



Stosowanie MSB w praktyce – część III
Procedury końcowe badania
i sprawozdanie biegłego rewidenta

Prezentacja

Justyna Beata Zakrzewska

Stosowanie MSB w praktyce – część III
Procedury końcowe badania
i sprawozdanie biegłego rewidenta

Prezentacja

CENTRUM
EDUKACJI
PIBR

Projekt graficzny Magda Beneda
Wydawca Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
Redaktor prowadzący Paweł Tyszer
Przygotowanie do druku Dariusz Żurek

Książka ta jest dziełem twórców i wydawcy. Prosimy, abyś przestrzegał praw, jakie im przysługują. Jej zawartość możesz udostępnić nieodpłatnie osobom bliskim lub osobiście znanym. Ale nie publikuj jej w Internecie. Jeśli cytujesz jej fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A kopiując jej część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Copyright © Centrum Edukacji PIBR, Polska Izba Biegłych Rewidentów

Warszawa 2017

ISBN 978-83-89255-70-9

Wydanie I

Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
e-mail: ce@pibr.org.pl
tel. 22 637 31 04
fax 22 637 30 84

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

1. Wprowadzenie

2. Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania
3. Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta
4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego
 1. Ocena uzyskanych dowodów badania
 1. Przegląd dokumentacji badania
 - Ocena wyznaczonych poziomów istotności
 - Zmiany oszacowania ryzyka
 2. Analiza zidentyfikowanych zniekształceń
 - Ocena niewprowadzonych zniekształceń
 - Poinformowanie o wynikach badania osoby sprawujące nadzór
 - Ocena wartości szacunkowych
 3. Cechy dowodów badania

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego
 2. Procedury analityczne na koniec badania
 3. Komunikacja z klientem
 4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - Formułowanie opinii
 - Modyfikacja opinii
 - Paragraf objaśniający
5. Kontrola jakości zlecenia
6. Zmiany MSB

Podstawy prawne stosowania MSB w Polsce

**Uchwała KRBR
z 10.02.2015 r.,
(stosowanie MSB)**

- firmy audytorskie wykonujące czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego - za okresy kończące się 31.12.2016 r. i później,
- pozostałe firmy audytorskie wykonujące czynności rewizji finansowej za okresy kończące się 31.12.2017 r. i później.

**Uchwała KRBR
z 10.02.2015 r.,
(stosowanie MSKJ 1)**

- firmy audytorskie badające sprawozdania finansowe zgodnie z MSB od 01.01.2016 r.
- firmy audytorskie pozostałe od 01.01.2017 r.

Podstawy prawne stosowania MSB w Polsce

**Uchwała KRBR
z 10.02.2015 r.,
(stosowanie MSB) - wyjątki**

- Krajowe Standardy Rewizji Finansowej z uchwały nr 1608/38/2010 stosowane do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy wcześniejsze niż:
- w jednostkach zainteresowania publicznego - za okresy kończące się przed **31.12.2016 r.**
- w pozostałych jednostkach - za okresy kończące się przed **31.12.2017 r.**

nie później niż z dniem 31 grudnia 2018 r.

Z dniem 31 grudnia 2017 r. traci moc uchwała Nr 1608/38/2010 (**Krajowe standardy rewizji finansowej**) z zastrzeżeniem wykonywania usług badania i przeglądów sprawozdań finansowych.

Krajowy standard rewizji finansowej nr 1

- „Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych”;

Krajowy standard rewizji finansowej nr 2

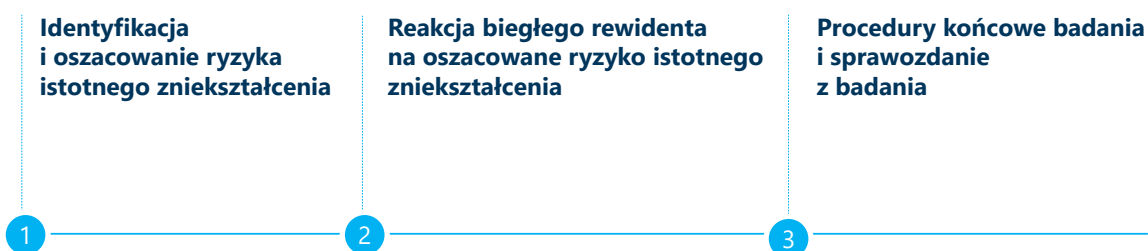
- „Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych”;

Krajowy standard rewizji finansowej nr 3

- „Ogólne zasady przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych/skróconych sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających

Badanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSB

Trzy etapy badania zgodnie z MSB:



Badanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSB

Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia

- Ocena możliwości przyjęcia zlecenia lub jego kontynuacji poprzez zidentyfikowanie czynników ryzyka, dokonanie oceny niezależności.
- Uzgodnienie warunków zlecenia.
- Poznanie jednostki i jej otoczenia, jak również jej kontroli wewnętrznej, w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń, przy zastosowaniu zawodowego osądu.
- Opracowanie strategii badania i wstępnego planu badania, w tym określenie istotności.

Badanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSB

Reakcja biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia

- Zaprojektowanie procedur badania będących reakcją na oszacowane wcześniej czynniki ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń, aby w trakcie ich wykonywania kluczowy biegły rewident zebrał wystarczające i odpowiednie dowody badania.
- Dokumentowanie wykonanych prac, wyciągniętych wniosków, zidentyfikowanych zniekształceń będących podstawą korekt sprawozdania finansowego przedstawionych kierownictwu jednostki.
- Dowody te mają potwierdzić wyrażoną przez kluczowego biegłego rewidenta opinię.

Badanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSB

Procedury końcowe badania i sprawozdanie z badania

Ocena zebranych dowodów badania pod względem wystarczalności i odpowiedniości do ograniczenia ryzyka istotnego zniekształcenia.

Rozważenie:

- czy konieczne jest wprowadzenie zmian do oszacowanego ryzyka,
- czy wyciągnięte wnioski na podstawie zebranych dowodów badania są prawidłowe,
- czy nie należy przeprowadzić dodatkowych procedur badania.

Ocena wszystkich zidentyfikowanych zniekształceń pod kątem wpływu na badane sprawozdanie finansowe i przedstawienie ich kierownictwu jednostki

Sformułowanie sprawozdania z badania zawierającego opinie o zbadanym sprawozdaniu finansowym na podstawie wniosków wyciągniętych w trakcie badania.

Nowa regulacja rynku audytu – Ustawa z 11 maja 2017 r.

Uzyskiwanie uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i **wykonywania** tego **zawodu**.

Wykonywanie czynności rewizji finansowej, w tym w jednostkach zainteresowania publicznego.

Organizacja samorządu zawodowego biegłych rewidentów.



Tworzenie i działanie **komitetów audytu** w jednostkach zainteresowania publicznego.

Działalność firm audytorskich, w tym ich organizacja, oraz odpowiedzialność za naruszenie przepisów prawa.

Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów.

Sprawowanie **nadzoru publicznego** nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, samorządem zawodowym biegłych rewidentów oraz jednostkami zainteresowania publicznego.

Współpraca międzynarodowa organu nadzoru publicznego, w szczególności z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

1. Wprowadzenie
2. **Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania**
3. Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta
4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego
 1. Ocena uzyskanych dowodów badania
 1. Przegląd dokumentacji badania
 - Ocena wyznaczonych poziomów istotności
 - Zmiany oszacowania ryzyka
 2. Analiza zidentyfikowanych zniekształceń
 - Ocena niewprowadzonych zniekształceń
 - Poinformowanie o wynikach badania osoby sprawujące nadzór
 - Ocena wartości szacunkowych
 3. Cechy dowodów badania

Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania

- MSB 450 *Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania*
- MSB 560 *Późniejsze zdarzenia*
- MSB 570 *Kontynuacja działalności*
- MSB 580 *Pisemne oświadczenia*
- MSB 600 *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne*
- MSB 610 *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*
- MSB 620 *Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta*
- MSB 700 *Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych*
- MSB 705 *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*
- MSB 706 *Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*
- MSB 710 *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*
- MSB 720 *Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe*

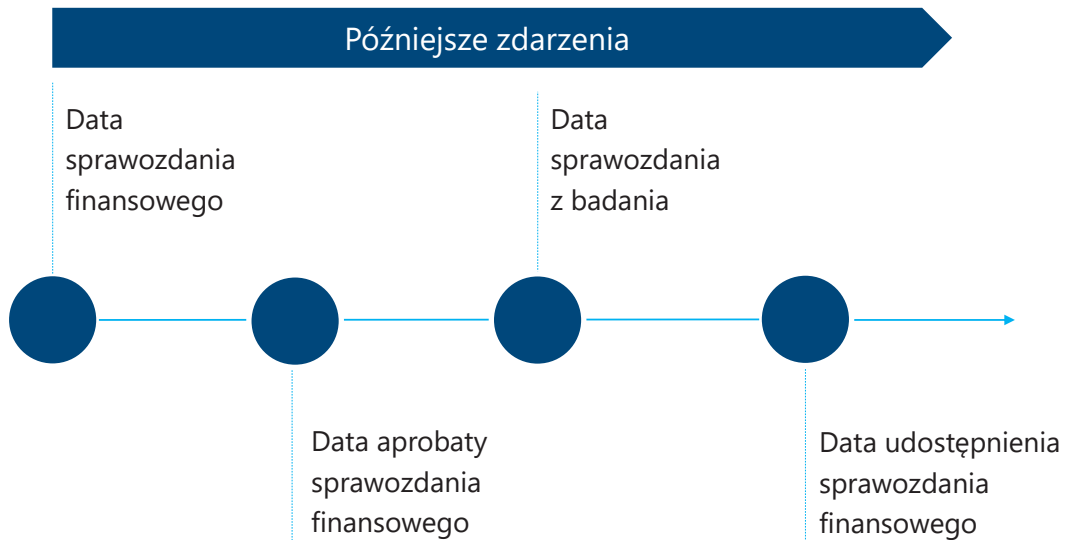
MSB 560

Późniejsze zdarzenia

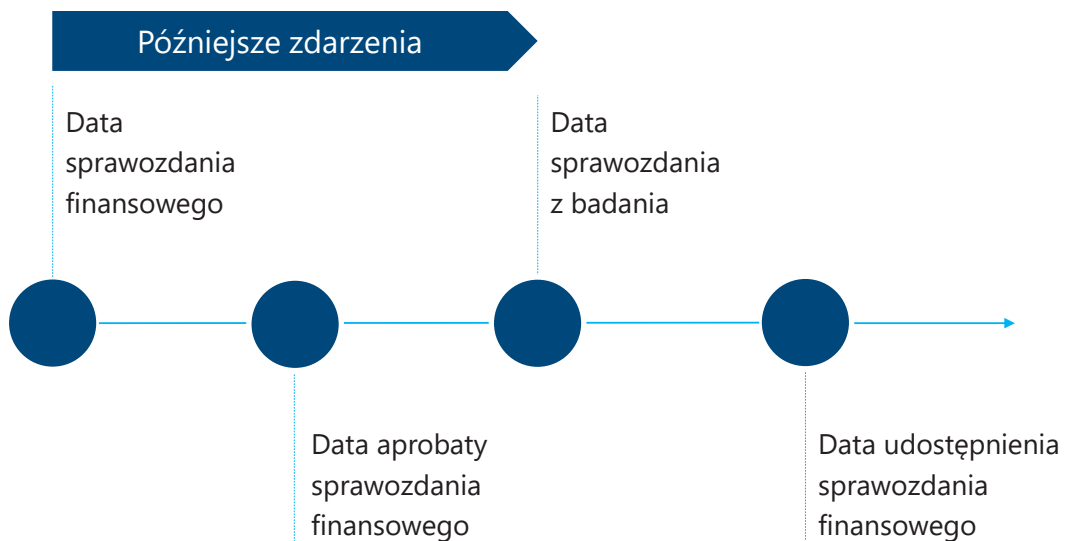
Definicje

- **Data sprawozdania finansowego** – data zakończenia najpóźniejszego okresu objętego sprawozdaniem finansowym.
- **Data aprobaty sprawozdania finansowego** – data, na którą zostały sporządzone wszystkie elementy wchodzące w skład sprawozdania finansowego, w tym powiązane informacje dodatkowe, a osoby do tego uprawnione stwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.
- **Data sprawozdania z badania** – data, którą biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu z badania.
- **Data udostępnienia sprawozdania finansowego** – data udostępnienia sprawozdania z badania i zbadanego sprawozdania finansowego stronom trzecim.
- **Późniejsze zdarzenia** – zdarzenia następujące między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania z badania oraz fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie sprawozdania z badania.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia



MSB 560 – późniejsze zdarzenia



Zdarzenia następujące między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania z badania

Biegły rewident przeprowadza procedury służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania z badania, których zaistnienie może wymagać korekty sprawozdania finansowego lub ujawnienia w nim, zostały rozpoznane.

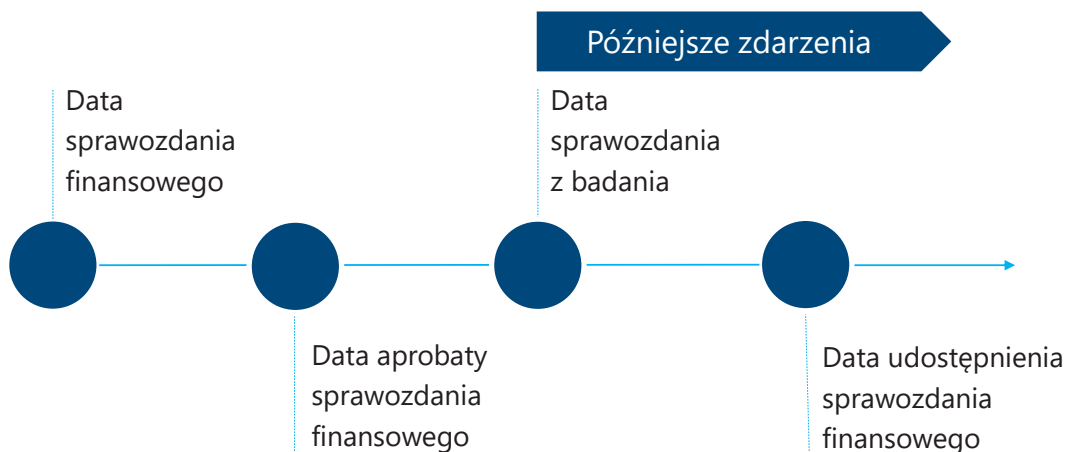
Przykłady procedur:

- poznanie procedur w jednostce dotyczących identyfikacji takich zdarzeń,
- skierowanie zapytań o wystąpienie późniejszych zdarzeń mogących wpływać na sprawozdanie finansowe,
- zapoznanie się z protokołami, o ile istnieją, z posiedzeń właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór, które miały miejsce po dacie sprawozdania finansowego,
- skierowanie zapytań dotyczących zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne,
- zapoznanie się z najbardziej aktualnymi późniejszymi śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi jednostki, jeśli występują.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

Czas otrzymania informacji

Informacje, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie sprawozdania z badania a przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego.



Źródło: opracowanie własne

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.10

- Informacje, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego
- Zgodnie z MSB 210, w umowie o badanie jest zgoda kierownictwa na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach, które mogą wpłynąć na sprawozdanie finansowe, o których dowiedział się w okresie między datą sprawozdania z badania datą udostępnienia sprawozdania finansowego

Biegły rewident **nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania** dotyczących wpływu zdarzeń po dacie sprawozdania z badania na sprawozdanie finansowe.

Jeżeli jednak biegły rewident dowiadyuje się o faktach, które – *gdyby były mu znane w dacie sprawozdania z badania* – mogłyby mieć wpływ na treść sprawozdania z badania, wówczas:

- omawia sprawę z osobami z jednostki,
- ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, a jeśli tak, to:
 - kieruje zapytanie, w jaki sposób kierownictwo zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.11

- Informacje, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego
- **Kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe**

Biegły rewident:

- przeprowadza procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem poprawek,
- z wyjątkiem okoliczności określonych przepisami prawa:
 - rozszerza procedury badania, do daty nowego sprawozdania z badania oraz
 - wydaje nowe sprawozdanie z badania o poprawionym sprawozdaniu finansowym.

Nowe sprawozdanie z badania **nie może mieć daty wcześniejszej** od daty aprobaty poprawionego sprawozdania finansowego.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.12

- Informacje, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego
- **Kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe**

Zakres procedur badania

- jeżeli nie ma prawnego zakazu ograniczenia poprawienia sprawozdania finansowego do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdania finansowego nie mają zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki, biegły rewident ma prawo ograniczyć procedury badania późniejszych zdarzeń do tej poprawki.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.12

- Informacje, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego
- **Kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe**

Czynności, które powinien wykonać biegły rewident:

- poprawienie sprawozdania z badania z **podaniem dodatkowej daty** odniesionej wyłącznie do poprawki, ze wskazaniem, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczają się wyłącznie do wprowadzonej poprawki opisanej w informacji dodatkowej lub
 - **Przykład dodatkowej daty:** „(Data sprawozdania biegłego rewidenta), z wyjątkiem informacji dodatkowej Y, sporządzonej według stanu na dzień (data zakończenia procedur badania ograniczonych do poprawki opisanej w informacji dodatkowej Y)”.
- dostarczenie nowego lub poprawionego sprawozdania z badania, które w paragrafie objaśniającym lub w innym miejscu zawiera stwierdzenie, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczają się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdania finansowego poprawki opisanej w informacji dodatkowej.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.13

- Informacje, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego
- **Przepisy prawa zezwalają na niepoprawianie sprawozdania finansowego**

Kierownictwo może nie być zobowiązane przez przepisy prawa, do udostępnienia poprawionego sprawozdania finansowego, w następstwie czego biegły rewident nie musi sporządzać poprawionego lub nowego sprawozdania z badania.

Przykład:

- w krótkim terminie jest udostępnienie sprawozdania finansowego za kolejny okres, pod warunkiem odpowiedniego ujawnienia informacji w następnym sprawozdaniu finansowym.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.13

- Informacje, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego
- **Kierownictwo nie poprawia sprawozdania finansowego**

*Jeżeli kierownictwo nie poprawia sprawozdania finansowego, a **biegły rewident jest przekonany o konieczności wprowadzenia korekt**, to biegły rewident:*

- *modyfikuje opinię, jeśli sprawozdanie z badania nie zostało jeszcze dostarczone lub*
- *pisemnie powiadamia jednostkę aby nie udostępniała stronom trzecim sprawozdania finansowego przed wprowadzeniem do niego koniecznych poprawek, jeśli sprawozdanie z badania zostało dostarczone.*

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.13

- Informacje, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania z badania, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego
- **Kierownictwo nie poprawia sprawozdania finansowego**

- Jeżeli niepoprawione sprawozdanie finansowe zostało udostępnione, to biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające temu, aby polegano na tym sprawozdaniu.
- Sposób postępowania biegłego rewidenta zależy od jego praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa.
- Biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

Zadania



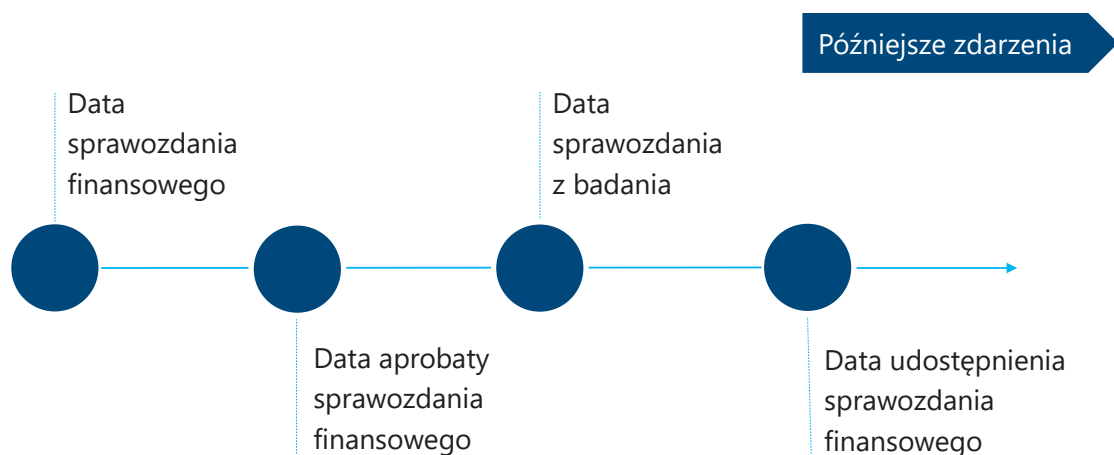
Zadanie 1

- *Zdarzenie po dacie sprawozdania finansowego, a przed datą sprawozdania z badania*

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

Czas otrzymania informacji

Informacje, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie udostępnienia sprawozdania finansowego.



Źródło: opracowanie własne

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.14

- Informacje, o których biegły rewident dowiadyuje się po udostępnienia sprawozdania finansowego
- Kierownictwo nie podejmuje działań w celu zapewnienia, aby każdy, kto otrzymał sprawozdanie finansowe został poinformowany o zaistniałej sytuacji i nie poprawia sprawozdania finansowego

- Biegły rewident pisemnie powiadamia kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, że podjęcie odpowiednie działania zapobiegające temu, aby nie polegano na wydanym sprawozdaniu z badania.
- Jeżeli mimo tego powiadomienia kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podejmą niezbędnych kroków, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające poleganiu na tym sprawozdaniu z badania.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.15

- Kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe

Biegły rewident:

- przeprowadza procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem poprawek,
- dokonuje przeglądu działań służących ustaleniu stron, którym udostępniono sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem z badania, i czy zostały te strony poinformowane o zaistniałej sytuacji,
- rozszerza procedury badania do daty nowego sprawozdania z badania i datuje nowe sprawozdanie z badania datą, która nie jest wcześniejsza od daty aprobaty poprawionego sprawozdania finansowego oraz
- dostarcza nowe lub poprawia sprawozdanie z badania zgodnie z wymogami prawa.

MSB 560 – późniejsze zdarzenia

MSB 560.15

- Kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe

Biegły rewident zamieszcza w nowym lub poprawionym sprawozdaniu z badania **paragraf objaśniający** lub innego rodzaju objaśnienie nawiązujące do informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym, w którym w bardziej szczegółowy sposób omówione są powody wprowadzenia poprawek do wcześniej udostępnionego sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z badania.

Zadania



Zadanie 2

- *Zdarzenie po dacie udostępnienia sprawozdania finansowego*

Kontynuacja działalności



Przypomnienie

MSB 570

- Kontynuacja działalności

- Przyjęcie założenia kontynuacji działalności oznacza, że jednostka postrzegana jest jako zamierzająca kontynuować działalność gospodarczą w dającej się przewidzieć przyszłości.
- Sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo zamierza albo zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo gdy kierownictwo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.
- W przypadku, gdy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła spieniężyć aktywa i spłacić zobowiązania w toku zwykłej działalności.

Przypomnienie

MSB 570

- Kontynuacja działalności

Ocena kierownictwa wymaga sformułowania osądu o przyszłych skutkach zdarzeń lub uwarunkowań na określony moment, co wiąże się z nieodłączną niepewnością.

Czynniki wpływające na ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności:

- stopień niepewności wynikający ze skutków zdarzeń lub uwarunkowań, większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, precyzuje okres, za jaki kierownictwo powinno uwzględnić wszystkie dostępne informacje,
- wielkość i stopień złożoności jednostki, rodzaj i warunki prowadzonej działalności oraz stopień, w jakim podlega ona zewnętrznym wpływom,
- dostępność informacji w czasie formułowania stwierdzenia.

Późniejsze zdarzenia mogą podważyć osąd, który był zasadny w momencie jego formułowania.

Przypomnienie

MSB 570

- Kontynuacja działalności

Biegły rewident jest odpowiedzialny za:

- uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat zasadności przyjętego przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego,
- stwierdzenie czy istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Odpowiedzialność ta istnieje nawet wtedy, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej stosowane do sporządzania sprawozdania finansowego nie zawierają wyraźnego wymogu jednoznacznego sformułowania przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Procedury badania dotyczące kontynuacji działalności badanej jednostki

Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności.

Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania:

- przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje istotna niepewność,
- przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne.

Analiza oceny kierownictwa, w tym okresu nieobjętego oceną kierownictwa.

Odmowa kierownictwa dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu.

Dodatkowe procedury badania stosowane w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub ujawnienia informacji wpływających na zasadności stwierdzenia.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór.
Znaczące opóźnienie daty aprobaty sprawozdania finansowego.

Przypomnienie

MSB 570

- Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności
- Podczas całego badania biegły rewident pozostaje wyczulony na dowody dotyczące występowania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności

Podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka biegły rewident:

- rozważa czy występują zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i
- ustala czy kierownictwo przeprowadziło wstępną ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Ocena została przeprowadzona

- biegły rewident omawia ją z kierownictwem i ustala, czy zostały rozpoznane zdarzenia lub uwarunkowania, które pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, jakie są plany kierownictwa w odpowiedzi na nie.

Ocena nie została przeprowadzona

- biegły rewident omawia z kierownictwem, jakie są podstawy do rozważenia założenia kontynuacji działalności i kieruje zapytanie do kierownictwa, czy istnieją zdarzenia lub uwarunkowania, które pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Przypomnienie

Przykłady objawów finansowych:

- zdarzenia lub uwarunkowania wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia wierzycieli,
- ujemne przepływy środków pieniężnych,
- niekorzystne kształtowanie się kluczowych wskaźników finansowych,
- istotne straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne,
- opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidend,
- nieterminowe regulowanie zobowiązań,
- brak możliwości dotrzymania warunków umowy kredytowej.

Przykłady objawów operacyjnych:

- plany kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności,
- odejście kluczowego personelu kierowniczego i brak następców,
- utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy,
- trudności związane z siłą roboczą,
- niedobór ważnych surowców,
- zagrożenie ze strony konkurencji.

Przykłady pozostałych objawów:

- nieprzestrzeganie wymogów dotyczących kapitałów lub innych wymogów ustawowych,
- toczące się postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku niekorzystnego rozstrzygnięcia wiązałyby się z powstaniem roszczeń, które nie mogłyby być zaspokojone,
- zmiany w prawie lub polityce rządu,
- brak ubezpieczenia lub nienależyte ubezpieczenie od skutków katastrof.

Przypomnienie

MSB 570.10-11

- Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności
- Podczas całego badania biegły rewident pozostaje wyczulony na dowody dotyczące występowania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności

Objawy mogą często zostać złagodzone przez inne czynniki.

Przykład:

- skutki niezdolności jednostki do normalnego regulowania zobowiązań mogą zostać złagodzone przez zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych ze sprzedaży aktywów, zmianę terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału,
- skutki utraty głównego dostawcy mogą zostać złagodzone dzięki dostępności alternatywnego źródła dostaw.

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

Przypomnienie

MSB 570.13

- Analiza oceny kierownictwa, w tym okresu nieobjętego oceną kierownictwa

- Biegły rewident bierze pod uwagę ten sam okres, którego dotyczy ocena kierownictwa przeprowadzona zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub też z przepisami prawa i regulacjami, jeśli określają one dłuższy okres.
- Jeżeli ocena kierownictwa obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego:
 - biegły rewident zwraca się do kierownictwa o wydłużenie okresu, którego dotyczy ocena – do dwunastu miesięcy od tej daty.
- Rozpatrując ocenę dokonaną przez kierownictwo, biegły rewident rozważa, czy ocena ta uwzględnia wszystkie stosowne informacje, które zostały przez niego uzyskane w wyniku przeprowadzenia badania.

Przypomnienie

MSB 570.16

- Dodatkowe procedury badania stosowane w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub ujawnienia informacji wpływających na zasadności stwierdzenia

Dodatkowe procedury obejmują:

- w przypadku braku oceny kierownictwa zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się z prośbą o jej przeprowadzenie,
- ocenę planów kierownictwa z uwzględnieniem wpływu rezultatów na sytuację jednostki i ich wykonalność w danych okolicznościach,
- w przypadku przygotowania przez kierownictwo prognozy przepływów środków pieniężnych:
 - ocenę wiarygodności danych ujętych dla celów przygotowania prognozy oraz
 - ustalenie czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń będących u podstaw sporządzenia tej prognozy,
- analizę czy po dniu dokonania oceny przez kierownictwo pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje,
- zwrócenie się o pisemne oświadczenia na temat planów przyszłych działań oraz możliwości ich wykonania.

Kontynuacja działalności



Procedury badania dotyczące kontynuacja działalności badanej jednostki

Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności.

Analiza oceny kierownictwa, w tym okresu nieobjętego oceną kierownictwa.

Dodatkowe procedury badania stosowane w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub ujawnienia informacji wpływających na zasadności stwierdzenia.

Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania:

- przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje istotna niepewność,
- przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne.

Odmowa kierownictwa dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór.

Znaczące opóźnienie daty aprobaty sprawozdania finansowego.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.17

- Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania z badania

Na podstawie uzyskanych dowodów badania należy rozważyć:

- czy zachodzi **istotna niepewność** spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Istotna niepewność występuje, gdy waga potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że – w osądzie biegłego rewidenta – jednoznaczne ujawnienie rodzaju i skutków tej niepewności jest konieczne w celu:

- rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego,
- niewprowadzania w błąd użytkownika sprawozdania finansowego.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.18

- Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania z badania
 - Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje istotna niepewność

Biegły rewident ustala, czy sprawozdanie finansowe zawiera ujawnienia dotyczące:

- zdarzeń lub uwarunkowań, które budzą istotne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i planów kierownictwa dotyczących tych zdarzeń lub uwarunkowań oraz
- istotnej niepewności spowodowanej tymi zdarzeniami lub uwarunkowaniami, co może powodować, problemy związane ze spieniężeniem aktywów i spłatą zobowiązań w toku zwykłej działalności.

Sprawdzenie prawidłowości ujawnienia może obejmować ustalenie, czy informacja w sposób jednoznaczny zwraca uwagę użytkownika na ewentualne problemy spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku zwykłej działalności gospodarczej jednostki.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.19

- Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania z badania
 - Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje istotna niepewność

Sprawozdanie finansowe **zawierają odpowiednie ujawnienia**, biegły rewident wyraża **opinię bez zastrzeżeń** i uzupełnia sprawozdanie z badania o paragraf objaśniający w celu:

- podkreślenia, że zachodzi **istotna niepewność** spowodowana zdarzeniem lub uwarunkowaniem, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz
- zwrócenia uwagi na zawartą w sprawozdaniu finansowych informację dodatkową .

Zgodnie z **MSB 570**, gdy występuje wiele **istotnych niepewności** znaczących dla sprawozdania finansowego jako całości, biegły rewident może uznać, że **właściwa jest odmowa wyrażenia opinii**.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.19

- Sprawozdanie z badania z paragrafem objaśniającym, gdy ujawnienie istotnej niepewności jest odpowiednie

„Nie zgłaszając zastrzeżeń do wyrażanej opinii, zwracamy uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, który wskazuje, że spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w roku zakończonym w dniu 31 grudnia 20X1 oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe spółki przewyższały sumę bilansową o YYY.

Uwarunkowania te, wraz z innymi zagadnieniami przedstawionymi w punkcie X informacji dodatkowej, wskazują, że zachodzi istotna niepewność mogąca budzić poważne wątpliwości co do zdolności spółki do kontynuacji działalności.”

Zadania



Zadanie 3

- *Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne – paragraf objaśniający*

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.20

- Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania z badania
 - Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje istotna niepewność

Sprawozdanie finansowe **nie zawiera odpowiedniego ujawnienia**, biegły rewident wyraża:

- **opinię z zastrzeżeniem** lub
- **opinię negatywną** i
- w sprawozdaniu z badania stwierdza, że **występuje istotna niepewność**, która może budzić poważne wątpliwości co do prawidłowości założenia kontynuacji działalności.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.20

- Sprawozdanie z badania w przypadku, gdy ujawnienie istotnej niepewności **nie jest odpowiednie**

Opinia z zastrzeżeniem

„Naszym zdaniem, z wyjątkiem niepełnego ujawnienia informacji, o których mowa w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem, sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub przekazują rzetelny i jasny obraz) sytuację finansową spółki na dzień 31 grudnia 20X0 r., a także wyniki finansowe i przepływy środków pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z...”.

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

„Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasają, a zaległe kwoty są wymagalne dnia 19 marca 20X1 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać zastępczego źródła finansowania. Stan ten powoduje, że zachodzi istotna niepewność co do zdolności spółki do kontynuacji działalności. Z tego względu spółka może nie być zdolna do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku zwykłej działalności. Sprawozdanie finansowe (ani załączona informacja dodatkowa) nie ujawniają w pełni tego faktu”.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.20

- Sprawozdanie z badania w przypadku, gdy ujawnienie istotnej niepewności **nie jest odpowiednie**

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 przekazują rzetelnego i jasnego obrazu”), sytuacji finansowej spółki na dzień 31 grudnia 20X0 r, ani wyników finansowych działalności i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z...”.

Uzasadnienie opinii negatywnej

„Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasają, a zaległe kwoty są wymagalne dnia 19 marca 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 kontynuacji działalności. Z tego względu spółka może nie być zdolna do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku zwykłej działalności. Sprawozdanie finansowe (ani załączona informacja dodatkowa) nie ujawniają tego faktu”.

Zadania

**Zadania 4 i 5**

- *Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje istotna niepewność*
- *Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje istotna niepewność*

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.21

- Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania z badania
 - Przyjęcie założenia kontynuacji działalności **nie jest zasadne**.

Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownictwo założenie kontynuacji działalności **nie jest zasadne**, to biegły rewident wyraża **opinię negatywną** niezależnie od tego, czy sprawozdanie finansowe **zawiera**, czy **nie zawiera** ujawnienia braku zasadności założenia kontynuacji działalności.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.21

- Sprawozdanie z badania w przypadku, gdy ujawnienie istotnej niepewności **nie jest zasadne**

Opinia negatywna

„Naszym zdaniem, ze względu na błędnie przyjęte przez kierownictwo założenie kontynuacji działalności w uzasadnieniu opinii negatywnej, sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub „nie przekazują rzetelnego i jasnego obrazu”), sytuacji finansowej spółki na dzień 31 grudnia 20X0 r, ani wyników finansowych działalności i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z...”.

Uzasadnienie opinii negatywnej

„Umowy z właścicielami spółki zapewniające finansowanie spółki wygasają, a zaległe kwoty są wymagalne dnia 19 marca 20X1 r. Kierownictwu Spółki nie udało się renegocjować umów ani uzyskać zastępczego źródła finansowania i rozważa ono możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Fakty te wskazują, że zachodzi istotna niepewność co do zdolności spółki do kontynuacji działalności. Z tego względu spółka może nie być zdolna do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku zwykłej działalności. Sprawozdanie finansowe (ani załączona informacja dodatkowa) nie ujawniają tego faktu”.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.21

- Wnioski biegłego rewidenta i treść sprawozdania z badania
 - Przyjęcie założenia kontynuacji działalności **nie jest zasadne**

Jeżeli kierownictwo ma obowiązek lub dobrowolnie decyduje się na sporządzanie sprawozdania finansowego z przyjęciem założenia braku kontynuacji działalności, to sprawozdanie finansowe sporządza się w oparciu o alternatywną podstawę (np. likwidację).

Biegły rewident może:

- przeprowadzić badanie takiego sprawozdania finansowego pod warunkiem, iż stwierdzi, że alternatywna podstawa stanowi możliwe do zaakceptowania ramowe założenie sprawozdawczości finansowej,
- sformułować opinię bez zastrzeżeń pod warunkiem, że:
 - w sprawozdaniu finansowym są umieszczone odpowiednie ujawnienia oraz
 - w sprawozdaniu z badania zamieszczony zostanie paragraf objaśniający, w celu zwrócenia uwagi użytkownika na tę alternatywną podstawę i przyczyny jej zastosowania.

Zadania

**Zadanie 6**

- *Przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne*

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.22

- Odmowa kierownictwa dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu.

W przypadku, gdy kierownictwo odmawia dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub poszerzenia jej zakresu, biegły rewident rozważa wpływ takiego działania na sprawozdanie z badania poprzez wydanie:

- **opinii z zastrzeżeniem** lub
- **odmowę wyrażenia opinii**, z powodu braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności przyjęcia założenia kontynuacji działalności.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

MSB 570.23

- Odmowa kierownictwa dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu.

Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką, o rozpoznanych zdarzeniach i uwarunkowaniach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór obejmuje zagadnienia:

- czy zdarzenia lub uwarunkowania stanowią istotną niepewność,
- czy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne,
- adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość

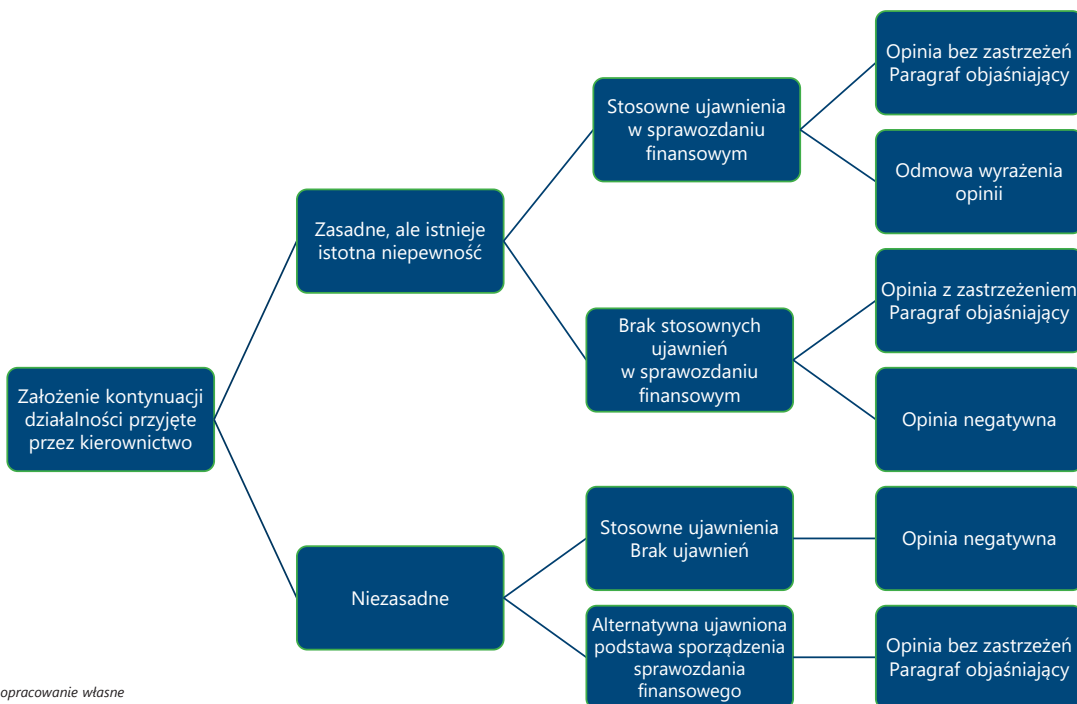
MSB 570.24

- Znaczące opóźnienie daty aprobaty sprawozdania finansowego.

Jeśli występuje znaczące opóźnienie aprobaty sprawozdania finansowego w stosunku do daty sprawozdań finansowych, biegły rewident kieruje zapytanie o przyczyny tego opóźnienia.

Jeżeli opóźnienie może wiązać się ze zdarzeniami lub uwarunkowaniami dotyczącymi oceny kontynuacji działalności, to biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania, a ich wyniki zamieszcza w sprawozdaniu z badania.

Kontynuacja działalności - sprawozdawczość



Źródło: opracowanie własne

MSB 580

MSB 580

- Pisemne oświadczenia

Biegły rewident prosi kierownictwo oraz, o ile to zasadne, osoby sprawujące nadzór, o przedłożenie pisemnego oświadczenia, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, a w związku z którymi mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazują korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.

MSB 580

MSB 580

- Pisemne oświadczenia

Pisemne oświadczenia jako dowody badania:

- informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta do sformułowania wniosków leżących u podstaw opinii,
- pisemne oświadczenia są koniecznymi informacjami, których kluczowy biegły rewident wymaga w związku z badaniem sprawozdania finansowego,
- dostarczają niezbędnych dowodów badania, ale nie stanowią same w sobie wystarczających i odpowiednich dowodów badania w żadnej ze spraw, których dotyczą,
- uzyskane pisemne oświadczenia kierownictwa nie wpływają na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które biegły rewident uzyskuje na temat wywiązania się kierownictwa z jego odpowiedzialności lub na temat określonych stwierdzeń.

Zadania



Zadanie 7

- *Pisemne oświadczenia*

MSB 560

MSB 600

- Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne.

Biegły rewident powinien przeanalizować:

- czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe grupy,
- czy występując w roli biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe grupy:
 - może komunikować się z innymi biegłymi rewidentami co do zakresu i czasu przeprowadzenia prac oraz w sprawie rezultatów tych prac,
 - czy jest możliwe uzyskanie dowodów wystarczających i odpowiednich do wyrażenia na ich podstawie opinii, że sprawozdanie finansowe grupy zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Wymogi badania sprawozdania finansowego grupy

Odpowiedzialność

- Kluczowy biegły rewident odpowiada za wyznaczenie kierunków, nadzór i wykonanie badania grupy zgodnie z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz za zapewnienie, że wydane sprawozdanie z badania jest odpowiednie do okoliczności.

Przyjęcie i kontynuacja badania

- Kluczowy biegły rewident ocenia, czy uzyska wystarczające i odpowiednie dowody badania, które będą stanowić podstawę opinii z badania.

Ogólna strategia i plan badania

- Zespół wykonujący badanie ustala ogólną strategię badania i opracowuje plan badania.
- Kluczowy biegły rewident dokonuje przeglądu ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy.

Wymogi badania sprawozdania finansowego grupy

Poznanie grupy, jej części i ich otoczenia

- Kluczowy biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku poznania jednostek grupy i ich otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej, poznaje proces konsolidacji, w tym instrukcje przekazane częściom grupy przez kierownictwo.
- Zespół wykonujący badanie grupy poznaje grupę w stopniu wystarczającym, aby: potwierdzić lub zrewidować wstępnie zidentyfikowane części grupy uznane za znaczące oraz ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy.

Ocena biegłego rewidenta części grupy

- Zakres oceny:
 - spełnienie wymogów etycznych,
 - zawodowe kompetencje,
 - otoczenie regulacyjne.

Istotność

- Poziomy istotności:
 - istotność na poziomie sprawozdania finansowego grupy,
 - istotność na poziomie grup transakcji, sald kont i ujawnień grupy,
 - istotność wykonawca grupy.

Wymogi badania sprawozdania finansowego grupy

Reakcja na ocenione ryzyko

- Ustalenie rodzaju prac w związku z informacjami finansowymi części grupy z uwzględnieniem:
 - znaczących części grupy,
 - części grupy, które nie są znaczące,
 - zaangażowania w prace wykonywane przez biegłych rewidentów części grupy.

Proces konsolidacji

- Poznanie i ocena kontroli na poziomie grupy oraz procesu konsolidacji, łącznie z instrukcjami przekazanymi częściom grupy przez kierownictwo.
- Przeprowadzenie testu skuteczności działania kontroli na poziomie grupy.
- Przeprowadzenie dalszych

Późniejsze zdarzenia

- Przeprowadzenie procedur zaprojektowanych w celu identyfikacji zdarzeń, które nastąpiły między datą sporządzenia informacji finansowych części grupy a datą sprawozdania z badania na temat sprawozdania finansowego grupy.

Wymogi badania sprawozdania finansowego grupy

Komunikowanie się z biegłym rewidentem części grupy

- Kluczowy biegły rewident komunikuje swoje wymogi biegłemu rewidentowi części grupy w zakresie:
 - celu i zakresu prac, które powinny być wykonane, oraz formę i zakres komunikowania się biegłego rewidenta części grupy z zespołem wykonującym badanie grupy.

Ocena uzyskanych dowodów badania

- Ocena informacji uzyskanych od biegłego rewidenta części grupy.
- Ocena, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby obniżyć ryzyko badania do akceptowalnego niskiego poziomu, co umożliwi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których oparta będzie opinia z badania.
- Komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór nad grupą.

Wymogi badania sprawozdania finansowego grupy

MSB 600

- Dokumentacja badania sprawozdania finansowego grupy

Analiza części grupy wraz ze wskazaniem, które z części są znaczące oraz rodzaj prac wykonanych w związku z informacjami finansowymi części grupy.

Rodzaj, czas i zakres prac wykonywanych przez biegłych rewidentów znaczących części grupy, w tym, gdzie to możliwe, przegląd ważnych części dokumentacji badania biegłych rewidentów części grupy oraz zawartych w nich wniosków.

Pisemne informacje wymieniane między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części grupy na temat wymogów określonych przez zespół wykonujący badanie grupy.

MSB 610

MSB 610

- Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

Określenie odpowiedzialności biegłego rewidenta w przypadku wykorzystania pracy audytu wewnętrznego.

Standard **nie nakazuje** biegłemu rewidentowi wykorzystywania wyników pracy audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju lub czasu przeprowadzania procedur badania wykonywanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta lub do zmniejszenia ich zakresu.

Decyzja o wykorzystaniu dowodów badania należy do biegłego rewidenta ustalającego ogólną strategię badania.

W niektórych systemach prawnych mogą istnieć zakazy lub ograniczenia wykorzystywania przez biegłego rewidenta wyników pracy audytu wewnętrznego.

MSB 610

- Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

Wiedza i doświadczenie audytu wewnętrznego może ułatwić poznanie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia.

Skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami buduje środowisko, w którym biegły rewident może zostać poinformowany o znaczących kwestiach, które mogą mieć wpływ na jego pracę.

MSB 610

- Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie

- wyłącznie biegły rewident ponosi odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania i ta odpowiedzialność nie jest ograniczana przez wykorzystanie wyników pracy audytu wewnętrznego,
- stosowane procedury audytu wewnętrznego mogą być podobne do wykonywanych procedur przez biegłego rewidenta, jednakże
 - audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki, co jest wymagane w przypadku biegłego rewidenta wykonującego zlecenie badania.

Standard określa:

- warunki, które musi spełnić biegły rewident, aby móc wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych,
- nakład pracy, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, że praca audytu wewnętrznego jest odpowiednia dla celów badania.

MSB 610

- Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

Jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego

Biegły rewident planując wykorzystania pracy komórki audytu wewnętrznego w celu określenia możliwości zmiany rodzaju, czasu albo ograniczenia zakresu przeprowadzanych procedur badania, wykonywanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta:

- ustala czy wyniki pracy audytu wewnętrznego mogą zostać wykorzystane, a jeżeli tak, to w jakich obszarach i w jakim zakresie,
- po dokonaniu takiego ustalenia, jeżeli ma zamiar wykorzystać wyniki pracy audytu wewnętrznego, powinien ustalić, czy praca ta jest odpowiednia do celów badania.

Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania

Obszary oceny audytu wewnętrznego:

- zakres w jakim audyt wewnętrzny oraz polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,
- poziom kompetencji audytorów wewnętrznych,
- czy audyt wewnętrzny stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości.

Określenie rodzaju i zakresu prac możliwych do wykorzystania:

- ocena rodzaju i zakresu pracy, która została wykonana lub jest zaplanowana do wykonania przez audyt wewnętrzny oraz jej odpowiedniość do określonej przez biegłego rewidenta ogólnej strategii badania oraz planu badania.

Wykorzystanie prac audytu wewnętrznego:

- biegły rewident zapoznaje się ze sprawozdaniem audytu wewnętrznego w zakresie jaki planuje wykorzystać, aby poznać rodzaje i zakres procedur badania, które zostały wykonane oraz związane z nią ustalenia.

Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania

Odpowiedniość pracy audytu wewnętrznego dla celów badania

- zakres procedur biegłego rewidenta

- ocena czy praca audytu wewnętrznego była odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana,
- ocena czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania,
- ocena czy wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności i wszelkie sprawozdania są zgodne z wynikami wykonanej pracy.

- rodzaj i zakres procedur badania są odpowiedzią na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę:
 - ilości występujących osądów,
 - oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
 - zakresu, w jakim status w organizacji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,
 - poziomu kompetencji,
- ponowne wykonanie niektórych procedur.

Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania

Wykorzystana dokumentacja pracy audytorów wewnętrznych

Jeżeli biegły rewident wykorzystuje pracę audytu wewnętrznego, biegły rewident włącza do dokumentacji z badania:

- ocenę:
 - czy status w organizacji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają w odpowiedni sposób obiektywizm audytorów wewnętrznych,
 - poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych,
 - czy audyt wewnętrzny stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości,
- rodzaj i zakres wykorzystanej pracy oraz podstawy takiej decyzji,
- procedury badania wykonane przez biegłego rewidenta w celu oceny odpowiedniości wykorzystanej pracy.

MSB 620

- Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Ustalenie konieczności powołania eksperta

- jeżeli wiedza z dziedziny **innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa** jest konieczna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident ustala, czy skorzystać z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta.

MSB 620

- Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Okoliczności mające wpływ na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania:

- rodzaj sprawy, której dotyczy praca eksperta,
- ryzyko istotnego zniekształcenia sprawy, której dotyczy praca tego eksperta,
- znaczenie pracy tego eksperta dla badania,
- wiedzę i doświadczenie biegłego rewidenta dotyczące pracy wcześniej wykonanej przez tego eksperta,
- czy ekspert ten podlega zasadom i procedurom zapewnienia jakości stosowanym przez firmę biegłego rewidenta.

MSB 620

- Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta:

- biegły rewident ocenia, czy powołany przez niego ekspert posiada niezbędne kompetencje, umiejętności i obiektywizm,
- w przypadku powoływania zewnętrznego eksperta, należy ocenić obiektywizm obejmujący informacje na temat udziałów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenie.

Poznanie dziedziny wiedzy eksperta:

- biegły rewident w stopniu wystarczającym poznaje dziedzinę wiedzy eksperta, co umożliwia biegłemu rewidentowi:
 - ustalenie rodzaju, zakresu i celów pracy eksperta
 - ocenę odpowiedniości wyników pracy.

MSB 620

- Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Ustalenia umowne z ekspertem

Biegły rewident uzgadnia z powołanym przez siebie ekspertem:

- rodzaj, zakres i cele pracy eksperta,
- odpowiednią rolę i odpowiedzialność biegłego rewidenta i eksperta,
- rodzaj, czas i zakres komunikowania się biegłego rewidenta z ekspertem, w tym formę wszelkich sprawozdań eksperta,
- konieczność przestrzegania przez eksperta wymogów zachowania poufności informacji.

MSB 620

- Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Ocena pracy wykonanej przez eksperta

Biegły rewident ocenia, czy wyniki pracy powołanego przez niego eksperta **odpowiadają** celom biegłego rewidenta, w tym:

- przydatność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami,
- jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na znaczących założeniach oraz zastosowaniu metod – przydatność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach,
- jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta – przydatność, kompletność i dokładność tych danych.

Jeżeli wyniki pracy powoływanego eksperta **nie odpowiadają** celom biegłego rewidenta, to:

- biegły rewident uzgadnia z ekspertem rodzaj i zakres dalszej pracy, która powinna być wykonana przez niego,
- przeprowadza dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

MSB 620

- Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Nawiązanie w sprawozdaniu z badania do wyników pracy eksperta:

- biegły rewident w sprawozdaniu z badania zawierającym niezmodyfikowaną opinię **nie nawiązuje** do wyników pracy eksperta, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja,
- jeżeli prawo lub regulacja wymaga takiego nawiązania, biegły rewident zaznacza w sprawozdaniu z badania, że nawiązanie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za wyrażoną opinię,
- jeżeli biegły rewident w swoim sprawozdaniu nawiązuje do wyników pracy powoływanego przez siebie eksperta, ponieważ nawiązanie to jest przydatne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że nawiązanie to **nie ogranicza jego odpowiedzialności za tę opinię**.

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

1. Wprowadzenie
2. Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania
3. **Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta**
4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego
 1. Ocena uzyskanych dowodów badania
 1. Przegląd dokumentacji badania
 - Ocena wyznaczonych poziomów istotności
 - Zmiany oszacowania ryzyka
 2. Analiza zidentyfikowanych zniekształceń
 - Ocena niewprowadzonych zniekształceń
 - Poinformowanie o wynikach badania osoby sprawujące nadzór
 - Ocena wartości szacunkowych
 3. Cechy dowodów badania

Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta

MSB 200.11

Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta:

- uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia oraz
- sprawozdanie z badania jest zgodne z ustaleniami z badania

Ogólne cele biegłego rewidenta

- uzyskanie wystarczającej pewności, czy SF jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, **niezależnie od tego**, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy SF zostało, we **wszystkich istotnych** aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
- sporządzenie sprawozdania z badania i **przekazanie stosownie do wymogów MSB** informacji zgodnych z ustaleniami kluczowego biegłego rewidenta.

Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta

MSB 200.12

- Sytuacje, w których kluczowy biegły rewident odmawia lub wycofuje się z badania z powodu braku wystarczającej pewności

MSB **wymagają odmowy wyrażenia opinii lub wycofania się** (lub rezygnacji) z wykonywania zlecenia na skutek braku możliwości uzyskania wystarczającej pewności, a wyrażenie w sprawozdaniu z badania opinii z zastrzeżeniem nie wystarcza w danych okolicznościach do poinformowania o tym użytkowników sprawozdania finansowego, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

- Wprowadzenie
- Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania
- Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta
- Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego**
 - Ocena uzyskanych dowodów badania**
 - Przegląd dokumentacji badania
 - Ocena wyznaczonych poziomów istotności
 - Zmiany oszacowania ryzyka
 - Analiza zidentyfikowanych zniekształceń
 - Ocena niewprowadzonych zniekształceń
 - Poinformowanie o wynikach badania osoby sprawujące nadzór
 - Ocena wartości szacunkowych
 - Cechy dowodów badania

Ocena wyznaczonych poziomów istotności

MSB 450.10

Cel ponownej oceny wyznaczonych poziomów istotności:

- upewnienie się, że poziomy istotności są odpowiednie w świetle rzeczywistych wyników,
- ocenę przez biegłego rewidenta wpływu nieskorygowanych zniekształceń może poprzedzać weryfikacja istotności w odniesieniu do rzeczywistych wyników finansowych.

Powód ponownej oceny wyznaczonych poziomów istotności:

- planowane poziomy istotności oparte na oszacowaniach,
- wyznaczenie poziomu istotności może opierać się na szacunkach wyników finansowych jednostki, ponieważ rzeczywiste wyniki finansowe mogą jeszcze nie być znane.

Ocena wyznaczonych poziomów istotności

MSB 450.10

Czynniki powodujące zmiany istotności:

- rzeczywiste wyniki finansowe inne niż początkowe wyniki finansowe,
- nowe informacje nieznanne na etapie oszacowania ryzyka,
- zidentyfikowane zniekształcenia przekraczające poziomy istotności dla istotnych grup transakcji sald kont i ujawnień.

Ocena wyznaczonych poziomów istotności

MSB 450.10

Konieczność obniżenia poziomu istotności dla sprawozdania finansowego jako całości może powodować:

- konieczności aktualizacji poziomu istotności wykonawczej,
- konieczność zmian oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia,
- przeprowadzenie dodatkowych procedur badania:
 - podstawowe procedury badania,
 - dalsze procedury badania.

Zmiany oszacowania ryzyka

MSB 330.25

- Biegły rewident przed wyciągnięciem wniosków określa, czy jego oszacowanie RIZ na poziomie stwierżeń jest nadal odpowiednie do okoliczności

Przykłady sytuacji zmiany oszacowania ryzyka:

- zakres zniekształceń wykrytych w wyniku przeprowadzenia procedur wiarygodności wpływa na zmianę oszacowania ryzyka i może wskazywać na znaczące słabości kontroli wewnętrznej,
- ujawnienie niezgodności zapisów księgowych, wątpliwe bądź brakujące dowody,
- przeprowadzone procedury analityczne na etapie przeglądu mogą wskazać na istnienie nierozpoznanego wcześniej RIZ.

Obowiązki biegłego rewidenta w przypadku zmiany oszacowania ryzyka:

- konieczność ponownej oceny zaplanowanych procedur badania z uwzględnieniem skorygowanego oszacowania ryzyka wszystkich lub niektórych grup transakcji, sald kont lub ujawnień i powiązanych stwierżeń.

Zadania



Zadania 8 i 9

- *Zmiany istotności*
- *Zmiany oszacowania ryzyka*

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

1. Wprowadzenie
2. Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania
3. Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta
4. **Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego**
 1. Ocena uzyskanych dowodów badania
 1. Przegląd dokumentacji badania
 - Ocena wyznaczonych poziomów istotności
 - Zmiany oszacowania ryzyka
 2. **Analiza zidentyfikowanych zniekształceń**
 - Ocena niewprowadzonych zniekształceń
 - Poinformowanie o wynikach badania osoby sprawujące nadzór
 - Ocena wartości szacunkowych
 3. Cechy dowodów badania

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń

MSB 450.3

- Obowiązek oceny przez kluczowego biegłego rewidenta wpływu na sprawozdanie finansowe rozpoznanych i nieskorygowanych zniekształceń

Biegły rewident ocenia:

- wpływ rozpoznanych zniekształceń na badanie oraz
- wpływ nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdanie finansowe.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń



Analiza zidentyfikowanych zniekształceń



Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - przypomnienie

MSB 450.5

- Obowiązek udokumentowania istotnych zniekształceń pojedynczo lub łącznie innych niż te „oczywiście nieznaczące”

Rodzaje zniekształceń:

- zniekształcenia faktyczne, tj. zniekształcenia wynikające z osądu oraz zniekształcenia projekcji,
- zniekształcenia faktyczne, tj. zniekształcenia, co do których nie ma żadnych wątpliwości,
- zniekształcenia wynikające z osądu, to różnice zdań co do osądu kierownictwa odnośnie do wartości szacunkowych, które biegły rewident ocenia jako nieracjonalne bądź do wyboru lub zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, które biegły rewident ocenia jako nieodpowiednie,
- zniekształcenia projekcji, to najlepsze szacunki biegłego rewidenta dotyczące zniekształceń zbioru, uwzględniające projekcje zniekształceń rozpoznanych w badanych próbkach na cały zbiór, z którego pobrano próbki.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - przypomnienie

MSB 450.6

- Ocena, czy zaplanowana ogólna strategia i plan badania powinny zostać zaktualizowane

Przykłady sytuacji, w których zaplanowana ogólna strategia i plan badania mogą wymagać aktualizacji:

- rodzaj rozpoznanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które, jeśli zostaną połączone z rozpoznanymi zniekształceniami w czasie badania, mogą być istotne,
- łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do wyznaczonego poziomu istotności.

- jeśli łączne zidentyfikowane zniekształcenia zbliżają się do wyznaczonego poziomu istotności, to może istnieć ryzyko, że potencjalne, niewykryte zniekształcenia mogą, łącznie z zniekształceniami rozpoznanymi w czasie badania, przekroczyć wyznaczony poziom istotności,
- istnienie niewykrytych zniekształceń może wynikać z ryzyka próbkowania jak i ryzyka niezwiązanego z próbkowaniem.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - przypomnienie

MSB 450.8

- Przekazanie informacji kierownictwu o wszystkich rozpoznanych zniekształceniach

Informowanie kierownictwa odpowiedniego szczebla na czas o zniekształceniach umożliwia kierownictwu:

- ocenę, czy wskazane pozycje stanowią zniekształcenia,
- poinformowanie biegłego rewidenta o odmiennym zdaniu, a także podjęcie koniecznych działań.

Przykład, kiedy prawo lub regulacje mogą ograniczać zakres, w jakim biegły rewident informuje o określonych zniekształceniach kierownictwo lub inne osoby wewnątrz jednostki:

- informowanie lub podejmowanie innych działań, które mogłyby zaszkodzić przeprowadzeniu przez odpowiednie władze dochodzenia w sprawie rzeczywistego lub domniemanego bezprawnego działania.

Skorygowanie przez kierownictwo wszystkich zniekształceń, w tym tych, o których poinformował biegły rewident, umożliwia kierownictwu zapewnienie prawidłowości ksiąg i zapisów oraz zmniejsza RIZ przyszłych sprawozdań finansowych, na skutek łącznego wpływu nieskorygowanych, nieistotnych zniekształceń z poprzednich okresów.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - przypomnienie

MSB 450.7

- Obowiązek sprawdzenie prawidłowości wprowadzenia korekt

Biegły rewident może zwrócić się do kierownictwa o analizę grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia, w celu:

- ustalenia przyczyny rozpoznanego zniekształcenia,
- przeprowadzenia procedury służącej ustaleniu kwoty rzeczywistego zniekształcenia grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia oraz
- dokonania odpowiednich korekt w sprawozdaniu finansowym.

Przyczyny analizy mogą wynikać z projekcji zniekształceń rozpoznanych w badanej próbce na cały zbiór, z którego ją pobrano.

Jeśli kierownictwo sprawdziło rodzaj transakcji, salda kont lub ujawnioną informację i oświadczyło, że skorygowało wykryte zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia pozostały.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - przypomnienie

MSB 450.9

- Obowiązki kluczowego biegłego rewidenta, w przypadku odmowy skorygowania sprawozdania finansowego

Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, to kluczowy biegły rewident:

- zapoznaje się z powodami odmowy wprowadzenia korekt,
- analizuje te powody podczas oceny, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń.

MSB 700

- kluczowy biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone i zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- ocena obejmuje analizę praktyki księgowej jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości osądów kierownictwa, na które mogą wpływać powody odmowy wprowadzenia korekt przez kierownictwo.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - przypomnienie

MSB 450.10

- Upewnienie się co do zasadności wyznaczonego poziomu istotności przed oceną wpływu nieskorygowania zniekształceń na sprawozdanie finansowe

- Biegły rewident upewnia się co do zasadności wyznaczonego poziomu istotności, w celu potwierdzenia, że jest on odpowiedni w świetle rzeczywistych wyników finansowych jednostki.
- Obniżenie wyznaczonego poziomu istotności dla sprawozdania finansowego jako całości powoduje ponowne wyznaczenie poziomu istotności wykonawczej oraz zmianę rodzaju, czasu przeprowadzania i zakresu dalszych procedur badania podlegają tak, aby możliwe było uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania będących podstawą sformowania opinii o sprawozdaniu finansowym.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń



Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

MSB 450.11

- Ocena niewprowadzonych zniekształceń pod względem istotności

Czynniki brane pod uwagę podczas oceny istotności niewprowadzonych zniekształceń:

- wielkość i rodzaj zniekształceń, w odniesieniu do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień informacji, sprawozdania finansowego jako całości i okoliczności wystąpienia tych zniekształceń oraz
- wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

MSB 450.11

- Ocena niewprowadzonych zniekształceń pod względem istotności

Pojedyncze zniekształcenie

- analiza wpływu na grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia poprzez sprawdzenie, czy zniekształcenie przekroczyło poziom istotności dla grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia.

Pojedyncze zniekształcenie jest istotne

- wysokie prawdopodobieństwo, że zsumowane z innymi zniekształceniami nie przekroczy poziomu istotności.

Przykład:

Przychody zostały istotnie zawyżone, sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone, nawet jeśli wpływ zniekształcenia na zyski zostanie całkowicie skompensowany przez równoważne zawyżenie kosztów.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

MSB 450.11

- Ocena niewprowadzonych zniekształceń pod względem istotności

Przesłanki jakościowe brane pod uwagę przy ustalaniu, czy **zniekształcenie uznać za istotne**:

- wpływ zniekształcenia na zadłużenie lub inne postanowienia umowne,
- wpływ na poszczególne pozycje lub sumy częściowe, lub kluczowe wskaźniki ekonomiczno-finansowe.

Przykład zniekształcenia przekraczającego poziom lub poziomy istotności przyjęte do oceny innych **zniekształceń uznanych za nieistotne** dla sprawozdania finansowego jako całości:

- błędna klasyfikacja pozycji w ramach grupy bilansowej może nie być uznana za istotną dla sprawozdania finansowego jako całości, jeżeli kwota jest niewielka w zestawieniu z wielkością grupy pozycji bilansowych oraz błędna klasyfikacja nie wpływa na rachunek zysków i strat ani na żadne kluczowe wskaźniki.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

Przykładowe sytuacje mogące spowodować **uznanie zniekształceń poniżej** wyznaczonego poziomu istotności dla sprawozdania finansowego jako całości za **istotne pojedynczo lub łącznie**:

- wpływ na zgodność z wymogami regulacyjnymi,
- wpływ na zgodność z umownymi warunkami zadłużenia lub innymi wymogami umownymi,
- niewłaściwy wybór lub zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości, który ma nieistotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe, ale jest prawdopodobne, że może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe przyszłych okresów,
- ukrycie zmian zysków lub innych trendów, szczególnie na tle ogólnych warunków gospodarczych i branżowych wpływa na wskaźniki stosowane do oceny sytuacji finansowej jednostki, jej wyników operacyjnych lub przepływów pieniężnych,
- wpływ na informacje o segmentach,
- wzrost wynagrodzenia kierownictwa,
- pominięcie informacji niewymaganej specjalnie przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, która jednak wg osądu biegłego rewidenta jest ważna dla oceny sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności lub przepływów pieniężnych jednostki,
- wpływ na inne informacje w dokumentach zawierających dane ze sprawozdania finansowego (np. informacje w „sprawozdaniu zarządu” lub “sprawozdaniu z działalności operacyjnej i finansowej”).

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

MSB 450.11

- Ocena niewprowadzonych zniekształceń pod względem istotności

- Łączny wpływ nieskorygowanych, nieistotnych zniekształceń z poprzednich okresów może mieć istotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe.
- Istnieją różne możliwe do zaakceptowania podejścia do oceny nieskorygowanych zniekształceń w badanym sprawozdaniu finansowym.
- Stosowanie takiego samego podejścia do oceny zniekształceń zapewnia spójność z okresu na okres.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

MSB 450.12

- Informowanie osób sprawujących nadzór nad jednostką o nieskorygowanych zniekształceniach i ich wpływie na treść sprawozdania z badania

Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o:

- nieskorygowanych zniekształceniach oraz
- wpływie nieskorygowanych zniekształceń pojedynczo lub łącznie na treść sprawozdania z badania, chyba że nie zezwała na to prawo lub regulacje.

Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

MSB 450.12

- Informowanie osób sprawujących nadzór nad jednostką o nieskorygowanych zniekształceniach i ich wpływie na treść sprawozdania z badania

- W przypadku występowania dużej liczby pojedynczych, nieistotnych i nieskorygowanych zniekształceń, biegły rewident może poinformować o ich ilości oraz ogólnym wartościowym wpływie tych zniekształceń zamiast o szczegółach dotyczących każdego i pojedynczego nieskorygowanego zniekształcenia.
- Biegły rewident powinien komunikować się z osobami sprawującymi nadzór za pomocą pisemnych oświadczeń.
- Biegły rewident może omówić z osobami sprawującymi nadzór powody oraz skutki nieskorygowania zniekształceń, biorąc pod uwagę wielkość i rodzaj zniekształcenia rozpatrywanego w powiązaniu z towarzyszącymi okolicznościami oraz możliwym wpływem na przyszłe sprawozdania finansowe.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość

MSB 450.14

- Pisemne oświadczenie kierownictwa o nieskorygowanych zniekształceniach, pojedynczo i łącznie oraz ich wpływie na sprawozdanie z badania

Czynności jakie powinien wykonać biegły rewident:

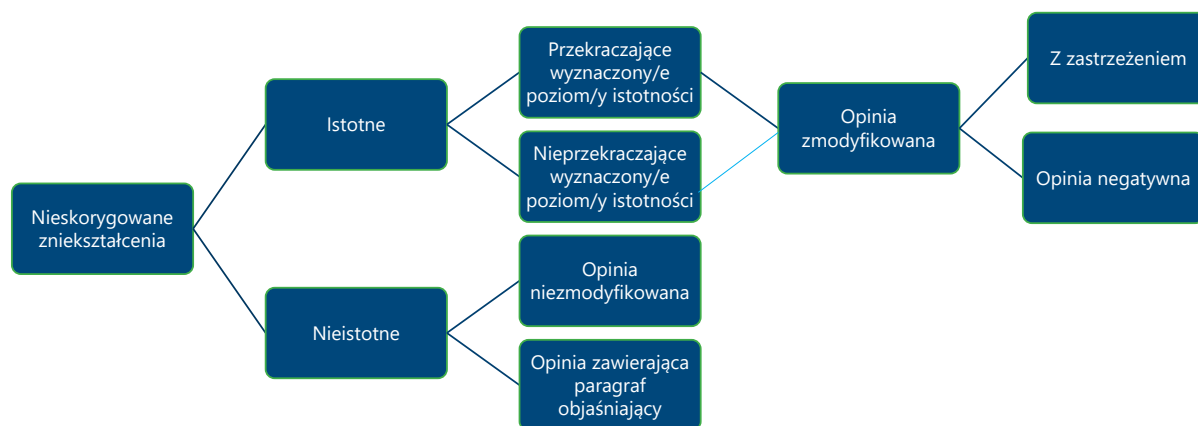
- zwrócenie się o przedstawienie pisemnych oświadczeń dotyczących powodów niekorygowania zniekształceń,
- zamieszczenie opisu zniekształceń lub dołączenie pisemnego oświadczenia do dokumentacji badania.

Cel pisemnego oświadczenia

- potwierdzenie, że wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny.

Otrzymanie oświadczenia zawierającego sformułowanie: „Nie zgadzamy się z opinią, że pozycje ... stanowią zniekształcenie, ponieważ (opis przyczyny)” **nie zwalnia** biegłego rewidenta z konieczności sformułowania wniosku o wpływie nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń - sprawozdawczość



Źródło: opracowanie własne

Dokumentacja

MSB 450.15

Dokumentacja obejmuje:

- kwoty, poniżej których zniekształcenia uznaje się za oczywiście nieznaczące,
- wszystkie zniekształcenia zgromadzone w czasie badania ze wskazaniem, czy zostały skorygowane,
- ustalenia czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz uzasadnienie tego wniosku.

Dokumentacja dotycząca nieskorygowanych zniekształceń może uwzględniać:

- analizę łącznego wpływu nieskorygowanych zniekształceń,
- ocenę czy poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeśli występowały, zostały przekroczone oraz
- ocenę wpływu nieskorygowanych zniekształceń na kluczowe wskaźniki i trendy oraz zgodność z prawem, regulacjami oraz wymogami umownymi (np. warunkami umów o pożyczki).

Zadania



Zadania 10 i 11

- *Nieskorygowanie zniekształcenia*
- *Nieskorygowanie zniekształcenia – opinia negatywna*

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń

MSB 540.18

- Ocena wartości szacunkowych zawartych w sprawozdaniu finansowym

Uzyskane dowody badania umożliwiające stwierdzenie, że wartość szacunkowa wyznaczona przez biegłego rewidenta różni się od wielkości oszacowanej przez kierownictwo to:

- różnica między wielkością oszacowaną przez biegłego rewidenta a wielkością kierownictwa jest zniekształceniem.

Oszacowanie nie jest potwierdzone przez dowody badania

- jeżeli biegły rewident stwierdził, że zastosowanie przedziału oszacowanego przez biegłego rewidenta dostarcza wystarczające i odpowiednie dowody badania, a wielkość oszacowana przez kierownictwo znajduje się poza tym przedziałem, to nie jest ona potwierdzona przez dowody badania.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń

MSB 540.18

- Ocena wartości szacunkowych zawartych w sprawozdaniu finansowym

Jeżeli kierownictwo na podstawie subiektywnej oceny zmiany okoliczności zmieniło wartość szacunkową lub metodę jej ustalania w porównaniu z wcześniejszym okresem, biegły rewident może na podstawie dowodów stwierdzić:

- zniekształcenie wartości szacunkowej na skutek tej zmiany albo
- że jest to oznaka możliwej stronniczości kierownictwa.

Analiza zidentyfikowanych zniekształceń

MSB 540.18

- Ocena wartości szacunkowych zawartych w sprawozdaniu finansowym

Przykłady sytuacji mogących powodować zniekształcenie wartości szacunkowej na skutek oszustwa lub błędu:

- zniekształcenia, co do których nie ma wątpliwości (zniekształcenia rzeczowe),
- nieuzasadnione różnice wartości szacunkowych na skutek wyboru lub sposobu zastosowania polityki rachunkowości, które biegły rewident uznaje za nieodpowiednie (**zniekształcenia osądu**),
- najlepsze szacunki biegłego rewidenta zniekształceń w zbiorze, polegające na przewidywaniu zniekształceń w całym zbiorze, z którego pochodziły próbki (**zniekształcenia przewidziane**).

Ocena racjonalności wartości szacunkowych oraz powiązanych ujawnień w informacji dodatkowej polega na przeprowadzeniu takich samych czynności rewizyjnych, jak przy badaniu wartości szacunkowych.

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

1. Wprowadzenie
2. Przegląd wymogów MSB stosowanych przy wykonywaniu procedur końcowych badania
3. Ogólne cele kluczowego biegłego rewidenta
4. **Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego**
 1. Ocena uzyskanych dowodów badania
 1. Przegląd dokumentacji badania
 - Ocena wyznaczonych poziomów istotności
 - Zmiany oszacowania ryzyka
 2. Analiza zidentyfikowanych zniekształceń
 - Ocena niewprowadzonych zniekształceń
 - Poinformowanie o wynikach badania osoby sprawujące nadzór
 - Ocena wartości szacunkowych
 3. **Cechy dowodów badania**

Cechy dowodów badania

MSB 330.26

- Ocena przez kluczowego biegłego rewidenta, czy uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie, niezależnie od tego, czy potwierdzają, czy też zaprzeczają stwierdzeniom wyrażonym w sprawozdaniu finansowym przez kierownictwo jednostki

Czynniki wpływające na decyzję biegłego rewidenta, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie:

- znaczenie zniekształcenia oraz prawdopodobieństwo istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami,
- skuteczność zarządzania ryzykiem przez kierownictwo,
- doświadczenia z poprzednich zleceń,
- wyniki przeprowadzonych procedur badania z uwzględnieniem, przypadków identyfikacji oszustw lub błędów,
- źródło i wiarygodność dostępnych informacji,
- uprawdopodobniający charakter dowodów badania,
- znajomość jednostki i jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej.

Cechy dowodów badania

MSB 330.27

- Modyfikacja sprawozdania z badania spowodowana brakiem wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istotnego stwierdzenia

Biegły rewident **nie uzyskał** wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istotnego stwierdzenia sprawozdania finansowego

- podjęcie próby uzyskania dalszych dowodów badania.

Biegły rewident **nie może uzyskać** wystarczających i odpowiednich dowodów badania

- wyrażenie opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienie od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego

1. Ocena uzyskanych dowodów badania
2. **Procedury analityczne na koniec badania**
3. Komunikacja z klientem
4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - Formułowanie opinii
 - Modyfikacja opinii
 - Paragraf objaśniający
5. Kontrola jakości zlecenia
6. Zmiany MSB

Procedury analityczna na koniec badania

MSB 520.6

- Cel analitycznych procedur na zakończenie badania

Pomoc na zakończenie badania przy formułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdanie finansowe jest spójne z wiedzą kluczowego biegłego rewidenta o jednostce.

Sformułowane wnioski na podstawie wyników procedur analitycznych powinny:

- potwierdzać wnioski sformułowane podczas badania poszczególnych pozycji lub elementów sprawozdania finansowego,
- pomóc biegłemu rewidentowi w sformułowaniu racjonalnych wniosków będących podstawą opinii,
- pozwolić zidentyfikować nierozpoznane RIZ.

Identyfikacja nierozpoznanego wcześniej RIZ:

- biegły rewident ponownie ocenia RIZ oraz modyfikuje dalsze zaplanowane procedury badania.

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego

1. Ocena uzyskanych dowodów badania
2. Procedury analityczne na koniec badania
- 3. Komunikacja z klientem**
4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - Formułowanie opinii
 - Modyfikacja opinii
 - Paragraf objaśniający
5. Kontrola jakości zlecenia
6. Zmiany MSB

Komunikacja kluczowego biegłego rewidenta z jednostką

MSB 260.09

- Cele komunikacji kluczowego biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką

- Komunikowanie się w sposób jasny z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z kwestiami badania sprawozdań finansowych jak również przeglądem zaplanowanego zakresu i rozłożenia w czasie procedur badania.
- Uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania.
- 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.
- Promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

Komunikacja kluczowego biegłego rewidenta z jednostką

Ocena przez kluczowego biegłego rewidenta, czy istnieje potrzeba komunikowania się również z organem nadzorczym.

Komunikowanie się kluczowego biegłego rewidenta z kierownikiem - właścicielem.

Udokumentowanie ustnego przekazywania informacji przez kluczowego biegłego rewidenta osobom sprawującym nadzór.

Sytuacje, kiedy pisemne przekazywanie informacji osobom sprawującym nadzór jest konieczne.

Informowanie osób sprawujących nadzór nad jednostką o nieskorygowanych zniekształceniach i ich wpływie na treść sprawozdania z badania.

Informowanie osób sprawujących nadzór nad jednostką o nieskorygowanych zniekształceniach z lat poprzednich i ich wpływie na treść sprawozdania z badania.

Komunikacja kluczowego biegłego rewidenta z jednostką

MSB 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.

MSB 260.13

- W przypadku kierownika - właściciela, sprawy wymagające przekazywania osobie pełniącej funkcje kierownicze i nadzorcze **nie muszą być ponownie** komunikowane tej samej osobie.

MSB 260.23

- W przypadku, gdy sprawy 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.

Komunikacja kluczowego biegłego rewidenta z jednostką

MSB 260.19

- Biegły rewident przekazuje na piśmie 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.

MSB 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.

MSB 450.13

- Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego

1. Ocena uzyskanych dowodów badania
2. Procedury analityczne na koniec badania
3. Komunikacja z klientem
4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - **Formułowanie opinii**
 - Modyfikacja opinii
 - Paragraf objaśniający
5. Kontrola jakości zlecenia
6. Zmiany MSB

Sporządzenie sprawozdania z badania

MSB 700.6

- Cele biegłego rewidenta

- Sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania.
- Jasne wyrażenie opinii w pisemnym sprawozdaniu z badania, które opisuje podstawy, na jakiej opiera się opinia.

Sporządzenie sprawozdania z badania

MSB 700.10

- Biegły rewident sporządza opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało we **wszystkich istotnych aspektach** sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej

Czynności do wykonania przez biegłego rewidenta przed sformułowaniem opinii:

- potwierdzenie uzyskania wystarczającej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy jest ono spowodowane oszustwem lub błędem.

Zakres czynności:

- ocena zebranych dowodów pod względem wystarczalności i odpowiedności,
- sprawdzenie czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie,
- sprawdzenie czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Sporządzenie sprawozdania z badania

MSB 700.13

- Zakres oceny ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

- kompletność ujawnienia wybranych i zastosowanych znaczących zasad (polityki) rachunkowości,
- spójność i odpowiedność wybranych i zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- racjonalność ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych,
- przydatność, wiarygodność, porównywalność i zrozumiałość informacji zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym,
- kompletność ujawnienia umożliwiająca zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym,
- odpowiedniość użytej terminologii, w tym nazw elementów sprawozdania finansowego.

Sporządzenie sprawozdania z badania

MSB 700.13

- Zakres oceny ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

Warunek stwierdzenia, że sprawozdanie finansowe sporządzone jest zgodnie z określonymi, mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej

- sprawozdanie finansowe musi być zgodne ze wszystkimi wymogami tych ramowych założeń obowiązującymi w okresie, za który je sporządzono.

Nieprecyzyjny i skrócony opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, (np. „**sprawozdania finansowe są w znaczącej mierze zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej**”) **nie jest odpowiednim opisem**, ponieważ może wprowadzać użytkowników sprawozdań finansowych w błąd.

Forma opinii

Opinia niezmodyfikowana

Uzyskanie pewności, że sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Opinia zmodyfikowana

Wniosek wyciągnięty na podstawie uzyskanych dowodów badania:

- sprawozdania finansowe jako całość zawierają istotne zniekształcenie lub
- zebrane dowody badania nie pozwalają na wyciągnięcie wniosku, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB



Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Tytuł

- Sprawozdanie z badania zawiera tytuł, który wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta.
- „Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta” potwierdza, że biegły rewident spełnił wszystkie wymogi etyczne dotyczące niezależności i tym różni się od sprawozdań wydanych przez inne osoby.

Adresat

- Sprawozdanie z badania jest odpowiednio zaadresowane.
- Prawo lub regulacje często określają adresata.
- Najczęściej występujący adresaci:
 - udziałowcy/akcjonariusze
 - osoby sprawujące nadzór w jednostce

Elementy paragrafu wprowadzającego

- Identyfikacja jednostki, której sprawozdania finansowe zostały zbadane.
- Stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane.
- Tytuł każdego elementu, składającego się na kompletne sprawozdanie finansowe.
- Powołanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości i innych informacji objaśniających.
- Daty lub okres objęty sprawozdaniem finansowym.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Odpowiedzialność
kierownictwa za
sprawozdania finansowe

Elementy opisu odpowiedzialność kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego w sprawozdaniu z badania:

- odpowiedzialność kierownictwa za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- odpowiedzialność kierownictwa za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za nieodzowną dla sporządzania sprawozdań finansowych, niezawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Odpowiedzialność biegłego
rewidenta

Zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta:

- wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonych procedur badania,
- przeprowadzenie badania zgodnie z MSB z uwzględnieniem obowiązku przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowanie i przeprowadzenie badania w taki sposób, aby biegły rewident uzyskał wystarczającą pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

- zakres informacji w sprawozdaniu z badania dotyczący odpowiedzialności biegłego rewidenta

Istota przeprowadzenia procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Objaśnienie zasad doboru procedur badania opierających się na **osądzie biegłego rewidenta**, w tym na ocenie RIZ sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem.

Obszary do rozważenia podczas oceny RIZ:

- działanie kontroli wewnętrznej w zakresie sprawozdawczości finansowej,
- odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości,
- racjonalność ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych,
- ogólna ocena prezentacji sprawozdania finansowego.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

- sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Przykłady treści opisu badania zamieszczonego w sprawozdaniu z badania:

- „...sporządzenia i rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego przez jednostkę”,
- „...sporządzenia przez jednostkę sprawozdania finansowego przekazującego rzetelny i jasny obraz”.

W sprawozdaniu z badania stwierdza się, czy zdaniem biegłego rewidenta, uzyskane przez niego dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Niezmodyfikowana opinia biegłego rewidenta

- Sekcja sprawozdania z badania.
- Stwierdzenie kluczowego biegłego rewidenta, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we **wszystkich istotnych aspektach**, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

Przykłady treści opinii biegłego rewidenta, o ile prawo lub inne regulacje nie stanowią inaczej:

- sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] lub,
- sprawozdanie finansowe przekazuje rzetelny i jasny obraz... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Niezmodyfikowana opinia biegłego rewidenta, kiedy prawo lub regulacje systemu prawnego znacząco różnią się od sformułowań wymaganych przez MSB

Obowiązek oceny przez biegłego rewidenta:

- czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć zapewnienia uzyskane na podstawie badania sprawozdania finansowego,
- a jeśli tak, to czy dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu z badania mogą **złagodzić** to możliwe **błędne zrozumienie**.

Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienie w sprawozdaniu z badania **nie może złagodzić** możliwego **błędnego zrozumienia**, wymaga się, aby biegły rewident nie przyjmował zlecenia, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja.

- Badanie przeprowadzone zgodnie z takim prawem lub regulacją **nie jest zgodne** z MSB.
- Biegły rewident nie zamieszcza w sprawozdaniu z badania żadnego powołania na przeprowadzenie badania zgodnie z MSB „Przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz”.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Inna odpowiedzialność
sprawozdawcza

Jeżeli w sprawozdaniu z badania biegły rewident musi wywiązać się także z innej odpowiedzialności sprawozdawczej, to informacje o takiej odpowiedzialności umieszcza w **oddzielnej sekcji** sprawozdania z badania zatytułowanej:

- **„Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”** lub
- w **inny właściwy dla treści tej sekcji sposób**.

Jeżeli sprawozdanie z badania zawiera osobną sekcję, dotyczącą innej odpowiedzialności sprawozdawczej, to nagłówki, stwierdzenia i wyjaśnienia zamieszcza się pod podtytułem:

- **„Sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego”**.

„Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” zamieszcza się po „Sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego”.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Podpis biegłego rewidenta

- Podpis biegłego rewidenta jest składany w imieniu firmy audytorskiej, w imieniu biegłego rewidenta lub ewentualnie w jednym i drugim imieniu, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym.
- W niektórych systemach prawnych oprócz złożenia podpisu biegły rewident może być zobowiązany do oświadczenia w sprawozdaniu z badania, jaka jest jego przynależność zawodowa lub oświadczenia, że biegły rewident lub firma audytorska, w zależności od tego co jest odpowiednie, posiadają uprawnienia przyznane im przez właściwą organizację upoważnioną.

Data sprawozdania z badania Adres biegłego rewidenta

- Data sprawozdania z badanie nie może być wcześniejsza niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, stanowiące podstawę opinii biegłego o sprawozdaniu finansowym, w tym dowody, że:
 - sporządzono kompletne sprawozdanie finansowe, w tym powiązane z nim informacje dodatkowe oraz
 - osoby uprawnione potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za zbadane sprawozdanie finansowe.
- Sprawozdanie z badania określa miejsce w danym systemie prawnym, w którym biegły rewident wykonuje zawód.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB

Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez prawo lub regulacje

- tytuł,
- adresat, zgodnie z postanowieniami zlecenia,
- paragraf identyfikujący badane sprawozdanie finansowe,
- opis odpowiedzialności kierownictwa (lub inny odpowiedni termin) za sporządzenie sprawozdania finansowego.

Elementy sprawozdania z badania zgodnego z MSB w przypadku, gdy prawo lub regulacje wymagają od biegłego rewidenta stosowania specyficznego układu lub sformułowań

- opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych i za zakres badania, które obejmuje: odwołanie do MSB oraz prawa lub regulacji, a także opis badania zgodnie z tymi standardami,
- paragraf opiniujący, zawierający opinię o zbadanym sprawozdaniu finansowym oraz odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zgodnie z którym je sporządzono,
- podpis biegłego rewidenta,
- data sprawozdania biegłego rewidenta,
- adres biegłego rewidenta.

Cechy dowodów badania

Obowiązki biegłego rewidenta, gdy informacje uzupełniające nie wymagane przez prawo są prezentowane razem ze sprawozdaniem finansowym

Biegły rewident ocenia, czy informacje uzupełniające są wyraźnie wyodrębnione od zbadanego sprawozdania finansowego:

- **jeżeli nie są** wyraźnie wyodrębnione od zbadanego sprawozdania finansowego, biegły rewident wnioskuje u kierownictwa o zmianę sposobu prezentacji niebadanych informacji uzupełniających,
- **jeżeli kierownictwo odmawia**, biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszcza objaśnienie, że tego rodzaju informacje uzupełniające nie zostały zbadane.

Jeżeli informacje uzupełniające, niewymagane przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, stanowią integralną część sprawozdania finansowego, ponieważ nie można ich wyraźnie wyodrębnić od zbadanego sprawozdania finansowego z uwagi na ich rodzaj i sposób prezentacji, to obejmuje się je opinią biegłego rewidenta.

Przykłady sprawozdań z badania na temat sprawozdania finansowego

Przykład 1

- Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, zaprojektowanymi w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników (np. MSSF).

Przykład 2

- Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, zaprojektowanymi w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników.

Przykład 3

- Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, zaprojektowanymi w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników (np. MSSF).

Definicja sprawozdania z badania - Ustawa o biegłych rewidentach

Ustawa o biegłych rewidentach z dnia 11 maja 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 1089)

Art. 2 ust. 31 Sprawozdanie z badania

Pisemny raport z przeprowadzonego badania sprawozdania finansowego badanej jednostki, zawierający opinię biegłego rewidenta o zbadanym sprawozdaniu finansowym.

Sprawozdanie z badania - Ustawa o biegłych rewidentach

**Ustawa o biegłych
rewidentach
z dnia 11 maja 2017 r.
(Dz.U. z 2017 r. poz. 1089)**

Art. 83

Formułowanie sprawozdania
z badania

- W wyniku przeprowadzenia badania zgodnie z krajowymi standardami badania biegły rewident sporządza na piśmie sprawozdanie z badania.
- Sprawozdanie z badania jest formułowane w sposób jasny i jednoznaczny.

Formułowanie sprawozdania z badania - Ustawa o biegłych rewidentach

**Ustawa o biegłych
rewidentach
z dnia 11 maja 2017 r.
(Dz.U. z 2017 r. poz. 1089)**

Art. 83

Zawartość sprawozdania
z badania

- nazwa i siedziba firmy audytorskiej, która przeprowadziła badanie,
- nazwa jednostki, której sprawozdanie finansowe podlegało badaniu,
- wskazanie rodzaju badanego sprawozdania finansowego,
- wskazanie dnia bilansowego oraz okresów objętych sprawozdaniem finansowym,
- wskazanie zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzeniu sprawozdania finansowego,
- opis zakresu badania, w tym wskazanie standardów badania, według których przeprowadzono badanie,
- imię i nazwisko biegłego rewidenta, podpisującego sprawozdanie z badania oraz jego numer w rejestrze.

Formułowanie sprawozdania z badania - Ustawa o biegłych rewidentach

Ustawa o biegłych rewidentach z dnia 11 maja 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 1089)

Art. 83 Zawartość sprawozdania z badania

- opinia biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości,
- opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową,
- opinia czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym,
- oświadczenie o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie,
- opinia czy emitent obowiązany do złożenia oświadczenia o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarł w tym oświadczeniu informacje wymagane zgodnie z zakresem określonym w przepisach.

Formułowanie sprawozdania z badania - Ustawa o biegłych rewidentach

Ustawa o biegłych rewidentach z dnia 11 maja 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 1089)

Art. 83 Zawartość sprawozdania z badania

- objaśnienia w których biegły rewident odnosi się do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania, które nie powodują wydania opinii z zastrzeżeniami,
- oświadczenie biegłego rewidenta o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- stwierdzenie, że zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej zarząd lub inny organ zarządzający obecnie lub w przyszłości,
- informacja o tym, czy jednostka sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych,
- inne elementy, które biegły rewident uzna za konieczne,
- podpis biegłego rewidenta i data sporządzenia sprawozdania z badania.

Formułowanie sprawozdania z badania - Ustawa o biegłych rewidentach

Ustawa o biegłych rewidentach z dnia 11 maja 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 1089)

Art. 83

Zawartość sprawozdania
z badania

- opinia czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
- uzasadnienie wydania opinii z zastrzeżeniami, wydania opinii negatywnej albo odmowy wydania opinii przez biegłego rewidenta, wraz z opisem skutków zniekształceń będących powodem wydania takiej opinii albo odmowy jej wydania,
- informacja o niedopełnieniu przez badaną jednostkę, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego, a w stosownych przypadkach także do ogłoszenia, sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy,
- informacja o stwierdzonym podczas badania istotnym naruszeniu prawa, statutu lub umowy spółki mającym wpływ na sprawozdanie finansowe,
- Informacja czy jednostka badana przestrzega obowiązujących regulacji ostrożnościowych, określonych w odrębnych przepisach.

Formułowanie sprawozdania z badania - Ustawa o biegłych rewidentach

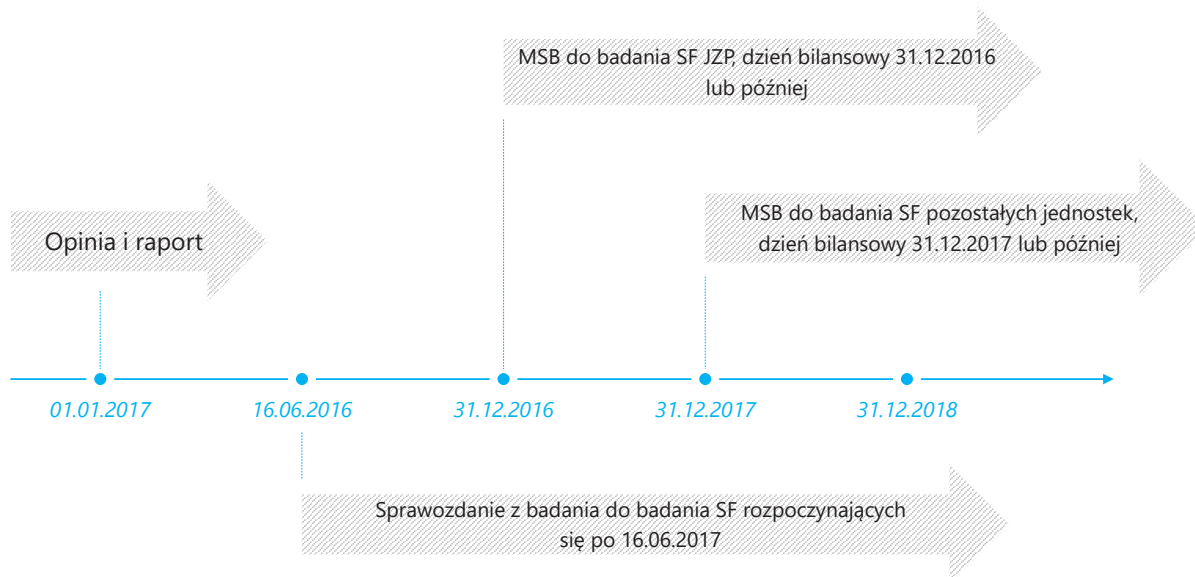
Komunikat nr 19/2017 KRBR
z 4 lipca 2017 r. w sprawie
opinii i raportów z badania
sprawozdań finansowych
po wejściu w życie ustawy
z 11.05.2017 r. o biegłych
rewidentach

Zgodnie z art. 284 ust. 1, przepisy „**nowej ustawy o biegłych rewidentach**” oraz zgodnie z art. 221 przepisy zmienionej ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r., poz. 1047, z późn. zm.), stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r.

- do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okres rozpoczynający się przed dniem **16 czerwca 2016 r.** będą miały zastosowanie przykłady opinii niezależnego biegłego rewidenta, stanowiące załączniki (w zależności od stosowanego przez firmę audytorską zestawu standardów) do uchwały:
 - nr 825/21a/2017 KRBR z dnia 2 stycznia 2017 r. zmieniającej uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej lub
 - nr 913/22a/2017 KRBR z dnia 24 stycznia 2017 r. zmieniającej uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej

Wyjątek: konieczność zamiany sformułowań „podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych” na „firma audytorska”.

Formułowanie sprawozdania z badania - Ustawa o biegłych rewidentach



Komunikat nr 19/2017 KRBR z 4.07.2017 r. w sprawie opinii i raportów z badania sprawozdań finansowych po wejściu w życie ustawy z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach

Źródło: opracowanie własne

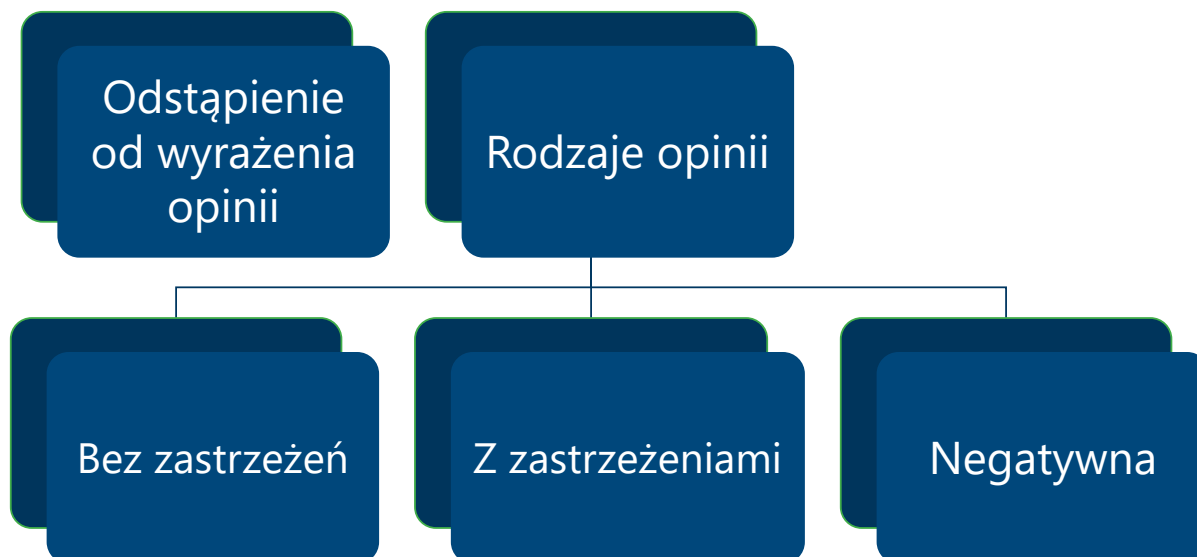
Zadania



Zadania 12 i 13

- *Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego sporządzonego na **31.08.2017 r.***
- *Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego sporządzonego na **31.12.2017 r.***

Rodzaje opinii - Ustawa o biegłych rewidentach



Źródło: opracowanie własne

Zadania



Zadania 21 i 22

- *Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego*
- *Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego*

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego

1. Ocena uzyskanych dowodów badania
2. Procedury analityczne na koniec badania
3. Komunikacja z klientem
4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - Formułowanie opinii
 - **Modyfikacja opinii**
 - Paragraf objaśniający
5. Kontrola jakości zlecenia
6. Zmiany MSB

Sporządzenie sprawozdania z badania - modyfikacja opinii

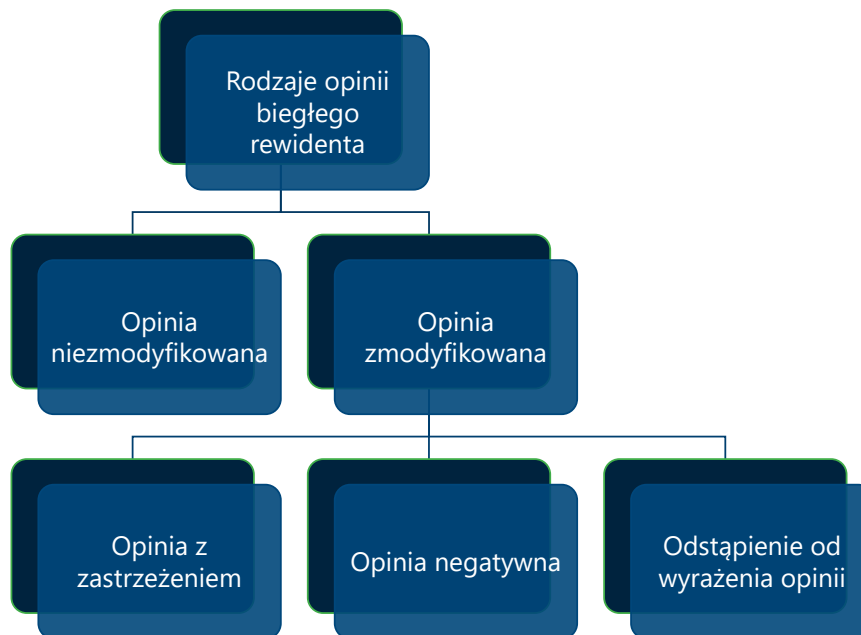
Czynniki wpływające
na rodzaj modyfikacji
opinii

Charakter sprawy uzasadniającej modyfikację

- *Czy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie?*
- *Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.*

Osąd biegłego rewidenta dotyczący rozległości faktycznego lub potencjalnego wpływu danej sprawy na sprawozdanie finansowe.

Sporządzenie sprawozdania z badania



Źródło: opracowanie własne

MSB 450

MSB 450

- Definicja zniekształcenia

Różnica między kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji przedstawianego sprawozdania finansowego a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem, które są wymagane, aby pozycja była zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Przykłady powstania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym:

- nieodpowiedniość wybranych zasad (polityki) rachunkowości,
- stosowanie wybranych zasad (polityki) rachunkowości,
- odpowiedniość i wystarczalność ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Rodzaje istotnych zniekształceń

Odpowiedniość wybranych zasad (polityki) rachunkowości:

- wybrane zasady (polityka) rachunkowości nie są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- sprawozdanie finansowe, łącznie z informacjami objaśniającymi, nie odzwierciedla dokonanych transakcji i zdarzeń w sposób zapewniający rzetelną prezentację,
- nieprzebrnięcie wymogów sprawozdawczych dotyczących zmian znaczących zasad (polityki) rachunkowości.

Stosowanie wybranych zasad (polityki) rachunkowości:

- kierownictwo nie zastosowało wybranych zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z wymogami, w tym kierownictwo nie stosowało wybranych zasad (polityki) rachunkowości w sposób ciągły,
- na skutek metody zastosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości (jako niezamierzony błąd w stosowaniu).

Odpowiedniość lub wystarczalność ujawnień w SF:

- sprawozdanie finansowe nie zawiera wszystkich ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- ujawnienia nie są prezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- sprawozdanie finansowe nie zawiera ujawnień niezbędnych dla zapewnienia rzetelnej prezentacji.

Sporządzenie sprawozdania z badania - modyfikacja opinii

MSB 705.5

- Rozległe zniekształcenie

Pojęcie stosowane w kontekście zniekształceń w celu opisanego wpływu zniekształceń lub potencjalnych zniekształceń na sprawozdanie 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:

- nie ogranicza się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdań finansowych,
- jeśli się ogranicza, to dotyczy lub mógłby dotyczyć znaczącej części sprawozdań finansowych lub
- jeśli dotyczy ujawnienia informacji, to jest kluczowy dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników.

Sporządzenie sprawozdania z badania - modyfikacja opinii

MSB 705.6

- Sytuacje, kiedy wymagane jest wydanie opinii zmodyfikowanej
- Biegły rewident stwierdził na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie.
- Biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów

Okoliczności będące poza kontrolą jednostki:

- zniszczenie zapisów księgowych jednostki,
- przejęcie zapisów księgowych należących do znaczącej części grupy na czas nieokreślony przez organy państwowe.

Rodzaj lub termin przeprowadzanych procedur:

- zastosowanie metody praw własności do ujęcia jednostki stowarzyszonej, przy braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania prawidłowości zastosowania tej metody,
- otrzymanie zlecenia w czasie uniemożliwiającym obserwację spisu z natury zapasów,
- stwierdzenie, że przeprowadzenie jedynie procedur wiarygodności nie jest wystarczające, a kontrola wewnętrzna w jednostce jest nieskuteczna.

Ograniczenia nałożone przez kierownictwo:

- uniemożliwienie obserwowania spisu z natury zapasów,
- uniemożliwienie biegłemu rewidentowi kierowania próśb o potwierdzenia zewnętrzne sald.

Określenie rodzaju modyfikacji opinii

Opinia z zastrzeżeniem

Przypadki wyrażenia opinii z zastrzeżeniem:

- po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdza, że zniekształcenia – *pojedynczo lub łącznie* – są istotne, ale ich wpływ nie jest rozległy,
- nie można uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę opinii, ale stwierdza się, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy.

Opinia negatywna

Przypadki wyrażenia opinii negatywnej:

- po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdza, że zniekształcenia łącznie są zarówno istotne, jak i rozległe.

Odstąpienie od wyrażenia opinii

Przypadki odstąpienia od wyrażenia opinii:

- nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których można oprzeć opinię oraz
- potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.

Określenie rodzaju modyfikacji opinii

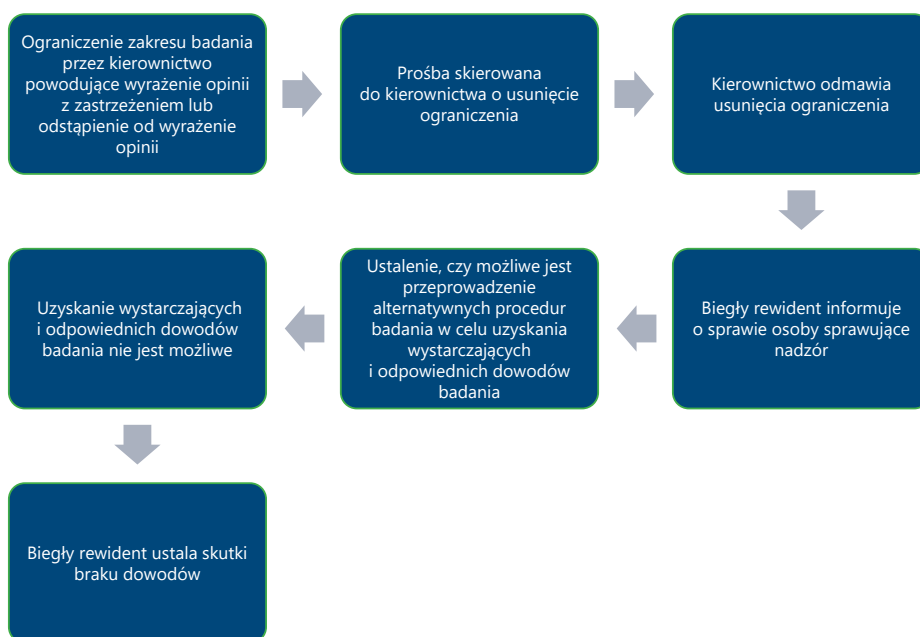
MSB 705.10

- Odstąpienie od wyrażenia opinii, mimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania
- Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, w rzadkich przypadkach 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 sprawozdania finansowe.

Rodzaje zmodyfikowanych opinii

| Charakter sprawy powodującej modyfikację | Osąd biegłego rewidenta dotyczący rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdania finansowe | |
|---|---|---------------------------------|
| | Wpływ istotny, ale nie rozległy | Wpływ istotny i rozległy |
| Sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenie | Opinia z zastrzeżeniem | Opinia negatywna |
| Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania | Opinia z zastrzeżeniem | Odstąpienie od wyrażenia opinii |

Kroki do wykonania w przypadku braku możliwości uzyskania dowodów badania



Źródło: opracowanie własne

Rodzaje modyfikacji opinii przy braku możliwości uzyskania dowodów badania

Opinia z zastrzeżeniem

- potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy.

Wycofanie się z badania lub odstąpienie od wyrażenia opinii

- potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy, a wyrażenie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednie.



Źródło: opracowanie własne

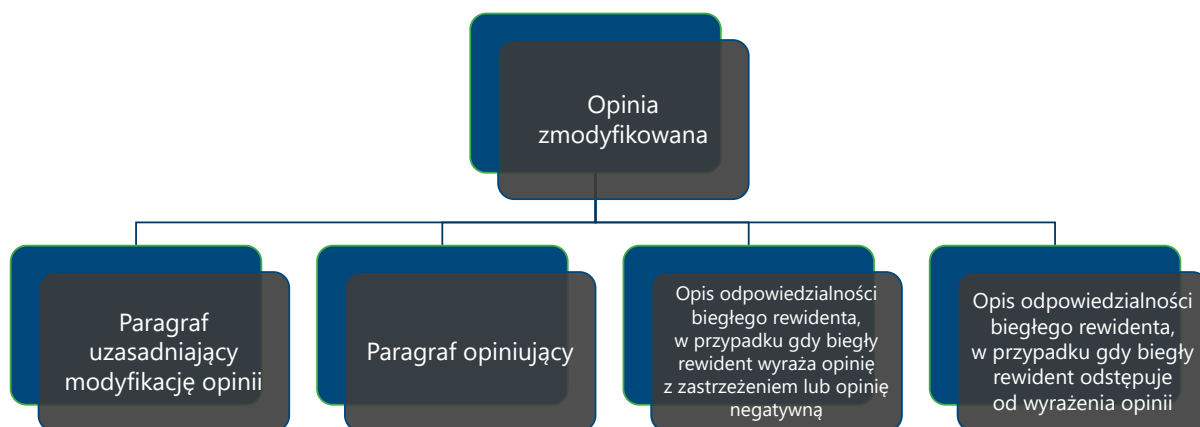
Rodzaje modyfikacji opinii

MSB 705.15

- Inne przesłanki wyrażenia negatywnej opinii lub odstąpienia od wyrażenia opinii

- W przypadku konieczności wydania opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości, sprawozdanie z badania nie powinno zawierać opinii niezmodyfikowanej o poszczególnych elementach sprawozdania finansowego.
- Zamieszczenie tego rodzaju opinii niezmodyfikowanej w tym samym sprawozdaniu byłoby sprzeczne z negatywną opinią biegłego rewidenta lub odstąpieniem od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości.

Forma i treść sprawozdania z badania w przypadku modyfikacji opinii



Źródło: opracowanie własne

Forma i treść sprawozdania z badania w przypadku modyfikacji opinii

MSB 705.16 Paragraf uzasadniający modyfikację opinii

Dodatkowe elementy sprawozdania z badania w przypadku modyfikacji opinii:

- paragraf opisujący okoliczności, które spowodowały modyfikację.

Paragraf powinien być zamieszczony w sprawozdaniu z badania przed paragrafem opiniującym i opatrzony nagłówkiem

- „**Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem**”
- „**Uzasadnienie opinii negatywnej**”
- „**Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii**”

Modyfikacja opinii dotycząca kwot, w tym ujawnień ilościowych

Biegły rewident w paragrafie uzasadniającym modyfikację:

- umieszcza opis zniekształcenia,
- wyraża liczbowo skutki finansowe zniekształcenia.

Jeżeli liczbowe wyrażenie skutków finansowych wpływu zniekształcenia nie jest wykonalne w praktyce, biegły rewident stwierdza to w paragrafie uzasadniającym modyfikację.

Forma i treść sprawozdania z badania w przypadku modyfikacji opinii

Istotne zniekształcenie dotyczące ujawnień:

- biegły rewident w paragrafie uzasadniającym modyfikację zamieszcza wyjaśnienie sposobu zniekształcenia ujawnienia.

Istotne zniekształcenie dotyczy nieujawnienia informacji wymagających ujawnienia:

biegły rewident:

- omawia fakt nieujawnienia informacji z osobami sprawującymi nadzór,
- opisuje w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii rodzaj pominiętych informacji oraz
- 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.

Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania:

- biegły rewident w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii podaje przyczyny, dla których uzyskanie dowodów badania nie było możliwe.

Forma i treść sprawozdania z badania w przypadku modyfikacji opinii

MSB 705.22-23

- Paragraf opiniujący

W przypadku modyfikacji opinii, paragraf opiniujący tytułuje się odpowiednio:

- „Opinia z zastrzeżeniem”,
- „Opinia negatywna”,
- „Odstąpienie od wyrażenia opinii”.

Jeżeli biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem z uwagi na istotne zniekształcenia, to w paragrafie opiniującym stwierdza, że w opinii biegłego rewidenta, z wyjątkiem sprawy(spraw) opisanej(ych) w paragrafie „**Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem**”:

- sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.....,
- sprawozdanie finansowe zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Jeżeli modyfikacja opinii wynika z niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident stosuje w zmodyfikowanej opinii wyrażenie „**z wyjątkiem ewentualnych skutków sprawy...**”.

Forma i treść sprawozdania z badania w przypadku modyfikacji opinii

MSB 705.24

- Paragraf opiniujący

Jeżeli biegły rewident wyraża opinię negatywną, to stwierdza w paragrafie opiniującym, że w opinii biegłego rewidenta, z powodu znaczenia sprawy lub spraw w paragrafie „**Uzasadnienie opinii negatywnej**”:

- sprawozdanie finansowe nie prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w przypadku gdy sprawozdawczość jest prowadzona zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji....
- sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej.

Jeżeli biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, stwierdza w paragrafie opiniującym, że:

- z powodu znaczenia sprawy w paragrafie „**Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii**”, biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby uzasadnić opinię z badania, i w związku z tym biegły rewident nie wyraża opinii o sprawozdaniu finansowym.

Sporządzenie sprawozdania z badania

MSB 705.26

- Odpowiedzialność biegłego rewidenta, za opinie z zastrzeżeniem lub opinię negatywną

- Dodanie stwierdzenia, że biegły rewident jest przekonany, iż zgromadzone przez niego dowody badania są wystarczające i odpowiednie do uzasadnienia modyfikacji opinii.

MSB 705.27

- Odpowiedzialność biegłego rewidenta, w przypadku odstąpienia od wyrażenia opinii

- Dodanie opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta oraz opisu zakresu badania:
 - „Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego przez nas badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Jednak z powodu znaczenia sprawy opisanej w paragrafie uzasadniającym odstąpienie od wyrażenia opinii, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby uzasadnić opinię z badania”.

Zadania



Zadania 14, 15 i 16

- *Opinia z zastrzeżeniem*
- *Opinia negatywna*
- *Odstąpienie od wyrażenia opinii*

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego

1. Ocena uzyskanych dowodów badania
2. Procedury analityczne na koniec badania
3. Komunikacja z klientem
4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - Formułowanie opinii
 - Modyfikacja opinii
 - **Paragraf objaśniający**
5. Kontrola jakości zlecenia
6. Zmiany MSB

Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy

Celem dodatkowych informacji w sprawozdaniu z badania jest:

- zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że mają podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników,
- zwrócenie uwagi użytkowników na jakąkolwiek sprawę lub sprawy, inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania z badania.

Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy

MSB 706.5

- Paragraf objaśniający

- Paragraf zamieszczony w sprawozdaniu z badania, 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 jego użytkowników.

MSB 706.5

- Paragraf dotyczący innej sprawy

- Paragraf zamieszczony w sprawozdaniu z badania, 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 z badania.

Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy

Przykłady okoliczności, w których konieczne może być zamieszczenie paragrafu objaśniającego:

- niepewność co do przyszłego wyniku nietypowego sporu prawnego lub działania regulacyjnego,
- wcześniejsze zastosowanie przed datą wejścia w życie (jeżeli to dozwolone) nowego standardu rachunkowości mającego rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe,
- poważna katastrofa, która wywarła lub nadal wywiera znaczący wpływ na pozycję finansową jednostki.

Przyczyny zakazu nadmiernego stosowania paragrafów objaśniających:

- zmniejszenie efektywności przekazu istotnych spraw przez biegłego rewidenta,
- zamieszczenie większej ilości informacji niż zaprezentowano lub ujawniono w sprawozdaniu finansowym może sugerować, że dana sprawa nie została należycie zaprezentowana lub ujawniona.

Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy

Paragrafy objaśniające w sprawozdaniu z badania

Paragraf objaśniający w sprawozdaniu z badania nie powoduje zmiany opinii biegłego rewidenta.

Paragraf objaśniający nie zastępuje:

- wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem, opinii negatywnej,
- odstąpienia od wyrażenia opinii, jeżeli jest to wymagane w przypadku danego badania,
- ujawnień w sprawozdaniu finansowym informacji, których wymagają od kierownictwa mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Paragrafy objaśniające w sprawozdaniu z badania

Paragrafy objaśniające

Wskazówki dotyczące zamieszczenia paragrafu objaśniającego w sprawozdaniu z badania:

- bezpośrednio po paragrafie opiniującym,
- umieszczenie nagłówka „**objaśnienie**” lub innego odpowiedniego nagłówka,
- zamieszczenie w paragrafie wyraźnego odniesienia do objaśnianej sprawy,
- wskazanie, gdzie w sprawozdaniach finansowych można znaleźć ujawnienia opisujące daną sprawę,
- zaznaczenie, że objaśnienie sprawy nie stanowi modyfikacji opinii biegłego rewidenta.

Paragrafy dotyczące innej sprawy

Wskazówki dotyczące zamieszczenia paragrafu dotyczącego innej sprawy w sprawozdaniu z badania:

- umieszczenie nagłówka „**inna sprawa**” lub innego odpowiedniego nagłówka,
- zamieszczenie paragrafu bezpośrednio po paragrafie opiniującym i po paragrafie objaśniającym lub w innym miejscu sprawozdania z badania, jeżeli treść innej sprawy dotyczy paragrafu innej odpowiedzialności sprawozdawczej.

Przykłady paragrafów dotyczących innej sprawy w sprawozdaniu z badania

Zrozumienie przez użytkowników procesu badania

- Brak możliwości wycofania się ze zlecenia, mimo potencjalnego rozległego zniekształcenia spowodowanego brakiem możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczenia zakresu badania przez kierownictwo.
- W sprawozdaniu z badania należy zamieścić paragraf dotyczący innej sprawy, wyjaśniający przyczyny niewycofania się ze zlecenia.

Zrozumienie przez użytkowników odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie lub sprawozdanie z badania

- Prawo, regulacje lub powszechnie akceptowane praktyki w danym systemie prawnym mogą wymagać lub zezwalać biegłemu rewidentowi na pełniejsze wyjaśnienie odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego lub za sprawozdanie z badania.

Sporządzanie sprawozdania na temat więcej niż jednego sprawozdania finansowego

- Dwa rodzaje ramowych założeń ogólnego przeznaczenia:
 - sprawozdanie finansowe zgodnie z UoR,
 - sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF.

Przykłady paragrafów dotyczących innej sprawy w sprawozdaniu z badania

Ograniczenie dostępu
lub korzystania ze
sprawozdania z badania

- Sprawozdanie finansowe sporządzone na szczególne potrzeby może być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia, ponieważ jego zamierzeni użytkownicy przesądzi, że tego rodzaju sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia zaspokoi ich potrzeby w zakresie informacji finansowych.
- W sprawozdaniu z badania należy poinformować, że sprawozdanie to jest przeznaczone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników i nie powinno być przekazywane innym stronom ani nie powinno być przez nie wykorzystywane.

Paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu z badania

- treść paragrafu dotyczącego innej sprawy wyraźnie wskazuje, że tego rodzaju inna sprawa nie wymaga prezentowania i ujawniania w sprawozdaniu finansowym,
- paragraf dotyczący innej sprawy **nie może zawierać informacji**, których zamieszczenia zakazuje prawo, regulacje lub inne zawodowe standardy, np. etyczne standardy dotyczące poufności informacji,
- paragraf dotyczący innej sprawy **nie obejmuje** także informacji, których zaprezentowanie jest wymagane od kierownictwa.

Miejsce paragrafu dotyczącego innej sprawy zależy od rodzaju informacji, która ma być przekazana.

Celem jest zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę znaczącą dla zrozumienia przez nich badania sprawozdania finansowego

- *paragraf zamieszcza się bezpośrednio po paragrafie opiniującym i paragrafie objaśniającym.*

Celem jest zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę związaną z inną odpowiedzialnością sprawozdawczą, o której mowa w sprawozdaniu z badania

- *paragraf można zmieścić w sekcji zatytułowanej „**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**”.*

Celem jest zwrócenie uwagi użytkowników na odpowiedzialność biegłego rewidenta lub zrozumienie sprawozdania z badania

- *paragraf może się znaleźć w osobnej sekcji następującej po „**Sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego**” lub po „**Sprawozdaniu na temat innych wymogów prawa i regulacji**”.*

Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy

Komunikowanie

- Jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy, to informuje o tym zamiarze osoby sprawujące nadzór i przedstawia proponowane sformułowania tego paragrafu.

Przykłady sprawozdania z badania zawierającego paragraf objaśniający:

- badaniem objęto kompletne sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF,
- warunki zlecenia badania zawarte w paragrafie odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe,
- istnieje niepewność dotycząca trwającego sporu prawnego o szczególnym charakterze,
- odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej spowodowało wyrażenie opinii z zastrzeżeniem,
- oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywa inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez przepisy prawa krajowego.

Zadania



Zadania 17 i 18

- *Paragraf objaśniający*
- *Paragraf objaśniający innej sprawy*

Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe

MSB 720

- Celem biegłego rewidenta jest odpowiednia reakcja w przypadku, gdy dokumenty zawierające zbadane sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z badania obejmują inne informacje, które mogłyby podważyć wiarygodność obu tych sprawozdań

Inne informacje

- informacje finansowe i niefinansowe, inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z badania na ich temat, które z uwagi na wymogi prawa, regulacje lub zwyczaje są włączane do dokumentu zawierającego zbadane sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z badania,

Niespójność

- inna informacja, która jest sprzeczna z informacją zawartą w zbadanym sprawozdaniu finansowym, mogąca rodzić wątpliwości co do wniosków z badania sformułowanych w oparciu o uprzednio uzyskane dowody badania, a także co do podstaw opinii wyrażonej przez biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego,

Zniekształcenie faktów

- inna informacja, niezwiązana ze zbadanym sprawozdaniem finansowym, która jest nieprawidłowo wyrażona lub przedstawiona. Istotne zniekształcenie faktów może podważyć wiarygodność dokumentu zawierającego zbadane sprawozdanie finansowe.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe

MSB 720.5

- Cel wymogu zapoznania się biegłego rewidenta z innymi informacjami

- wykrycie ewentualnej istotnej niespójności ze zbadanym sprawozdaniem finansowym,
- uzgadnianie z kierownictwem lub z osobami sprawującymi nadzór uzyskanie dostępu do innych informacji przed datą sprawozdania z badania.

- w przypadku braku możliwości uzyskania dostępu do wszystkich innych informacji przed datą sprawozdania z badania, biegły rewident zapoznaje się z nimi w najbliższym możliwym terminie,
- jeżeli występuje istotna niespójność, to należy ocenić, czy zbadane sprawozdanie finansowe wymaga korekty, czy może inne informacje.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe

Istotne niespójności zidentyfikowane przed datą sprawozdania z badania:

- biegły rewident modyfikuje opinię, jeżeli jest niezbędna zmiana sprawozdania finansowego a kierownictwo odmawia jej dokonania,
- jeżeli niezbędna jest zmiana innych informacji a kierownictwo odmawia ich zmiany, to biegły rewident informuje o tym osoby sprawujące nadzór oraz
 - włącza do sprawozdania z badania akapit „Inne sprawy”,
 - odmawia wydania sprawozdania z badania,
 - wypowiada umowę, jeżeli prawo dopuszcza taką możliwość.

Istotne niespójności zidentyfikowane po dacie sprawozdania z badania:

- biegły rewident postępuje zgodnie z wymogami MSB 560, jeżeli niezbędna jest zmiana zbadanego sprawozdania finansowego,
- biegły rewident przeprowadza niezbędne procedury, jeżeli kierownictwo zgadza się na dokonanie niezbędnych zmian innych informacji,
- biegły rewident pisemnie powiadamia osoby sprawujące nadzór o zastrzeżeniach dotyczących innych informacji oraz podejmuje dalsze stosowne działania, jeżeli kierownictwo odmawia dokonania zmian innych informacji.

Istotne zniekształcenie faktów:

- jeżeli biegły rewident stwierdza oczywiste istotne zniekształcenie faktu, omawia sprawę z kierownictwem,
- jeżeli nadal biegły rewident uważa, że nastąpiło oczywiste istotne zniekształcenie faktu, prosi kierownictwo o konsultację ze stroną trzecią a następnie ocenia uzyskaną informację,
- biegły rewident pisemnie powiadamia osoby sprawujące nadzór oraz podejmuje dalsze stosowne działania, jeżeli kierownictwo odmawia dokonania zmian dotyczących istotnego zniekształcenia faktów.

Zadania



Zadanie 19

- *Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdanie finansowe*

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego

1. Ocena uzyskanych dowodów badania
2. Procedury analityczne na koniec badania
3. Komunikacja z klientem
4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - Formułowanie opinii
 - Modyfikacja opinii
 - Paragraf objaśniający

5. Kontrola jakości zlecenia

6. Zmiany MSB

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Planowanie, przeprowadzanie procedur i nadzór nad procesem badania oraz sporządzenie sprawozdania z badania odpowiedniego do danych okoliczności.

Przeglądy dokumentacji badania przeprowadzane zgodnie z zasadami i procedurami firmy dotyczącymi przeglądu.

Wykonanie przeglądu dokumentacji badania przed wydaniem sprawozdania z badania.

Prace zespołu wykonującego badanie.

Kontrola jakości zlecenia badania zgodnie z zasadami ustalonymi w firmie audytorskiej.

Zakres kontroli jakości zlecenia badania.

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta

Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie pewności przez że:

- zgromadzone dowody badania są wystarczające ilościowo i odpowiedzenie merytorycznie,
- dowody badania potwierdzają wyciągnięte wnioski

MSB 220.15

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta:

- wytyczenie kierunku, nadzór i przeprowadzenie badania zgodnie z zawodowymi standardami, obowiązującymi wymogami prawnymi oraz
- sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta

Kierowanie zespołem to informowanie członków zespołu o:

- odpowiedzialności, w tym obowiązku przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych,
- przeprowadzeniu badania z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu,
- zaplanowanych procedurach,
- rodzaju działalności gospodarczej jednostki,
- sprawach powiązanych z ryzykiem,
- ewentualnych problemach,
- szczegółowym podejściu do przeprowadzenia zlecenia.

Nadzór to:

- śledzenie postępów realizacji zlecenia badania,
- rozważenie kompetencji i umiejętności poszczególnych członków zespołu wykonującego badanie oraz tego, czy posiadają wystarczającą ilość czasu do wykonania pracy, czy rozumieją instrukcje oraz czy praca jest wykonywana zgodnie z zaplanowanym podejściem do zlecenia badania,
- rozważenie znaczących spraw pojawiających się w trakcie realizacji zlecenia badania, rozważenie ich znaczenia i odpowiednie zmodyfikowanie zaplanowanego podejścia,
- zidentyfikowanie w trakcie zlecenia badania spraw wymagających konsultacji bądź rozważenia przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego badanie.

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta

MSB 220.16

- Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta za przeglądy dokumentacji przeprowadzane zgodnie z zasadami i procedurami firmy

MSKJ 1

- Zasady i procedury związane z odpowiedzialnością firmy za przegląd dokumentacji
 - bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego badanie dokonują przeglądu pracy wykonanej przez mniej doświadczonych osoby

Przegląd obejmuje między innymi rozważenie, czy:

- praca została wykonana zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- wskazano na znaczące sprawy, które będą przedmiotem dalszych rozważań,
- przeprowadzono odpowiednie konsultacje, a wyciągnięte wnioski zostały udokumentowane i wdrożone,
- istnieje potrzeba zrewidowania rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu wykonanej pracy,
- wykonana praca potwierdza wyciągnięte wnioski i jest odpowiednio udokumentowana,
- uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie dla potwierdzenia sprawozdania biegłego rewidenta oraz
- cele zastosowanych procedur zlecenia zostały osiągnięte.

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta

MSB 220.17

- Celem przeglądu dokumentacji badania przez kluczowego biegłego rewidenta jest upewnienie się, że zebrane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, potwierdzają wyciągnięte wnioski oraz treść sprawozdania z badania
- **Termin wykonania:** przed wydaniem sprawozdania z badania

Elementy podlegające przeglądowi:

- krytyczne obszary wymagające osądu, szczególnie te, które odnoszą się do trudnych lub spornych spraw rozpoznanych podczas zlecenia badania,
- zidentyfikowane czynniki znaczącego ryzyka,
- inne obszary, które partner odpowiedzialny za badanie uznaje za ważne.

Kluczowy biegły rewident **dokumentuje zakres i czas przeglądów.**

Biegły rewident, który **przejmuje badanie** w trakcie trwania zlecenia, aby móc przejąć obowiązki, dokonuje przeglądu pracy wykonanej do daty zmiany kluczowego biegłego rewidenta.

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta

MSB 220.18

- Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta za pracę zespołu wykonującego badanie

Kluczowy biegły rewident:

- jest odpowiedzialny za pracę zespołu, zapewniając odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych spraw,
- upewnia się, że członkowie zespołu przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas badania, zarówno w ramach zespołu, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy lub spoza niej,
- upewnia się, że rodzaj, zakres i wnioski wynikające z takich konsultacji zostały uzgodnione z konsultowaną stroną oraz
- stwierdza, że wnioski wynikające z takich konsultacji zostały udokumentowane i wdrożone.

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta

MSB 220.19

- Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta za kontrole wykonania zlecenia badania zgodnie z ustalonymi zasadami firmy audytorskiej

Kluczowy biegły rewident w przypadku konieczności przeprowadzenia kontroli jakości wykonania badania:

- ustala czy wyznaczono osobę przeprowadzającą kontrolę jakości,
- omawia znaczące sprawy pojawiające się w trakcie badania, w tym rozpoznane w trakcie kontroli jakości, z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości oraz
- nie wydaje sprawozdania z badania do czasu zakończenia kontroli jakości badania.

Odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta

MSB 220.20

- Zakres kontroli jakości zlecenia badania

Kontrola jakości wykonania badania obejmuje ocenę znaczących osądów sformułowanych przez zespół wykonujący badanie oraz wniosków wyciągniętych podczas sporządzania sprawozdania z badania.

Ocena obejmuje:

- dyskusję na temat znaczących spraw z biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie,
- przegląd sprawozdań finansowych i zaproponowanego sprawozdania z badania,
- przegląd wybranej dokumentacji badania dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący badanie i wyciągniętych wniosków oraz
- ocenę wniosków wyciągniętych podczas sporządzania sprawozdania z badania i rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie do okoliczności.

Zadania



Zadanie 20

- *Kontrola jakości zlecenia*

Stosowanie MSB w praktyce – cz. III

4. Procedury końcowe badania sprawozdania finansowego

1. Ocena uzyskanych dowodów badania
2. Procedury analityczne na koniec badania
3. Komunikacja z klientem
4. Sporządzenie sprawozdania z badania
 - Formułowanie opinii
 - Modyfikacja opinii
 - Paragraf objaśniający

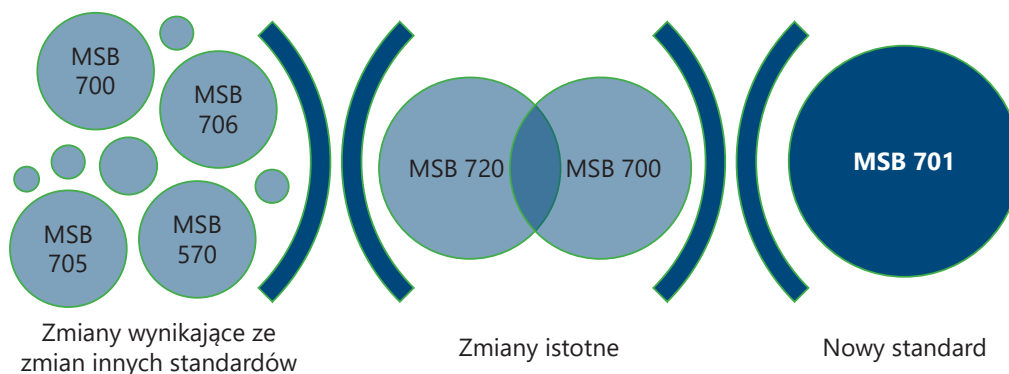
5. Kontrola jakości zlecenia

6. Zmiany MSB

Zmiany MSB - przegląd

- MSB **570** *Kontynuacja działalności*
- MSB **700** *Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych*
- MSB **701** *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta **NOWY***
- MSB **705** *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*
- MSB **706** *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*
- MSB **710** *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*
- MSB **720** *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*

Zmiany MSB - przegląd



Źródło: opracowanie własne

Zmiany MSB

MSB 701

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Kluczowe sprawy badania:

- sprawy, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres,
- wybierane są spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór.

- Celem przedstawiania kluczowych spraw badania jest podniesienie wartości informacyjnej sprawozdania z badania poprzez zapewnienie większej przejrzystości przeprowadzonego badania.
- Przedstawianie kluczowych spraw dostarcza dodatkowych informacji użytkownikom sprawozdania i pomaga im w zrozumieniu tych spraw, które miały największe znaczenie podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres.
- Przedstawianie kluczowych spraw badania ma miejsce w kontekście sformułowania przez biegłego rewidenta opinii na temat sprawozdania finansowego traktowanego jako całość.

Zmiany MSB

MSB 701

- Ustalanie kluczowych spraw badania
- Termin „**kluczowe**” może zostać opisany jako relatywna ważność sprawy w danym kontekście

Sprawy wybrane ze spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, które **wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta** podczas badania.

Dokonyjąc ustalenia biegły rewident bierze pod uwagę następujące czynniki:

- obszary w których oszacowano ryzyko istotnego zniekształcenia jako wysokie lub znaczące ryzyko,
- obszary w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunki księgowe charakteryzujące się wysoką niepewnością,
- skutek znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu.

Zmiany MSB

Kluczowe sprawy badania nie są substytutem dla wyrażenia zmodyfikowanej opinii.

Opisy poszczególnych kluczowych spraw badania w sekcji sprawozdania z badania "Kluczowe sprawy badania" z odwołaniem do ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Okoliczności w których kluczowa sprawa badania nie jest przedstawiana w sprawozdaniu z badania.

Wzajemne oddziaływanie pomiędzy opisami kluczowych spraw badania i innymi elementami wymaganymi do zawarcia w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Forma i treść sekcji "Kluczowe sprawy badania" w innych okolicznościach.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór.

Zmiany MSB

Obecny MSB 720

- cel,
- definicje,
- zapoznanie się z innymi informacjami,
- istotne niespójności stwierdzone w innych informacjach, do których dostęp uzyskano przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- istotne zniekształcenie faktów.

Zmieniony MSB 720

- cel,
- definicje,
- uzyskiwanie innych informacji,
- czytanie i rozpatrywanie innych informacji,
- reagowanie, gdy wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone,
- reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji,
- sprawozdawczość,
- dokumentacja.

Zmiany MSB

Zmieniony MSB 720

- Cele biegłego rewidenta po przeczytaniu innych informacji

- rozpatrzenie czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i sprawozdaniem finansowym,
- rozpatrzenie czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania,
- odpowiednia reakcja, gdy biegły rewident identyfikuje, że takie istotne niespójności wydają się występować lub gdy biegły rewident w inny sposób dowiadyuje się, że inne informacje wydają się istotnie zniekształcone,
- zachowanie zgodności „sprawozdania z badania” z niniejszym MSB.

Zmiany MSB

Zmieniony MSB 720

- Definicje

Raport roczny

- dokument lub połączenie dokumentów, sporządzone zwykle raz w roku przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór zgodnie z prawem, regulacjami lub zwyczajem, którego celem jest informacja na temat działalności jednostki oraz wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki, jak określono w sprawozdaniu finansowym,
- raport roczny zawiera lub towarzyszy sprawozdaniu finansowemu i sprawozdaniu biegłego rewidenta na jego temat, i zwykle zawiera informacje na temat rozwoju jednostki, jej przyszłych perspektyw oraz ryzyk i niepewności, sprawozdanie organu zarządzającego jednostką oraz raporty obejmujące ład korporacyjny.

Zniekształcenie innych informacji

- zniekształcenie innych informacji występuje, gdy inne informacje są nieprawidłowo przedstawione lub w inny sposób wprowadzają w błąd (w tym pomijają lub zaciemniają informacje niezbędne dla właściwego zrozumienia zagadnienia ujawnionego w innych informacjach).

Inne informacje

- informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki.

Zmiany MSB

Zmieniony MSB 720

- Sprawozdawczość

Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję z tytułem „**Inne informacje**” lub inny odpowiedni nagłówek, tylko wtedy gdy, w dacie sprawozdania z badania:

- dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, biegły rewident uzyskał lub oczekuje uzyskania innych informacji lub
- dla badania sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, biegły rewident uzyskał niektóre lub wszystkie spośród innych informacji.

Zmiany MSB

Zmieniony MSB 720

- Sprawozdawczość

Sekcja „Inne informacje” zawiera:

- oświadczenie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za inne informacje,
- identyfikację innych informacji, uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania z badania w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, innych informacji oczekiwanych do uzyskania po dacie sprawozdania z badania,
- oświadczenie, że opinia biegłego rewidenta nie obejmuje innych informacji i odpowiednio, że biegły rewident nie wyraża opinii z badania, ani wniosku atestacyjnego na ich temat w jakiegokolwiek formie,
- opis odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej ze sprawozdawczością innych informacji oraz
- w przypadku uzyskania innych informacji przed datą sprawozdania z badania:
 - oświadczenie, że biegły rewident nie ma nic do zaraportowania albo
 - oświadczenie opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji.

Zmiany MSB

Zmieniony MSB 720

- Sprawozdawczość wymagana przez prawo lub regulacje

Jeżeli prawo lub regulacje określonego systemu prawnego wymagają od biegłego rewidenta odniesienia się do innych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z zastosowaniem określonej formy lub sformułowania, sprawozdanie biegłego rewidenta **odnosi się do MSB tylko**, jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej:

- identyfikację innych informacji uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- opis odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do innych informacji oraz
- wyraźne oświadczenie dotyczące efektów pracy biegłego rewidenta dla tego celu.

Zmiany MSB

Zmieniony **MSB 720**

- Data wejścia w życie

Zmienione MSB wraz z przykładami ilustrującymi zawartymi w załącznikach, mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia **31 grudnia 2018 r. lub później** z możliwością ich wcześniejszego zastosowania.

Zmiany MSB - projekty

| | |
|----------------|---|
| ISQC 2 | <i>Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 2</i> |
| MSB 220 | <i>Kontrola jakości badania</i> |
| MSB 540 | <i>Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień</i> |
| MSKJ 1 | <i>Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1</i> |
| MSB 600 | Badanie Sprawozdań Finansowych Grupy |
| MSB 315 | Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia |

Zmiany MSB - projekty

Celem zmian jest rozszerzenie wymagań i stosowania zasad kontroli jakości zlecenia prowadzonych przez firmy audytorskie poprzez:

- ustanowienie mocnych kryteriów dla firm podczas określania, które zlecenia badania sprawozdania finansowego powinny podlegać przeglądowi,
- określenie jasnych celów kontroli jakości zlecenia,
- określenie charakteru, czasu i zakresu kontroli jakości zlecenia,
- zwiększenie wymagań w stosunku do osób uprawnionych do przeprowadzania kontroli jakości.

Podczas prac będzie kładziony duży nacisk na utrzymanie równowagi pomiędzy właściwą rolą i odpowiedzialnością osoby wykonującej kontrole jakości a kluczowego biegłego rewidenta, który ponosi odpowiedzialność za zlecenie badania sprawozdania finansowego.

- **MSKJ2** Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości Zlecenia 2
- *Przeгляд kontroli jakości zlecenia*

Zmiany MSB - projekty

Celem projektu jest:

- propozycja zmian mających na celu wzmocnienie zagadnień jakości zarządzania zleceniem badania poprzez koncentrację na identyfikacji, oszacowaniu i reakcji na czynniki ryzyka zlecenia w szerokim zakresie,
- zaproponowanie zmian w innych standardach wynikających ze zmian MSB 220,
- ustalenie czy dodatkowe i niemiernodajne wskazówki oraz narzędzia wsparcia powinny zostać opracowane przez IAASB lub inne organizacje,
- ustalenie czy dodatkowe i niemiernodajne wskazówki oraz narzędzia wsparcia powinny zostać opracowane jako zmiany standardów, czy jako nowe standardy.

- **MSB 220** Kontrola jakości badania
- **ISA 220** Quality Control at Engagement Level

Zmiany MSB - projekty

Celem projektu jest:

- ustanowienie bardziej rygorystycznych wymagań i odpowiednich szczegółowych wskazówek badania wartości szacunkowych, w celu wzmocnienia jakości zlecenia badania sprawozdania finansowego
 - pomoże to biegłym rewidentom wykonywać wszystkie potrzebne procedury związane z badaniem wartości szacunkowych oraz powiązanych ujawnień,
 - zmiana ta ma również wzmocnić prawidłowe stosowanie zawodowego sceptycyzmu, którego stosowanie jest niezbędne podczas wykonywania procedur badania wartości szacunkowych,
- określenie czy dodatkowe i niemiernodajne wskazówki powinny być opracowane, w celu zwrócenia szczególnej uwagi biegłych rewidentów na znaczenie tego rodzaju danych w sprawozdaniu finansowym.

- **MSB 540** Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień
- **ISA 540** Accounting estimates

Zmiany MSB - projekty

Początkowe działania w zakresie zmiany projektu pozwalające znaleźć odpowiedź, czy istnieje potrzeba ponownej zmiany konkretnych zapisów standardu, w celu zwiększenia jasności i spójności jego stosowania.

Obszary, które **mogą ulec zmianie** „na poziomie firmy”:

- zarządzanie zleceniem,
- odpowiedzialność partnera za zlecenie,
- kontrola jakości zlecenia,
- monitoring,
- środki naprawcze,
- alternatywne modele badania,
- specjalne wytyczne dla małych i średnich jednostek.

- **MSKJ 1** Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1
- **ISQC 1** Quality Control at Firm Level

Zmiany MSB - projekty

Projekt zmian jest odpowiedzią Rady na kwestie problematyczne związane z badaniem sprawozdania finansowego skonsolidowanego napotkane podczas:

- wykonywania procedur badania,
- przeglądu sprawozdań z przeprowadzonych przez regulatorów kontroli.

- **MSB 600** Badanie Sprawozdań Finansowych
- **ISA 600** Group Audits

Zmiany MSB - projekty

Celem projektu jest:

- ustanowienie bardziej rygorystycznych wymagań i odpowiednich szczegółowych wskazówek dotyczących prawidłowego przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia w zależności od wielkości i rodzaju działalności badanej jednostki,
- określenie, czy i jak zmieniony MSB 315 może poprzez swoją zmienioną strukturę pomóc promować efektywny proces oszacowania ryzyka,
- zaproponowanie zmian w innych standardach wynikających ze zmienionego MSB 315,
- określenie, czy dodatkowe i niemiarodajne wskazówki powinny być opracowane przez Radę lub innych, w celu efektywniejszej implementacji.

- **MSB 315** Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia



Test

- Testowy sprawdzian wiedzy
- Podsumowanie szkolenia



ISBN 978-83-89255-70-9

Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
e-mail: ce@pibr.org.pl
tel. 22 637 31 04
fax 22 637 30 84

©Wszelkie prawa zastrzeżone CEPIBR / PIBR

ce.pibr.org.pl