1,4 (75\%) = 10.714 \text{ €}.$$
- Wielkość próby:

$$\text{Badana zbiorowość} \div \text{przedział próbkowania}$$

$$\text{Wykluczenie szczególnych pozycji usuniętych do osobnej oceny}$$

$$138.340 \text{ €} \div 10.714 \text{ €} = 13$$

Ponieważ jednostkami próby w tej populacji są faktury, próba składa się z 13 faktur, które należy wybrać do uzyskania potwierdzenia i dwóch rozpoznanych powyżej sald transakcji z podmiotami powiązanymi.

Wybór faktur do badania

Wybór faktur i klientów w celu uzyskania potwierdzenia nastąpi z zastosowaniem próbkowania według jednostek pieniężnych. Dla pozostałego salda należności w kwocie 138.310 € wybrano punkt wyjścia 913 €. Następnie wybrano 13 faktur stosując przedział próbkowania 10.714 €.

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Ustalenie zakresu testowania

Projektowanie dalszych procedur – należności

Program procedur badania dla Kumar:

Saldo – należności

Podstawowe procedury:

Procedura	Stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez (inicjały) i nr D/R	Uwagi
<p>Procedury analityczne Przeprowadź procedury analityczne dla salda należności, struktury wiekowej, kluczowych wskaźników i porównaj trendy i wyniki do poprzedniego okresu.</p>	KID	C110 LP	Rotacja należności w dniach wzrosła do 106 dni z 58 dwa lata temu. Większość wzrostu zdaje się wynikać ze wzrostu należności od Delty.
<p>Wykaz Uzyskaj wykaz struktury wiekowej należności, sprawdź dokładność arytmetyczną, uzgodnij z księgą główną i dokonaj przeglądu z Renatą w odniesieniu do sald transakcji z podmiotami powiązanymi. Sprawdź dokładność wiekowania poprzez przegląd 5 faktur, wybranych według osądu, i uzyskaj pewność, że raport dotyczący wiekowania jest dokładny.</p>	D	C.105 LP C.105 LP	Wykaz jest zgodny z księgą główną i nie znaleziono błędów w wiekowaniu ani w obliczeniach arytmetycznych. Nie odnotowano dowodów.
<p>Odpis Uzyskaj szczegółowe dane dotyczące odpisu od Rajmunda i przejrzyj dane dotyczące wiekowania. Omów ściągalność należności starszych niż 90 dni. Uzyskaj wykaz późniejszych wpłat do końca badania dotyczącego zdarzeń po dniu bilansowym.</p>	W	C.120 LP	Weryfikacja wykazu z Rajmundem. Jedynie dwa salda są starsze niż 90 dni. Faktury powyżej 90 dni z Delty opiewają łącznie na 10.590 €. Zdaniem Rajmunda są one możliwe do ściągnięcia i zostaną wkrótce zapłacone. Niektóre faktury były zapłacone po zakończeniu okresu.

Procedura	Stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez (inicjały) i nr D/R	Uwagi
<p>Przyporządkowywanie zdarzeń do poszczególnych okresów (współmierność) Dokonaj przeglądu 10 faktur przed zakończeniem okresu i po nim oraz udokumentuj procedury przyporządkowywania zdarzeń do poszczególnych okresów w celu uzyskania pewności, że transakcje zostały zarejestrowane we właściwym okresie. Zbadaj dowody, że towary były wysłane przed zakończeniem okresu dla wybranych transakcji.</p>	D	C.122 LP	<p>Nie odnotowano tu błędów i przeprowadzono badanie dotyczące przyporządkowania zdarzeń do poszczególnych okresów w odniesieniu do przychodów.</p> <p>Wszystkie zapisy w dzienniku blisko zakończenia okresu przejrane w D/R 626.</p>
<p>Potwierdzenia Potwierdź wszystkie salda podmiotów powiązanych. Wybierz według osądu salda należności (z wyłączeniem sald podmiotów powiązanych powyżej), aby uzyskać zakres 60%. Sprawdź próbę nazw i adresów przed wysłaniem potwierdzeń w celu upewnienia się, że dane dotyczące firm są dokładne. Wykonaj telefony do firm, które odesłały do nas potwierdzenia w celu potwierdzenia szczegółów. Przeprowadź alternatywne procedury dla potwierdzeń, które nie zostały odesłane.</p>	ID	C.130 LP	<p>Potwierdzono należności od Delty i uzgodniono saldo z aktami dokumentacji roboczej dotyczącej Delty.</p> <p>Procent otrzymanych odpowiedzi dla potwierdzeń dotyczących należności wynosi jedynie 45%, więc przeprowadzono alternatywne procedury.</p>

Procedury badania wiarygodności – próbkowanie

Próba potwierdzeń została rozszerzona dla umiarkowanego poziomu ryzyka. Podjęto decyzję o poleganiu na procedurach badania wiarygodności.

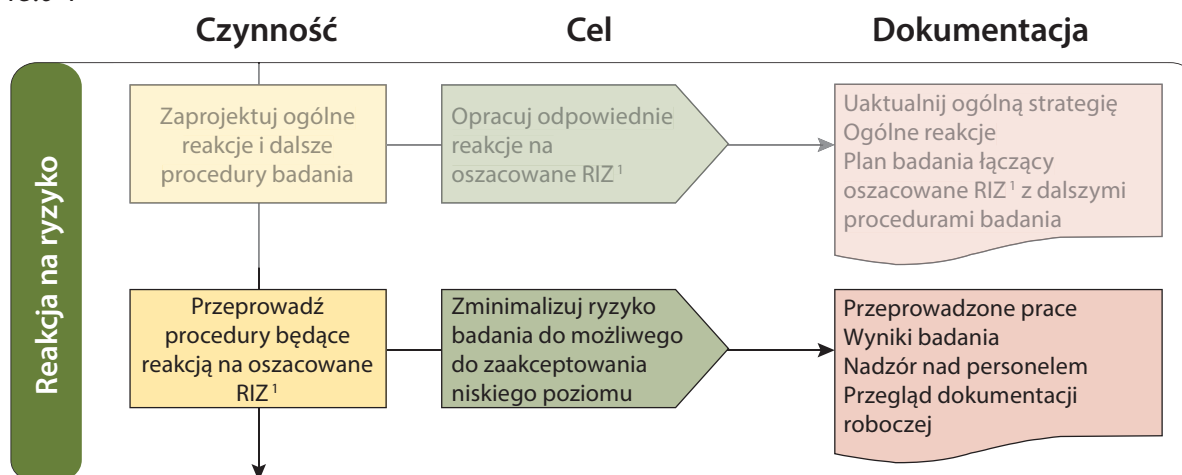
Rozszerzone/inne procedury badania wiarygodności

Biorąc pod uwagę ryzyko obejścia procedur kontroli przez kierownictwo sprawdzono nazwy i adresy dla próby wysłanych potwierdzeń. Dla wszystkich potwierdzeń odesłanych faksem potwierdzono szczegółowe dane poprzez rozmowę telefoniczną w celu upewnienia się o ich dokładności.

18. Dokumentowanie przeprowadzonych prac

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące właściwej i odpowiedniej dokumentacji reakcji biegłego rewidenta na ryzyko w aktach dokumentacji roboczej badania.	230

Ilustracja 18.0-1



Uwagi:

1. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
230.7	Biegły rewident sporządza na czas dokumentację badania. (Patrz: par. A1)
230.8	Biegły rewident sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał: (Patrz: par. A2-A5, A16-A17) (a) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia wymogów MSRF i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych; (Patrz: par. A6-A7) (b) rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania; oraz (c) znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków. (Patrz: par. A8-A11)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
230.9	Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania biegły rewident opisuje: (a) rozpoznaną charakterystykę zbadanej określonej pozycji lub sprawy; (Patrz: par. A12) (b) kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę ukończenia tej pracy; oraz (c) kto dokonał przeglądu tej wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu. (Patrz: par. A13)
230.10	Biegły rewident dokumentuje rozmowy z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami na temat znaczących spraw, w tym informacje dotyczące charakteru tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim rozmowy przeprowadził. (Patrz: par. A14)

18.1 Przegląd

Dokumentacja robocza odgrywa decydującą rolę w planowaniu i przeprowadzaniu badania. Dostarcza dowodów, że praca faktycznie została wykonana oraz stanowi podstawę dla sformułowania opinii i raportu biegłego rewidenta. Będzie ona także użyta w przeglądach kontroli jakości, nadzorowaniu zgodności z MSRF oraz wymaganiami związanymi z wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz w potencjalnych inspekcjach stron trzecich.

Konkretne wymagania i charakter badania omówiono szeroko w Tomie 1, Rozdział 16, tutaj zatem nie są powtarzane. Ilustracja poniżej przedstawia listę kontrolną dla niektórych zagadnień, które wymagają uwzględnienia przy kompletowaniu akt badania.

Ilustracja 18.1-1

Kwestie dotyczące dokumentacji, które należy rozważyć	Tak/Nie
Czy udokumentowano zgodność z wymaganiami firmy dotyczącymi dokumentacji ustalonymi w instrukcji kontroli jakości?	
Czy dokumentacja dotycząca badania jest dobrze zorganizowana oraz kompletna i czy zawiera jasne odnośniki do miejsc, w których omówiono znaczące kwestie?	
Czy dokumentacja wskazuje: <ul style="list-style-type: none"> • kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę ukończenia tej pracy; • kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu; • wyniki rozmów z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór nad jednostką i innymi osobami na temat znaczących spraw, w tym informacje dotyczące charakteru tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim rozmowy przeprowadzono? 	
Czy doświadczony biegły rewident, który nie uczestniczył wcześniej w badaniu, jest w stanie zrozumieć: <ul style="list-style-type: none"> • charakter, harmonogram i zakres przeprowadzonych procedur badania zgodnych z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi, regulacyjnymi oraz zawodowymi; • wyniki procedur badania i uzyskane dowody badania; • charakter znaczących spraw, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków? 	

Kwestie dotyczące dokumentacji, które należy rozważyć	Tak/Nie
<p>Czy akta zawierają dokumentację odnoszącą się do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • istnienia wstępnych warunków badania oraz decyzji przyjęcia lub kontynuowania zlecenia; • ogólnej strategii badania; • dyskusji w zespole realizującym badanie; • głównych elementów składających się na zdobyte informacje o jednostce oraz każdej z pięciu elementów kontroli wewnętrznej, w tym źródeł uzyskanych informacji; • wyników przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka; • zidentyfikowanego i oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń; • szczegółowego planu badania w odniesieniu do oszacowanego ryzyka; • wyników wykonania procedur badania, w tym istotności i wiarygodności uzyskanych dowodów i potraktowania znalezionych wyjątków oraz ewentualnych wymaganych zmian oszacowanego ryzyka; • informacji i procedur przeprowadzanych w celu odniesienia się do wszelkich wskazań oszustwa rozpoznanych podczas badania; • zmian w istotności wynikających z uzyskania nowych informacji; • wystarczających informacji, by ponownie przeprowadzić każdą procedurę w razie takiej konieczności; • wszelkich znaczących zmian ogólnej strategii badania lub planu badania, dokonanych podczas badania oraz powodów tych zmian; • szczegółów ważnych zagadnień i ich rozwiązań, takich jak istotne zniekształcenia, kwestie dotyczące oszacowań kierownictwa, zdarzenia po dacie bilansu oraz inne zagadnienia, których wynikiem mogła być modyfikacja opinii z badania? 	
<p>Czy konsultacje wewnątrz firmy i z ekspertami zatrudnionymi przez biegłego rewidenta oraz kierownictwo zostały udokumentowane?</p> <p>Tam, gdzie korzystano z pomocy eksperta, czy odpowiedniość pracy eksperta stanowiącej dowód badania została udokumentowana?</p>	
<p>Czy zgodność z wymaganiami MSRF 600 dotycząca komunikacji z biegłymi rewidentami części grupy została udokumentowana?</p>	
<p>Czy wszystkie wymagania dotyczące dokumentacji dla każdego odnośnego MSRF zostały spełnione? (Listę MSRF z konkretnymi wymogami dotyczącymi dokumentacji można znaleźć w Tomie 1, Rozdział 16).</p>	

Własność dokumentacji

O ile przepisy prawa lub regulacje nie stanowią inaczej, dokumentacja badania jest własnością firmy audytorskiej.

Kopie rejestrów jednostki

Wypisy lub kopie danych jednostki (na przykład znaczące i szczególne kontrakty oraz umowy) mogą, jeżeli zostanie to uznane za stosowne, zostać włączone do dokumentacji badania. Kopie ewidencji księgowej jednostki nie zastępują jednak dokumentacji badania.

UWAGA

Sporządzanie dokumentacji we właściwym terminie

Sporządzenie na czas wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji badania pomaga podnieść jakość badania i ułatwia efektywny przegląd i ocenę uzyskanych dowodów badania i sformułowanych wniosków przed sporządzeniem sprawozdania biegłego rewidenta. Dokumentacja sporządzona po wykonaniu prac w ramach badania będzie prawdopodobnie mniej dokładna niż dokumentacja sporządzona w czasie wykonywania prac w toku badania.

Czy sama dokumentacja z badania jest wystarczająca?

Tam, gdzie to możliwe, dokumentacja z badania powinna być na tyle jasna i zrozumiała, by nie było potrzeby dodatkowych ustnych wyjaśnień. Same wyjaśnienia ustne nie stanowią potwierdzenia przeprowadzonej pracy ani wyciągniętych wniosków. Mogą jednak być wykorzystane do wytłumaczenia lub wyjaśnienia informacji zawartych w dokumentacji badania.

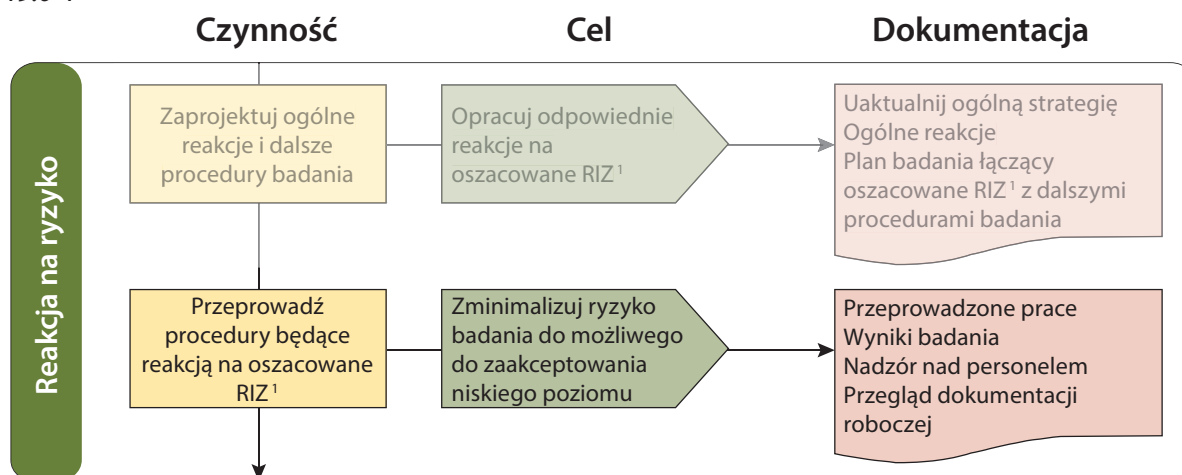
Niespójności

Jeżeli biegły rewident natknął się na informację, która jest niespójna z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy, to dokumentuje sposób, w jaki odniósł się do tej niespójności. Nie oznacza to, że biegły rewident musi zachować błędną lub zastąpioną dokumentację.

19. Pisemne oświadczenia

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące uzyskania pisemnych potwierdzeń oświadczeń kierownictwa	580

Ilustracja 19.0-1



Uwagi:

1. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
580.6	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi; (b) wsparcie innych dowodów badania – dotyczących sprawozdania finansowego lub określonych stwierdzeń w nim zawartych za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli biegły rewident uzna to za konieczne lub wynika to z innych MSRF; oraz (c) właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo oraz, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, pisemne oświadczenia lub niezłożenie przez kierownictwo lub, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór pisemnych oświadczeń, o które biegły rewident prosił.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
580.9	Biegły rewident zwraca się z prośbą o pisemne oświadczenia do kierownictwa stosownie do jego odpowiedzialności za sprawozdania finansowe i posiadanej wiedzy w sprawach, których oświadczenia dotyczą. (Patrz: par. A2-A6)
580.10	Biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie wywiązania się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, jeżeli to stosowne, ich rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania. (Patrz: par. A7-A9, A14, A22)
580.11	Biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie, że: (a) przedstawiło biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwiło dostęp zgodnie z warunkami zlecenia badania; oraz (b) wszystkie transakcje zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. (Patrz: par. A7-A9, A14, A22)
580.12	Odpowiedzialność kierownictwa opisuje się w pisemnych oświadczeniach, o których mowa w paragrafach 10 i 11, w taki sposób, w jaki określają ją warunki zlecenia badania.
580.13	Także inne MSRF wymagają od biegłego rewidenta zwrócenia się z prośbą o pisemne oświadczenia. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że oprócz wymaganych oświadczeń, konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń na poparcie innych dowodów badania dotyczących sprawozdania finansowego lub jednego lub więcej zawartych w nim poszczególnych stwierdzeń, to prosi on o takie inne pisemne oświadczenia. (Patrz: par. A10-A13, A14, A22)
580.14	Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie najbliższa dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresu (okresów) objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta. (Patrz: par. A15-A18)
580.15	Pisemne oświadczenia powinny mieć postać pisma oświadczającego skierowanego do biegłego rewidenta. Jeżeli prawo lub regulacje wymagają od kierownictwa złożenia na piśmie publicznych deklaracji dotyczących jego odpowiedzialności, a biegły rewident stwierdza, że taka deklaracja zapewnia uzyskanie niektórych lub wszystkich oświadczeń, o których mowa w paragrafach 10 lub 11, to odnośne sprawy, których takie oświadczenia dotyczą, nie muszą być objęte pismem oświadczającym. (Patrz: par. A19-A21)
580.16	Jeżeli biegły rewident ma wątpliwości, co do kompetencji, prawości, wartości etycznych lub rzetelności kierownictwa, bądź przywiązania do tych wartości lub ich przestrzegania, ustala skutki, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności. (Patrz: par. A24-A25)
580.19	Jeżeli kierownictwo nie dostarcza jednego lub więcej pisemnych oświadczeń, o które proszono, to biegły rewident: (a) omawia sprawę z kierownictwem; (b) weryfikuje ocenę prawości kierownictwa oraz ocenia skutki, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności; oraz (c) podejmuje odpowiednie działania, w tym ustala ich możliwe skutki dla opinii zawartej w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705, mając na uwadze wymóg określony w paragrafie 20 niniejszego MSRF.
580.20	Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii z badania na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSRF 705, jeżeli: (a) biegły rewident stwierdza, że wątpliwości co do prawości kierownictwa wystarczają do tego, aby określone w paragrafach 10 i 11 pisemne oświadczenia nie były wiarygodne; lub (b) kierownictwo nie składa pisemnych oświadczeń wymaganych w myśl paragrafu 10 i 11. (Patrz: par. A26-A27)

19.1 Przegląd

Biegły rewident wymaga pisemnych oświadczeń od osób odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdania finansowego (zazwyczaj kierownictwa, ale zależnie od jednostki, odnośnych wymogów prawnych lub regulacyjnych, mogą to także być osoby odpowiedzialne za nadzór). Jedną z odpowiedzialności kierownictwa przy podpisaniu umowy zlecenia (patrz Tom 1 Rozdział 4) jest potwierdzenie oczekiwań biegłego rewidenta dotyczących otrzymania pisemnych oświadczeń sporządzonych w związku z badaniem.

W czasie trwania badania kierownictwo przedstawi biegłemu rewidentowi wiele ustnych oświadczeń, które mogą zostać wykorzystane, jako dowody badania uzupełniające inne procedury badania. Przy końcu zlecenia te ustne oświadczenia powinny zostać włączone do pisemnych oświadczeń otrzymanych od kierownictwa a także, w stosownych przypadkach, od osób sprawujących nadzór nad jednostką.

Uwaga: Wiele innych MSRF zawiera konkretne wymagania zgodnie, z którymi biegły rewident powinien zwrócić się z prośbą o pisemne oświadczenia.

Pisemne oświadczenie powinno zawierać konkretne wymagane oświadczenia, a także przekonanie kierownictwa, że:

- kierownictwo wywiązało się z odpowiedzialności dotyczącej sporządzenia sprawozdania finansowego; oraz
- informacje przekazane biegłemu rewidentowi były kompletne.

Pisemne oświadczenie powinno być otrzymane w dacie możliwie najbliższej dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, ale nie późniejszej od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do całego sprawozdania finansowego i okresu (okresów) objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta.

Nie należy stosować pisemnych oświadczeń kierownictwa jako:

- substytutu przeprowadzenia innych procedur badania; lub
- jedyne źródła dowodów dotyczących znaczących zagadnień badania.

UWAGA

Kto podpisuje oświadczenie?

W przypadku zleceń uważanych za zlecenia wysokiego ryzyka należy rozważyć uzyskanie więcej niż jednego podpisu na pisemnym oświadczeniu. Na przykład pisemne oświadczenie może być podpisane przez właściciela – kierownika i inne kluczowe osoby z kierownictwa.

Oświadczenia, jako dowody badania

Pisemne oświadczenia nie stanowią same przez się wystarczających i odpowiednich dowodów badania w żadnej ze spraw, których dotyczą. Także fakt, że kierownictwo złożyło wiarygodne pisemne oświadczenie, nie wpływa na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które biegły rewident uzyskuje na temat wywiązania się kierownictwa z jego odpowiedzialności lub na temat określonych stwierdzeń.

19.2 Przedmiot zagadnienia

Oświadczenia kierownictwa mogą być:

- **ustne, dokonane z inicjatywy kierownictwa lub na prośbę biegłego rewidenta**

Takie oświadczenia są zazwyczaj uzyskiwane podczas zlecenia badania.

- **pisemne**

Z końcem zlecenia biegły rewident powinien zwrócić się o pisemne oświadczenie kierownictwa potwierdzające pewne kwestie takie jak:

- ustne oświadczenia wspomniane powyżej;
- wywiązanie się kierownictwa z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;
- zaksięgowanie i odzwierciedlenie wszystkich transakcji sprawozdaniu finansowym;
- inne oświadczenia konieczne celem wsparcia uzyskanych dowodów badania.

Ilustracja 19.2-1

Ocena oświadczeń kierownictwa	
Formy oświadczeń kierownictwa	Zagadnienia przekazane w dyskusjach.
	Zagadnienia przekazane elektronicznie, na przykład e-maile, nagrane wiadomości telefoniczne lub sms-y.
	Harmonogramy, analizy i raporty sporządzone przez jednostkę oraz notatki kierownictwa i uwagi w nich zawarte.
	Wewnętrzne lub zewnętrzne notatki lub korespondencja.
	Protokoły ze spotkań osób zarządzających i sprawujących nadzór nad jednostką oraz komitetu ds. wynagrodzeń.
	Podpisana kopia sprawozdania finansowego.
	Oświadczenie kierownictwa.

19.3 Rozważania w trakcie przeprowadzania badania

Oceniając oświadczenia kierownictwa należy wziąć pod uwagę kwestie opisane poniżej.

Ilustracja 19.3-1

Ocena oświadczeń kierownictwa	
Zagadnienia do rozważenia	Czy po osobie wydającej oświadczenie można spodziewać się obiektywizmu i wiedzy dotyczącej przedmiotu oświadczenia?
	Czy oświadczenie jest uzasadnione w świetle: <ul style="list-style-type: none"> • zrozumienia jednostki i jej środowiska przez biegłego rewidenta; • innych uzyskanych dowodów, w tym innych oświadczeń otrzymanych od kierownictwa; • innych dowodów uzyskanych poprzez przeprowadzenie procedur rewizyjnych mających osiągnąć inne cele badania?

Ocena oświadczeń kierownictwa	
Zagadnienia do rozważenia (ciąg dalszy)	Jakie dalsze procedury badania wymagane są do potwierdzenia oświadczeń? Aby potwierdzić zamiary kierownictwa, należy rozważyć takie źródła informacji, jak protokoły z posiedzeń zarządu, protokoły komitetów ds. inwestycji, dokumenty prawne lub korespondencja wewnętrzna i poczta elektroniczna. Na przykład, rozważając założenie o kontynuacji działalności, biegły rewident mógłby uzyskać dowody „uwiarygodniające” poprzez inspekcję protokołów z posiedzeń zarządu, dokumentów prawnych oraz informacji o dostępności finansowania itd. Jeżeli dowody potwierdzające nie są dostępne, czy występuje ograniczenie zakresu badania?
	W sytuacji gdy oświadczenia kierownictwa są sprzeczne z innymi uzyskanymi dowodami badania: <ul style="list-style-type: none"> • czy są powody, aby wątpić w uczciwość i rzetelność kierownictwa? Jeżeli tak, wówczas biegły rewident powinien omówić tę kwestię z osobami zarządzającymi i sprawującymi nadzór nad jednostką i rozważyć wpływ na oszacowanie ryzyka i potrzebę dalszych procedur badania; • czy dalsze zaufanie do jakichkolwiek innych oświadczeń kierownictwa jest odpowiednie i uzasadnione?
	Rozważ najodpowiedniejszy sposób udokumentowania oświadczenia. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> • notatka sporządzona przez biegłego rewidenta; • pisemna notatka sporządzona przez kierownictwo jednostki; oraz • włączenie do oświadczenia kierownictwa.

19.4 Pisemne oświadczenia

Pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów badania z powodów wyszczególnionych poniżej.

- Jeżeli kierownictwo modyfikuje lub nie składa pisemnych oświadczeń, o które było prośzone, to może to uczulić biegłego rewidenta na możliwość wystąpienia jednej lub więcej znaczących spraw; oraz
- Prośba o pisemne, a nie ustne oświadczenia, może ponadto w wielu przypadkach skłonić kierownictwo do bardziej skrupulatnej analizy takich spraw, co polepsza jakość oświadczeń.

Pisemne oświadczenia wymagane są od osób odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdania finansowego i posiadających znajomość odnośnych zagadnień. Może to być dyrektor naczelny i dyrektor finansowy jednostki lub inne osoby będące ich odpowiednikami.

Zgodnie z wymaganiami biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie, że:

- kierownictwo wywiązało się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;
- przedstawiło biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwiło dostęp do nich zgodnie z warunkami zlecenia badania; oraz
- wszystkie transakcje zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli kierownictwo nie przedstawi wymaganych oświadczeń lub jeżeli biegły rewident uzna, że istnieją wystarczające wątpliwości, co do rzetelności kierownictwa by uznać, że oświadczenia te nie są wiarygodne, biegły rewident musi odstąpić od wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego.

Pisemne oświadczenia potwierdzają także inne dowody dotyczące sprawozdania finansowego (zgodnie z innymi MSRF) albo jedno lub więcej stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym.

Inne MSRF wymagające pisemnych oświadczeń wyszczególniono poniżej.

Ilustracja 19.4-1

MSRF	Tytuł	Paragraf
240	<i>Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw</i>	39
250	<i>Uwzględnienie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego.</i>	16
450	<i>Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania</i>	14
501	<i>Dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień</i>	12
540	<i>Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień</i>	22
550	<i>Podmioty powiązane</i>	26
560	<i>Późniejsze zdarzenia</i>	9
570	<i>Kontynuacja działalności</i>	16(e)
710	<i>Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe</i>	9

Pisemne oświadczenia odnoszą się do kwestii przedstawionych poniżej.

Ilustracja 19.4-2

Odpowiedzialność kierownictwa	Kierownictwo ma:
	<ul style="list-style-type: none"> Wywiązać się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (obejmującymi, jeżeli to stosowne, ich rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania) oraz za kompletność informacji przedstawionych biegłemu rewidentowi; oraz w niektórych przypadkach (na przykład wtedy, gdy warunki zlecenia były uzgadniane przez strony trzecie) biegły rewident może też zwrócić się do kierownictwa o ponowne potwierdzenie w pisemnych oświadczeniach uznania i zrozumienia swojej odpowiedzialności.
	Przedstawić biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwić dostęp zgodnie z warunkami zlecenia badania; oraz
	Ująć wszystkie transakcje w księgach i odzwierciedlić je w sprawozdaniu finansowym.

Ilustracja 19.4-3

	Kierownictwo oświadcza, że:
Poszczególne oświadczenia	Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości są odpowiednie oraz zgodne ze stosownymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
	Poniżej wymienione zagadnienia, odnoszące się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zostały ujęte, wycenione, zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z tymi założeniami: <ul style="list-style-type: none"> • plany lub zamiary, które mogą wpłynąć na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań; • zobowiązania, zarówno istniejące, jak i warunkowe; • tytuł własności lub kontrola nad aktywami; • poręczenia lub obciążenia aktywów oraz aktywa zastawione, jako zabezpieczenie; oraz • wymogi prawne i regulacyjne ustalenia umów, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, w tym ich nieprzestrzeganie.
	Kierownictwo przekazało wszystkim znane słabości kontroli wewnętrznej, których jest świadome.
	Przekazano informacje o wszelkich powodach wyboru przez jednostkę określonego kierunku działań.
	Intencje kierownictwa w odniesieniu do [określić zagadnienie] są następujące: [opisać plany jednostki lub intencje].

Inne czynniki

Ilustracja 19.4-4

	Uwagi:
Sformułowania zawierające zastrzeżenie	W niektórych przypadkach kierownictwo może zamieścić sformułowania zawierające zastrzeżenie, że oświadczenia zostały złożone zgodnie z jego najlepszą wiedzą i przekonaniem. Takie sformułowania mogą być zaakceptowane, o ile biegły rewident jest przekonany, że oświadczenia składają osoby w odpowiednim zakresie odpowiedzialne i posiadające wiedzę na temat spraw objętych oświadczeniami.
Nieznaczące zniekształcenia	Uzyskując oświadczenia na temat zniekształceń można określić kwotę progową, poniżej której każde poszczególne zniekształcenie może być uważane za nieznaczące.
Data pisma	Sprawozdanie biegłego rewidenta nie może nosić daty wcześniejszej od daty pisemnych oświadczeń, jako że oświadczenia są częścią dowodów badania.
Adresowanie pisma do biegłego rewidenta	Wymagane pisemne oświadczenia powinny być włączone do pisma kierowanego do biegłego rewidenta.
Zgłaszanie oświadczeń osobom sprawującym nadzór nad jednostką	MSRF 260 wymaga od biegłego rewidenta, aby komunikował się z osobami sprawującym nadzór nad jednostką na temat pisemnych oświadczeń, o które biegły rewident poprosił kierownictwo.

	Uwagi:
Zapytania kierownictwa skierowane do innych osób	Jeżeli kierownictwo nie ma wystarczającej wiedzy, która mogłaby być podstawą pisemnych oświadczeń, może postanowić o skierowaniu zapytań do innych osób uczestniczących w sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego i zawartych w nich stwierdzeń. Obejmuje to osoby dysponujące specjalistyczną wiedzą.

Wątpliwości dotyczące złożonych i niezłożonych oświadczeń

Jeżeli istnieją wątpliwości, co do wiarygodności pisemnych oświadczeń lub pisemne oświadczenia, o które poproszono i nie zostały one złożone, biegły rewident rozważa charakter sprawy i podejmuje stosowne działania.

Ilustracja 19.4-5

Wątpliwości	Odpowiedź biegłego rewidenta
Nie przedstawiono pisemnych oświadczeń, o które poproszono	<ul style="list-style-type: none"> • Omówienie tego zagadnienia z kierownictwem; • Weryfikacja oceny prawości kierownictwa oraz ocena skutków, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności; oraz • Podjęcie odpowiednich działań, w tym ustalenie ich możliwych skutków dla opinii zawartej w sprawozdaniu biegłego rewidenta.
Stwierdzone niespójności	<ul style="list-style-type: none"> • Przeprowadzenie dodatkowych procedur badania w celu podjęcia próby rozwiązania sprawy;; • Jeżeli sprawa pozostaje niewyjaśniona, należy zweryfikować ocenę kompetencji, prawości, wartości etycznych lub rzetelności kierownictwa, bądź jego przywiązanie do tych wartości lub ich przestrzeganie oraz ustalić skutki, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności.
Niekompetencja kierownictwa, jego nierzetelność lub brak wartości etycznych	<p>Należy ustalić skutki, jakie mogą wywierać te kwestie na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności.</p> <p>Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii z badania sprawozdań finansowych, jeśli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • stwierdza, że wątpliwości, co do prawości kierownictwa wystarczają do tego, aby pisemne oświadczenia nie były wiarygodne; lub • kierownictwo nie składa wymaganych pisemnych oświadczeń.

Uzupełniające/ dodatkowe oświadczenia

Oprócz wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie się o:

Uzupełniające oświadczenia na temat sprawozdania finansowego

Takie pisemne oświadczenia mogą uzupełniać pisemne oświadczenia, o których mowa w MSRF 580.10, ale nie stanowią ich części. Mogą one obejmować na przykład kwestie:

- czy wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości są odpowiednie; oraz
- czy poniżej wymienione zagadnienia zostały ujęte, wycenione, zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z tymi założeniami:
 - plany lub zamiary, które mogą wpłynąć na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań;

- zobowiązania, zarówno istniejące, jak i warunkowe;
- tytuł własności lub kontrola nad aktywami, poręczenia lub obciążenia aktywów oraz aktywa zastawione, jako zabezpieczenie; oraz
- wymogi prawne i regulacyjne i ustalenia umów, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, w tym ich nieprzestrzeganie.

Dodatkowe pisemne oświadczenia

Oprócz pisemnych oświadczeń, o których mowa w MSRF 580.11, biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie się o inne pisemne oświadczenia takie jak:

- potwierdzenie, że kierownictwo przekazało wszystkie informacje na temat słabości kontroli wewnętrznej, których jest świadome; oraz
 - poszczególne stwierdzenia.
- W niektórych przypadkach może nie być możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania bez pisemnych oświadczeń kierownictwa na temat jego zamiarów odnoszących się do konkretnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym. Zagadnienia do rozważenia obejmują:
- historię jednostki w zakresie wykonania zgłoszonych wcześniej zamiarów;
 - powody, dla których jednostka wybiera określony kierunek działań;
 - zdolność jednostki do realizowania określonego kierunku działań;
 - istnienie lub brak innych informacji, które mogły zostać uzyskane podczas badania i mogą być niespójne z osądem lub zamiarem kierownictwa.

UWAGA

Należy znaleźć czas na spotkanie z kierownictwem w celu wyjaśnienia charakteru wymaganych oświadczeń oraz upewnienia się, że kierownictwo ma pełną świadomość tego, co zgadza się podpisać.

19.5 Przykłady pisemnych oświadczeń

Przykładowe pisemne oświadczenie kierownictwa znajdujące się w poniższych materiałach studium przypadku pochodzi z MSRF (ISA) 580.

19.6 Studium przypadku – oświadczenia kierownictwa

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Oświadczenia kierownictwa

Poniżej znajdują się przykładowe oświadczenia kierownictwa wystosowane przez Sylwestra oraz niektóre inne procedury badania, które można zastosować.

Oświadczenie kierownictwa	Ocena
<i>W narzędziach, które zostały zastąpione nowymi maszynami, nie występuje utrata wartości. Stare maszyny zostały zastąpione nowymi ze względu na awaryjność, starsze maszyny będą potrzebne w sytuacjach, kiedy inne maszyny będą w naprawie.</i>	<i>Skieruj zapytania do kierownika produkcji i innych osób w celu określenia, czy narzędzia i sprzęt, nowe i stare, są obecnie używane i czy są nadal sprawne. Można to ustalić poprzez fizyczne sprawdzenie i przegląd rejestru konserwacji.</i>
<i>Nie ma konieczności tworzenia dodatkowego odpisu na nieznacznie uszkodzone produkty zidentyfikowane podczas spisu z natury zapasów.</i>	<i>Sprawdź, czy po zakończeniu okresu produkty te zostały faktycznie sprzedane. Skieruj zapytania do kierownika produkcji, czy uszkodzone produkty zostały sprzedane „takie, jakie były”, czy naprawione (jeżeli tak – jaki był koszt naprawy), czy też zostały sprzedane z rabatem.</i>

Na zakończenie badania ważne oświadczenia zostaną udokumentowane w oświadczeniu kierownictwa, podpisanym przez Sylwestra Deltę oraz Jacka Koniecznego.

Oświadczenia takie mogą zostać ujęte w następujący sposób:

Delta Meble SA (Blankiet firmowy)

15 marca 20X3 r.

Do: Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St.
Cabtown, United Territories
123-50004

Szanowny Panie Lewicki,

Niniejsze pisemne oświadczenie składamy w związku z badaniem przez [Panią/Pana] sprawozdania finansowego spółki Delta Meble SA za rok kończący się 31 grudnia 20X2 r. mającym na celu wyrażenie opinii, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Potwierdzamy, że:

Sprawozdanie finansowe

- Wywiązaliśmy się z naszej odpowiedzialności za sporządzenie, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, sprawozdania finansowego, zgodnie z warunkami zlecenia badania z dnia 15 października 20X2 r.; w szczególności, sprawozdania finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z tymi standardami.
- Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu wartości szacunkowych, w tym wycenianych według wartości godziwej, są racjonalne.
- Powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
- Wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego w związku, z którymi Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
- Skutki nieskorygowanych zniekształceń są dla sprawozdania finansowego jako całości nieistotne, zarówno pojedynczo jak i łącznie. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik do pisemnego oświadczenia.

- Spółka wypełniła wszystkie warunki umów, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe w razie ich niedopełnienia.
- Nie wystąpiły przypadki nieprzestrzegania wymogów ustalonych przez organy regulacyjne, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe w razie ich niedopełnienia.
- Spółka posiada właściwe tytuły prawne do wszystkich aktywów. Nie ustanowiono żadnych zastawów na aktywach ani nie są one obciążone hipoteką, wyjąwszy informacje na ten temat ujawnione w Nocie X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
- Nie planujemy zaniechania wytwarzania żadnego asortymentu produktów ani też nie mamy innych planów, ani zamiarów, których skutkiem byłoby powstanie nadmiernych lub przestarzałych zapasów; zapasy nie są też wykazane w kwocie przewyższającej ich cenę sprzedaży netto.
- Nie wystąpiła utrata wartości netto aktywów trwałych (narzędzi), których funkcje są obecnie spełniane przez nowe maszyny.

Przekazane informacje

- Zapewniliśmy [Pani/Panu]:
 - dostęp do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
 - dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem; oraz
 - nieograniczony kontakt z osobami z jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznała Pani/Pan za konieczne.
- Wszystkie transakcje zostały ujęte w księgach i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wyniki naszej oceny ryzyka, że sprawozdanie finansowe może na skutek oszustwa zawierać istotne zniekształcenia.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę a obejmuje:
 - kierownictwo;
 - pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej; lub
 - inne osoby w przypadku, których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzenia oszustwa wpływające na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie znane lub podejrzewane przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny być zostać rozważone przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych i wszystkich związków oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które są nam znane.

Z poważaniem

Sylwester Delta

Jacek Konieczny

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Oświadczenia kierownictwa

Poniżej znajdują się przykładowe oświadczenia kierownictwa wystosowane przez Rajmunda oraz niektóre inne mające zastosowanie procedury badania.

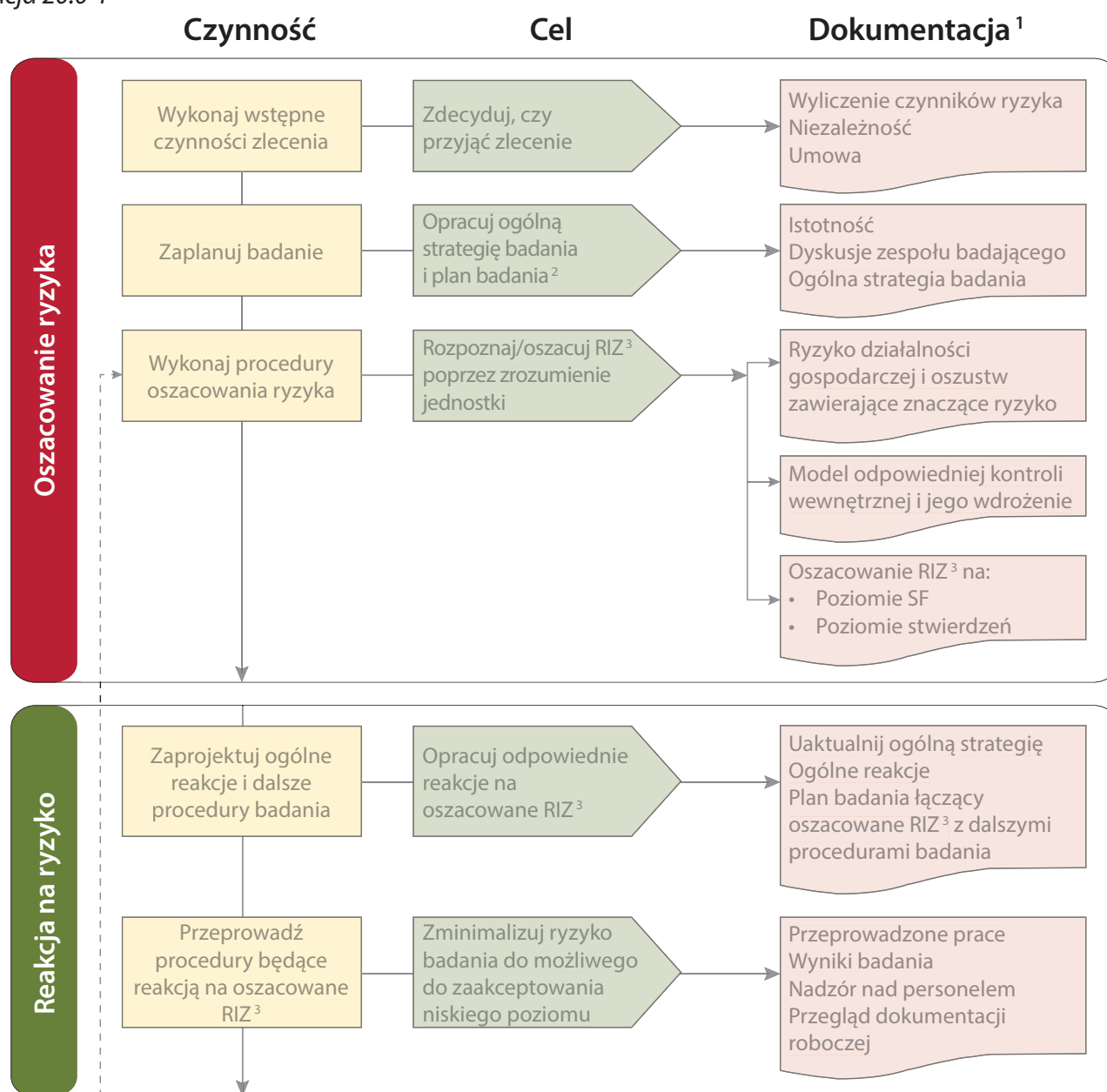
Oświadczenie kierownictwa	Ocena
<p><i>Nie ma konieczności dokonywania dodatkowego odpisu aktualizującego wątpliwe należności. Saldo Delty jest możliwe do ściągnięcia a inne należności nie są dość znaczące, by tworzyć na nie odpisy.</i></p>	<p><i>Wysłać potwierdzenie należności do Delty.</i></p> <p><i>Zapytać Rajmunda i Renatę o różne salda należności od odbiorców i historię ich płatności, poszukać trendów.</i></p> <p><i>Zweryfikować, czy inne należności niż te od Delty są nieznaczące zgodnie z sugestią klienta.</i></p> <p><i>Dokonać przeglądu późniejszych wpłat w celu potwierdzenia ściągalsności należności.</i></p> <p><i>Wziąć pod uwagę wszelkie istotne informacje z badania Delty.</i></p>
<p><i>Delta jest nadal zadowolona z jakości towarów, które im sprzedajemy.</i></p>	<p><i>Przejrzeć historię zwrotów i poszukać ewentualnych trendów.</i></p> <p><i>Przejrzeć wyniki potwierdzeń należności od Delty pod względem ewentualnych komentarzy dotyczących jakości towarów lub ściągalsności należności.</i></p> <p><i>Przeprowadzić obserwację zapasów i poszukać pozycji przestarzałych lub wykazujących mały obrót.</i></p> <p><i>Zapytać Renatę o jakość towarów i ewentualne informacje, które mogła otrzymać od Delty, odnoszące się do jakości towarów, które do tej pory zakupili.</i></p>

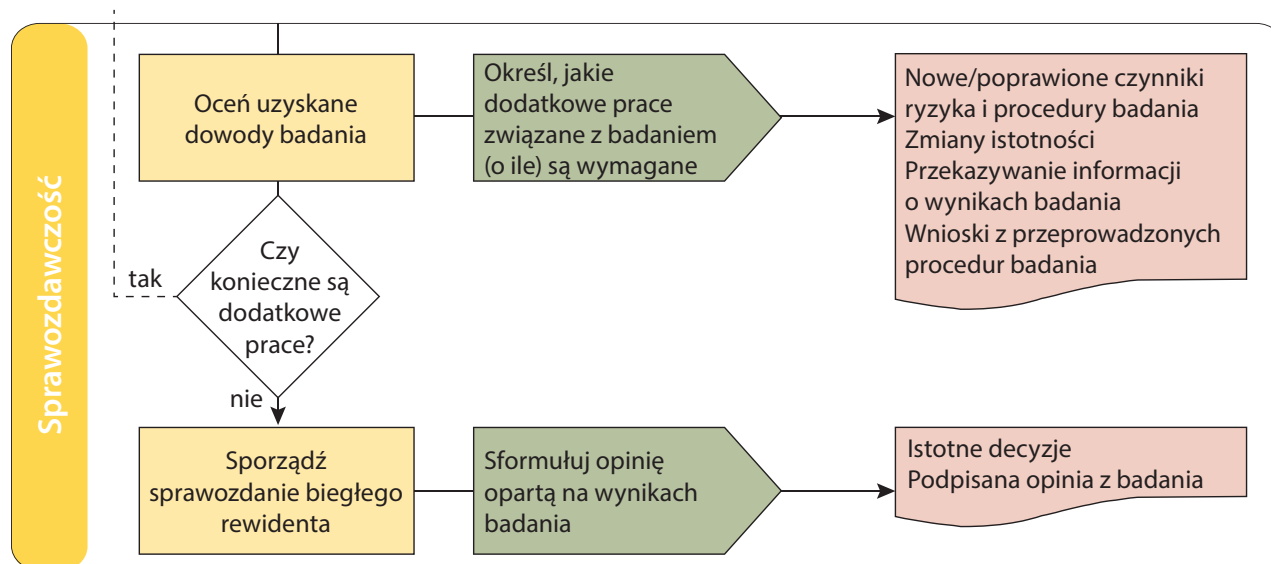
Na zakończenie badania ważne oświadczenia zostaną udokumentowane w oświadczeniu kierownictwa, podpisanym przez Rajmunda Kumara.

Oświadczenia takie mogą zostać ujęte w piśmie podobnym do przedstawionego w studium przypadku dotyczącym Delty Meble SA.

20. Sprawozdawczość – przegląd

Ilustracja 20.0-1



**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
200.11	Przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych ogólne cele biegłego rewidenta stanowią: (a) uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz (b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i przekazanie stosownie do wymogów MSRF informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.
200.12	We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać wystarczającej pewności, a wyrażenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem nie wystarcza w danych okolicznościach do poinformowania o tym użytkowników sprawozdania finansowego, MSRF wymagają, aby biegły rewident odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował) z wykonywania zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.

Ostatni etap badania składa się z następujących elementów:

Ilustracja 20.0-2



Podstawowe pojęcia, do których odniesiono się na etapie sprawozdawczości wymienione są poniżej.

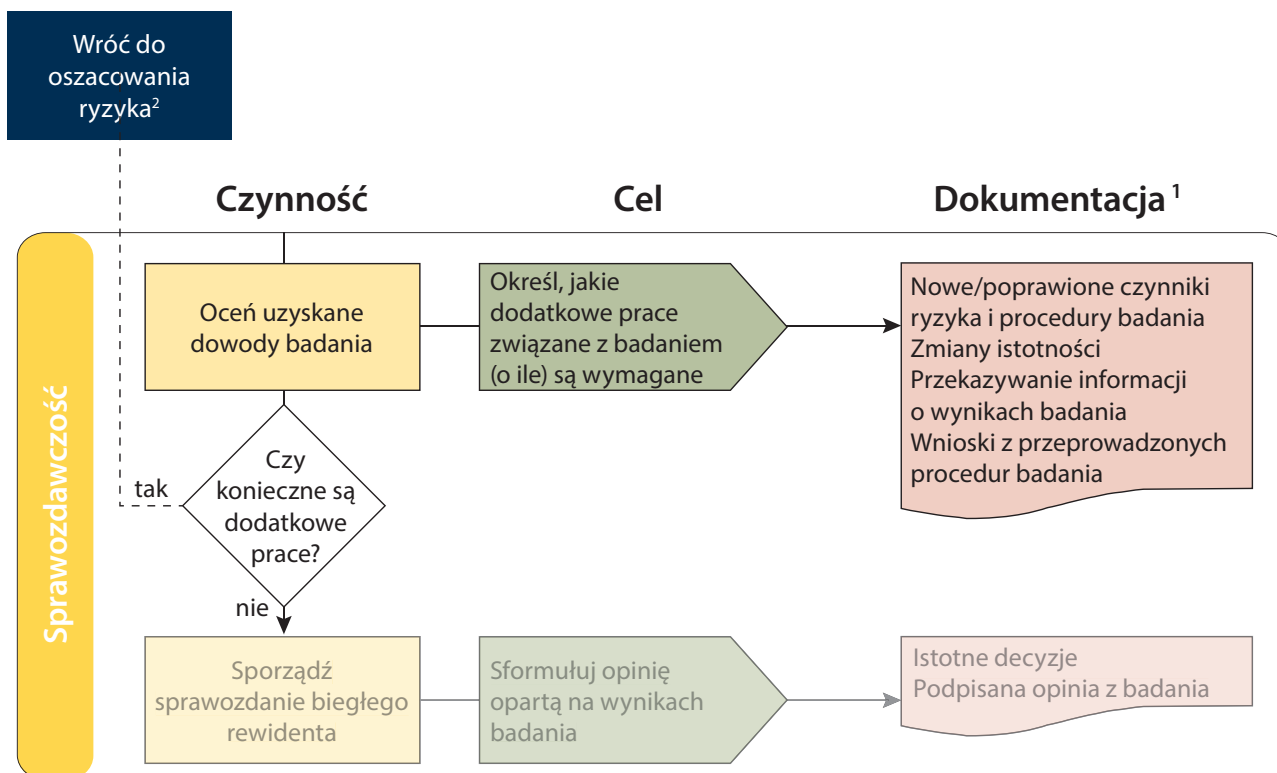
Ilustracja 20.0-3

	Tom i rozdziały
Zdarzenia po dacie bilansu	T1- 13
Kontynuacja działalności	T1- 14
Dokumentacja badania	T1 – 16
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką	T2 – 22
Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	T1 – 17

21. Ocena dowodów badania

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania mających umożliwić wyciągnięcie uzasadnionych wniosków będących podstawą opinii z badania.	220, 330, 450, 520, 540

Ilustracja 21.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
220.15	Partner odpowiedzialny za badanie odpowiada za: (a) wytyczenie kierunku, nadzór i przeprowadzenie badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi regulacyjnymi; (Patrz: par. A13-A15, A20) oraz (b) sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.
220.16	Partner odpowiedzialny za badanie ponosi odpowiedzialność za przeglądy przeprowadzane zgodnie z zasadami i procedurami firmy dotyczącymi przeglądu. (Patrz: par. A16-A17, A20)
220.17	W dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta partner odpowiedzialny za badanie upewnia się, na drodze przeprowadzenia przeglądu dokumentacji badania oraz dyskusji w gronie zespołu wykonującego badanie, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające sformułowane wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane. (Patrz: par. A18-A20)
220.18	Partner odpowiedzialny za badanie: (a) przyjmuje odpowiedzialność za zespół wykonujący badanie podejmując odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych spraw; (b) upewnia się, że członkowie zespołu wykonującego badanie przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas badania, zarówno w ramach zespołu wykonującego badanie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy lub spoza niej; (c) upewnia się, że rodzaj, zakres i wnioski wynikające z takich konsultacji zostały uzgodnione z konsultowaną stroną; oraz (d) stwierdza, że wnioski wynikające z takich konsultacji zostały udokumentowane i wdrożone. (Patrz: par. A21-A22)
220.19	W przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych oraz innych zleceń badania, jeżeli mają miejsce, w związku z którymi firma ustaliła, że konieczne jest przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia badania, partner odpowiedzialny za badanie: (a) ustala, czy wyznaczono osobę przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania; (b) omawia znaczące sprawy powstające w trakcie zlecenia badania, w tym zidentyfikowane w trakcie kontroli jakości wykonania zlecenia badania, z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania; oraz (c) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia badania. (Patrz: par. A23-A25)
220.20	Osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania dokonuje oceny znaczących osądów wydanych przez zespół wykonujący badanie oraz wniosków wyciągniętych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta. Ocena ta obejmuje: (a) dyskusję na temat znaczących spraw zagadnień z partnerem odpowiedzialnym za badanie; (b) przegląd sprawozdania finansowego i zaproponowanego sprawozdania biegłego rewidenta; (c) przegląd wybranej dokumentacji badania dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący badanie i sformułowanych przez niego wniosków; oraz (d) ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta i rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie. (Patrz: par. A26-A27), A29-A31)

21.1 Przegląd

Po przeprowadzeniu planowanych procedur badania ma miejsce ocena wyników. Obejmuje to przegląd dokumentacji badania i dyskusje z zespołem realizującym zlecenie, oraz wszelkie zmiany w planie badania wynikające w przeprowadzonych procedur. Niektóre z kluczowych kwestii do rozważenia przedstawiono poniżej.

Ilustracja 21.1-1

Kontrola jakości	Partner odpowiedzialny za badanie ponosi odpowiedzialność za przeglądy przeprowadzane zgodnie z zasadami i procedurami firmy dotyczącymi przeglądu oraz za odpowiedniość opinii biegłego rewidenta.
Konsultacje	Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za: <ul style="list-style-type: none"> • przeprowadzenie odpowiednich konsultacji przez zespół realizujący badanie, (zarówno zewnętrznych, jak i wewnątrz firmy), w kwestiach trudnych lub spornych; oraz • udokumentowanie i wdrożenie wniosków wynikających z takich konsultacji.
Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja)	Jeżeli polityka firmy wymaga kontroli jakości zlecenia, partner odpowiedzialny za badanie: <ul style="list-style-type: none"> • upewnia się, że wyznaczono odpowiednio wykwalifikowaną osobę przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia; • omawia istotne kwestie dotyczące badania z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia; oraz • nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia badania.

Celem biegłego rewidenta jest upewnienie się, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania popierające wyciągnięte wnioski, uzasadniające sprawozdanie biegłego rewidenta, które zostanie wydane.

Ocena uzyskanych dowodów badania obejmuje kwestie wyszczególnione poniżej.

Ilustracja 21.1-2

Istotność	Czy kwoty ustalone dla istotności ogólnej i wykonawczej są w dalszym ciągu odpowiednie w kontekście faktycznych wyników finansowych jednostki? Jeżeli odpowiednia jest niższa ogólna istotność (dla sprawozdania finansowego, jako całości) niż istotność pierwotnie ustalona, wymaga się, by biegły rewident ustalił: <ul style="list-style-type: none"> • czy konieczne jest dokonanie przeglądu istotności wykonawczej; oraz • czy charakter, harmonogram i zakres wykonanych procedur badania pozostają odpowiednie.
Ryzyko	Czy w świetle ustaleń dokonanych w badaniu oszacowanie ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest w dalszym ciągu odpowiednie? Jeżeli nie, konieczny jest przegląd oszacowań ryzyka i zmodyfikowanie dalszych planowanych procedur badania.
Zniekształcenia	Czy rozważono wpływ rozpoznanych zniekształceń i nieskorygowanych zniekształceń na badanie? Czy powód zniekształceń/odchyleń został wzięty pod uwagę? Mogą one wskazywać na niezidentyfikowane ryzyko znaczącej słabości w kontroli wewnętrznej. Czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować? Stosuje się to gdy: <ul style="list-style-type: none"> • rodzaj rozpoznanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które, jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, mogą być istotne; lub • łączne zniekształcenia zebrane podczas badania zbliżają się do poziomu istotności. Czy przeprowadzono dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia pozostają tam (w grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach), gdzie kierownictwo było proszone o ich skorygowanie?

Oszustwo	<p>Czy informacje uzyskane na podstawie innych procedur oszacowania ryzyka oraz przeprowadzonych z tym związanych czynności wskazują na istnienie jednego lub większej liczby czynników ryzyka oszustwa?</p> <p>Czy procedury analityczne przeprowadzane tuż przed zakończeniem badania wskazały na występowanie wcześniej zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem?</p> <p>Czy zidentyfikowane zniekształcenia zostały ocenione w celu ustalenia, czy wskazują one na istnienie oszustwa?</p> <p>Jeżeli tak, należy ocenić wpływ zniekształcenia na inne aspekty badania, a szczególnie na wiarygodność oświadczeń kierownictwa. Jest mało prawdopodobne, aby przypadek popełnienia oszustwa był zdarzeniem odosobnionym.</p> <p>Czy istnieją powody, by sądzić, że kierownictwo może mieć udział w rozpoznanych zniekształceniach, istotnych lub nie, spowodowanych oszustwem?</p> <p>Jeżeli tak, należy dokonać ponownego oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz jego wpływu na charakter, harmonogram i zakres procedur badania uwzględniających oszacowane ryzyko. Należy także rozważyć, czy okoliczności lub warunki wskazują na możliwą znowę obejmującą pracowników, kierownictwo oraz strony trzecie, rozważając jednocześnie wiarygodność wcześniej uzyskanych dowodów.</p> <p>Jeżeli zidentyfikowano ryzyko oszustwa, czy możliwe jest potwierdzenie, że sprawozdanie finansowe nie uległo istotnym zniekształceniom spowodowanym oszustwem? Jeżeli nie jest to możliwe, należy ustalić wpływ na badanie, w tym czy stawia to pod znakiem zapytania zdolność biegłego rewidenta do kontynuowania badania.</p>
Dowody	<p>Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody, pozwalające na ograniczenie do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym? Należy rozważyć dalsze procedury, które mają zostać przeprowadzone.</p>
Procedury analityczne	<p>Czy procedury analityczne przeprowadzone podczas badania na etapie przeglądu badania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potwierdzają wyniki badania; lub • rozpoznają wcześniej niezidentyfikowane ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń?

21.2 Ponowna ocena istotności

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
450.10	<p>Przed oceną wpływu nieskorygowania zniekształceń, biegły rewident upewnia się co do zasadności istotności wyznaczonej zgodnie z MSRF 320 w celu potwierdzenia, że pozostaje ona odpowiednia w świetle rzeczywistych wyników finansowych jednostki. (Patrz: par. A11-A12)</p>

Przed dokonaniem oceny wyników przeprowadzenia procedur i wszystkich zniekształceń z nich wynikających, biegły rewident przede wszystkim ocenia ponownie kwoty ustalone dla istotności ogólnej i wykonawczej. Jest to konieczne, ponieważ początkowe wyznaczenie poziomu istotności często opiera się na oszacowaniach wyników finansowych jednostki, a rzeczywiste wyniki finansowe mogą być inne. Niektóre czynniki prowadzące do zmiany omówiono poniżej.

- Początkowe wyznaczenie istotności nie jest odpowiednie w kontekście faktycznych wyników finansowych jednostki.
- Dostępne są nowe informacje (na przykład oczekiwania użytkowników), które skłoniłyby biegłego rewidenta to wyznaczenia początkowo innej kwoty (lub kwot).
- Niespodziewane zniekształcenia, które mogą spowodować przekroczenie poziomu istotności dla danej poszczególnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia.

Zawsze, gdy konieczna jest aktualizacja, wymaga się, by biegły rewident rozważył i udokumentował wpływ oszacowanego ryzyka na charakter, harmonogram i zakres dalszych procedur badania.

Jeżeli jest wymagana niższa istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości, należy także ustalić, czy konieczna jest aktualizacji istotności wykonawczej. Jeżeli tak, należy ustalić, czy charakter, harmonogram i zakres wykonanych procedur badania pozostają odpowiednie.

UWAGA

Jeżeli zachodzi potrzeba zaktualizowania istotności, z wprowadzeniem zmiany nie należy czekać do końca badania. Jeżeli istotność ulega obniżeniu, może to oznaczać konieczność zmian w oszacowaniu ryzyka i przeprowadzenia dodatkowych albo dalszych procedur badania.

21.3 Zmiany w oszacowaniu ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
330.25	Na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, biegły rewident – zanim sformułuje wnioski z badania – określa, czy jego oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń jest nadal odpowiednie. (Patrz: par. A60-A61)

Oszacowanie ryzyka na poziomie stwierdzeń często opiera się na dowodach badania dostępnych przed przeprowadzeniem dalszych procedur badania. Podczas przeprowadzania tych procedur możliwe jest uzyskanie informacji, które spowodują modyfikację pierwotnego oszacowania ryzyka.

Przykładowo, przy badaniu zapasów, oszacowanie poziomu ryzyka dla stwierdzenia kompletności może być niskie, w oparciu o oczekiwanie, że kontrola wewnętrzna działa skutecznie. Jeżeli testy kontroli wykażą, że kontrola wewnętrzna nie jest skuteczna, należy zmienić oszacowanie ryzyka i przeprowadzić dalsze procedury badania, w celu ograniczenia ryzyka do akceptowalnego niskiego poziomu. Dotyczy to także wszystkich innych procedur badania, w których wyniki nie są zgodne z oczekiwaniami.

Poniższa tabela przedstawia niektóre punkty, które należy rozważyć, określając, czy pierwotne oszacowanie ryzyka uległo zmianie, czy nie.

Ilustracja 21.3-1

<p>Kontrola wewnętrzna</p>	<p>Testy kontroli</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy wyniki przeprowadzenia testów kontroli potwierdzają zaplanowany poziom ograniczenia ryzyka na podstawie skutecznego działania kontroli? <p>Nadużycia kierownictwa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy istnieją dowody ominięcia istniejącej kontroli wewnętrznej przez kierownictwo? <p>Słabości kontroli</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy należy niezwłocznie zwrócić uwagę kierownictwa na słabości kontroli wewnętrznej, które mogą spowodować wystąpienie istotnego(ych) zniekształcenia/zniekształceń?
<p>Charakter uzyskanych dowodów badania</p>	<p>Nowe czynniki ryzyka</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy dowody badania identyfikują nowe ryzyko działalności gospodarczej, czynniki ryzyka oszustw lub nadużycia kierownictwa? <p>Sprzeczne dowody</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy uzyskane dowody przeczą innym dostępnym źródłom informacji? <p>Kolidujące ze sobą dowody</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy uzyskane dowody kolidują z bieżącym zrozumieniem jednostki? <p>Zasady (polityka) rachunkowości</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy istnieją dowody, że zasady (polityka) rachunkowości jednostki nie jest zawsze konsekwentnie stosowana? <p>Nieprzewidywalne związki</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy dowody potwierdzają przewidywalne związki pomiędzy danymi finansowymi i niefinansowymi? <p>Oszustwo</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy występują dowody jakichś prawidłowości, osobliwości, wyjątków lub odchyień znalezionych w wyniku przeprowadzenia testów, które mogą wskazywać na wystąpienie oszustw (w tym nadużyć kierownictwa)? <p>Wiarygodność oświadczeń</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy występują jakiegokolwiek dowody, które mogą zakwestionować wiarygodność oświadczeń kierownictwa lub osób zarządzających i sprawujących nadzór nad jednostką?
<p>Charakter zniekształceń</p>	<p>Subiektywizm oszacowań</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy zniekształcenia dostrzeżone w oszacowaniach księgowych oraz wycenach wartości godziwej wskazują na możliwy schemat tendencyjności kierownictwa? <p>Zniekształcenia</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy zniekształcenia, pojedynczo lub razem z wszystkimi innymi nieskorygowanymi zniekształceniami, stanowią istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, jako całości?

Jeżeli pierwotne oszacowanie ryzyka uległo zmianie, należy udokumentować szczegóły oraz określić zmienione oszacowanie ryzyka. Obejmuje to także szczegóły zmian w planie badania stanowiących reakcję na zmienione oszacowanie ryzyka. Może to być modyfikacja charakteru, harmonogramu lub zakresu innych zaplanowanych procedur badania albo przeprowadzenia dalszych procedur badania.

UWAGA

Przeznacz odpowiednią ilość czasu w budżecie badania na dyskusję zespołu realizującego zlecenie poświęconą wynikom ustaleń (całej grupy) niezwłocznie po zakończeniu pracy. Zagadnienia nakreślone w powyższej tabeli mogą stanowić plan spotkania. Pamiętaj, że wykrycie oszustwa często wynika z połączenia informacji o małych, pozornie nieznaczących sprawach.

21.4 Ocena skutków zniekształceń

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
450.3	Celem biegłego rewidenta jest ocena: (a) wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie; oraz (b) wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdanie finansowe.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF/MSKJ
450.5	Biegły rewident gromadzi zniekształcenia zidentyfikowane w czasie badania, inne niż te, które są oczywiście nieznaczące. (Patrz: par. A2-A3)
450.6	Biegły rewident ustala, czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować, jeżeli: (a) rodzaj rozpoznanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które, jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, mogą być istotne; (Patrz: par. A4) lub (b) łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do poziomu istotności określonego zgodnie z MSRF 320. (Patrz: par. A5)
450.7	Jeśli na życzenie biegłego rewidenta kierownictwo sprawdziło rodzaj transakcji, saldo kont lub ujawnioną informację i skorygowało wykryte zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia pozostały. (Patrz: par. A6)
450.8	Biegły rewident informuje na czas kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych w czasie badania, chyba że nie zezwala na to prawo lub regulacje. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa o skorygowanie tych zniekształceń. (Patrz: par. A7-A9)
450.9	Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, o których poinformował biegły rewident, biegły rewident zapoznaje się z powodami, którymi kierownictwo uzasadnia niedokonanie korekt oraz rozpatruje te powody przy ocenie, czy sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń. (Patrz: par. A10)
450.11	Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Ustalając to biegły rewident rozpatruje: (a) wielkość i rodzaj zniekształceń, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnianych informacji jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia. (Patrz: par. A13-A17, A19-A20) (b) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość. (Patrz: par. A18)
450.12	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie zezwala na to prawo lub regulacje. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane. (Patrz: par. A21-A23)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF/MSKJ
450.13	Biegły rewident informuje również osoby sprawujące nadzór o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdanie finansowe jako całość.
450.14	Biegły rewident zwraca się do kierownictwa o pisemne oświadczenie oraz, jeśli to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, czy ich zdaniem wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe, jako całość nie jest istotny. Opis takich zniekształceń zamieszcza się lub dołącza do pisemnego oświadczenia. (Patrz: par. A24)
540.18	Biegły rewident na podstawie dowodów badania ocenia, czy wartości szacunkowe zawarte w sprawozdaniu finansowym można uznać w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej za racjonalne, czy za zniekształcone. (Patrz: par. A116-A119)

Celem oceny zniekształceń jest ustalenie skutków dla badania oraz tego, czy zachodzi konieczność przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.

Zmiany strategii badania i szczegółowych planów badania mogą być wymagane, gdy:

- charakter lub okoliczności rozpoznanych zniekształceń wskazują na istnienie innych zniekształceń, które, jeśli zostaną połączone ze znanymi zniekształceniami, mogą przekroczyć istotność wykonawczą; lub
- połączenie rozpoznanych i nieskorygowanych zniekształceń zbliża się do istotności wykonawczej lub ją przekracza.

UWAGA

Należy pamiętać, że zawsze istnieje ryzyko niewykrycia zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. Dzieje się tak z powodu nieodłącznych ograniczeń badania opisanych w Tomie 1 Rozdział 4.1 niniejszego Przewodnika.

Zniekształcenia mogą się pojawiać w obszarach przedstawionych na ilustracji poniżej.

Ilustracja 21.4-1

Źródło	Opis
Niedokładności lub oszustwo	<p>Personel jednostki może popełniać błędy przy gromadzeniu lub przetwarzaniu danych, które są podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego. Obejmowałoby to także błędy w przyporządkowywaniu zdarzeń do właściwych okresów (współmierności) na końcu okresu. Poza rozpoznaniem konkretnych zniekształceń biegły rewident może także:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przedstawić takie błędy w ujęciu liczbowym w danej populacji (takiej jak sprzedaż) poprzez próbkowanie oparte na jednostkach pieniężnych. Prawdopodobne łączne zniekształcenia można ekstrapolować, jeśli używana jest reprezentatywna próba; oraz • rozważyć charakter rozpoznanych zniekształceń. Jeżeli istnieje wiele zniekształceń wpływających na konkretne saldo lub pozycję, mogą one wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa.

Źródło	Opis
Pominięcia lub oszustwo	Niektóre transakcje mogą nie być rejestrowane, w wyniku pomyłki lub rozmyślnie, co w tym drugim przypadku stanowi oszustwo.
Znaczące transakcje	Brak uzasadnienia gospodarczego dla znaczących transakcji (nietypowych lub wykraczających poza normalne prowadzenie działalności gospodarczej) może wynikać z intencji manipulowania sprawozdaniem finansowym lub zatajenia faktu zawłaszczenia majątku.
Zapisy w dzienniku	Niewłaściwe lub nieautoryzowane zapisy w dzienniku mogły pojawić się w całym okresie lub pod jego koniec. Mogły być wykorzystane do manipulacji kwotami wykazanymi w sprawozdaniu finansowym.
Błędy oszacowań	Oszacowania kierownictwa mogą zawierać niepoprawne obliczenia, przeoczenia i błędne interpretacje pewnych faktów, opierać się na błędnych założeniach lub zawierać elementy subiektywizmu, jeżeli oszacowania jednostki wykraczają poza możliwy do zaakceptowania zakres. Oszacowania mogą także być rozmyślnie zniekształcone w celu wprowadzenia manipulacji do wyników sprawozdania finansowego.
Błędy w wartości godziwej	Mogą pojawić się rozbieżności w odniesieniu do oszacowań kierownictwa dotyczących wartości godziwej pewnych aktywów, zobowiązań i składników kapitału własnego, które wymagają wyceny i ujawnienia w wartości godziwej zgodnie z założeniami ramowymi sprawozdawczości finansowej.
Wybór zasad (polityki) rachunkowości i ich stosowanie.	Mogą pojawić się różnice poglądów z kierownictwem w odniesieniu do wyboru i zastosowania pewnych zasad rachunkowości.
Nieskorygowane zniekształcenia w bilansie otwarcia kapitału własnego	Nieskorygowane zniekształcenia kapitału własnego z poprzednich okresów są odzwierciedlone w bilansie otwarcia kapitału własnego. Nieskorygowane zniekształcenia mogą także być przyczyną zniekształceń w sprawozdaniu finansowym bieżącego okresu.
Ujmowanie przychodów	Zawyżenie lub zaniżenie przychodów (np. przedwczesne ujęcie przychodów lub księgowanie fikcyjnych przychodów lub nieodpowiednie zaliczanie przychodów do późniejszych okresów).
Słabości kontroli wewnętrznej	Zniekształcenia mogą wynikać z niespodziewanych słabości kontroli wewnętrznej. Powinny one zostać omówione i zgłoszone kierownictwu, należy także rozważyć przeprowadzenie dodatkowych prac w celu identyfikacji zniekształceń, które mogą istnieć.
Prezentacja sprawozdania finansowego lub ujawnień	Pewne ujawnienia sprawozdania finansowego wymagane zgodnie z założeniami ramowymi sprawozdawczości finansowej mogą być pominięte, niekompletne lub niedokładne.

Pogrupowanie rozpoznanych zniekształceń

Zniekształcenia zidentyfikowane podczas badania, z wyjątkiem tych, które są ewidentnie nieznaczące, powinny zostać pogrupowane. Można także wprowadzić rozróżnienie zniekształcenia na rzeczywiste, związane z osądem i ekstrapolowane.

UWAGA

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.

Aby umożliwić pogrupowanie skutków nieskorygowanych zniekształceń dla dokonania ich oceny, można je wykazać w dokumencie roboczym, w głównych aktach rewizyjnych. Zapewni to podsumowanie wszystkich rozpoznanych niebędących nieznaczącymi i nieskorygowanymi zniekształceniami.

W procesie grupowania występuje kilka etapów, na których możliwe jest rozważanie wpływu pogrupowanych zniekształceń.

Ilustracja 21.4-2

	Wpływ pogrupowanych zniekształceń
Rozważ następujące skutki nieskorygowanych zniekształceń dla:	Każdego poszczególnego salda konta lub grupy transakcji;
	Całkowitych aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych;
	Całkowitych aktywów i zobowiązań;
	Całkowitych przychodów i wydatków (zysk przed opodatkowaniem);
	Zysku netto

Poniższa tabela ilustruje możliwy sposób grupowania zniekształceń.

Uwaga: W tym przykładzie zniekształcenia na poziomie 100 € uznano za nieznaczące, w związku z czym nie będą one ujęte.

Ilustracja 21.4-3

Podsumowanie rozpoznanych zniekształceń

Opis	Okoliczności wystąpienia	Nr D/R	Kwota zawyżenia (zaniżenia)				Czy dokonano korekty?
			Aktywa	Zobowiązania	Dochód przed opodatkowaniem	Kapitał własny	
Nieujęcie zobowiązania za wynajem w RMB	Rzeczywiste – wynikające z przeoczenia			(5.500)	5.500	4.125	Tak
Niezarejestrowana sprzedaż	Ekstrapolacja z reprezentatywnej próby		(12.500)		(12.500)	(9.375)	Tak
Należności skompensowane zobowiązaniami	Rzeczywiste – błąd klasyfikacji		(5.500)	(5.500)			Tak
Wydatki na rzeczowe aktywa trwałe	Osąd – błąd w stosowaniu polityki rachunkowości		(13.500)		(13.500)	(10.125)	Tak
Zniekształcenia zidentyfikowane w czasie badania razem			(31.500)	(11.000)	(20.500)	(15.375)	
Zniekształcenia skorygowane przez kierownictwo			31.500	11.000	20.500	15.375	
Nieskorygowane zniekształcenia razem			0	0	0	0	

Zidentyfikowane zniekształcenia należy omawiać z kierownictwem na bieżąco oraz zwracać się o ich skorygowanie. Korekty mogą mieć wpływ na salda sprawozdania finansowego lub rozwiązać kwestię nieodpowiednich ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Działania podejmowane w odniesieniu do rozpoznanych zniekształceń przedstawiono poniżej.

Ilustracja 21.4-4

	Wpływ pogrupowanych zniekształceń
Ponowna ocena istotności	Należy rozważyć konieczność zweryfikowania ogólnej istotności przed oceną skutków nieskorygowanych zniekształceń na podstawie rzeczywistych wyników finansowych.
Rozważ przyczyny i wpływ na plan badania	Rozważ przyczyny zniekształceń rozpoznanych podczas badania. Obejmuje to: <ul style="list-style-type: none"> • potencjalne wskaźniki oszustwa; • możliwe istnienie innych zniekształceń; • istnienie niezidentyfikowanego ryzyka; lub • znaczące słabości kontroli wewnętrznej. <p>W świetle powyższych ustaleń należy określić, czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować. Jest to konieczne, jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mogą istnieć inne zniekształcenia, które, jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zebranymi w czasie badania, mogą być istotne; lub • łączne zniekształcenia zebrane podczas badania zbliżają się do poziomu istotności.
Zwróć się do kierownictwa o dokonanie korekt	Należy zwrócić się do kierownictwa o skorygowanie wszystkich rozpoznanych zniekształceń innych niż te, które są ewidentnie nieznaczące.
Zwróć się do kierownictwa o przeprowadzenie dodatkowych procedur	Jeżeli dokładne kwoty zniekształceń w populacji nie są znane (na przykład w ekstrapolacji zniekształceń rozpoznanych w próbie badania), zwróć się do kierownictwa o przeprowadzenie procedur w celu ustalenia kwoty rzeczywistych zniekształceń, a następnie dokonanie odpowiednich korekt sprawozdania finansowego. W takich przypadkach konieczne jest przeprowadzenie dodatkowych procedur badania, aby biegły rewident mógł ustalić czy pozostały jakiegokolwiek zniekształcenia.
Kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń	Jeżeli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń: <ul style="list-style-type: none"> • poznaj i zrozum powody niewprowadzenia korekt przez kierownictwo oraz weź pod uwagę tę wiedzę przy dokonaniu oceny, czy sprawozdanie finansowe uległo istotnemu zniekształceniu; • poinformuj osoby sprawujące nadzór nad jednostką o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o wpływie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta (chyba, że nie zezwalają na to wymogi prawne lub regulacyjne;) oraz • zwróć się do osób sprawujących nadzór nad jednostką o skorygowanie zniekształceń, które pozostają nieskorygowane przez kierownictwo.

Formułując wniosek, czy nieskorygowane zniekształcenia (pojedynczo lub pogrupowane) powodują istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, jako całości, biegły rewident rozważałby czynniki wymienione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 21.4-5

	Rozważ
Czy występuje istotne zniekształcenie?	Wielkość i charakter zniekształceń, w odniesieniu do: <ul style="list-style-type: none"> • sprawozdania finansowego, jako całości; • poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji; oraz • konkretnych okoliczności ich wystąpienia.
	Nieodłączne ograniczenia badania opartego na osądzie lub statystycznego. Zawsze występuje możliwość niewykrycia pewnych zniekształceń.
	Jak blisko do poziomu(ów) istotności jest prawdopodobny poziom pogrupowanych zniekształceń? Ryzyko istotnych zniekształceń wzrasta w miarę zbliżania się pogrupowanych zniekształceń do progu istotności.
	Rozważania ilościowe lub dotyczące możliwości wystąpienia oszustwa, gdzie zniekształcenie o względnie niewielkiej kwocie może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
	Wpływ nieskorygowanych zniekształceń związanych z poprzednimi okresami.

Kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie korekty sprawozdania finansowego związanej z istotnymi zniekształceniami (w tym nieodpowiednimi ujawnieniami informacji) oraz za wdrożenie wszelkich innych wymaganych działań.

Rozważania jakościowe

Niektóre zniekształcenia mogą być uznane za istotne (pojedynczo bądź w zestawieniu z innymi zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania) nawet, jeśli są one niższe od ogólnej istotności. Przykłady takich zagadnień przedstawiono poniżej.

Ilustracja 21.4-6

Zniekształcenia, które:	Opis
Wpływają na zgodność	Niezgodność z wymogami regulacyjnymi, umownymi warunkami zadłużenia lub innymi wymogami umownymi.
Ukrywają zmiany	Na przykład zmiany zysków lub innych trendów, szczególnie na tle ogólnych warunków gospodarczych i branżowych.
Zwiększają wynagrodzenie kierownictwa	Zniekształcenia, które sprawiają, że wymagania dotyczące premii lub innych zachęt materialnych zostają spełnione.
wpływają na inne podmioty	Na przykład podmioty zewnętrzne lub powiązane.
Wpływają na zrozumienie przez użytkowników	Pominięcie informacji (konkretnie niewymaganej), która jednak według osądu biegłego rewidenta jest ważna dla zrozumienia przez użytkowników sytuacji finansowej, wyników finansowych działalności lub przepływów pieniężnych jednostki.
Są nieistotne obecnie, ale będą znaczące w przyszłości	Niewłaściwy wybór lub zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości, który ma nieistotny wpływ na sprawozdania finansowe bieżącego okresu, jest jednak prawdopodobne, że może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe przyszłych okresów.

Zniekształcenia, które:	Opis
Wpływają na zobowiązania podjęte wobec banku	Stosunkowo niewielkie kwoty mogą być bardzo znaczące dla jednostki, jeżeli w ich wyniku nastąpiłoby naruszenie umowy z bankiem lub umowy pożyczki.
Wpływają na wskaźniki działalności	Wpływ na wskaźniki stosowane do oceny sytuacji finansowej jednostki, jej wyników operacyjnych lub przepływów pieniężnych.

Pisemne oświadczenia

Odpowiedzialność kierownictwa powinna być potwierdzona poprzez uzyskanie pisemnego oświadczenia kierownictwa. Zawiera ono stwierdzenie, że wszelkie nieskorygowane zniekształcenia (należy dołączyć lub zawrzeć listę) są, zdaniem kierownictwa, nieistotne, zarówno pojedynczo, jak i razem. Jeżeli kierownictwo nie zgadza się z oceną zniekształceń, może ono dodać do swojego oświadczenia pisemnego sformułowanie, takie jak:

„Nie zgadzamy się z opinią, że pozycje...oraz...stanowią zniekształcenia, ponieważ [opis powodów]”.

Uwaga: Kiedy biegły rewident informuje o ustaleniach osoby sprawujące nadzór nad jednostką, wymaga się, by każde nieskorygowane istotne zniekształcenie zostało zidentyfikowane indywidualnie.

Tam, gdzie zniekształcenia nieskorygowane przez kierownictwo są zgłoszone osobom sprawującym nadzór nad jednostką i pozostają nieskorygowane, biegły rewident powinien uzyskać podobne oświadczenie. Powinno ono stwierdzać, że zdaniem osób sprawujących nadzór nad jednostką wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdaniu finansowym, jako całość nie jest istotny. Opis takich zniekształceń zamieszcza się lub dołącza do pisemnego oświadczenia.

21.5 Wystarczające i odpowiednie dowody badania

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF/MSKJ
330.26	Biegły rewident ustala, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Formułując opinię biegły rewident uwzględnia wszystkie odnośne dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać, czy zaprzeczać stwierdzeniom sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A62)
330.27	Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istotnego stwierdzenia sprawozdania finansowego, to podejmuje próbę uzyskania dalszych dowodów badania. Gdy biegły rewident nie może uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, to wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

Ogólnym celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby ograniczyć ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym do akceptowalnie niskiego poziomu.

To, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody badania, ostatecznie jest kwestią zawodowego osądu. Zasadniczo opiera się to na zadowalającym przeprowadzeniu dalszych procedur badania zaprojektowanych, jako reakcja na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń. Obejmuje ono wszelkie dodatkowe lub zmodyfikowane procedury przeprowadzone, aby odnieść się do zidentyfikowanych zmian w pierwotnym oszacowaniu ryzyka. Niektóre z rozważanych czynników w trakcie dokonywania oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania przedstawiono w poniższej tabeli.

Ilustracja 21.5-1

Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania	
Czynniki do rozważenia	<p>Testy kontroli</p> <p>Istotność zniekształceń</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jak znaczące jest zniekształcenie w rozpatrywanym stwierdzeniu oraz jakie jest prawdopodobieństwo, że będzie ono miało istotny wpływ na sprawozdanie finansowe (pojedynczo lub w połączeniu z innymi ewentualnymi zniekształceniami)? <p>Reakcje kierownictwa</p> <ul style="list-style-type: none"> • W jaki sposób kierownictwo reaguje na ustalenia badania i jak skuteczna jest kontrola wewnętrzna w odniesieniu do czynników ryzyka? <p>Wcześniejsze doświadczenia</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jakie są wcześniejsze doświadczenia związane z przeprowadzeniem podobnych procedur oraz jakie zniekształcenia wówczas rozpoznano? <p>Wyniki przeprowadzonych procedur badania</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy wyniki przeprowadzonych procedur badania potwierdzają postawione przed nimi cele i czy występują oznaki oszustw lub błędów? <p>Jakość informacji</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy źródła i wiarygodność dostępnych informacji są odpowiednie do potwierdzenia wniosków z badania? <p>Siła przekonywania</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jak bardzo przekonujące są dowody badania? <p>Zrozumienie jednostki</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy uzyskane dowody potwierdzają, czy przeczą wynikom procedur oszacowania ryzyka (które przeprowadzono w celu poznania i zrozumienia jednostki i jej środowiska, w tym kontroli wewnętrznej)?

Jeżeli uzyskanie wystarczających, odpowiednich dowodów badania nie jest możliwe, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii.

21.6 Procedury analityczne na koniec badania

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF/MSKJ
520.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza na zakończenie badania procedury analityczne, które pomagają mu przy formułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdanie finansowe jest spójne z jego wiedzą o jednostce. (Patrz: par. A17-A19)

W uzupełnieniu do przeprowadzenia procedur analitycznych mających na celu oszacowanie ryzyka i późniejszych jako procedur badania wiarygodności, wymaga się, by biegły rewident zastosował procedury analityczne tuż przed zakończeniem lub na zakończenie badania, gdy formułuje ogólny wniosek (MSRF 520).

Celem przeprowadzania procedur analitycznych na koniec badania jest:

- identyfikacja wcześniej niezidentyfikowanego ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń;
- zapewnienie się co do tego, że wnioski sformułowane podczas badania dotyczące poszczególnych części lub składników sprawozdania finansowego mogą być potwierdzone; oraz
- pomoc w wyciągnięciu ogólnego wniosku dotyczącego zasadności sprawozdania finansowego.

Jeżeli zidentyfikowane zostało nowe ryzyko lub nieoczekiwane związki pomiędzy danymi, biegły rewident może mieć potrzebę dokonania ponownej oceny zaplanowanych lub przeprowadzonych procedur badania.

21.7 Znaczące ustalenia i kwestie

Ostatecznym krokiem procesu oceny jest zarejestrowanie wszystkich znaczących ustaleń lub kwestii w dokumencie zakończenia zlecenia. Może on zawierać:

- wszystkie informacje niezbędne do zrozumienia znaczących ustaleń albo problemów; lub
- w miarę potrzeby, odniesienia wzajemne do innej dostępnej, potwierdzającej dokumentacji badania.

Dokument ten zawierałby także wnioski dotyczące uzyskanych przez biegłego rewidenta informacji związanych z istotnymi kwestiami, które są niespójne lub sprzeczne z ostatecznymi wnioskami biegłego rewidenta. Wymóg ten oznacza jednak konieczność przechowywania dokumentacji, która jest niekompletna lub została zastąpiona, na przykład projektów sprawozdania finansowego, które mogły być niekompletne.

21.8 Studia przypadków – ocena dowodów badania

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

W wyniku przeprowadzenia zaplanowanych procedur badania, odnotowano następujące nieskorygowane zniekształcenia i zagadnienia.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

18 lutego 20X3 r.

Fragment podsumowania możliwych korekt – Delta

Opis	Okoliczności wystąpienia	Nr D/R	Kwota zawyżenia (zaniżenia)				Czy dokonano korekty?
			Aktywa	Zobowiązania	Dochód przed opodatkowaniem	Kapitał własny	
Błędy w wycenie zapasów.	Nowy pracownik popełnił pewne błędy.	D.300	(19.000)		(19.000)	(15.200)	Tak
Osobiste wydatki zapłacone przez Deltę, nieuwzględnione na koncie udziałowca.	Znaleziono podczas badania wydatków. Wywołało to dodatkowe prace w celu znalezienia podobnych pozycji.	550.8		(4.800)	(4.800)	(3.840)	Tak
Saldo kontrahenta przekroczyło 90 dni i nie otrzymano od niego zapłaty po dniu bilansowym.	Przeгляд wiekowania i późniejszych wpłat.	C.305	12.000		12.000	9.600	Tak
Zniekształcenia zidentyfikowane w czasie badania razem			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	
Zniekształcenia skorygowane przez kierownictwo			(7.000)	(4.800)	(11.800)	(9.440)	
Nieskorygowane zniekształcenia razem			0	0	0	0	

Do powyższego wykazu dołącza się także odniesienia wzajemne, gdzie została wykonana dodatkowa praca w celu uzyskania pewności, że inne podobne zniekształcenia nie istnieją oraz, że zniekształcenia nie wskazują na poważniejsze kwestie, takie jak nadużycia kierownictwa.

Fragment notatki z akt dotyczącej oceny dowodów badania

Ustalenia z badania	Zaplanowana reakcja
Liczne błędy personelu w wyliczeniach wartości wyceny zapasów spowodowały zaniżenie tej wartości o kwotę 19.000 €.	Należy dokonać przeglądu charakteru błędów, aby zidentyfikować wszystkie obszary słabości kontroli wewnętrznej. Należy przeprowadzić dodatkowe prace aby upewnić się, że wszystkie znaczące błędy zostały już wykryte. Zawrzeć uwagę w liście do zarządu.
Podczas badania wydatków wykryto, że 4.800 € wydatków na konserwację urządzeń było związane z kosztami usług serwisowych Mercedesa-Benza – osobistego samochodu terenowego Sylwestra.	Należy przeprowadzić dodatkowe prace, aby zidentyfikować wszelkie inne niezidentyfikowane transakcje związane z wydatkami na potrzeby osobiste. W razie wykrycia kolejnych, rozważyć, czy stanowi to niedotrzymanie uczciwości przez kierownictwo i oznakę możliwego oszustwa.

Ustalenia z badania	Zaplanowana reakcja
<p>Podczas badania należności zauważyliśmy, że niektóre salda były przeterminowane więcej niż 90 dni. a w czasie naszego badania należności na konto nie wpłynęła żadna płatność. Chociaż Sylwester zapewnił nas, że należności te są do odzyskania (ponieważ odbiorca potwierdził saldo), ściągnięcie ich wydaje się mało prawdopodobne. Zarejestrowano jako nieskorygowany błąd.</p>	<p>W dalszym ciągu, aż do daty zakończenia prac nad zdarzeniami po dniu bilansowym, monitorujemy wpływy środków pieniężnych. Dokonaj przeglądu windykacji należności od tych odbiorców w przeszłości i postaraj się uzyskać więcej informacji o spółkach.</p>
<p>Niektóre narzędzia i wyposażenie zarejestrowane w dokumentacji księgowej najwyraźniej nie są już używane. Zakupiono maszyny, które wykonują tę samą pracę w znacznie krótszym czasie. Kierownictwo nadal uważa, że aktywa te mają wartość, ponieważ nadal używane byłyby w przypadku awarii maszyny.</p>	<p>Zapytaj, czy te narzędzia i wyposażenie były rzeczywiście używane w poprzednim okresie. Ustal koszt nabycia środków trwałych i czy wymagane jest dokonanie odpisu.</p>

Studium przypadku B – Kumar & Co.

Fragment notatki na temat podsumowania możliwych korekt

Zapasy

Wykaz zapasów z naszego spisu zapasów nie odpowiadał ostatecznemu wykazowi – zaniżone zapasy o 1.800 € a przychód o 1.800 €, patrz D/R D.108.

Reakcja w badaniu

Błąd wynikał z tego, że Renata nie korzystała z ostatecznego wykazu zapasów. Nasze procedury badania wiarygodności zostaną rozszerzone w celu uzyskania pewności, że wszystkie korekty omówione podczas spisu zostały odzwierciedlone w ostatecznym wykazie.

Błąd w przypisaniu zobowiązań do właściwych okresów

Renata nie ujęła znaczącej naprawy i serwisowania tokarki. Znaleziono podczas badania płatności po dniu bilansowym. Patrz D/R CC. 110. Wpływ błędu na zobowiązania i dochód przed opodatkowaniem w kwocie 900 €.

Reakcja w badaniu

Należy rozszerzyć zakres badań współmierności, ponieważ wydaje się, że Renata była zbyt zajęta w tym okresie, żeby prowadzić wykaz wszystkich wydatków zapłaconych po zakończeniu okresu odnoszących się do roku podatkowego 20X2. Próg dla badania obniżony do 400 €.

Kierownictwo zgodziło się skorygować te zniekształcenia.

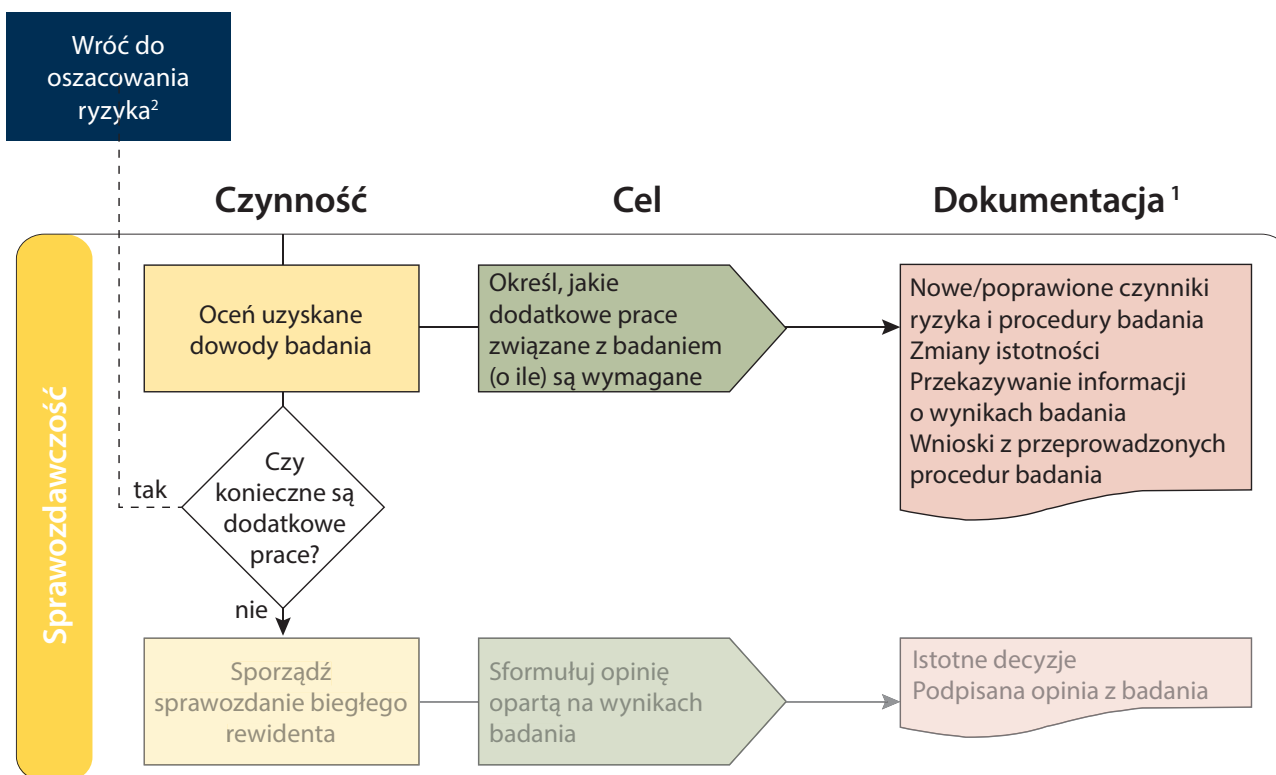
Sporządził: FJ **Data:** 24 lutego 20X3 r.

Przejrzał: LF **Data:** 5 marca 20X3 r.

22. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące promowania skutecznej dwustronnej komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór nad jednostką oraz o jakich ustaleniach z badania powinno się przekazywać informacje.	260, 265, 450

Ilustracja 22.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
260.9	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) komunikowanie się w sposób jasny z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z odpowiedzialnością biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych, jak również przeglądem zaplanowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania; (b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania; (c) przekazanie osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wynikających z badania spostrzeżeń, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej; oraz (d) promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
260.10	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organ (np. korporacyjny powiernik) odpowiedzialna(e) za nadzór nad kierunkiem strategii jednostki oraz na której (ych) spoczywają obowiązki związane z rozliczaniem się jednostki. Obejmują one nadzór nad 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. W związku z dyskusją na temat różnorodności struktur nadzorczych patrz par. A1-A8; (b) Kierownictwo – osoba(y) ponosząca(e) wykonawczą 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.
260.11	Biegły rewident określa, z jaką odpowiedzialnością(e) osobą(y) wchodzącą(e) w skład struktury nadzorczej jednostki, będzie się komunikował. (Patrz: par. A1 -A4)
260.12	Jeżeli biegły rewident komunikuje się z zespołem lub pojedynczymi osobami wyłonionymi spośród osób sprawujących nadzór, na przykład z komitetem audytu lub z jego przedstawicielem, to ustala, czy istnieje potrzeba komunikowania się również z organem nadzorczym. (Patrz: par. A5-A7)
260.13	W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, na przykład w małej jednostce, w której jedyny właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie pełni funkcji nadzorczej. W takich przypadkach, jeśli sprawy wymagające w myśl standardu przekazywania osobie (osobom) pełniącej funkcje kierownicze i ta (te) osoba (osoby) pełni (pełnią) również funkcje nadzorcze, to sprawy te nie muszą być ponownie komunikowane tej samej osobie (osobom) ze względu na ponoszoną przez nią (nie) odpowiedzialność za nadzór. Sprawy te zostały przedstawione w paragrafie 16(c). Biegły rewident jednak upewnia się, że przekazanie informacji osobie (osobom) ponoszącą (ponoszącymi) odpowiedzialność kierowniczą zapewnia jednocześnie odpowiednie informowanie wszystkich tych osób, z którymi biegły rewident komunikowałby się ze względu na ponoszoną przez nie odpowiedzialność za nadzór. (Patrz: par. A8)
260.14	<p>Biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór w sprawach objętych odpowiedzialnością biegłego rewidenta w związku z badaniem sprawozdania finansowego, z tym że:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór; oraz (b) badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownictwa lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności. (Patrz: par. A9-A10)
260.15	Biegły rewident zapewnia osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania. (Patrz: par. A11-A15)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
260.16	Biegły rewident komunikuje osobom sprawującym nadzór: (Patrz: par. A16) (a) Swoją opinię na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli to potrzebne, to biegły rewident wyjaśnia osobom sprawującym nadzór, dlaczego uważa dane rozwiązanie w rachunkowości, które jest dopuszczone w ramach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za nieodpowiednie w specyficznych okolicznościach właściwych dla jednostki; (Patrz: par. A 17) (b) Znaczące trudności, napotkane podczas badania, jeśli występują; (Patrz: par. A18) (c) O ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką: (i) znaczące sprawy, wynikiłe podczas badania, które były przedmiotem rozmów lub korespondencji z kierownictwem, jeśli takie miały miejsce; oraz (Patrz: par. A19) (ii) pisemne oświadczenia, o jakie prosił; oraz (d) Inne wynikające z badania sprawy, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, jeśli takie stwierdzono. (Patrz: par. A20)
260.18	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o formie, terminach i przewidywanej ogólnej treści przekazu informacji. (Patrz: par. A28-A36)
260.19	Biegły rewident przekazuje na piśmie osobom sprawującym nadzór informacje o znaczących ustaleniach z badania, jeżeli zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, ustny przekaz informacji nie byłby odpowiedni. Informacje przekazywane na piśmie nie muszą zawierać wszystkich spraw, które wynikły w toku badania. (Patrz: par. A37-A39)
260.21	Biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór bez zbędnej zwłoki. (Patrz: par. A40-A41)
260.22	Biegły rewident ocenia, czy dwustronne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór jest odpowiednie do celu badania. Jeśli nie, biegły rewident ocenia wpływ tego, jeżeli ma to miejsce, na jego ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia i na zdolność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz podejmuje stosowne działania. (Patrz: par. A42-A44)
260.23	W przypadku, gdy sprawy, których zakomunikowania wymaga niniejszy standard są przekazywane ustnie, biegły rewident uwzględnia je w dokumentacji badania, a także wskazuje datę i osobę, której je przekazał. W przypadku, gdy sprawy te zostały przekazane na piśmie, biegły rewident zachowuje kopię informacji, jako część dokumentacji badania. (Patrz: par. A45)
265.09	Biegły rewident na bieżąco informuje na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczącej słałości kontroli wewnętrznej zidentyfikowanej w trakcie badania. (Patrz: par. A12-A18, A27)
450.12	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta chyba, że nie zezwała na to prawo lub regulacje. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane. (Patrz: par. A21-A23)
450.13	Biegły rewident informuje również osoby sprawujące nadzór o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

22.1 Przegląd

Skuteczna dwustronna komunikacja pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór nad jednostką jest ważnym elementem każdego badania. Pozwala to:

- biegłemu rewidentowi informować o wymaganych kwestiach i innych sprawach; oraz

- osobom sprawującym nadzór nad jednostką dostarczyć biegłemu rewidentowi informacje, które w innym wypadku mogłyby nie być dostępne. Informacje te mogą przydać się biegłemu rewidentowi w planowaniu i ocenie wyników.

22.2 Nadzór

Struktury nadzoru różnią się w zależności od systemu prawnego i rodzaju jednostki, odzwierciedlając wpływy różnego środowiska kulturowego i prawnego oraz wielkość i charakter własności. W większości jednostek nadzór jest grupową odpowiedzialnością organu nadzoru, takiego jak zarząd, rada nadzorcza, partnerzy, właściciele, komitet zarządzający, rada gubernatorów, powiernicy lub podobne osoby.

W mniejszych jednostkach za sprawowanie nadzoru może jednak odpowiadać jedna osoba, na przykład właściciel – kierownik w przypadku, gdy nie ma innych właścicieli lub sam powiernik. W takich przypadkach, jeśli są sprawy wymagające przekazania kierownictwu, to nie muszą one być ponownie komunikowane tej samej osobie (osobom) ze względu na ponoszoną przez nią (nie) odpowiedzialność za nadzór. Jeśli jednak za nadzór w jednostce odpowiedzialna jest więcej niż jedna osoba (na przykład inni członkowie rodziny), biegły rewident podejmuje kroki w celu uzyskania pewności, że każda z tych osób jest odpowiednio poinformowana.

W innych jednostkach, gdzie odpowiedzialność za nadzór jest grupowa, informacje komunikowane przez biegłego rewidenta mogą być skierowane do podgrupy osób sprawujących nadzór nad jednostką, takich jak komitet audytu. W takich przypadkach biegły rewident ustala czy istnieje potrzeba przekazania informacji całemu organowi nadzoru. Decyzja ta opierałaby się na:

- zakresie odpowiedzialności spoczywającej odpowiednio na podgrupie i organie nadzoru;
- charakterze sprawy, o której należy przekazać informacje;
- odpowiednich wymogach prawnych lub regulacyjnych; oraz
- na ustaleniu, czy podgrupa ma uprawnienia do podjęcia działania w związku z otrzymaną informacją oraz może dostarczyć dalszych informacji i wyjaśnień potrzebnych ewentualnie biegłemu rewidentowi.

W przypadkach, kiedy odpowiednia(e) osoba(y), z którą (którymi) należy się komunikować może (mogą) nie być jasno określona(e) w obowiązującym systemie prawa lub w warunkach zlecenia, biegły rewident może uznać za celowe wyjaśnienie i ustalenie ze zlecającą badanie odpowiedniej osoby (osób), z którą (którymi) będzie się komunikował. Przy określaniu, z kim biegły rewident będzie się komunikował, ważne jest, aby rozumiał on strukturę nadzoru i procesy w jednostce. Odpowiednia(e) osoba (y), z którą komunikuje się biegły rewident może (mogą) być różna(e) w zależności od spraw, które mają być zakomunikowane.

22.3 Sprawy, które należy zakomunikować

Zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru obejmują:

- odpowiedzialność biegłego rewidenta związaną z badaniem sprawozdania finansowego;
- planowany zakres i harmonogram badania; oraz
- znaczące ustalenia z badania.

Biegły rewident nie ma obowiązku zaprojektowania procedur badania mających na celu szczegółowe zidentyfikowanie zagadnień ważnych z punktu widzenia nadzoru chyba, że zostanie o to bezpośrednio poproszony lub jeżeli jest to wymagane przez krajowe standardy rewizji finansowej lub ustawodawstwo.

W niektórych przypadkach wymogi krajowe mogą nakładać zobowiązanie do poufności, która ogranicza przekazywanie informacji przez biegłego rewidenta. Należy sprawdzić takie wymogi zanim dojdzie do komunikacji z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

UWAGA

Przeznacz czas na ułożenie sobie konstruktywnych kontaktów roboczych z osobami zarządzającymi i sprawującymi nadzór nad jednostką. Przyda się to w poprawieniu efektywnej komunikacji pomiędzy stronami.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Osoby sprawujące nadzór nad jednostką powinny być informowane o ważnych zagadnieniach istotnych dla ich roli w nadzorowaniu procesu sprawozdawczości finansowej. Obejmuje to informowanie takich osób o tym, że:

- badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownictwa lub osób sprawujących nadzór nad jednostką z ich odpowiedzialności; oraz
- odpowiedzialność biegłego rewidenta obejmuje:
 - sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór nad jednostką; oraz
 - informowanie o istotnych kwestiach wynikających z badania sprawozdania finansowego.

Wymóg ten można spełnić przekazując osobom sprawującym nadzór nad jednostką kopię umowy na zlecenie badania. Poinformujemy w ten sposób osoby sprawujące nadzór nad jednostką o zagadnieniach przedstawionych poniżej.

Ilustracja 22.3-1

	Charakter komunikacji
Przekazanie kopii umowy na zlecenie badania	Odpowiedzialność biegłego rewidenta za przeprowadzenie badania zgodnie z MSRF.
	Wymagania MSRF zgodnie, z którymi znaczące sprawy wynikające z badania sprawozdania finansowego, istotne dla osób sprawujących nadzór nad jednostką z uwagi na nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, są im przekazywane.
	MSRF nie wymagają od biegłego rewidenta opracowania procedur w celu rozpoznania dodatkowych spraw, o których należy poinformować osoby sprawujące nadzór nad jednostką.
	Jeżeli ma to zastosowanie, przekazywanie innych spraw wymaganych przez wymogi prawne lub regulacyjne, wynikających z uzgodnienia z jednostką lub z dodatkowych wymogów mających zastosowanie do badania (na przykład standardów krajowej organizacji zawodowych księgowych).

Planowany zakres i rozłożenie w czasie badania

Celem omówienia planu badania jest promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką. Należy jednak uważać, by nie przedstawiać informacji szczegółowych (takich jak charakter i harmonogram konkretnych procedur badania), co mogłoby zmniejszyć skuteczność badania. Jest to szczególnie istotne w sytuacjach, gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką.

Kwestie, które powinny zostać omówione, przedstawiono poniżej.

Ilustracja 22.3-2

	Opis
Plan badania	Ogólne informacje dotyczące zakresu i harmonogramu badania.
	Stosowanie koncepcji istotności w warunkach badania.
	Sposób, w jaki biegły rewident zamierza postąpić w przypadku znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem bądź błędem.
	Podejście biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania.
	Znaczące zmiany standardów rachunkowości i ich prawdopodobny wpływ.
Uzyskaj potrzebne dane od osób sprawujących nadzór (Może to mieć wpływ na plany badania)	Omów cele i strategię jednostki, znaczącą komunikację z organami regulacyjnymi oraz powiązane z tym ryzyko działalności gospodarczej, które może spowodować istotne zniekształcenia.
	Opis sprawowania nadzoru nad: <ul style="list-style-type: none"> • zadawalającą kontrolą wewnętrzną, w tym nad ryzykiem oszustwa; • kompetencją i uczciwością kierownictwa; oraz • reakcją na wcześniejsze informacje przekazane przez biegłego rewidenta.
	Kwestie wymagające szczególnej uwagi podczas badania.
	Prośby do biegłego rewidenta o podjęcie dodatkowych procedur.

Znaczące ustalenia z badania

Biegły rewident zwykle najpierw omawia z kierownictwem zagadnienia ważne z punktu widzenia nadzoru, z wyjątkiem zagadnień związanych z kompetencjami lub rzetelnością kierownictwa. Te początkowe dyskusje służą wyjaśnieniu faktów i kwestii, a kierownictwu dają szansę przedstawienia dalszych informacji.

Załącznik 1 do MSRF 260 przedstawiony poniżej zawiera listę konkretnych spraw wymagających komunikacji z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką. Wymagania te omówiono w innych częściach Przewodnika.

Ilustracja 22.3-3

MSRF	Szczególne wymagania dotyczące komunikacji	Paragraf
MSKJ 1	<i>Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych</i>	30(a)
MSRF 240	<i>Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw</i>	21, 38(c)(i), 40-42
MSRF 250	<i>Uwzględnianie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych</i>	14, 19, 22-24
MSRF 265	<i>Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej</i>	9
MSRF 450	<i>Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania</i>	12 – 13
MSRF 505	<i>Potwierdzenia zewnętrzne</i>	9
MSRF 510	<i>Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe</i>	7
MSRF 550	<i>Podmioty powiązane</i>	27

MSRF 560	<i>Późniejsze zdarzenia</i>	7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a), 17
MSRF 570	<i>Kontynuacja działalności</i>	23
MSRF 600	<i>Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne</i>	49
MSRF 705	<i>Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta</i>	12, 14, 19(a), 28
MSRF 706	<i>Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta</i>	9
MSRF 710	<i>Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe</i>	18
MSRF 720	<i>Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe</i>	10, 13, 16

Poniżej przedstawiono często występujące zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru, których zwykle dotyczą przekazywane (najlepiej pisemnie) informacje.

Ilustracja 22.3-4

Zagadnienia badania	Uwagi dotyczące komunikacji
Zasady (polityka) rachunkowości	Wybór (lub zmiany) ważnych zasad (polityki) rachunkowości oraz praktyk rachunkowości, które wywierają lub mogą wywierać istotny wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki.
Komunikacja w poprzednich okresach	Zagadnienia ważne z punktu widzenia nadzoru, o których poinformowano wcześniej, a które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe dotyczące bieżącego roku.
Ryzyko istotnego zniekształcenia	Możliwe konsekwencje dla wszelkich istotnych rodzajów ryzyka w sprawozdaniu finansowym (na przykład nierozstrzygnięty spór prawny), które wymagają ujawnienia.
Istotne niepewności	Istotne niepewności związane ze zdarzeniami i warunkami, które mogą nasuwać poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
Obawy	Warunki prowadzenia działalności gospodarczej, wpływające na jednostkę oraz plany i strategię działalności, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia. Obawy, co do konsultowania się kierownictwa z innymi księgowymi w sprawach rachunkowości i badania.
Napotkane znaczące trudności	Mogą one obejmować: <ul style="list-style-type: none"> rozwiązanie trudnych kwestii dotyczących rachunkowości lub badania; niedostępność dokumentów wymaganych do badania; niezdolność personelu do udzielenia odpowiedzi na pytania; ograniczenia zakresu badania i sposób ich rozwiązania; oraz rozbieżność poglądów z kierownictwem dotycząca zagadnień, które, zarówno osobno, jak i łącznie, mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego jednostki lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Zagadnienia badania	Uwagi dotyczące komunikacji
Uwagi dotyczące kierownictwa jednostki	Sprawy dotyczące kompetencji kierownictwa: <ul style="list-style-type: none"> • znaczące słabości kontroli wewnętrznej; • sprawa uczciwości kierownictwa; • znaczące transakcje z podmiotami powiązаныmi; • działania bezprawne; oraz • oszustwa, w które zaangażowane jest kierownictwo.
Korekty zaproponowane w wyniku badania	Korekty, które nie zostały uwzględnione, wywierające lub mogące wywierać istotny wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki.
Nieskorygowane zniekształcenia	Nieskorygowane zniekształcenia, które kierownictwo uznało za nieistotne (różne od kwot błahych), zarówno osobno, jak i łącznie, dla sprawozdania finansowego, jako całości.
Sprawozdanie biegłego rewidenta	Przedstaw w skrócie powody wszelkich oczekiwanych zmian sprawozdania biegłego rewidenta.
Uzgodnione kwestie	Wszelkie inne uzgodnione zagadnienia dotyczące warunków zlecenia badania.
Inne zagadnienia	Inne wynikające z badania sprawy, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, jeśli takie stwierdzono.

UWAGA

O znaczących sprawach należy informować na piśmie zawsze, gdy to jest możliwe. Pismo lub list stanowi dokument przedstawiający zagadnienia wymagające zakomunikowania, którego kopie mają obie strony. Jeżeli o takich sprawach informuje się ustnie, należy sporządzić protokół spotkania, który można przestawić jednostce w celu odnotowania we właściwym miejscu, że komunikacja taka miała miejsce.

Dokumentacja

Tam, gdzie kwestie wymagające komunikacji zgodnie z MSRF są przekazywane ustnie, należy przygotować notatki do akt opisujące, kiedy i komu te kwestie zostały przedstawione. W przypadku, gdy sprawy przekazano na piśmie, zachowaj kopię informacji, jako część dokumentacji badania.

Czas przekazania informacji

Upewnij się, że zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru są przekazywane na bieżąco tak, aby osoby zarządzające i sprawujące nadzór nad jednostką mogły podjąć odpowiednie działania.

22.4 Studia przypadków – kontakty z osobami zarządzającymi i sprawującymi nadzór

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Tomie 2, Rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

Zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru

Poniżej zaprezentowano fragment pisma przesłanego do kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką:



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 marca 20X3 r.

Pan Sylwester Delta, Dyrektor zarządzający
Delta Meble
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Szanowny Panie!

Zagadnienia poruszane w niniejszym raporcie wynikają z przeprowadzonego przez nas badania sprawozdania finansowego i odnoszą się do spraw, na które naszym zdaniem powinniśmy zwrócić Pańską uwagę.

Zasadniczo zgodnie ze standardami zawodowymi zakończyliśmy już nasze badania sprawozdania finansowego Delta Meble. Oczekujemy, że przekazanie naszego sprawozdania biegłego rewidenta datowanego na 20 kwietnia 20X6 r., będzie miało miejsce jak tylko otrzymamy podpisane oświadczenie zarządu.

Nasze badanie ma na celu uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe wolne jest od istotnych zniekształceń. Uzyskanie absolutnej pewności nie jest możliwe ze względu na nieodłączne ograniczenia badania połączone z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej, w wyniku, których występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych nie zostaną wykryte.

Planując nasze badanie, analizujemy kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową w celu określenia charakteru, zakresu oraz harmonogramu procedur badania. Jednakże badanie sprawozdania finansowego nie dostarcza pewności dotyczącej skutecznego działania kontroli wewnętrznej w Delta Meble. Jeżeli jednak w trakcie badania pewne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej zwrócą naszą uwagę, wówczas zostanie Pan o nich poinformowany. Patrz załącznik A do niniejszego pisma (niezamieszczony).

Ze uwagi na fakt, że oszustwo jest umyślne, zawsze występuje ryzyko, że mogą występować istotne zniekształcenia, oszustwo oraz inne czyny bezprawne i nie zostać wykryte podczas naszego badania sprawozdania finansowego.

Poniżej przedstawiono streszczenie ustaleń wynikających z ustaleń badania.

1. Nie rozpoznaliśmy żadnych istotnych kwestii (z wyjątkiem rozpoznanych zniekształceń już omówionych z Panem, obecnie skorygowanych), na które chcielibyśmy zwrócić Pańską uwagę.
2. Współpraca z kierownictwem i pracownikami podczas badania była dobra. Według naszej najlepszej wiedzy mieliśmy także kompletny dostęp do dokumentacji księgowej i innych dokumentów potrzebnych do przeprowadzenia naszego badania. Nie wystąpiły żadne różnice poglądów z kierownictwem, zaś wszystkie problemy dotyczące badania, zapisów księgowych i prezentacji zostały zadowalająco rozwiązane.

Pragniemy także zwrócić Pańską uwagę na następujące zagadnienia:

- Zmiany w wytycznych zawodowych w bieżącym okresie. Patrz załącznik B. (niezamieszczony)
- Inne zidentyfikowane zagadnienia, które mogą zainteresować kierownictwo. Patrz załącznik C. (niezamieszczony).

Prosimy zauważyć, że MSRF nie wymagają od biegłego rewidenta opracowania procedur w celu rozpoznania dodatkowych spraw, o których należy poinformować osoby sprawujące nadzór nad jednostką. Dlatego zwykle badanie nie prowadzi do identyfikacji wszystkich takich kwestii.

Niniejsze informacje przygotowano wyłącznie dla informacji kierownictwa i nie mają one służyć żadnym innym celom. Nie przyjmujemy żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich korzystających z niniejszych informacji.

Z poważaniem

Samuel J. Lewicki
Jamel, Woodwind & Wing LLP

Studium przypadku A - Delta Meble S.A.

NOTATKA DO AKT: Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką

Korekty zaproponowane w wyniku badania oraz ustalenia z badania

Omówiliśmy z Rajmundem korekty dotyczące salda zapasów oraz rozliczeń międzyokresowych biernych. Poinformował nas, że z powodów rodzinnych nie poświęcał dużo czasu w tym okresie na nadzorowanie pracy Renaty i zatwierdzanie transakcji, nie był zatem zdziwiony, że niektóre sprawy zostały przeoczone. Zapewnił, że dopilnuje, aby Renata w kolejnym okresie dokładniej śledziła zapłaty dokonane po zakończeniu okresu w celu lepszego dopilnowania kosztów, które powinny być zaksięgowane jako rozliczenia międzyokresowe bierne.

Wskazaliśmy, że za wyjątkiem znalezionych korekt, nie stwierdziliśmy podczas badania żadnych innych istotnych kwestii oraz, że Renata okazała się bardzo pomocna.

Inne zalecenia

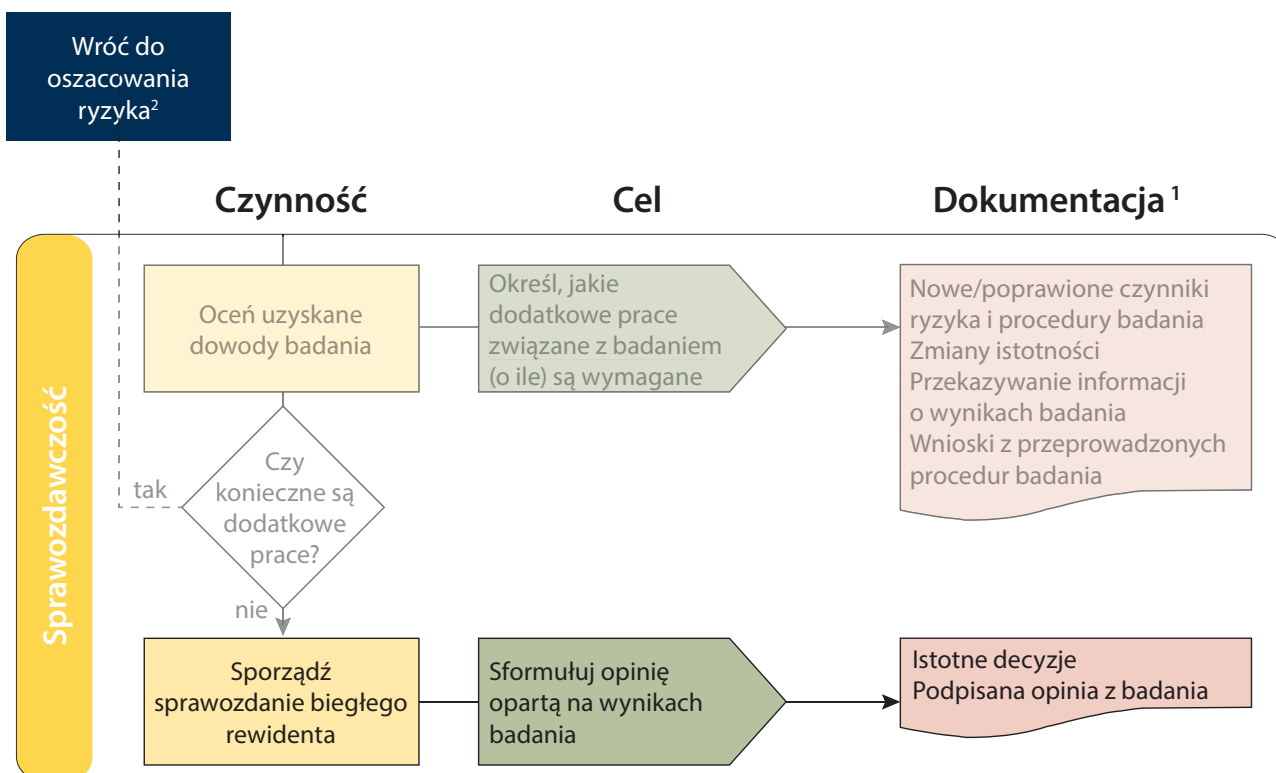
Podczas dyskusji na temat kontroli IT uświadomiliśmy sobie, że Renata nigdy nie testowała kopii zapasowych dla pakietu księgowego i zaleciliśmy, by Rajmund przetestował tę procedurę w celu upewnienia się, że kopie zapasowe zapisów księgowych są sporządzane. W przypadku poważnej awarii systemu utrata zapisów księgowych miałaby znaczący wpływ na naszą zdolność do przeprowadzenia badania.

Sporządził: SL Data: 16 marca 20X3 r.

23. Modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące wyrażania odpowiednio zmodyfikowanej opinii o sprawozdaniu finansowym w razie takiej konieczności.	705

Ilustracja 23.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
705.4	<p>Celem biegłego rewidenta jest jasne wyrażenie odpowiednio zmodyfikowanej opinii o sprawozdaniu finansowym, która jest niezbędna, gdy:</p> <p>(a) biegły rewident stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe, jako całość zawiera istotne zniekształcenie; lub</p> <p>(b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
705.5	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) Rozległy – pojęcie stosowane w kontekście zniekształceń, aby opisać wpływ zniekształceń na sprawozdanie finansowe lub potencjalny wpływ zniekształceń – o ile mają miejsce – na sprawozdane finansowe, które nie zostały wykryte z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe to wpływ, który według osądu biegłego rewidenta:</p> <p>(i) nie ogranicza się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego;</p> <p>(ii) jeśli się ogranicza, to dotyczy lub mógłby dotyczyć znaczącej części sprawozdania finansowego; lub</p> <p>(iii) jeśli dotyczy ujawnienia informacji, to jest kluczowy dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników;</p> <p>(b) Opinia zmodyfikowana – opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odstępianie od wyrażenia opinii.</p>
705.6	<p>Biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta wówczas, gdy:</p> <p>(a) stwierdzi na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie; lub (Patrz: par. A2-A7)</p> <p>(b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. (Patrz: par. A8-A12)</p>
705.7	<p>Biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, gdy:</p> <p>(a) po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia – pojedynczo lub łącznie – są istotne, ale ich wpływ na sprawozdanie finansowe nie jest rozległy; lub</p> <p>(b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę opinii, ale stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy.</p>
705.8	<p>Biegły rewident wyraża opinię negatywną, jeżeli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia sprawozdania finansowego – pojedynczo lub łącznie – są zarówno istotne, jak i rozległe.</p>
705.9	<p>Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię, oraz stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.</p>
705.10	<p>Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, w tych niezwykle rzadkich okolicznościach zbiegu wielu niepewności, gdy stwierdzi, że mimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących każdej z niepewności osobno, nie jest możliwe sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym z uwagi na potencjalny związek, pomiędzy niepewnościami a ich potencjalnym łącznym wpływem na sprawozdanie finansowe.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
705.11	Jeżeli po przyjęciu zlecenia biegły rewident stwierdza, że kierownictwo ograniczyło zakres badania, co biegły rewident uznaje za mogące spowodować konieczność wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienia od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, to zwraca się do kierownictwa o usunięcie tego ograniczenia.
705.12	Jeżeli kierownictwo odmawia usunięcia ograniczenia, o którym mowa w paragrafie 11, biegły rewident informuje o sprawie osoby sprawujące nadzór, chyba że wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką i ustala, czy możliwe jest przeprowadzenie alternatywnych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
705.13	Jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie jest możliwe, biegły rewident ustala skutki tego w następujący sposób: (a) jeżeli stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy, wyraża opinię z zastrzeżeniem; lub (b) jeżeli stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy, a więc wyrażenie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednie, aby zakomunikować powagę sytuacji, biegły rewident: (i) wycofuje się z badania, jeżeli to wykonalne i możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji; (Patrz: par. A13-A14) lub (ii) jeżeli wycofanie się z badania przed wyrażeniem opinii biegłego rewidenta nie jest wykonalne lub możliwe, odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.
705.14	Jeżeli biegły rewident wycofuje się z badania, co jest rozważane w paragrafie 13(b)(i), zanim to uczyni informuje osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń rozpoznanych podczas badania, które doprowadziłyby do modyfikacji opinii. (Patrz: par. A15)
705.15	Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odstąpienie od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, jako całości, sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno zawierać opinii niezmodyfikowanej – opartej na tych samych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – o pojedynczym sprawozdaniu finansowym, bądź jednym lub więcej określonych elementach, kontach lub pozycjach sprawozdania finansowego. Zamieszczenie tego rodzaju opinii niezmodyfikowanej w tym samym sprawozdaniu byłoby w takim przypadku sprzeczne z negatywną opinią biegłego rewidenta lub odstąpieniem od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, jako całości. (Patrz: par. A16)
705.16	Jeżeli biegły rewident modyfikuje opinię o sprawozdaniu finansowym, to poza określonymi elementami, których wymaga MSRF 700, zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf opisujący okoliczności, które spowodowały modyfikację. Biegły rewident zamieszcza ten paragraf w sprawozdaniu biegłego rewidenta tuż przed paragrafem opiniującym i opatruje go nagłówkiem „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie opinii negatywnej” lub „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii”. (Patrz: par. A 17)
705.17	Jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego dotyczy określonych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), biegły rewident do paragrafu uzasadniającego modyfikację włącza opis oraz wyraża liczbowo skutki finansowe zniekształcenia chyba, że nie jest to wykonalne w praktyce. Jeżeli liczbowe wyrażenie skutków finansowych wpływu zniekształcenia nie jest wykonalne w praktyce, biegły rewident stwierdza to w paragrafie uzasadniającego modyfikację. (Patrz: par. A18)
705.18	Jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego dotyczy ujawnień stanowiących opisowe informacje, biegły rewident w paragrafie uzasadniającego modyfikację zamieszcza wyjaśnienie sposobu zniekształcenia ujawnienia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
705.19	Jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego polega na nieujawnieniu informacji wymagających ujawnienia, biegły rewident: (a) omawia fakt nieujawnienia informacji z osobami sprawującymi nadzór; (b) opisuje w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii rodzaj pominiętych informacji; oraz (c) zamieszcza – o ile nie zabrania tego prawo lub regulacja – pominięte ujawnienia, jeżeli jest to wykonalne, a biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące pominiętych informacji. (Patrz: par. A19)
705.20	Jeżeli modyfikacja opinii spowodowana jest niemożnością uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii podaje przyczyny, dla których uzyskanie dowodów badania nie było możliwe.
705.21	Także w przypadku, gdy biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, opisuje w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii powody, dla których wszelkie inne sprawy, o których wie, wymagałyby modyfikacji opinii, a także zamieszcza opis skutków tych spraw. (Patrz: par. A20)

23.1 Przegląd

Wymaga się, by w sytuacjach takich jak te opisane poniżej biegły rewident jasno wyraził odpowiednio zmodyfikowaną opinię o sprawozdaniach finansowych.

Ilustracja 23.1-1

	Sytuacje
Konieczne sprawozdanie w wersji zmodyfikowanej (Opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odstąpienie od wyrażenia opinii)	Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie Na podstawie uzyskanych dowodów badania, stwierdzono, że sprawozdanie finansowe, jako całość zawiera istotne zniekształcenie. Obejmuje to nieskorygowane zniekształcenia, które są istotne, stosowność lub zastosowanie zasad rachunkowości oraz nieujawnienie pewnych informacji, które prowadzą do istotnego zniekształcenia.
	Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania Biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. Mogą one obejmować: <ul style="list-style-type: none"> • okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki, takie jak pożar, który zniszczył dokumentację księgową; • okoliczności dotyczące rodzaju lub harmonogramu procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta, takie jak brak możliwości uczestniczenia w spisie z natury; lub • ograniczenia narzucone przez kierownictwo, takie jak brak zgody kierownictwa na to, by biegły rewident uzyskał zewnętrzne potwierdzenia niektórych należności.

23.2 Modyfikacje opinii z badania

Zmodyfikowana opinia z badania wymagana jest, jeżeli, zdaniem biegłego rewidenta:

- na podstawie uzyskanych dowodów badania, stwierdzono, że sprawozdanie finansowe, jako całość zawiera istotne zniekształcenie; lub
- nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Istnieją trzy rodzaje opinii zmodyfikowanych. Są nimi opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna oraz odstąpienie od wyrażenia opinii.

Ilustracja poniżej (skopiowana z MSRF 705.A1) przedstawia jak na typ opinii, którą ma wyrazić biegły rewident, wpływa osąd biegłego rewidenta dotyczący:

- charakteru sprawy powodującej modyfikację; oraz
- rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Ilustracja 23.2-1

Charakter sprawy powodującej modyfikację	Osąd biegłego rewidenta dotyczący rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Wpływ istotny, ale NIE rozległy	Wpływ istotny I rozległy
Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odstąpienie od wyrażenia opinii

Właściwe użycie trzech typów modyfikacji opisano w ilustracji poniżej.

Ilustracja 23.2-2

Rodzaj	Stosowanie
Opinia z zastrzeżeniem	Kiedy skutki zjawiska nie są na tyle istotne lub nie mają takiego zakresu, który wymagałby wyrażenia opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii. Stosuje się ją gdy: <ul style="list-style-type: none"> • po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdzi, że zniekształcenia – pojedynczo lub łącznie – są istotne, ale ich wpływ na sprawozdania finansowe nie jest rozległy; lub • biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Biegły rewident stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy.
Sformułowanie:	„Za wyjątkiem skutków (lub możliwych skutków) sprawy opisanej w paragrafie zawierającym Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem.”
Opinia negatywna	Kiedy skutki zniekształceń są zarówno istotne, jak i rozległe. Stosuje się ją, jeśli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdzi, że skutek zniekształceń dla sprawozdania finansowego – pojedynczo lub łącznie – jest zarówno istotny, jak i rozległy.
Sformułowanie:	„Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy omówionej w Uzasadnieniu opinii negatywnej sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie...”

Rodzaj	Stosowanie
Odstąpienie od wyrażenia opinii	<p>Jeżeli biegły rewident stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy. Stosuje się je, jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię, oraz stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.</p> <p>Stosuje się także w tych niezwykle rzadkich okolicznościach, kiedy nie jest możliwe sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym z uwagi na potencjalny związek pomiędzy licznymi niepewnościami a ich potencjalnym łącznym wpływem na sprawozdanie finansowe. Stosuje się również, jeżeli biegły rewident uzyskał wystarczające dowody badania odnoszące się do każdej z niepewności.</p>
Sformułowanie:	„Wobec znaczenia sprawy opisanej w Uzasadnieniu odstąpienia od wyrażenia opinii, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę do wyrażenia opinii z badania. Dlatego nie wyrażamy opinii o sprawozdaniu finansowym.”

Jedyną alternatywą do wydania opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii jest całkowite wycofanie się z badania (w sytuacjach, gdy jest to dozwolone) i niewydanie opinii.

Jeżeli wymagana jest modyfikacja, szczegóły przedstawiane są w paragrafie uzasadniającym modyfikację przedstawionym poniżej.

Ilustracja 23.2-3

Paragraf uzasadniający modyfikację opinii	<p>Cel</p> <p>Przedstawienie szczegółów dotyczących modyfikacji (w sposób możliwie jednolicie sformułowany) przed opinią lub stwierdzeniem o odstąpieniu od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym. Paragraf ten jest opatrzony nagłówkiem „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie opinii negatywnej” lub „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii”.</p> <p>Sformułowanie</p> <p>Paragraf taki zawiera:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przyczyny uzasadniające zastrzeżenie; • określenie możliwego liczbowego skutku zniekształceń w sprawozdaniu finansowym wiążącego się z konkretnymi kwotami w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnieniami liczbowymi), z wyjątkiem przypadków, gdy jest to praktycznie niewykonalne. Obejmuje to wyrażone liczbowo skutki dla sald kont, grup transakcji i ujawnień oraz wpływ na dochód przed opodatkowaniem, wynik netto oraz kapitał; • jeżeli to potrzebne, stwierdzenie, że liczbowe wyrażenie skutków finansowych wpływu zniekształcenia jest praktycznie niewykonalne; • jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego dotyczy ujawnień opisowych informacji, wyjaśnienie sposobu zniekształcenia ujawnienia; • charakter pominiętych informacji, chyba że ujawnienia nie są łatwo dostępne, nie zostały sporządzone przez kierownictwo lub byłyby w sprawozdaniu nadmiernie szczegółowe; oraz
--	---

Paragraf uzasadniający modyfikację opinii <i>(ciąg dalszy)</i>	<ul style="list-style-type: none"> opis wszelkich rozpoznanych spraw, które wymagałyby zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta. Opinia negatywna lub odstąpienie od wyrażenia opinii na skutek określonej sprawy nie usprawiedliwia pominięcia opisu innych rozpoznanych spraw, które wymagałyby zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta.
Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego	Sprawozdanie biegłego rewidenta może zawierać odniesienie do szerszego omówienia not w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

23.3 Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
450.4	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) Zniekształcenie – różnica między kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji wykazywanej w sprawozdaniu finansowym a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji, które wymagają wykazania zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenia mogą być spowodowane błędem lub oszustwem. (Patrz: par. A1).</p> <p>Gdy biegły rewident wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazuje rzetelny i jasny obraz, zniekształcenia obejmują również te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu biegłego rewidenta są niezbędne, aby sprawozdanie finansowe prezentowało rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazywało rzetelny i jasny obraz;</p> <p>(b) Nieskorygowane zniekształcenia – zniekształcenia, które biegły rewident zgromadził w czasie badania i które nie zostały skorygowane.</p>

Ma to zastosowanie, jeśli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdzi, że skutek zniekształceń w sprawozdaniu finansowym – pojedynczo lub łącznie – jest istotny (co wymaga opinii z zastrzeżeniem) lub zarówno istotny, jak i rozległy (co wymaga opinii negatywnej).

Może to wynikać z:

- oceny nieskorygowanych zniekształceń przez biegłego rewidenta;
- stosowności wybranych zasad (polityki) rachunkowości;
- stosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości; lub
- stosowności lub dokładności ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Przykłady takich zniekształceń przedstawiono poniżej.

Ilustracja 23.3-1

Niewłaściwy wybór zasad (polityki) rachunkowości

Ocena = wpływ istotny, ale nie rozległy

Reakcja = opinia z zastrzeżeniem

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie...

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za...

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

Jak wskazano w punkcie X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w sprawozdaniu nie ujęto amortyzacji, co naszym zdaniem jest niezgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Przy zastosowaniu liniowej metody amortyzacji i przyjmując 5% roczną stawkę amortyzacyjną dla budynków oraz 20% dla wyposażenia, odpis amortyzacyjny za okres kończący się 31 grudnia 20XX r. powinien wynosić xxx. Wartość nieruchomości, urządzeń i wyposażenia powinna być pomniejszona o skumulowane umorzenie wynoszące xxx, a strata danego okresu i niepokryta strata z lat ubiegłych powinny być zwiększone odpowiednio o xxx i xxx.

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, za wyjątkiem skutku sprawy opisanej w paragrafie zawierającym uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem, sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz”) sytuację finansową spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za okres zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Ilustracja 23.3-2

Nieodpowiednie ujawnienie instrumentu finansowego

Ocena = wpływ istotny, ale nie rozległy

Reakcja = opinia z zastrzeżeniem

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie...

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdanie finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za...

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

W dniu 15 stycznia 20XX r. spółka wyemitowała obligacje na kwotę xxx w celu sfinansowania rozbudowy fabryki. Umowa emisyjna zabrania wypłaty przyszłych dywidend z zysków uzyskanych po 31 grudnia 20XX r. Naszym zdaniem wymagane jest ujawnienie tej informacji...

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, za wyjątkiem skutku sprawy opisanej w paragrafie zawierającym uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem, sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub przekazuje rzetelny i jasny obraz) sytuację finansową spółki ABC na dzień ...

Ilustracja 23.3-3

Brak konsolidacji jednostki zależnej

Ocena = wpływ istotny i rozległy

Reakcja = opinia negatywna

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie...

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za...

Uzasadnienie opinii negatywnej

Jak wyjaśniono w informacji dodatkowej X, spółka nie objęła konsolidacją sprawozdania finansowego jednostki zależnej XYZ, którą nabyła w ciągu 20X1 r., ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwej niektórych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień połączenia. W związku z tym inwestycję tę wykazano w cenie przejścia. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jednostka zależna powinna być objęta konsolidacją, ponieważ jest kontrolowana przez spółkę. Gdyby jednostka zależna XYZ została objęta konsolidacją, wpłynęłoby to znacząco na wiele elementów sprawozdania finansowego. Wpływ nieobjęcia konsolidacją sprawozdania finansowego jednostki zależnej na skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie został ustalony.

Opinia negatywna

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii negatywnej”, skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub nie przekazuje rzetelnego i jasnego obrazu) sytuacji finansowej spółki ABC i jej jednostek zależnych na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz ich finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych za okres zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Ilustracja 23.3-4

Nieodpowiednie ujawnienie istotnej niepewności

Ocena = wpływ istotny i rozległy

Reakcja = opinia negatywna

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie...

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za...

Uzasadnienie opinii negatywnej

Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasły, a zaległe kwoty są wymagalne dnia 31 grudnia 20X1 r. Spółce nie udało się renegocjować umów ani uzyskać zastępczego źródła finansowania i rozważa ona możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Fakty te wskazują, że zachodzi istotna niepewność, co do zdolności spółki do kontynuowania działalności. Z tego względu spółka może nie być zdolna do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku normalnej działalności. Sprawozdanie finansowe (ani załączona informacja dodatkowa) nie ujawnia tego faktu.

Opinia negatywna

Naszym zdaniem, ze względu na pominięcie informacji wskazanych w uzasadnieniu opinii negatywnej, sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub „nie przekazuje rzetelnego i jasnego obrazu”) sytuacji finansowej spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku ani wyników finansowych działalności i przepływów pieniężnych za okres zakończony w tym dniu zgodnie z...”.

23.4 Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania

Ma to zastosowanie, gdy biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię, oraz gdy stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile one występują, mógłby być istotny (opinia z zastrzeżeniem) lub istotny, jak i rozległy (odstąpienie od wyrażenia opinii).

Niemożność uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określana także, jako ograniczenie zakresu badania) może wynikać z:

- okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki, takich jak w sytuacji, kiedy dokumentacja księgowa uległa zniszczeniu (na przykład w pożarze, powodzi, z powodu kradzieży lub utraty danych komputerowych) lub gdy została przejęta przez organ rządowy;
- okoliczności dotyczących charakteru lub harmonogramu procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta. Taka sytuacja zachodzi wtedy, gdy wyznaczenie biegłego rewidenta nie stanie pozwala mu obserwować spisu z natury zapasów, gdy zapisy księgowe nie są kompletne w trakcie badania lub gdy biegły rewident ustala, że przeprowadzenie samych procedur wiarygodności nie jest wystarczające, a kontrola wewnętrzna w jednostce jest nieskuteczna; lub
- ograniczenia narzucone przez kierownictwo, na przykład niezezwolenie na zewnętrzne potwierdzanie niektórych należności lub ograniczanie dostępu do kluczowego personelu, do dokumentacji księgowej lub miejsc prowadzenia działalności. W takich przypadkach mogą istnieć inne kwestie mające wpływ na badanie, takie jak oszacowanie ryzyka oszustwa oraz kontynuowanie zlecenia. Jeżeli biegły rewident wie o takich ograniczeniach przed przyjęciem zlecenia, zwykle w warunkach narzuconych mu ograniczeń nie przyjmuje zlecenia.

Przed podjęciem decyzji, czy wymagana jest opinia zmodyfikowana, biegły rewident:

- próbuje uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur badania; oraz
- omawia tę kwestię z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką, w celu ustalenia, czy można ją rozwiązać. Jeżeli rozwiązanie jest niemożliwe, biegły rewident informuje o zamiarze zmodyfikowania opinii z badania i o jej proponowanym brzmieniu.

Ilustracja 23.4-1

Ograniczenie zakresu, brak możliwości przeprowadzenia obserwacji spisu z natury zapasów

Ocena = wpływ istotny, ale nie rozległy

Reakcja = Opinia z zastrzeżeniem

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie...

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za...

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

Nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów przeprowadzonego na dzień 31 grudnia 20XX r., ponieważ odbył się on zanim zostaliśmy wybrani na biegłych rewidentów Spółki. Zważywszy na charakter zapisów księgowych spółki, nie mogliśmy stosując inne procedury badania, upewnić się co do stanu zapasów. W konsekwencji nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłyby korekty ujętych lub nieujętych zapasów i należności oraz elementów składających się na rachunek zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych.

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, za wyjątkiem skutku sprawy opisanej w paragrafie zawierającym uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem, sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz”) sytuację finansową spółki ABC na dzień ...

Ilustracja 23.4-2

Ograniczenie zakresu badania, kierownictwo nałożyło ograniczenia na zakres czynności badania

Ocena = wpływ istotny i rozległy

Reakcja = Odstąpienie od wyrażenia opinii

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie...

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tym sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego przez nas badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej. Jednak z powodów opisanych w „Uzasadnieniu odstąpienia od wyrażenia opinii z badania”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii

Nie mogliśmy uczestniczyć w spisie z natury zapasów i potwierdzeniu należności ze względu na ograniczenia zakresu badania nałożone przez Spółkę. Nie mogliśmy, stosując alternatywne metody, upewnić się, co do wielkości zapasów oraz należności na dzień 31 grudnia 20X0 r., które w bilansie są wykazane odpowiednio w kwotach xxx i xxx. W konsekwencji nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłyby korekty ujętych lub nieujętych zapasów i należności oraz elementów składających się na rachunek zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych.

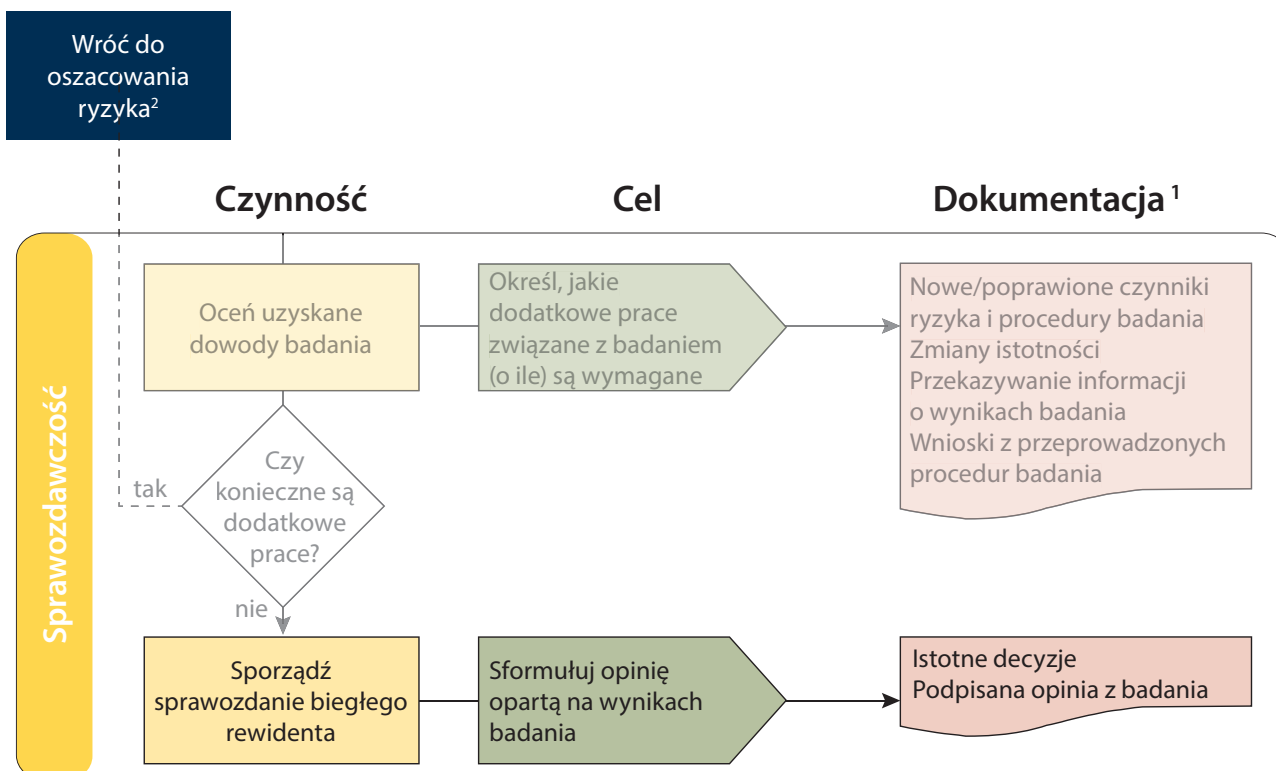
Odstąpienie od wyrażenia opinii

Wobec znaczenia spraw opisanych w „Uzasadnieniu odstąpienia od wyrażenia opinii”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę do wyrażenia opinii z badania. Dlatego nie wyrażamy opinii o sprawozdaniu finansowym.

24. Paragraf objaśniający i paragrafy opisujące inne zagadnienia

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące dodatkowych informacji zawartych w sprawozdaniu biegłego rewidenta w celu zwrócenia uwagi użytkowników na pewne kwestie.	706

Ilustracja 24.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
706.4	<p>Celem biegłego rewidenta, który wyraził opinię o sprawozdaniu finansowym, jest – jeżeli uzna to za konieczne – zwrócenie uwagi użytkowników, poprzez zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta dodatkowych, zrozumiałych informacji, na:</p> <p>(a) sprawę, która mimo, iż została odpowiednio zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników; lub</p> <p>(b) inną sprawę, jeśli to odpowiednie, która ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
706.5	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) Paragraf objaśniający – paragraf zamieszczony w sprawozdaniu biegłego rewidenta, dotyczący sprawy odpowiednio zaprezentowanej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym, która zdaniem biegłego rewidenta jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników;</p> <p>(b) Paragraf dotyczący innej sprawy – paragraf zamieszczony w sprawozdaniu biegłego rewidenta, dotyczący sprawy innej niż sprawa zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, która zdaniem biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.</p>
706.6	<p>Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która jego zdaniem jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, to zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf objaśniający pod warunkiem, że uzyskał on wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające, że sprawa nie została istotnie zniekształcona w sprawozdaniu finansowym. Paragraf taki dotyczy wyłącznie informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. (Patrz: par. A1-A2)</p>
706.7	<p>Jeżeli biegły rewident zamieszcza paragraf objaśniający w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wtedy:</p> <p>(a) zamieszcza go w sprawozdaniu biegłego rewidenta bezpośrednio po paragrafie opiniującym;</p> <p>(b) stosuje nagłówek „objaśnienie” lub inny odpowiedni nagłówek;</p> <p>(c) zamieszcza w paragrafie wyraźne odniesienie do objaśnianej sprawy oraz wskazanie, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć odpowiednie ujawnienia opisujące w pełni sprawę;</p> <p>(d) zaznacza, że objaśnienie sprawy nie stanowi modyfikacji opinii biegłego rewidenta. (Patrz: par. A3-A4)</p>
706.8	<p>Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne poinformowanie o sprawie, innej niż zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, która jego zdaniem ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, a prawo lub regulacja tego nie zabraniają, to informuje o takiej sprawie w sprawozdaniu biegłego rewidenta w paragrafie o nagłówku „Inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówku. Biegły rewident zamieszcza ten paragraf bezpośrednio po paragrafie opiniującym i po paragrafie objaśniającym lub w innym miejscu sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli treść innej sprawy wiąże się z paragrafem dotyczącym innej odpowiedzialności sprawozdawczej. (Patrz: par. A5-A11)</p>
706.9	<p>Jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy, to informuje o tym zamiarze osoby sprawujące nadzór i przedstawia proponowane sformułowania tego paragrafu. (Patrz: par. A12)</p>

24.1 Przegląd

W niektórych sytuacjach biegły rewident może zechcieć zwrócić uwagę użytkowników na pewne zagadnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które mają podstawowe znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego lub samego badania oraz odpowiedzialności biegłego rewidenta. Można to zrealizować na przykład poprzez zamieszczenie dodatkowego paragrafu w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Dwa rodzaje paragrafów, które można dodać są opisane poniżej.

Ilustracja 24.1-1

Paragraf	Stosowanie
Paragraf objaśniający	Zwraca uwagę na ważne zagadnienia dotyczące sprawozdania finansowego ujawnione już w tym sprawozdaniu. Sprawa lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że mają zasadnicze znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.
Przykłady	Niepewność związana ze sporem prawnym o szczególnym charakterze lub działaniem regulacyjnym, zdarzeniami po dacie bilansu, poważną katastrofą i innymi znaczącymi niepewnościami lub niespójnościami oraz wcześniejszym zastosowaniem nowego standardu rachunkowości.
Inne sprawy	Znaczące zagadnienia dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania nieujawnione w sprawozdaniu finansowego Wszelkie sprawy inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.
Przykłady	Sytuacja, gdy biegły rewident nie może wycofać się z badania, dodatkowa odpowiedzialność biegłego rewidenta oraz wszelkie ograniczenia rozpowszechniania sprawozdania biegłego rewidenta.

Paragraf objaśniający nie zastępuje:

- modyfikacji opinii z badania, tam gdzie jest ona wymagana; lub
- dokonania przez kierownictwo wymaganych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innego zagadnienia, to informuje kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką o:

- konieczności zamieszczenia paragrafu; oraz
- jego proponowanym sformułowaniu.

24.2 Paragraf objaśniający

Paragraf objaśniający ma podkreślać znaczące sprawy (już ujawnione w sprawozdaniu finansowym), które pomogą użytkownikowi w zrozumieniu tego sprawozdania.

Kluczowe wymagania dotyczące zamieszczania paragrafu objaśniającego są przedstawione poniżej.

Ilustracja 24.2-1

Warunki	Uwagi
Zagadnienie zostało już ujawnione w sprawozdaniu finansowym	Paragraf objaśniający odnosi się do spraw już przedstawionych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym i nie zastępuje takiego ujawnienia. Paragraf taki nie zawiera więcej szczegółowych danych niż te już przedstawione w sprawozdaniu finansowym.
Nie występują istotne zniekształcenia	Biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.
Zamieszczony bezpośrednio po opinii z badania	Paragraf następuje po akapicie zawierającym opinię biegłego rewidenta, ale przed sekcją na temat innych obowiązków sprawozdawczych. Paragraf ma nagłówek „Paragraf objaśniający” lub inny odpowiedni nagłówek.
Nie stanowi modyfikacji opinii	Paragraf zaznacza, że objaśnienie sprawy nie stanowi modyfikacji opinii biegłego rewidenta.

Następujące MSRF wymagają, by w określonych okolicznościach w sprawozdaniu biegłego rewidenta został zamieszczony paragraf objaśniający.

Ilustracja 24.2-2

MSRF		Paragraf
210	<i>Uzgadnianie warunków zlecenia badania</i>	19(b)
560	<i>Późniejsze zdarzenia</i>	12(b), 16
570	<i>Kontynuacja działalności</i>	19
800	<i>Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne</i>	14

Przykładowe sformułowania zamieszczono poniżej.

Ilustracja 24.2-3

Istotna niepewność – kontynuacja działalności

Przy założeniu stosowności ujawnień w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego sformułowanie paragrafu objaśniającego może być następujące:

Paragraf objaśniający

Nie zgłaszając zastrzeżeń do wyrażonej opinii, pragniemy zwrócić uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że spółka poniosła stratę netto w wysokości ZZZ w okresie kończącym się 31 grudnia 20X6 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe spółki przewyższały sumę bilansową o YYY. Uwarunkowania te, wraz z innymi zagadnieniami przedstawionymi w punkcie X, wskazują, że zachodzi istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości, co do zdolności spółki do kontynuacji działalności.

Inne znaczące niepewności – spór prawny

Przy założeniu stosowności ujawnień w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego sformułowanie paragrafu objaśniającego może być następujące:

Paragraf objaśniający

Nie zgłaszając zastrzeżenia, pragniemy zwrócić uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Spółka jest stroną pozwaną w procesie sądowym o naruszenie praw patentowych, a strona przeciwna żąda zapłaty tantiem, a także odszkodowania zawiązką. Spółka podjęła odpowiednie przeciwdziałania i w chwili obecnej w obydwu sprawach trwają wstępne przesłuchania i toczy się postępowanie wyjaśniające. Obecnie nie da się przesądzić, jak sprawa będzie ostatecznie rozstrzygnięta i dlatego w sprawozdaniu finansowym nie utworzono rezerw na ewentualne zobowiązania, jakie mogą powstać.

24.3 Paragraf dotyczący innego zagadnienia

Paragraf dotyczący innego zagadnienia może być konieczny w celu podkreślenia spraw innych niż już ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Paragraf dotyczący innego zagadnienia stosowany jest do zwrócenia uwagi na sprawy, takie jak:

- ograniczenie rozpowszechniania sprawozdania biegłego rewidenta – ponieważ sprawozdanie biegłego rewidenta (zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia) jest przeznaczone dla szczególnych użytkowników, paragraf dotyczący innego zagadnienia może informować, że sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników i nie powinno być przekazywane ani wykorzystywane przez inne strony;
- pokreślenie dodatkowej odpowiedzialności – wymogi prawne i regulacyjne lub powszechnie akceptowane praktyki w danym systemie prawnym mogą wymagać lub zezwalać biegłemu rewidentowi na pełniejsze wyjaśnienie odpowiedzialności biegłego Rewidenta; oraz
- niemożność wycofania się ze zlecenia – jeżeli biegły rewident nie może wycofać się ze zlecenia lub zrezygnować, paragraf dotyczący innego zagadnienia może wyjaśniać, dlaczego nie było to możliwe.

Do zamieszczania paragrafu dotyczącego innego zagadnienia stosuje się warunki wyszczególnione poniżej.

Ilustracja 24.3-1

Warunki	Uwagi
Zagadnienie nie zostało ujawnione w sprawozdaniu finansowym	Odnosi się do zagadnień innych niż już przedstawione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym. Ponadto paragraf dotyczący innego zagadnienia nie obejmuje informacji, których zaprezentowanie jest wymagane od kierownictwa.
Ujawnienie nie jest zabronione	Ujawnienie nie jest zabronione przez prawo, regulacje lub inne zawodowe standardy, na przykład etyczne standardy dotyczące poufności informacji.
Ujawnienie znaczące dla użytkowników	Ujawnienie jest znaczące dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.
Brak sprzeczności	Zaprezentowane informacje nie są sprzeczne z opiniami lub pozycjami ujawnionymi i zaprezentowanymi w sprawozdaniu finansowym. Paragraf dotyczący innego zagadnienia nie wpływa na opinię biegłego rewidenta.
Zamieszczony bezpośrednio po opinii z badania	Biegły rewident zamieszcza ten paragraf bezpośrednio po akapicie opiniującym i po akapicie objaśniającym lub w innym miejscu sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli treść innego zagadnienia wiąże się z paragrafem dotyczącym innej odpowiedzialności sprawozdawczej.
Informuje, że ujawnienie takie nie jest wymagane	Treść paragrafu dotyczącego innego zagadnienia wyraźnie wskazuje, że tego rodzaju inne zagadnienie nie wymaga prezentowania i ujawniania w sprawozdaniu finansowym.

Wyszczególnione poniżej MSRF odnoszą się do sytuacji, w których zamieszczenie paragrafu dotyczącego innego zagadnienia może być konieczne.

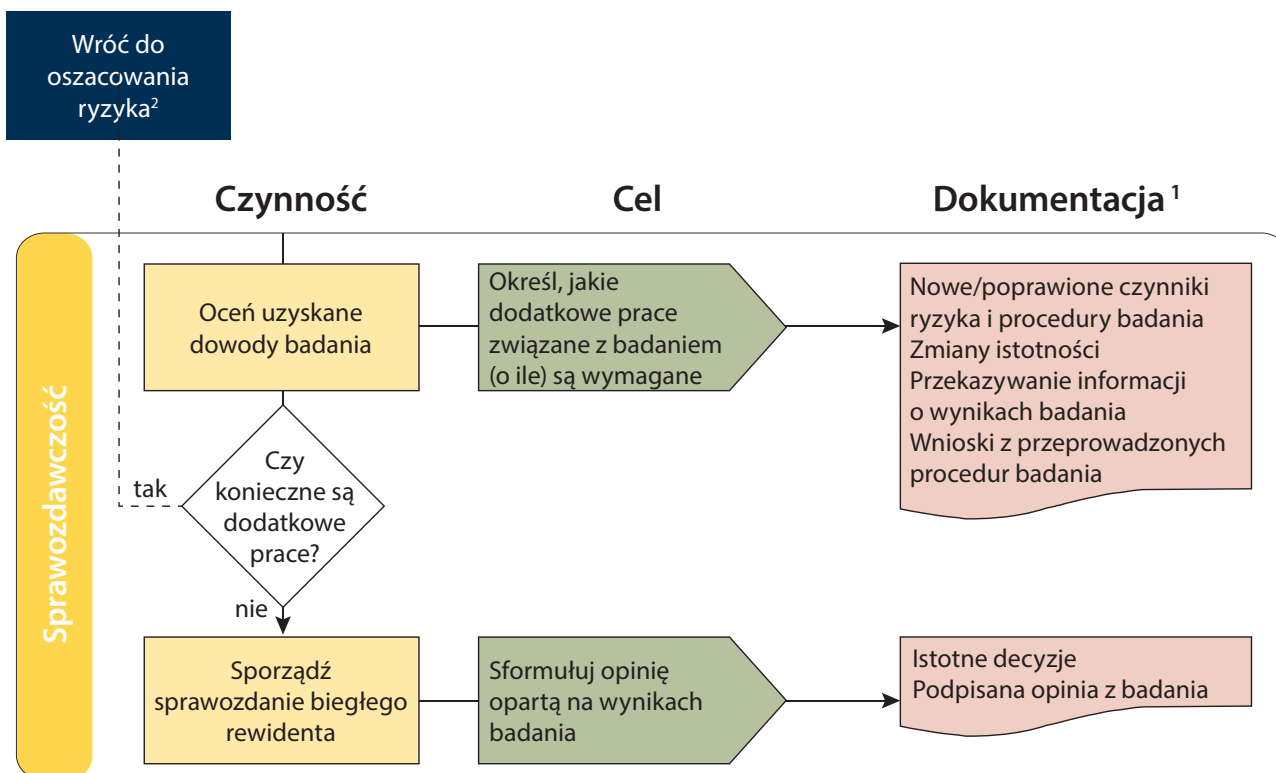
Ilustracja 24.3-2

MSRF	Tytuł	Paragrafy
560	Późniejsze zdarzenia	12(b), 16
710	Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe	13-14, 16-17, 19
720	Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe	10(a)

25. Informacje porównawcze

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSRF
Wytyczne dotyczące uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat informacji porównawczych oraz odpowiedzialność sprawozdawcza biegłego rewidenta.	710

Ilustracja 25.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSRF
710.5	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy informacje porównawcze w sprawozdaniu finansowym zostały zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami dotyczącymi informacji porównawczych, zawartymi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej; oraz</p> <p>(b) sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z jego odpowiedzialnością sprawozdawczą.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
710.6	<p>Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) Informacje porównawcze – są to kwoty i ujawnienia dotyczące jednego lub większej liczby okresów zamieszczone w sprawozdaniach finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;</p> <p>(b) Dane korespondujące – są to informacje porównawcze, przy czym kwoty oraz inne ujawnienia za poprzedni okres stanowią integralną część sprawozdania finansowego za bieżący okres i należy je odczytywać w powiązaniu z kwotami i innymi ujawnieniami dotyczącymi bieżącego okresu (określanymi, jako „dane bieżącego okresu”). Stopień szczegółowości prezentowanych korespondujących kwot i innych ujawnień zależy głównie od ich znaczenia dla danych bieżącego okresu;</p> <p>(c) Porównawcze sprawozdanie finansowe – są to informacje porównawcze, przy czym kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres są zamieszczane dla porównania ich ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres, a jeśli zostały zbadane, wskazuje się na to w opinii biegłego rewidenta. Stopień szczegółowości informacji objętych porównawczymi sprawozdaniami finansowymi jest porównywalny ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres.</p> <p>Na potrzeby niniejszego standardu powołania na „poprzedni okres” należy rozumieć, jako „poprzednie okresy”, jeżeli informacje porównawcze obejmują kwoty i ujawnienia za więcej niż jeden okres.</p>
710.7	<p>Biegły rewident ustala, czy sprawozdanie finansowe obejmuje informacje porównawcze wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i czy informacje te zostały odpowiednio sklasyfikowane. W tym celu biegły rewident ocenia, czy:</p> <p>(a) informacje porównawcze są zgodne z kwotami i innymi ujawnieniami prezentowanymi za poprzedni okres oraz, jeśli to odpowiednie, czy zostały przekształcone; oraz</p> <p>(b) zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie lub, w razie zmian zasad (polityki) rachunkowości, czy zostały one poprawnie zaksięgowane i odpowiednio zaprezentowane i ujawnione.</p>
710.8	<p>Jeżeli podczas badania bieżącego okresu biegły rewident stwierdza, że informacje porównawcze mogą zawierać istotne zniekształcenie, przeprowadza dodatkowe procedury badania, niezbędne w danych okolicznościach dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających ustalić, czy zachodzi istotne zniekształcenie. Jeżeli biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe za poprzedni okres, stosuje również odpowiednie wymogi MSRF 560. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zmienione, biegły rewident ustala, czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionym sprawozdaniem finansowym.</p>
710.9	<p>Zgodnie z wymogami MSRF 580 biegły rewident zwraca się o pisemne oświadczenia na temat wszystkich okresów, których dotyczy opinia biegłego rewidenta. Biegły rewident powinien także otrzymać szczegółowe pisemne oświadczenia dotyczące wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres, które wpływa na informacje porównawcze. (Patrz: par. A1)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
710.10	Jeżeli prezentowane są dane korespondujące, to w opinii biegłego rewidenta nie zamieszcza się wzmianki na temat danych korespondujących z wyjątkiem przypadków, o których mowa w paragrafach 11, 12 i 14. (Patrz: par. A2)
710.11	Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres zawierało opinię z zastrzeżeniem, biegły rewident odstąpił od wyrażenia opinii lub wyraził opinię negatywną, zaś sprawa będąca przyczyną modyfikacji opinii nie została rozwiązana, biegły rewident modyfikuje swoją opinię na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres. W sprawozdaniu biegłego rewidenta w paragrafie uzasadniającym modyfikację biegły rewident: (a) opisując sprawę, która spowodowała modyfikację, nawiązuje zarówno do danych za bieżący okres jak i danych korespondujących, jeżeli faktyczny lub potencjalny wpływ sprawy na dane bieżącego okresu jest istotny; lub (b) w innych przypadkach wyjaśnia, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na faktyczny lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych bieżącego okresu i danych korespondujących. (Patrz: par. A3-A5)
710.12	Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowód badania potwierdzający istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego za poprzedni okres, o których wydano poprzednio opinię niezmodyfikowaną, a dane korespondujące nie zostały poprawnie przekształcone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień, to w sprawozdaniu biegłego rewidenta wyraża on o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną; modyfikacja ta następuje w związku z danymi korespondującymi zawartymi w sprawozdaniu finansowym. (Patrz: par. A6)
710.13	Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a prawo lub regulacje nie zakazują obecnemu biegłemu rewidentowi powoływać się na sprawozdanie swojego poprzednika dotyczące danych korespondujących i obecny biegły rewident decyduje się to uczynić, wówczas w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w paragrafie dotyczącym innej sprawy, stwierdza on: (a) że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta; (b) podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji; oraz (c) datę sporządzenia tego sprawozdania. (Patrz: par. A7)
710.14	Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres nie zostało zbadane, biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w paragrafie dotyczącym innej sprawy, stwierdza, iż dane korespondujące nie zostały zbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta od uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres.
710.15	W przypadku prezentowania porównawczych sprawozdań finansowych opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego z okresów, za który zaprezentowano sprawozdanie finansowe, o którym wyrażono opinię z badania. (Patrz: par. A8-A9)
710.16	Jeżeli w związku z badaniem za bieżący okres sporządza się sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres, a opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres różni się od poprzednio wyrażonej, biegły rewident wyjaśnia w paragrafie dotyczącym innej sprawy główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmiennej opinii zgodnie z MSRF 706. (Patrz: par. A10)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSRF
710.17	Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, poza wyrażeniem opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, biegły rewident w paragrafie dotyczącym innej sprawy stwierdza: (a) że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, (b) podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji oraz (c) datę sporządzenia tego sprawozdania, wyjąwszy przypadek, że sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania finansowego za poprzedni okres zostało ponownie udostępnione wraz ze sprawozdaniem finansowym.
710.18	Jeżeli biegły rewident stwierdza, że występuje istotne zniekształcenie wpływające na sprawozdanie finansowe za poprzedni okres, na temat których poprzedni biegły rewident sporządził wcześniej sprawozdanie nie zawierające modyfikacji opinii, to biegły rewident informuje o tym zniekształceniu kierownictwo odpowiedzialnego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, oraz wnosi o poinformowanie o sprawie poprzedniego biegłego rewidenta. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zmienione i poprzedni biegły rewident zgadza się na wydanie nowego sprawozdania biegłego rewidenta na temat tych zmienionego sprawozdania finansowego za poprzedni okres, (obecny) biegły rewident sporządza sprawozdanie tylko na temat (sprawozdania finansowego) za bieżący okres. (Patrz: par. A11)
710.19	Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres nie zostało zbadane, to biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w paragrafie dotyczącym innej sprawy stwierdza, że porównawcze sprawozdanie finansowe nie zostało zbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta od uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres.

25.1 Przegląd

Charakter informacji porównawczych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym jednostki zależy będzie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Odpowiedzialność sprawozdawcza biegłego rewidenta opiera się na przyjętym podejściu do informacji porównawczych przedstawionych zgodnie z wymogami prawnymi i regulacyjnymi i warunkami zlecenia.

W odniesieniu do informacji porównawczych stosuje się dwa szeroko pojęte podejścia. Są one przedstawione poniżej.

Ilustracja 25.1-1

Podejście	Uwagi
Dane korespondujące	Kwoty oraz inne ujawnienia za poprzedni okres stanowią integralną część sprawozdania finansowego za bieżący okres i należy je odczytywać w powiązaniu z kwotami i innymi ujawnieniami dotyczącymi bieżącego okresu. Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym dotyczy tylko bieżącego okresu.

Podejście	Uwagi
Porównawcze sprawozdania finansowe	<p>Kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres są zamieszczane dla porównania ich ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres, a jeśli zostały zbadane, wskazuje się na to w opinii biegłego rewidenta. Stopień szczegółowości informacji objętych porównawczymi sprawozdaniami finansowymi jest porównywalny ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres.</p> <p>Opinia biegłego rewidenta dotyczy każdego z okresów, za który sporządzono sprawozdanie finansowe.</p>

25.2 Procedury badania

Ilustracja 25.2-1

Zadanie	Procedury
Uzyskaj konieczne dowody badania	<p>Uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania, że porównawcze informacje spełniają wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, że takie informacje są odpowiednio sklasyfikowane.</p> <p>Wymaga to oceny, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie lub, w razie zmian zasad (polityki) rachunkowości, czy zostały one poprawnie rozliczone oraz odpowiednio zaprezentowane; oraz informacje porównawcze są zgodne z kwotami i innymi ujawnieniami prezentowanymi za poprzedni okres oraz, jeśli ma to zastosowanie, że zostały przekształcone.
Rozpoznaj wszystkie potencjalne zniekształcenia	<p>Tam gdzie to możliwe, istotne zniekształcenie w informacjach porównawczych są rozpoznawane podczas przeprowadzania badania bieżącego okresu. Biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> przeprowadza dodatkowe procedury badania, niezbędne w danych okolicznościach w celu ustalenia, czy zachodzi istotne zniekształcenie; oraz jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zmienione, ustala, czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionym sprawozdaniem finansowym. <p>Jeżeli biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe za poprzedni okres, stosuje również odpowiednie wymogi MSRF 560 dotyczące zdarzeń po dacie bilansu. Omówiono je w Tomie 1, Rozdział 13.</p>
Uzyskaj pisemne oświadczenia	<p>Zwróć się o pisemne oświadczenia na temat wszystkich okresów, których dotyczy opinia biegłego rewidenta. Obejmuje to szczegółowe pisemne oświadczenia dotyczące wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres.</p>

25.3 Dane korespondujące

Odpowiedzialność sprawozdawczą przedstawiono poniżej.

Ilustracja 25.3-1

	Procedury
Brak odniesienia do danych porównawczych w opinii biegłego rewidenta	Opinia biegłego rewidenta nie zawiera odniesień do danych korespondujących z wyjątkiem sytuacji, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta za poprzedni okres zawierało nierozwiązaną modyfikację. Biegły rewident modyfikuje swoją opinię na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres poprzez: <ul style="list-style-type: none"> • nawiązanie zarówno do danych za bieżący okres, jak i danych korespondujących, jeżeli faktyczny lub potencjalny wpływ zagadnienia na dane bieżącego okresu jest istotny; lub • wyjaśnienie, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na faktyczny lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych bieżącego okresu i danych korespondujących.
Czy wymagane są zmiany?	Opinia z zastrzeżeniem lub opinia negatywna na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres jest wymagana, jeżeli w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres istnieje istotne zniekształcenie na temat, którego: <ul style="list-style-type: none"> • wydano poprzednio opinię niezmodyfikowaną; oraz • dane korespondujące nie zostały odpowiednio przeliczone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień.
Dane za poprzedni okres badane były przez inną firmę	Jeżeli prawo lub regulacje nie zakazują [obecnemu] biegłemu rewidentowi odnosić się do sprawozdania swojego poprzednika dotyczącego danych korespondujących i [obecny] biegły rewident decyduje się to uczynić, wówczas w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w akapicie dotyczącym innej sprawy: <ul style="list-style-type: none"> • stwierdza, że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta; • podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji; oraz • podaje datę sprawozdania poprzedniego biegłego rewidenta.
Niebadane dane za poprzedni okres	Podaj w akapicie dotyczącym innej sprawy, że dane korespondujące nie zostały zbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta od uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres. Jeżeli zostanie zidentyfikowane istotne zniekształcenie, dane korespondujące wymagają przeliczenia i ponownej prezentacji, należy także dokonać odpowiednich ujawnień. Jeżeli takie przeliczenie lub ujawnienie nie jest możliwe, wydawana jest opinia zmodyfikowana w odniesieniu do wszelkich zawartych danych korespondujących.

25.4 Porównawcze sprawozdania finansowe

Odpowiedzialność sprawozdawczą przedstawiono poniżej.

Ilustracja 25.4-1

	Procedury
Podaj odniesienie do każdego przedstawionego okresu	Opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego z okresów, za który zaprezentowano sprawozdanie finansowe, o którym wyrażono opinię z badania.
Wszelkie wymagane zmiany w poprzedniej opinii	Jeżeli opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres różni się od poprzednio wyrażonej, wyjaśnij w akapicie dotyczącym innego zagadnienia główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmiennej opinii.
Dane za poprzedni okres badane przez inną firmę	<p>Poza wyrażeniem opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, podaj w akapicie dotyczącym innego zagadnienia (chyba, że poprzedni biegły rewident ponowił wydanie opinii z badania do nowej wersji sprawozdania finansowego):</p> <ul style="list-style-type: none"> • że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta; • rodzaj wyrażonej opinii przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji; oraz • datę sprawozdania poprzedniego biegłego rewidenta. <p>Jeżeli występuje istotne zniekształcenie wpływające na sprawozdanie finansowe za poprzedni okres na temat, którego poprzedni biegły rewident sporządził sprawozdanie w wersji niezmodyfikowanej:</p> <ul style="list-style-type: none"> • poinformuj o zniekształceniu kierownictwo odpowiedzialnego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór nad jednostką; oraz • poproś o poinformowanie poprzedniego biegłego rewidenta. <p>Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zmienione i poprzedni biegły rewident zgadza się na wydanie nowego sprawozdania biegłego rewidenta na temat zmienionego sprawozdania finansowego za poprzedni okres, [obecny] biegły rewident sporządza sprawozdanie tylko na temat [sprawozdań finansowych] bieżącego okresu.</p>
Niebadane dane za poprzedni okres	<p>Podaj w akapicie dotyczącym innej sprawy, że dane korespondujące nie zostały zbadane.</p> <p>Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta od uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres. Jeżeli zostanie zidentyfikowane istotne zniekształcenie, dane korespondujące wymagałyby przeliczenia i ponownej prezentacji, należy także dokonać odpowiednich ujawnień.</p> <p>Jeżeli takie przeliczenie lub ujawnienie nie jest możliwe, wydawana jest opinia zmodyfikowana w odniesieniu do wszelkich zawartych danych korespondujących.</p>

ISBN 978-83-89255-55-6



9 788389 255556 >



Międzynarodowa
Federacja
Księgowych

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org