



Przewodnik MSB

Procedury

Wydanie II

CENTRUM
EDUKACJI
PIBR

Spis treści

II wydanie. Wstęp	5
Wprowadzenie.....	9
Wykaz MSB zastosowanych w badaniu.....	18
CZĘŚĆ I. CZYNNOCI WSTĘPNE	31
I.1. Przyjęcie zlecenia lub kontynuacja zlecenia.....	32
CZĘŚĆ II. OSZACOWANIE RYZYKA (PLANOWANIE)	50
II.1. Wstępne zagadnienia.....	51
1. Plan badania – lista kontrolna.....	53
2. Poznanie jednostki i jej otoczenia	64
3. Wstępny przegląd analityczny	70
4. Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie).....	72
5. Ustalenie poziomów istotności.....	75
6. Bilans otwarcia/dane porównawcze	85
7. Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania – lista kontrolna.....	88
8. Spotkania na etapie planowania.....	92
9. Memorandum planowania badania.....	99
10. Przykładowa lista kontrolna dotycząca zbioru stałego	107
II.2. Podejście do ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego.....	109
1. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego.....	112
2. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Identyfikacja i ocena ryzyka znaczącego. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyka rozległego).....	116
II.3. Ogólne podejście do kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości	124
1. Program badania	129
2. Dokumentacja zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki	131
3. Opis kluczowych procesów i działań kontrolnych znaczących dla badania.....	134
4. Przegląd kontroli wewnętrznej pod względem koncepcyjnym i wdrożeniowym.....	138
5. Testy kontroli wewnętrznej	139
6. Ocena kontroli wewnętrznej.....	141
II.4. Macierz ryzyk – decyzje wstępne.....	142

CZĘŚĆ III. REAKCJA NA RYZYKO – BADANIE ZASADNICZE (BADANIE STWIERDZEŃ – PROCEDURY WIARYGODNOŚCI)..... 148

1. Tabela testu rewizyjnego	150
2. Wartości niematerialne i prawne	152
3. Rzeczowe aktywa trwałe	160
4. Inwestycje	171
5. Zapasy	180
6. Należności	193
7. Rozliczenia międzyokresowe (aktywa).....	203
8. Środki pieniężne.....	210
9. Kapitały (fundusze) własne.....	218
10. Rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia	226
11. Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa)	234
12. Przychody	245
13. Koszty	254
14. Podatek dochodowy.....	263
15. Rachunek przepływów pieniężnych.....	270

CZĘŚĆ IV. POZOSTAŁE PROCEDURY273

1. Zestawienie obrotów i sald	274
2. Podmioty powiązane.....	276
3. Przestrzeganie prawa i regulacji.....	281
4. Późniejsze zdarzenia (MSB 560).....	286
5. Kontynuacja działalności.....	291
6. Sprawozdanie finansowe	297
7. Sprawozdanie z działalności	298

CZĘŚĆ V. SPRAWOZDAWCZOŚĆ – KOŃCOWE PROCEDURY BADANIA300

1. Zagadnienia wymagające konsultacji.....	301
2. Końcowy przegląd analityczny.....	303
3. Zbiorcze zestawienie zniekształceń	305
3. Zbiorcze zestawienie zniekształceń (ciąg dalszy).....	306
4. Oświadczenia końcowe	308
5. Sprawozdanie biegłego rewidenta.....	312
6. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór.....	316
7. Zakończenie badania zasadniczego i podsumowanie wyników badania.....	321
8. Kontrola jakości wykonania zlecenia badania.....	327
9. Lista spraw do rozważenia na przyszłość.....	333

ZAŁĄCZNIKI.....334

Załącznik 1. – Macierz kontroli.....	335
Załącznik 2. – Próbkowanie w badaniu wiarygodności	347
1. Wprowadzenie	347
2. Definicje wg MSB 530	349
3. Projektowanie, wielkość i wybór próby	350

Załącznik 3. – Przykładowe podejście do określania wielkości próby przy testach kontroli.....	362
Załącznik 4. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości	364
Załącznik 5. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu z działalności.....	375
Załącznik 6. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w zakresie instrumentów finansowych dla jednostek zobowiązanych do stosowania <i>rozporządzenia ministra finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych</i>	380
Załącznik 7. – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania	389

II wydanie. Wstęp

Gdy na początku 2017 r. kończyły się prace nad przygotowaniem „Przewodnika MSB – procedury” to głębokiemu przekonaniu autorów, że przygotowują narzędzie użyteczne i przydatne dla biegłych rewidentów prowadzących badanie sprawozdań zgodnie z MSB, towarzyszyły różnorodne obawy i niepewność, czy przygotowane narzędzie rzeczywiście będzie użyteczne w procesie badania, czy w praktyce zastosowane wytyczne pozwolą biegłemu rewidentowi na przygotowanie uporządkowanej dokumentacji badania.

„Przewodnik MSB – procedury” poddany został (marzec-lipiec 2017 r.) merytorycznej ocenie podczas autorskich spotkań, pn. „Z Przewodnikiem po Polsce” przygotowanego i zrealizowanego przez PIBR (poprzednio KIBR). Podczas 19 szkoleń, których celem była prezentacja przewodnika, zorganizowanych dla biegłych rewidentów z każdego z 27 regionalnych oddziałów z przewodnikiem i jego autorami spotkało się blisko 1,7 tys. biegłych rewidentów. Podczas tych szkoleń pozytywnie zostały zweryfikowane, zarówno treść, jak i forma przewodnika. Przy okazji autorzy mogli się także zapoznać z wieloma dodatkowymi sugestiami i propozycjami wprowadzenia niezbędnych zmian w kolejnym wydaniu „Przewodnika MSB – procedury”. Dlatego teraz pragniemy bardzo serdecznie podziękować wszystkim biegłym rewidentom, którzy wzięli udział w tych szkoleniach i zgłosili swoje uwagi do przewodnika. Wszystkie zgłoszone uwagi zostały przeanalizowane przez autorów oraz przez zespół redakcyjny i w efekcie powstało to poprawione II wydanie przewodnika. W pełni uprawniony jest pogląd że kolejne wydanie jest nie tylko bogatsze merytorycznie, bo zawiera także cenne uwagi biegłych rewidentów – czyli odbiorców przewodnika, przez co będzie jeszcze lepiej służyć wszystkim zainteresowanym – ale także ma coś szczególnie cennego, wyrażoną w ten sposób akceptację środowiska biegłych rewidentów.

Żeby to narzędzie, jakim jest przewodnik, jeszcze lepiej spełniało swoją rolę, to w tym wydaniu dokonaliśmy niezbędnych poprawek merytorycznych w tym min. zgodność z nową ustawą o biegłych rewidentach oraz wprowadziliśmy szereg zmian redakcyjnych i stylistycznych. Zachowany jednak został generalny układ treści przyjęty w I wydaniu. Jesteśmy przekonani, że po wprowadzeniu tych zmian przewodnik będzie – dla korzystających z niego – jeszcze bardziej użytecznym, przejrzystym i przyjaznym narzędziem. Mamy także nadzieję, że przewodnik pomoże wszystkim sięgającym po niego w znajdowaniu rozwiązań problemów spotykanych podczas wykonywania badania zgodnie z MSB. Dlatego, także ci z Państwa, którzy znają już poprzednie wydanie przewodnika – jeżeli będą poszukiwać dobrych rad i podpowiedzi – powinni korzystać z tej wersji przewodnika.

Żeby wszystkim odbiorcom ułatwić korzystanie z przewodnika przygotowana została jednolita wersja (bez oznaczania wprowadzonych zmian). Jednocześnie tych z Państwa, którzy poznali poprzednie wydanie przewodnika pragniemy poinformować, że najważniejszym celem dokonanych zmian było dążenie do uczynienia z przewodnika „narzędzia” jeszcze bardziej czytelnego i jednoznacznego w odbiorze i stosowaniu. Najważniejsze zmiany wprowadzone w tym wydaniu przewodnika wynikają z:

- potrzeby dostosowania odpowiednich treści przewodnika do wymogów nowej ustawy o biegłych rewidentach zawartych w Rozdziale 6 „Zasady przeprowadzania badań oraz świadczenia usług na rzecz badanej jednostki”, ze szczególnym uwzględnieniem wymogów art. 69-73, oraz rozporządzenia parlamentu europejskiego i rady (UE) 537/2014,
- uwzględnienia uwag zgłaszanych przez biegłych rewidentów podczas szkoleń odbywanych w okresie marzec-lipiec 2017 r.,
- ujednoczenia sposobu prezentacji graficznych i tabelarycznych,
- wyeliminowania powtórzeń tych samych informacji w różnych sekcjach przewodnika.

Mamy także nadzieję, że korzystnie z przewodnika ułatwią Państwu dokonane zmiany redakcyjne, które pozwoliły w obecnym wydaniu na:

- ujednoczenie układu treści w poszczególnych częściach (na początku każdej części są cele badania, na końcu wniosek),
- ujednoczenie stosowanego nazewnictwa,
- ujednoczenie brzmienia nagłówków tabel w cz. III, IV, V.

Zestawienie najważniejszych zmian wprowadzonych w obecnym wydaniu „Przewodnika MSB – procedury”	
Część II	– utworzono wydzieloną sekcję II.4 w której omówione zostały zagadnienia dotyczące „macierzy ryzyka”,
Część II.1	<ul style="list-style-type: none"> – wprowadzono termin: „kwota błaha” (zniekształcenie oczywiście nieznaczące) zamiast „istotność błaha”, – wprowadzono termin „notatka” w miejsce terminu „protokołu”, – dokonano modyfikacji tabel oraz przy określaniu progów kryteriów procentowych poziomów istotności przyjęto rozwiązania z Przewodniku IFAC (w poprzednim wydaniu progi kryteriów procentowych były zaczerpnięte z materiału ICAS) – [dot. części: II.1.5 Ustalenie poziomów istotności],
Część II.2	– uzupełniono tę część o metodologię szacowania ryzyka uwzględniającego przy szacowaniu ryzyka prawdopodobieństwo wystąpienia oraz skutek pieniężny dla sprawozdania finansowego,

<p>Część II.3</p>	<ul style="list-style-type: none"> – wprowadzono bardziej usystematyzowane podejście do procedur związanych ze zrozumieniem kontroli wewnętrznej w powiązaniu z każdym z pięciu elementów kontroli wewnętrznej, – przedstawiono (w formie załącznika numer 3) przykładowe podejście do określania wielkości próby przy testach kontroli,
<p>Część III.3</p>	<ul style="list-style-type: none"> – w tabelkach pod macierzą ryzyk dotyczących podsumowania proponowanej reakcji na ryzyko zmieniono kolejność procedur (testy kontroli, jako najrzadziej wykonywane w małych i średnich jednostkach, przeniesione zostały na koniec), – dodano w „Programach badania” stwierdzenia, tym samym powiązano cel badania z przypisanym do niego stwierdzeniem, za wyjątkiem celów numer 1, które mają ogólny, niepowiązany z konkretnym stwierdzeniem charakter (w kolumnie dotyczącej „osiągniętego celu” kursywą dodano skrót literowe stwierdzeń), – „Rzeczowe aktywa trwałe” uzupełniono o tabele dotyczące oszacowanego ryzyka oraz o cele badania,
<p>Część IV</p>	<ul style="list-style-type: none"> – listy kontrole dotyczące sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności przeniesione zostały załączników numer 4 i 5 (dot.: IV.6 i IV.7 „Sprawozdanie finansowe – kompletność, porównywalność oraz egzemplarz podpisanego sprawozdania finansowego” oraz „Sprawozdanie z działalności”), – na początku każdej sekcji wskazano konkretny MSB, który ma zastosowanie, – ujednolicono poszczególne sekcje poprzez usunięcie z „Programu badania” kolumny, w której było powiązanie celu,
<p>Część V</p>	<ul style="list-style-type: none"> – dokonano zmian następujących sformułowań (dot.: V.8. Kontrola jakości wykonania zlecenia): „Program badania” na „Program kontroli” oraz „Konkluzje weryfikatora” na „Kwestionariusz weryfikatora”, a także podkreślono, że ten „kwestionariusz” zawiera podstawowe zasady, które firma audytorska powinna dostosować do opracowanego przez siebie systemu kontroli jakości a także rozszerzono listę kontrolą procedur związanych z zakończeniem badania,
<p>Załącznik 3.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – usunięto poprzedni załącznik „Współpraca z komitetem audytu usunięto – temat ten znajdzie swoje miejsce w odrębnych wytycznych w tym zakresie, a wprowadzono na jego miejsce załącznik „Przykładowe podejście do określania wielkości próby przy testach kontroli”,

<p>Wydzielono z części podstawowej przewodnika i umieszczono w części prezentującej załączniki</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Załącznik 4. Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (jednostka inna niż mikro lub mała), – Załącznik 5. Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu z działalności,
<p>Dodano nowe załączniki</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Załącznik 6. Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w zakresie instrumentów finansowych w przypadku jednostek zobowiązanych do stosowania przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych, – Załącznik 7. Projekt przykładowego oświadczenia kierownika jednostki uzyskiwanego na zakończenie badania.

„Przewodnik MSB – procedury” nie powstałby gdyby nie profesjonalizm, zaangażowanie, determinacja i zapał jego autorów do których należą: Agnieszka Kryśkiewicz-Burnos, Joanna Żukowska-Kalita, Hanna Sztuczyńska, Katarzyna Korycka i Grzegorz Oszczypała.

Mam nadzieję, że nasza współpraca jeszcze się nie zakończyła, a podróż trwa dalej, a to motto:

„Nawet najdalsza podróż zaczyna się od pierwszego kroku”¹

niech nam dalej towarzyszy.

Barbara Misterska-Dragan

*Przewodnicząca Komisji ds. standaryzacji
usług świadczonych przez biegłych rewidentów
Koordynator prac nad przewodnikiem*

¹ Lao-tzu. chiński filozof, twórca taoizmu, ur. w 604 roku p.n.e.

Wprowadzenie

Dokument „**Przewodnik MSB – procedury**” to narzędzie opracowane przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów („PIBR”) z myślą o biegłych rewidentach przeprowadzających badania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania „MSB”.

Podczas opracowania „Przewodnika MSB – procedury” wykorzystano dokument „Procedury na rzecz jakości badania”. „Procedury na rzecz jakości badania” to narzędzie opracowane przez Szkocki Instytut Biegłych Księgowych (ang. *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*, w skrócie ICAS), udostępnione PIBR i przetłumaczone na język polski ze środków Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy w ramach projektu Banku Światowego "Budowa zdolności instytucjonalnych i prawnych na poziomie krajowym w zakresie sprawozdawczości finansowej i audytu w sektorze prywatnym".

MSB zostały wprowadzone do stosowania w Polsce Uchwałą nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów „KRBR” z dnia 10 lutego 2015 roku w sprawie wprowadzenia jako krajowych standardów rewizji finansowej „KSRF” załączonych do Uchwały:

1. **Międzynarodowych Standardów Badania** (ang. *International Standards on Auditing*) „MSB”;
2. **Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu** (ang. *International Standards on Review Engagements*), „MSUP”;
3. **Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji Finansowych** (ang. *International Standards on Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*), „MSUA”,

wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. *International Auditing and Assurance Standards Board*), „IAASB”, działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. *International Federation of Accountants*), „IFAC”.

Przepisy Uchwały mają zastosowanie:

- a) w przypadku podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych **wykonujących** badania lub przeglądy sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego – do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2016 r. i później;
- b) w przypadku podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych **niewykonujących** badań lub przeglądów sprawozdań finansowych jednostek

zainteresowania publicznego – do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2017 r. i później;

- c) do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Pełny tekst MSB jest dostępny [na stronie PIBR](#). MSB są poddawane aktualizacjom, poprawkom i uzupełnieniom, dlatego użytkownicy powinni korzystać ze strony PIBR jako źródła informacji na temat najnowszych zmian.

„Przewodnik MSB – procedury” jest odpowiedni do zastosowania w przypadku wykonywania badań zgodnych z MSB. Autorzy procedur wzięli pod uwagę fakt, że większość użytkowników pracuje z firmami z sektora małych i średnich przedsiębiorstw; procedury te napisano z myślą o nich. Warto zauważyć, że prezentowane procedury obejmują główne zasady MSB, tak aby zachęcić biegłego rewidenta do wyboru metody badania dostosowanej do uwarunkowań danego zlecenia. Prezentowany materiał został pomyślany jako ogólne wytyczne – zadaniem biegłego jest odpowiednie wykorzystanie „Przewodnika MSB – procedury” i przeprowadzenie badania zgodnie z MSB. Korzystanie z prezentowanych materiałów nie zastąpi znajomości i stosowania samych standardów badania.

Chcąc przeprowadzić badanie sprawozdań finansowych zgodnie z MSB, firma audytorska musi po pierwsze w całej rozciągłości przestrzegać Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” „MSKJ1” przyjętego Uchwałą nr 2784/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych.

Uchwała ma zastosowanie do:

1. czynności rewizji finansowej, których wykonywanie regulują krajowe standardy rewizji finansowej wprowadzone uchwałą Nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej;
2. usług pokrewnych – jeśli są wykonywane z zastosowaniem Międzynarodowych Standardów Usług Pokrewnych, opublikowanych jako załącznik do komunikatu Nr 51/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie usług pokrewnych.

Firmy audytorskie wykonujące badania lub przeglądy sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, sporządzonych za okresy kończące się pomiędzy dniem 31 grudnia 2016 r., a dniem 31 grudnia 2017 r., zobowiązane były do dostosowania swojej działalności do przepisów niniejszej uchwały do dnia 1 stycznia 2016 r., a pozostałe firmy audytorskie do dnia 1 stycznia 2017 r.

Pełny tekst MSKJ 1 jest dostępny do pobrania [na stronie PIBR](#). Ponadto jako wstęp do stosowania innych MSB w zakresie indywidualnych zleceń polegających na wykonywaniu badania, firmy audytorskie powinny rozważyć wdrożenie MSB 220 „Kontrola jakości badań sprawozdań finansowych”.

Wykonując czynności badania biegli rewidenci powinni również brać pod uwagę „Kodeks etyki IFAC” (KE). Stosownie do okoliczności, w prezentowanych procedurach znajdują się odniesienia do wspomnianego „Kodeksu”. Pełny tekst KE jest dostępny na [stronie PIBR](#).

MSB wymagają podejścia opartego na ryzyku: formalnego podejścia do znajomości biznesu i klienta, a także do oceny różnych rodzajów ryzyka, w tym ryzyka oszustwa. Biegły rewident, zachowując odpowiednią dozę zawodowego sceptycyzmu, powinien dokonać właściwej oceny ryzyka opierając się na posiadanej wiedzy na temat klienta i systemów klienta. W objaśnieniach do MSB 315 „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia” podjęto próbę konsolidacji poszczególnych obszarów oceny ryzyka, które wcześniej były omawiane w różnych materiałach. Po rozpoznaniu ryzyk należy zdefiniować program badania w celu uwzględnienia lub zminimalizowania rozpoznanych rodzajów ryzyk. Proponowane procedury będą w tym zadaniu niezwykle pomocne, jednak biegły rewident powinien dołożyć wszelkich starań, aby w trakcie wykonywanych czynności faktycznie i skutecznie adresować rozpoznane ryzyka. Poniżej prezentujemy schemat, który obrazowo przedstawia proponowane szerokie podejście. Nie we wszystkich przypadkach potrzebne będą wszystkie proponowane procedury, a niejednokrotnie okoliczności będą wymagać zastosowania dodatkowych (innych niż zaproponowane) testów i procedur pod kątem zgodności z MSB.

Korzystanie z materiału „Przewodnik MSB – procedury”

Wykorzystując przedstawiony indeks i programy badania w proponowany sposób, użytkownik zyskuje uporządkowaną dokumentację badania sporządzoną w sprawdzony i zweryfikowany sposób.

Dokument otwiera lista kontrolna „Wykaz MSB zastosowanych w badaniu” po wypełnieniu której biegły rewident upewnia się, które MSB powinien rozważyć w kontekście danego zlecenia (przy czym materiał wskazuje, które standardy mają zastosowanie obligatoryjnie w każdym zleceniu badania).

Użytkownik powinien najpierw skoncentrować się na części poświęconej czynnościom wstępnym i oszacowaniu ryzyka (planowaniu) i wypełnić je przed przystąpieniem do czynności badania. W ramach **Części I „Czynności wstępne”** biegły rewident rozważa kwestie akceptacji klienta/kontynuacja współpracy z klientem, przyjęcia zlecenia oraz wyznaczenie zespołu badającego (tutaj następuje również pisemne potwierdzenie niezależności).

Część II Oszacowanie ryzyka (planowanie) – poświęcona planowaniu jest o tyle ważna, że pomaga rozpoznać ryzyka i zdefiniować istotność, zawiera też tzw. listy kontrolne dotyczące typowych wymagań i umożliwia ewidencję procesu planowania. W pierwszej sekcji Części II przygotowane zostały poniższe zagadnienia i dokumenty:

1. Plan badania – lista kontrolna

2. Poznanie jednostki i jej otoczenia
3. Wstępny przegląd analityczny
4. Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie)
5. Ustalenie poziomów istotności
6. Bilans otwarcia/dane porównawcze
7. Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania
8. Spotkania na etapie planowania
9. Memorandum planowania badania (w tym strategia badania)
10. Przykładowa lista kontrolna dotycząca zbioru stałego

W drugiej sekcji Części II zaprezentowane zostało ogólne podejście do oceny ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń a także ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. Część tę tworzą:

1. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego
2. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Identyfikacja i ocena ryzyka znaczącego. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyka rozległego)

Sekcja III Części II koncentruje się na ogólnym podejściu do kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości. W ramach części proponuje się skoncentrowanie na poniższych dokumentach i zagadnieniach:

1. Przykładowa lista kontrolna dla systemu rachunkowości
2. Przykładowa lista kontrolna dla kluczowych procesów
3. Ocena czy kontrola wewnętrzna jest zaprojektowana i wdrożona
4. Testy kontroli
5. Ocena kontroli wewnętrznej

Sekcja IV, zamykająca Część II, zawiera macierz ryzyk, która jest łącznikiem z Częścią III i IV.

Po zaplanowaniu czynności badania można przystąpić do wypełniania Części III i IV – czasem jedną po drugiej, a czasem jednocześnie. Kolejność wypełniania poszczególnych części zależy od specyfiki konkretnego zlecenia. Programy badania zamieszczone w Części III i IV stanowią biblioteki procedur, z których biegły rewident powinien wybrać taką kombinację swoich prac, która umożliwi mu uzyskanie założonych celów badania. W związku z tym, zakres wykonanych prac i wybranych do realizacji procedur badania uzależniony jest każdorazowo od charakteru zlecenia badania i klienta. Wypełnienie całościowe proponowanych Części i kompletne wykonanie wszystkich programów badania nie stanowi gwarancji właściwego wykonania zlecenia badania zgodnie ze wszystkimi wymogami MSB.

Część III określona jako „**Reakcja na ryzyko – Badanie zasadnicze (badanie stwierdzeń – procedury wiarygodności)**” obejmuje swoim zakresem poniższe dokumenty i przykładowe programy badania:

1. Tabela testu rewizyjnego
2. Wartości niematerialne i prawne
3. Rzeczowe aktywa trwałe
4. Inwestycje
5. Zapasy
6. Należności
7. Rozliczenia międzyokresowe (aktywa)
8. Środki pieniężne
9. Kapitały (fundusze) własne
10. Rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia
11. Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa)
12. Przychody
13. Koszty
14. Podatek dochodowy
15. Rachunek przepływów pieniężnych

Część IV „Pozostałe procedury” dotyczy szczególnych zagadnień takich jak:

1. Zestawienie obrotów i sald
2. Podmioty powiązane
3. Przestrzeganie prawa i regulacji
4. Późniejsze zdarzenia
5. Kontynuacji działalności
6. Sprawozdanie finansowe
7. Sprawozdanie z działalności

Po wypełnieniu Części I-IV pora na zebranie razem notatek, spraw do rozważenia oraz wniosków. Stanowią one **Część V „Sprawozdawczość - Końcowe procedury badania”**. Wskazuje ona nie tyle, jakie wnioski należy wyciągnąć, ile proponuje ścieżkę metodologiczną umożliwiającą zebranie w jednym miejscu wszystkich ustaleń z przeprowadzonych czynności badania. Innymi słowy, Część V zawiera metodę ewidencji wniosków i uwag, a także praktyczne „listy kontrolne” przydatne podczas zakończenia realizacji zlecenia. To właśnie na tym końcowym etapie pojawia się największe ryzyko popełnienia pomyłki (czy to przez błąd zapisu, czy przez pominięcie), dlatego niezbędne jest zachowanie należytej staranności i uwagi. Część V tworzą:

1. Zagadnienia wymagające konsultacji
2. Końcowy przegląd analityczny
3. Zbiorcze zestawienie zniekształceń
4. Oświadczenia kierownictwa
5. Sprawozdanie biegłego rewidenta
6. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór
7. Zakończenie badania zasadniczego i podsumowanie wyników badania
8. Kontrola jakości wykonania zlecenia

9. Lista spraw do rozważenia na przyszłość

W „Przewodniku MSB – procedury”, w formie załączników, udostępniliśmy dodatkowe materiały pomocne w przeprowadzaniu badania.

Zastrzeżenie prawne

„Przewodnik MSB – procedury” w założeniu ma charakter informacyjny i pomocniczy – jego treść jest wtórna w stosunku do Międzynarodowych Standardów Badania „MSB” jak i przepisów z zakresu przeprowadzania badań sprawozdań finansowych. „Przewodnik MSB – procedury” zawiera niewiążące wskazówki dotyczące stosowania MSB. „Przewodnik MSB – procedury” nie zastępuje bezpośredniego stosowania wymogów MSB ale pomaga spójnie wdrożyć te standardy w procesie badania sprawozdań finansowych.

„Przewodnik MSB – procedury” nie zajmuje się wszystkimi aspektami MSB (np. MSB 600) i nie powinien być stosowany w celu określenia lub wykazania zgodności ze wszystkimi MSB.

„Przewodnik MSB – procedury” nie stanowi ani źródeł prawa ani obowiązków dla biegłych rewidentów, firm audytorskich ani jakichkolwiek innych podmiotów. „Przewodnik MSB – procedury” został przygotowany przez PIBR z wykorzystaniem najlepszej wiedzy i doświadczenia, na podstawie MSB oraz Przewodnika „Procedury na rzecz jakości badania” wydanego przez ICAS jedynie w celu ułatwienia korzystania z tych standardów.

Podczas prac nad „Przewodnikiem MSB – procedury” PIBR dołożyła należytej staranności, jednak nie może zagwarantować, że zawarte w nim wskazówki są właściwe i odpowiednie do wszystkich okoliczności danego zlecenia badania. PIBR nie ponosi odpowiedzialności za ewentualne szkody lub straty gospodarcze wynikające z niewłaściwego zastosowania niniejszego „Przewodnika MSB – procedury”, zarówno po stronie biegłych rewidentów oraz firm audytorskich, w ramach których biegli rewidenci wykonywali badania jak i po stronie jednostek, na rzecz których biegli rewidenci i firmy audytorskie świadczyli takie usługi.

Wszystkie prawa do niniejszego „Przewodnika MSB – procedury” i treści w nim umieszczonych, w tym prawa autorskie, prawo do znaku towarowego, *know-how*, prawa do baz danych, kodów źródłowych i innych praw własności intelektualnej należą do PIBR. Niniejszy „Przewodnik MSB – procedury”, dostępny w wersji elektronicznej na stronach internetowych PIBR, powstał wyłącznie z myślą o biegłych rewidentach przeprowadzających badania sprawozdań finansowych zgodnie z MSB i w tym celu może być przez nich przeglądany, pobierany, drukowany i wykorzystywany bez odrębnej zgody PIBR.

Osoby i firmy korzystające z „Przewodnika MSB – procedury” nie są uprawnione do korzystania lub rozpowszechniania „Przewodnika MSB – procedury” w celach niezwiązanych z wykonywaniem własnej działalności zawodowej polegającej na wykonywaniu czynności rewizji finansowej. W szczególności, nie jest dozwolone utrwalenie (sporządzenie egzemplarza, który mógłby służyć publikacji utworu) lub zwielokrotnienie „Przewodnika MSB – procedury” poprzez druk, nagranie na płycie kompaktowej, dyskietce celem jego rozpowszechniania. Wprowadzenie do obrotu, wypożyczenie lub udostępnienie

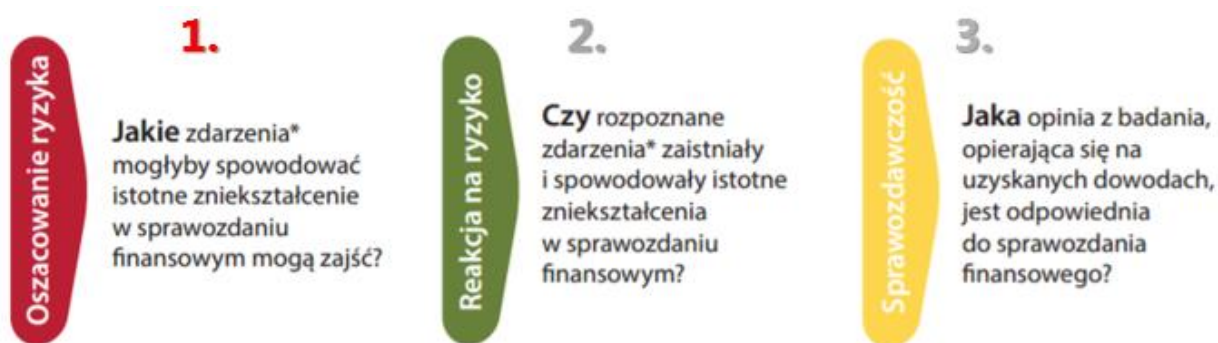
zwielokrotnionych egzemplarzy „Przewodnika MSB – procedury” jest niedozwolone bez podpisania umowy udzielenia licencji przez PIBR.

Logo PIBR jest znakiem prawnie chronionym. Jego wykorzystywanie przez inne podmioty może mieć miejsce wyłącznie na podstawie pisemnej zgody PIBR lub na podstawie odrębnych umów.

Nie jest dozwolone usuwanie, zmiana lub zasłanianie logo PIBR lub informacji dotyczących praw do niniejszego „Przewodnika MSB – procedury” w jakichkolwiek informacjach pobranych lub wydrukowanych ze strony PIBR. Zakaz ten nie dotyczy wykorzystania „Przewodnika MSB – procedury” na potrzeby użytku własnego przez biegłych rewidentów oraz firmy audytorskie.

Szerokie podejście do oceny ryzyka

Podejście do badania można podzielić na trzy etapy : oszacowanie ryzyka, reakcji na ryzyko i sprawozdawczość.



Kroki (Etapy)	Opis
Oszacowanie ryzyka	Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka, w celu rozpoznania i oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym.
Reakcja na ryzyko	Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania, stanowiących reakcję na rozpoznane i oszacowane czynniki ryzyka istotnych zniekształceń, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i stwierdzeń.
Sprawozdawczość	Wymaga to: <ul style="list-style-type: none"> sformułowania opinii na podstawie uzyskanych dowodów badania; oraz sporządzenia i wydania sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie do wyciągniętych wniosków.

Źródło: Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek, tom 1, s. 44.

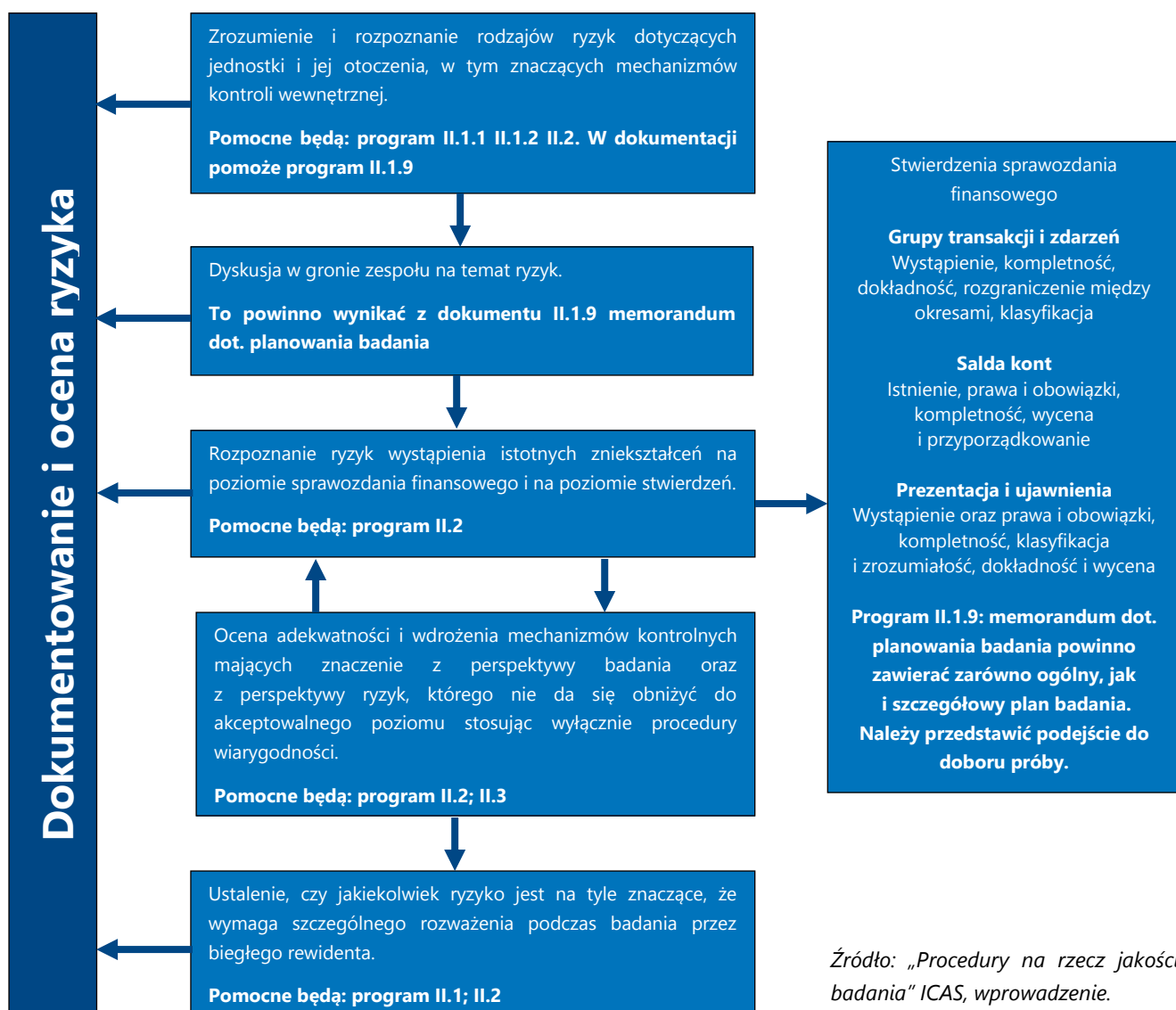
Ryzyko badania jest ryzykiem wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym zawierającym istotne zniekształcenia. Celem badania jest zmniejszenie ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

Podejście zgodne z MSB w znacznym stopniu opiera się na oszacowaniu ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym będącym przedmiotem badania biegłego rewidenta oraz ograniczenia ryzyka przeoczenia. Ograniczenie ryzyka przeoczenia można osiągnąć, przeprowadzając procedury będące reakcją na oszacowane ryzyko istotnych

zniekształceń zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierżeń dla grup transakcji i zdarzeń, sald kont i ujawnień (MSB 315 i 330).

Poniższy schemat stanowi ilustrację szerokiego podejścia leżącego u podstaw programów zawartych w prezentowanym dokumencie zatytułowanym „Przewodnik MSB – procedury”.

Proces oceny ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym należy rozpocząć od zrozumienia jednostki, zapoznania się z jej funkcjonowaniem, jej otoczeniem oraz stosowanymi mechanizmami kontrolnymi. Zespół pracujący nad danym zleceniem powinien omówić potencjalne zagrożenia, w tym dotyczące oszustwa. Kiedy ryzyka są już rozpoznane, biegli rewidenci odpowiadają na ryzyka sporządzając odpowiedni program badania, w którym określają jakie procedury badania będą stosować.



Szerokie podejście do mechanizmów kontroli wewnętrznej

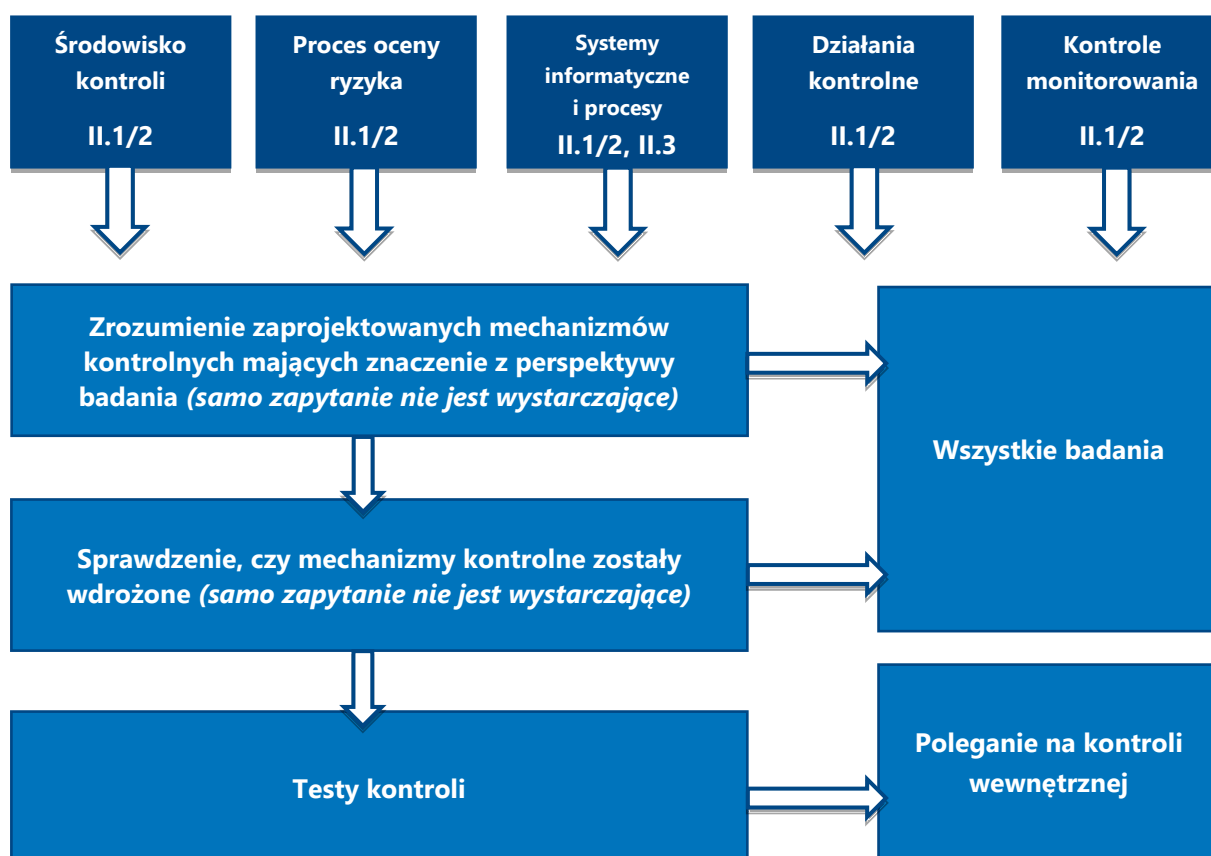
Zgodnie z postanowieniami MSB 315 (12)(13), biegły ma obowiązek zapoznać się z kontrolą wewnętrzną znaczącą dla badania. Chociaż większość kontroli znaczących dla badania

najczęściej dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej mają znaczenie dla badania. Biegły rewident kierując się zawodowym osądem ustala czy kontrola wewnętrzna występując pojedynczo lub łącznie, jest znacząca dla badania. Obowiązująca wynikająca z MSB metodologia została w skrócie przedstawiona na schemacie poniżej.

Schemat przedstawia, że biegły powinien zawsze i w każdym przypadku zapoznać się ze środowiskiem kontroli i mechanizmami kontroli wewnętrznej stosowanymi w jednostce. Obejmuje to aspekty takie jak: proces identyfikacji ryzyk przez kierownictwo jednostki, sposób zarządzania rozpoznanymi rodzajami ryzyka, sposób monitorowania działania mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo i osoby sprawujące nadzór. Aspekty te należy udokumentować celem wykazania ich znajomości i zrozumienia. Ocena funkcjonowania kontroli stanowi kolejny krok w procesie badania. W przypadku większości badań na tym etapie możliwe jest sporządzenie informacji dla osób sprawujących nadzór.

W niektórych przypadkach środowisko kontroli będzie wystarczająco silne, aby umożliwić biegłemu rewidentowi sprawdzenie zrozumienia mechanizmów kontrolnych (test śledzenia działań kontrolnych) w kontekście uzasadnienia dla ograniczenia testów wiarygodności.

Zrozumienie pięciu elementów kontroli wewnętrznej



Źródło: „Procedury na rzecz jakości badania” ICAS, wprowadzenie.

Wykaz MSB zastosowanych w badaniu

Lp.	Numer i tytuł standardu	Kiedy standard ma zastosowanie?	Cel ogólny i cele cząstkowe biegłego rewidenta wg standardu	Czy standard ma zastosowanie w badaniu? (TAK lub NIE)
Zasady ogólne i odpowiedzialność				
1.	KSRF 200 – Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzenie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych ogólne cele biegłego rewidenta stanowią:</p> <p>a) uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi</p> <p>b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdań finansowych i przekazanie stosownie do wymogów MSB</p>	TAK ²

² **TAK** wskazano w przypadku standardów, które mają obligatoryjnie zastosowanie w przypadku każdego zlecenia badania

			informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.	
2.	KSRF 210 – Uzgadnianie warunków zlecenia badania	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celem biegłego rewidenta jest przyjęcie lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy zasady, w oparciu o które zlecenie badania będzie wykonane, zostały uzgodnione przez:</p> <p>a) ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania oraz</p> <p>b) potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem oraz - tam gdzie to odpowiednie – osobami sprawującymi nadzór istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania.</p>	TAK
3.	KSRF 220 – Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celem biegłego rewidenta jest wdrożenie procedur kontroli jakości na poziomie zlecenia badania, które dostarczą biegłemu rewidentowi wystarczającą pewność, że:</p> <p>a) badanie spełnia zawodowe standardy oraz obowiązujące wymogi prawne i regulacyjne oraz</p> <p>b) sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.</p>	TAK
4.	KSRF 230 – Dokumentacja badania	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zawiera:</p> <p>a) wystarczające i odpowiednie zapisy uzasadniające sprawozdanie biegłego rewidenta oraz</p> <p>b) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.</p>	TAK
5.	KSRF 240 – Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>a) zidentyfikowanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem,</p> <p>b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów</p>	TAK

	oszustw		<p>badania na temat oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, poprzez zaprojektowanie i zastosowanie właściwej reakcji oraz</p> <p>c) właściwa reakcja na wykryte lub domniemane oszustwo zidentyfikowane podczas badania.</p>	
6.	KSRF 250 – Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji, które ogólnie uznaje się za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych,</p> <p>b) przeprowadzenie określonych procedur badania pomocnych w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe oraz</p> <p>c) właściwa reakcja na rozpoznane podczas badania przypadki naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji.</p>	TAK
7.	KSRF 260 – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>a) komunikowanie się w sposób jasny z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z odpowiedzialnością biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych jak również przeglądem zaplanowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania,</p> <p>b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania,</p> <p>c) przekazanie osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wynikających z badania spostrzeżeń, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej oraz</p> <p>d) promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania</p>	TAK

			się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.	
8.	KSRF 265 – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej	Stosuje się w każdym badaniu, jeżeli zidentyfikowane zostaną słabości kontroli wewnętrznej	Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabości kontroli wewnętrznej, którą biegły rewident rozpoznał podczas badania, i która, zgodnie z jego zawodowym osądem, ma na tyle duże znaczenie, że zasługuje na poświęcenie jej uwagi.	
Szacowanie ryzyk i wynikająca z tego reakcja rewizyjna				
9.	KSRF 300 – Planowanie badania sprawozdań finansowych	Stosuje się w każdym badaniu.	Celem biegłego rewidenta jest takie zaplanowanie badania, aby badanie zostało przeprowadzone w sposób efektywny.	TAK
10.	KSRF 315 (Zmieniony) – identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia	Stosuje się w każdym badaniu.	Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdania finansowego, czy stwierdzeń, dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia.	TAK
11.	KSRF 320 – Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania	Stosuje się w każdym badaniu.	Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania.	TAK
12.	KSRF 330 – Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka	Stosuje się w każdym badaniu.	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.	TAK
13.	KSRF 402 – Okoliczności wymagające uwzględnienia	Stosuje się, gdy badana jednostka	Celem biegłego rewidenta jednostki korzystającej z usług	

	przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej	korzysta z organizacji usługowych ³	organizacji usługowej jest: a) poznanie istoty i znaczenia usług organizacji usługowej oraz ich wpływu na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w zakresie wystarczającym do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz b) zaprojektowanie oraz przeprowadzenie procedur badania, będących odpowiedzią na to ryzyko.	
14.	KSRF 450 – Ocena zniekształceń rozpoznanych w trakcie badania	Stosuje się w każdym badaniu.	Celem biegłego rewidenta jest ocena: a) wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie oraz b) wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdania finansowe.	TAK
Dowody badania				
15.	KSRF 500 – Dowody badania	Stosuje się w każdym badaniu.	Celem biegłego rewidenta jest zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w sposób, który zapewni uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających sformułowanie racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta.	TAK
16.	KSRF 501 – Dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych	Zakres standardu dotyczący sporów prawnych i roszczeń stosuje się w każdym badaniu. W pozostałym zakresie standard stosuje się	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących: a) istnienia i stanu zapasów,	TAK (spory prawne)

³ Wiele jednostek zleca niektóre obszary swojej działalności organizacjom świadczącym usługi począwszy od realizacji określonego zadania pod kierownictwem jednostki do zastępowania całych wydziałów lub funkcji jednostki (np. rozliczenia podatkowe). Wiele z usług świadczonych przez takie organizacje stanowi integralną część działalności operacyjnej jednostki. Przykłady usług świadczonych przez organizacje usługowe, które mają znaczenie dla badania, obejmują np. prowadzenie ksiąg rachunkowych, zarządzanie aktywami, inicjowanie, księgowanie oraz przetwarzanie informacji jako agent.

	zagadnień	<p>w zleceniu badania, w którym:</p> <p>a) zapasy stanowią istotną pozycję sprawozdania finansowego, lub</p> <p>b) prezentowane i ujawniane są informacje o segmentach.</p>	<p>b) kompletności ujęcia sporów prawnych i roszczeń wobec jednostki oraz</p> <p>c) prezentacji i ujawniania informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>	<p>(zapasy)</p> <p>(segmenty)</p>
17.	KSRF 505 – Potwierdzenia zewnętrzne	Stosuje się w każdym badaniu, w którym biegły rewident wykorzystuje procedurę potwierdzeń zewnętrznych w celu uzyskania dowodów badania.	Celem biegłego rewidenta w związku ze stosowaniem procedur potwierdzeń zewnętrznych jest zaprojektowanie i przeprowadzenie takich procedur, które doprowadzą do uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania.	
18.	KSRF 510 – Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe	Wymagane zastosowanie przy wykonywaniu zlecenia badania po raz pierwszy.	<p>Przy wykonywaniu zlecenia badania po raz pierwszy celem biegłego rewidenta związanym ze stanami początkowymi jest zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy:</p> <p>a) stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdania finansowe za bieżący okres oraz</p> <p>b) prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do stanów początkowych były stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres, lub czy zmiany, których w nich dokonano, zostały prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>	
19.	KSRF 520 – Procedury analityczne	Wymagane rozważenie zastosowania w każdym badaniu jako badań	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>a) uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania przy zastosowaniu analitycznych procedur wiarygodności</p>	TAK (wstępny i końcowy przegląd analityczny)

		<p>wiarygodności.</p> <p>Obowiązkowe wykonanie końcowego przeglądu analitycznego.</p>	<p>oraz</p> <p>b) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur analitycznych na zakończenie badania, gdy formułuje on ogólny wniosek, czy sprawozdania finansowe są zgodne z jego wiedzą o jednostce.</p>	
20.	KSRF 530 – Badanie wyrywkowe (próbkiwanie)	Rozważa się stosowanie w każdym badaniu.	Celem biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania wyrywkowego (próbkiwania) jest dostarczenie uzasadnionej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji, z której została pobrana próbka.	TAK
21.	KSRF 540 – Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień	Stosuje się w każdym badaniu, gdy występują wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej.	<p>Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów badania na temat tego, czy:</p> <p>a) wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, są racjonalne oraz</p> <p>b) powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p>	
22.	KSRF 550 – Podmioty powiązane	Stosuje się w każdym badaniu, gdy występują podmioty powiązane.	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>a) zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi - niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej - wystarczające do tego, aby:</p> <p>i. rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz</p> <p>ii. stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy</p>	

			<p>sprawozdania finansowe, w stopniu w jakim odzwierciedlają te powiązania i transakcje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub • nie wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności); <p>b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniach finansowych zgodnie z odpowiednimi założeniami, o ile mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych.</p>	
23.	KSRF 560 – Późniejsze zdarzenia	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na okoliczność, że zdarzenia następujące między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały w tych sprawozdaniach finansowych odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz</p> <p>b) właściwa reakcja na fakty, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, a które gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłby zmiany do swego sprawozdania.</p>	TAK
24.	KSRF 570 – Kontynuacja działalności	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących na zasadność przyjęcia przez</p>	TAK

			<p>kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych,</p> <p>b) rozważenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz</p> <p>c) określenie wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta.</p>	
25.	KSRF 580 – Pisemne oświadczenia	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>a) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi,</p> <p>b) wsparcie innych dowodów badania – dotyczących sprawozdań finansowych lub określonych stwierdzeń w nim zawartych – za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli biegły rewident uzna to za konieczne lub wynika to z innych MSB oraz</p> <p>c) właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo oraz, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, pisemne oświadczenia lub niezłożenie przez kierownictwo lub, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór pisemnych oświadczeń, o które biegły rewident prosił.</p>	TAK
Korzystanie z ustaleń innych osób				
26.	KSRF 600 – Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) –	Stosuje się w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy, a zwłaszcza tych, w których uczestniczą biegli	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>a) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy oraz</p> <p>b) występując w roli biegłego rewidenta badającego</p>	

	uwagi szczególne	rewidenci części grupy.	<p>sprawozdania finansowe grupy:</p> <p>i. komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części grupy co do zakresu i czasu przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac oraz</p> <p>ii. uzyskanie dowodów badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego wystarczających i odpowiednich do wyrażenia na ich podstawie opinii, czy sprawozdania finansowe grupy zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>	
27.	KSRF 610 (Zmieniony) – Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych	<p>Stosuje się w przypadku wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego przy uzyskiwaniu dowodów badania.</p> <p>MSB nie ma zastosowania, jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego.</p>	<p>Celem biegłego rewidenta, w przypadku, gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a biegły rewident przewiduje wykorzystanie pracy tej funkcji, aby zmienić rodzaj lub czas albo ograniczyć zakres przeprowadzanych procedur badania, wykonywanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta, jest:</p> <p>a) ustalenie, czy wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego mogą zostać wykorzystane, a jeżeli tak, to w jakich obszarach i w jakim zakresie, oraz po dokonaniu takiego ustalenia,</p> <p>b) jeżeli wykorzystuje się wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego - ustalenie, czy praca ta jest odpowiednia do celów badania.</p>	
28.	KSRF 620 – Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta	Stosuje się, gdy wyniki pracy osoby lub organizacji posiadającej wiedzę z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, wykorzystuje	<p>Celem biegłego rewidenta jest ustalenie:</p> <p>a) czy należy skorzystać z pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz</p> <p>b) w przypadku korzystania z wyników pracy eksperta</p>	

		się jako pomoc dla biegłego rewidenta przy uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania.	powołanego przez biegłego rewidenta – czy wyniki tej pracy odpowiadają celom biegłego rewidenta.	
Wnioski z badania i sprawozdawczość				
29.	KSRF 700 – Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych	Stosuje się w każdym badaniu.	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>a) formułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania oraz</p> <p>b) jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu, które opisuje również podstawy, na jakiej opiera się opinia.</p>	TAK
30.	KSRF 705 – Modyfikacja opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta	Stosuje się, gdy formułując opinię zgodnie z MSB 700, biegły rewident stwierdza, że konieczne jest zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych.	<p>Celem biegłego rewidenta jest jasne wyrażenie odpowiednio zmodyfikowanej opinii o sprawozdaniach finansowych, która jest niezbędna, gdy:</p> <p>a) biegły rewident stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdania finansowe jako całość zawierają istotne zniekształcenie lub</p> <p>b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia.</p>	
31.	KSRF 706 – Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta	<p>Stosuje się, gdy biegły rewident uznaje za konieczne:</p> <p>a) zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniach</p>	<p>Celem biegłego rewidenta, który wyraził opinię o sprawozdaniach finansowych, jest – jeżeli uzna to za konieczne – zwrócenie uwagi użytkowników, poprzez zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta dodatkowych, zrozumiałych informacji, na:</p> <p>a) sprawę, która mimo, iż została odpowiednio</p>	

		<p>finansowych, które są tak ważne, że mają podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych lub</p> <p>b) zwrócenie uwagi użytkowników na jakąkolwiek sprawę lub sprawy, inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, które są ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.</p>	<p>zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniach finansowych, jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników lub</p> <p>b) inną sprawę, jeśli to odpowiednie, która ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.</p>	
32.	<p>KSRF 710 – Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe</p>	<p>Standard ma zastosowanie zawsze w zakresie informacji porównawczych (w naszych warunkach brak zastosowania w odniesieniu do porównawczych sprawozdań finansowych)⁴.</p>	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy informacje porównawcze w sprawozdaniach finansowych zostały zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami dotyczącymi informacji porównawczych, zawartymi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,</p> <p>b) sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z jego odpowiedzialnością sprawozdawczą.</p>	TAK
33.	<p>KSRF 720 – Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych</p>	<p>Stosuje się np. w odniesieniu do zagadnień prezentowanych w sprawozdaniu z działalności.</p>	<p>Celem biegłego rewidenta jest stosowna reakcja w przypadku, gdy dokumenty zawierające zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat obejmują inne informacje, które mogłyby podważyć wiarygodność obu</p>	TAK, Zawsze, jeśli zgodnie z wymogami prawa

⁴ Regulacje krajowe (ustawa o rachunkowości) wskazuje, że opinia biegłego rewidenta odnosi się tylko do bieżącego okresu. Oznacza to, że zawarte w badanych sprawozdaniach finansowych kwoty i ujawnienia dotyczące poprzednich okresów uważane są za ich integralną część i odczytuje się je w powiązaniu z danymi za rok badany.

	w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe		tych sprawozdań.	jednostka jest zobowiązana do dołączenia do sprawozdania finansowego innych informacji
--	--	--	------------------	--

Część I. Czynności wstępne

1. Przyjęcie zlecenia lub kontynuacja zlecenia oraz wyznaczenie zespołu badającego

I.1. Przyjęcie zlecenia lub kontynuacja zlecenia

Wymogi przeprowadzenia i udokumentowania procedur akceptacji lub reakceptacji klienta i zlecenia wynikają z:

- Kodeksu Etyki IFAC,
- MSKJ 1,
- MSB 220,
- Ustawy o biegłych rewidentach (zawierającej szersze wymogi w odniesieniu do jzp),
- Rozporządzenia 537/2014 (w odniesieniu do jzp).

W zakres procesu przyjmowania lub kontynuacji zlecenia wchodzi rozważania dotyczące:

- niezależności w odniesieniu do;
 - firmy audytorskiej i sieci oraz jednostek powiązanych,
 - kluczowego biegłego rewidenta,
 - zespołu audytorskiego i osób współpracujących (przy czym ten aspekt można pominąć jeśli jest możliwość doboru innych członków zespołu, gdyby ktoś nie spełniał wymogów niezależności)
- zdolności firmy audytorskiej do spełnienia wymogów kompetencyjnych, etycznych
- rozważania na temat uczciwości klienta,
- wyznaczenie zespołu badającego.

Niezależność powinna być też rozpatrzona w odniesieniu do osób blisko związanych z wymienionymi wyżej lub powiązanych z firmą audytorską stosunkiem kontroli. Przy czym termin osoby blisko powiązane obejmuje:

- a) małżonek lub partner uznawany zgodnie z prawem krajowym za równoważnego z małżonkiem,
- b) dziecko będące na utrzymaniu zgodnie z prawem krajowym,
- c) członek rodziny, który w dniu danej transakcji pozostaje we wspólnym gospodarstwie domowym przez okres co najmniej roku oraz
- d) osoba prawna, grupa przedsiębiorstw lub spółka osobowa, w której obowiązki zarządcze pełni osoba, o której mowa w lit. a), b) lub c), nad którą osoba taka sprawuje pośrednią lub bezpośrednią kontrolę, która została utworzona, by przynosić korzyści takiej osobie, lub której interesy gospodarcze są w znacznym stopniu zbieżne z interesami takiej osoby.

Kluczowy biegły rewident (partner odpowiedzialny za zlecenie) upewnia się, że zastosowano odpowiednie procedury dotyczące akceptacji nowego klienta i kontynuacji współpracy z danym klientem oraz przyjęcia lub kontynuacji zlecenia badania oraz ustala, czy sformułowane w związku z tym wnioski są właściwe (MSB 220.12).

Jeżeli partner odpowiedzialny za badanie uzyska informacje, które, gdyby były mu wcześniej znane, wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia badania, niezwłocznie przekazuje te

informacje firmie, aby na tej podstawie firma oraz partner odpowiedzialny za badanie mogli podjąć niezbędne działania (MSB 220.13).

W przypadku badania jednostki spełniającej definicję jednostki zainteresowania publicznego istnieją bardziej restrykcyjne, dodatkowe wymogi odnoszące się do niezależności i partner odpowiedzialny za zlecenie powinien upewnić się czy zostały one odpowiednio uwzględnione.

Poniższe testy wykorzystać należy na etapie kompletowania pozostałych członków zespołu audytorskiego już po procedurze akceptacji klienta.

Niezależnie od procedur akceptacji klienta firma audytorska, biegły rewident i członkowie zespołu audytorskiego składają oświadczenie o spełnieniu wymogów niezależności przed przystąpieniem do badania.

Wymogi niezależności obejmują kluczowego biegłego rewidenta, firmę audytorską, partnerów, kadrę kierowniczą wyższego szczebla, kierowników i pracowników uczestniczących w przeprowadzaniu badania oraz osobę fizyczną biorącą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane.

Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania zobowiązani są ocenić i udokumentować, (art. 74 ust. 1), czy:

- 1) spełnione zostały wymogi niezależności, o których mowa w art. 69-73,
- 2) istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz czy zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania,
- 3) dysponują kompetentnymi pracownikami, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania,
- 4) osoba wyznaczona jako kluczowy biegły rewident posiada uprawnienia, w tym czy została wpisana do odpowiednich rejestrów biegłych rewidentów.

Test niezależności kluczowego biegłego rewidenta (i członka zespołu jeśli na etapie akceptacji klienta taki test jest właściwy)			
		TAK	NIE
<p>Uwaga! Z wyjątkiem prowadzenia ksiąg wszystkie wymogi powinny być rozpatrzone w odniesieniu do okresu objętego badanym SF i okresu do dnia składania oświadczenia.</p>			
1.	<p>Czy posiadasz (lub czerpiesz istotne i bezpośrednie korzyści finansowe) instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez badaną jednostkę?</p> <p>Uwaga! Nie dotyczy takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez Ciebie lub osoby blisko z Tobą związane, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ masz Ty lub osoby blisko z Tobą związane.</p> <p>Nie dotyczy również kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów.</p>		
2.	<p>Czy osoby blisko z Tobą związane posiadają (lub czerpią istotne i bezpośrednie korzyści finansowe) instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez badaną jednostkę?</p> <p>Uwaga! Nie dotyczy takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez Ciebie lub osoby blisko z Tobą związane, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ masz Ty lub osoby blisko z Tobą związane.</p> <p>Nie dotyczy również kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów.</p>		

3.	<p>Czy posiadasz (lub czerpiesz istotne i bezpośrednie korzyści finansowe) instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez jednostkę powiązaną z jednostką badaną?</p> <p>Uwaga! Nie dotyczy takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez Ciebie lub osoby blisko z Tobą związane, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ masz Ty lub osoby blisko z Tobą związane.</p> <p>Nie dotyczy również kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów.</p>		
4.	<p>Czy osoby blisko z Tobą związane posiadają (lub czerpią istotne i bezpośrednie korzyści finansowe) instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez jednostkę powiązaną z badaną jednostką?</p> <p>Uwaga! Nie dotyczy takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez Ciebie lub osoby blisko z Tobą związane, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ masz Ty lub osoby blisko z Tobą związane.</p> <p>Nie dotyczy również kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów.</p>		
5.	Czy uczestniczysz/-yłeś w transakcjach, których przedmiotem są instrumenty finansowe określone w pkt. 1-4?		
6.	Czy łączy Cię lub łączył z badaną jednostką stosunek pracy, stosunek gospodarczy lub inny stosunek, który może/mógł spowodować konflikt interesów?		
7.	Czy osoby blisko z Tobą związane łączy lub łączył z badaną jednostką stosunek pracy, stosunek gospodarczy lub inny stosunek, który może/mógł spowodować konflikt interesów?		
8.	Czy łączy Cię lub łączył z badaną jednostką stosunek pracy, stosunek gospodarczy lub inny stosunek, który może/mógł być postrzegany jako powodujący konflikt interesów?		

9.	Czy osoby blisko z Tobą związane łączy lub łączył z badaną jednostką stosunek pracy, stosunek gospodarczy lub inny stosunek, który może/mógł być postrzegany jako powodujący konflikt interesów?		
10.	Czy uczestniczysz / uczestniczyłeś w roku poprzedzającym rok badany, w roku badanym i w okresie bieżącego roku w prowadzeniu ksiąg rachunkowych badanej jednostki?		
11.	Czy uczestniczysz / uczestniczyłeś w okresach określonych w pkt. 10 w sporządzaniu dokumentacji księgowej badanej jednostki?		
12.	Czy uczestniczysz / uczestniczyłeś w okresach określonych w pkt. 10 w sporządzaniu sprawozdań finansowych badanej jednostki?		
13.	Czy osoby blisko z Tobą związane uczestniczą / uczestniczyły w okresach określonych w pkt. 10 w prowadzeniu ksiąg rachunkowych badanej jednostki?		
14.	Czy osoby blisko z Tobą związane uczestniczą / uczestniczyły w okresach określonych w pkt. 10 w sporządzaniu dokumentacji księgowej badanej jednostki?		
15.	Czy osoby blisko z Tobą związane uczestniczą / uczestniczyły w okresach określonych w pkt. 10 w sporządzaniu sprawozdań finansowych badanej jednostki?		
16.	Czy jesteś / byłeś przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem) badanej jednostki?		
17.	Czy jesteś / byłeś członkiem organów nadzorczych badanej jednostki?		
18.	Czy jesteś / byłeś członkiem organów zarządzających badanej jednostki?		
19.	Czy jesteś / byłeś pracownikiem badanej jednostki?		
20.	Czy jesteś / byłeś przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem) jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
21.	Czy jesteś / byłeś członkiem organów nadzorczych jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
22.	Czy jesteś / byłeś członkiem organów zarządzających jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
23.	Czy jesteś / byłeś pracownikiem jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
24.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem) badanej jednostki?		
25.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były członkiem organów nadzorczych badanej jednostki?		
26.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były członkiem organów zarządzających badanej jednostki?		

27.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były pracownikiem badanej jednostki?		
28.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem) jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
29.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były członkiem organów nadzorczych jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
30.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były członkiem organów zarządzających jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
31.	Czy osoby blisko z Tobą związane są / były pracownikiem jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
32.	Czy bierzesz / brałeś udział w procesie zarządzania badaną jednostką?		
33.	Czy bierzesz / brałeś udział w procesie podejmowania decyzji przez badaną jednostkę?		
34.	Czy przyjąłeś / posiadasz od badanej jednostki, będącej bankiem lub podobną instytucją, pożyczkę lub poręczenie pożyczki udzieloną z pominięciem zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych – podaj wartość kredytu/pożyczki?		
35.	Czy osoby blisko związane przyjęły / posiadają od badanej jednostki, będącej bankiem lub podobną instytucją, pożyczkę lub poręczenie pożyczki udzieloną z pominięciem zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych – podaj wartość kredytu/pożyczki?		
36.	Czy przyjąłeś / posiadasz od badanej jednostki, niebędącej bankiem lub podobną instytucją, pożyczkę lub poręczenie pożyczki stanowiącą istotną wartość dla Ciebie oraz istotną dla pożyczkodawcy – podaj wartość pożyczki?		
37.	Czy osoby blisko związane przyjęły / posiadają od badanej jednostki, niebędącej bankiem lub podobną instytucją, pożyczkę lub poręczenie pożyczki stanowiącą istotną wartość dla pożyczkobiorcy oraz istotną dla pożyczkodawcy – podaj wartość pożyczki?		
38.	Czy udzieliłeś badanej jednostce niebędącej bankiem lub podobną instytucją / masz należność od badanej jednostki z tytułu, pożyczki lub poręczenia pożyczki stanowiącej istotną wartość dla pożyczkobiorcy oraz istotną dla pożyczkodawcy – podaj wartość pożyczki?		
39.	Czy osoby blisko związane udzieliły badanej jednostce niebędącej bankiem lub podobną instytucją / mają należność od badanej jednostki z tytułu, pożyczki lub poręczenia pożyczki stanowiącej istotną wartość dla pożyczkobiorcy oraz istotną dla pożyczkodawcy – podaj wartość pożyczki?		
40.	Czy posiadasz / posiadałeś bliskie powiązania gospodarcze z badaną jednostką lub z jego kierownictwem, w szczególności:		

	a) czy posiadasz / posiadałeś istotny udział finansowy we wspólnym przedsięwzięciu z badaną jednostką, jego właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla badanej jednostki?		
	b) czy występuje / występowało istotne powiązanie usług lub produktów z usługami lub produktami badanej jednostki i wprowadzanie ich na rynek pod wspólnym szyldem?		
	c) czy ma / miało miejsca prowadzenie przez podmiot dystrybucji lub marketingu produktów lub usług badanej jednostki (i odwrotnie)?		
	Czy osoby blisko związane posiadają /posiadały bliskie powiązania gospodarcze z badaną jednostką lub z jej kierownictwem, w szczególności:		
41.	a) czy posiadają / posiadały istotny udział finansowy we wspólnym przedsięwzięciu z badaną jednostką, jego właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla badanej jednostki?		
	b) czy występuje / występowało istotne powiązanie usług lub produktów z usługami lub produktami badanej jednostki i wprowadzanie ich na rynek pod wspólnym szyldem?		
	c) czy ma / miało miejsce prowadzenie przez podmiot dystrybucji lub marketingu produktów lub usług badanej jednostki (i odwrotnie)?		
42.	Czy żądałeś / przyjąłeś od badanej jednostki jakiegokolwiek korzyści majątkowe lub osobiste, których wartość obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby za przekraczającą niewielką lub nieistotną?		
43.	Czy osoby blisko związane żądały / przyjęły od badanej jednostki jakiegokolwiek korzyści majątkowe lub osobiste, których wartość obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby za przekraczającą niewielką lub nieistotną?		
44.	Czy żądałeś / przyjąłeś od jednostki powiązanej z badaną jednostką jakiegokolwiek korzyści majątkowe lub osobiste, których wartość obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby za przekraczającą niewielką lub nieistotną?		
45.	Czy osoby blisko związane żądały / przyjęły od jednostki powiązanej z badaną jednostką jakiegokolwiek korzyści majątkowe lub osobiste, których wartość obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby za przekraczającą niewielką lub nieistotną?		
46.	Czy istnieją jakiegokolwiek inne okoliczności ograniczające Twoją bezstronność i niezależność od badanej jednostki? Określ jakie.		
47.	Czy okres współpracy z klientem przekroczy dozwolony dla jzp okres 5 lat lub inny okres jeśli jest określony w wewnętrznych procedurach?		
48.	Czy istnieją jakiegokolwiek inne okoliczności ograniczające Twoją bezstronność i niezależność od badanej jednostki, w szczególności dotyczące wymogów Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych IFAC.		

Czy jednostka badana jest jednostką zainteresowania publicznego, dla której przepisy i regulacje określiły dodatkowe wymogi dotyczące niezależności? Jeśli tak to czy wymogi te są spełnione (załącz dodatkową opracowaną samodzielnie listę kontrolną).

Test niezależności dla firmy audytorskiej Uwaga! Z wyjątkiem prowadzenia ksiąg wszystkie wymogi powinny być rozpatrzone w odniesieniu do okresu objętego badanym SF i okresu do dnia składania oświadczenia.		W czasie realizacji zlecenia	
		TAK	NIE
1.	<p>Czy FA posiada instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez badaną jednostkę?</p> <p>Uwaga! Nie dotyczy takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez Ciebie lub osoby blisko z Tobą związane, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ masz Ty lub osoby blisko z Tobą związane.</p>		
2.	<p>Czy FA posiada instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez jednostkę powiązaną z jednostką badaną?</p> <p>Uwaga! Nie dotyczy takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez Ciebie lub osoby blisko z Tobą związane, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ masz Ty lub osoby blisko z Tobą związane.</p>		
3.	Czy FA uczestniczy/-yła w transakcjach, których przedmiotem są instrumenty finansowe określone w pkt. 1-4?		
4.	Czy FA łączy lub łączył z badaną jednostką stosunek gospodarczy lub inny stosunek, który może/mógł spowodować konflikt interesów?		
5.	Czy FA łączy lub łączył z badaną jednostką stosunek gospodarczy lub inny stosunek, który może/mógł być postrzegany jako powodujący konflikt interesów?		

6.	Czy FA uczestniczy / uczestniczyła w roku poprzedzającym rok badany, w roku badanym i w okresie bieżącego roku w prowadzeniu ksiąg rachunkowych badanej jednostki?		
7.	Czy FA uczestniczy / uczestniczyła w roku poprzedzającym rok badany, w roku badanym i w okresie bieżącego roku w sporządzaniu dokumentacji księgowej badanej jednostki?		
8.	Czy FA uczestniczy / uczestniczyła w roku poprzedzającym rok badany, w roku badanym i w okresie bieżącego roku w sporządzaniu sprawozdań finansowych badanej jednostki?		
9.	Czy FA jest / była przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem) badanej jednostki?		
10.	Czy FA jest / była członkiem organów nadzorczych badanej jednostki?		
11.	Czy FA jest / była członkiem organów zarządzających badanej jednostki?		
12.	Czy FA jest / była przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem) jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
13.	Czy FA jest / była członkiem organów nadzorczych jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
14.	Czy FA jest / była członkiem organów zarządzających jednostki powiązanej z badaną jednostką?		
15.	Czy FA bierze / brała udział w procesie zarządzania badaną jednostką?		
16.	Czy FA bierze / brała udział w procesie podejmowania decyzji przez badaną jednostkę?		
17.	Czy FA przyjęła / posiada od badanej jednostki, będącej bankiem lub podobną instytucją, pożyczkę lub poręczenie pożyczki udzieloną z pominięciem zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych – podaj wartość kredytu/pożyczki?		
18.	Czy FA przyjęła / posiada od badanej jednostki, niebędącej bankiem lub podobną instytucją, pożyczkę lub poręczenie pożyczki stanowiącą istotną wartość dla Ciebie oraz istotną dla pożyczkodawcy – podaj wartość pożyczki?		
19.	Czy FA udzieliła badanej jednostce niebędącej bankiem lub podobną instytucją / masz należność od badanej jednostki z tytułu, pożyczki lub poręczenia pożyczki stanowiącej istotną wartość dla pożyczkobiorcy oraz istotną dla pożyczkodawcy – podaj wartość pożyczki?		
20.	Czy FA posiada / posiadała bliskie powiązania gospodarcze z badaną jednostką lub z jego kierownictwem, w szczególności:		
	a) czy FA posiada / posiadała istotny udział finansowy we wspólnym przedsięwzięciu z badaną jednostką, jego właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla badanej jednostki?		

	b) czy występuje / występowało istotne powiązanie usług lub produktów z usługami lub produktami badanej jednostki i wprowadzanie ich na rynek pod wspólnym szyldem?		
	c) czy ma / miało miejsca prowadzenie przez podmiot dystrybucji lub marketingu produktów lub usług badanej jednostki (i odwrotnie)?		
21.	Czy FA żądała / przyjęła od badanej jednostki jakiegokolwiek korzyści majątkowe lub osobiste, których wartość obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby za przekraczającą niewielką lub nieistotną?		
22.	Czy FA żądała / przyjęła od jednostki powiązanej z badaną jednostką jakiegokolwiek korzyści majątkowe lub osobiste, których wartość obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby za przekraczającą niewielką lub nieistotną?		
23.	Czy istnieją jakiegokolwiek inne okoliczności ograniczające bezstronność i niezależność FA od badanej jednostki? Określ jakie.		
24.	Czy podmioty należące do wspólnej sieci z FA lub powiązane z FA w taki sposób, że mogą wywierać istotny wpływ na swoją działalność, posiadają bliskie powiązania gospodarcze z klientem badania lub z jego kierownictwem. W szczególności:		
	a) czy FA lub firma powiązana z FA posiada istotny udział finansowy we wspólnym przedsięwzięciu z klientem badania, jego właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania?		
	b) czy występuje istotne powiązanie usług lub produktów z usługami lub produktami klienta badania i wprowadzanie ich na rynek pod wspólnym szyldem?		
	c) czy ma miejsce prowadzenie przez FA lub firmę powiązaną z FA dystrybucji lub marketingu produktów lub usług klienta badania (i odwrotnie)?		
25.	Czy FA w przynajmniej jednym roku, w okresie ostatnich 5 lat, osiągnęła z tytułu świadczenia usług na rzecz badanej jednostki nie będącej JZP przychód stanowiący co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu FA? Uwaga! Przepisu nie stosuje się do pierwszego roku działalności FA.		
26.	Dla jednostek zainteresowania publicznego: Czy FA lub z nią powiązana lub jakikolwiek inny członek sieci działającej w państwach Unii Europejskiej, do której te firmy należą, nieprzerwanie przez okres 5 lat realizowały dla klienta badania zlecenie badania ustawowego?		
27.	Dla jednostek zainteresowania publicznego: Czy po ponownym podjęciu współpracy naruszony został 4-letni okres karencji?		
28.	Dla jednostek zainteresowania publicznego: Czy całkowite wynagrodzenie otrzymane od JZP za każde z trzech ostatnich lat obrotowych wynosi ponad 15% całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez FA przeprowadzającą badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych?		

29.	Dla jednostek zainteresowania publicznego: Czy przez okres objęty badaniem i okres do chwili obecnej FA świadczyła na rzecz badanej jednostki, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, inne niż wymienione w art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach?		
30.	Czy całkowite wynagrodzenie z usług, o których mowa w art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, uzyskane w ciągu ostatnich kolejnych 3-ch lat przekroczyło 70% średniego wynagrodzenia płaconego w 3-ch kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego?		
31.	Czy FA przyjęła prezenty lub korzystała z gościnności badanej jednostki w wartości przekraczającej wielkości błahe i nieistotne? Określ ich wartość.		
32.	Dla jednostek zainteresowania publicznego: Czy kluczowy biegły rewident będzie wykonywał czynności rewizji finansowej na rzecz badanej jednostki w okresie dłuższym niż 5 lat?		
33.	Dla jednostek zainteresowania publicznego: Czy minął okres krótszy niż 3 lata przerwy w odniesieniu do kluczowego biegłego rewidenta, który wykonywał badanie ustawowe dla badanej jednostki przez okres 5 lat?		
34.	Czy istnieją jakiegokolwiek inne okoliczności ograniczające bezstronność i niezależność FA od badanej jednostki, w szczególności dotyczące wymogów Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych IFAC.		

Poniższy test powinna wykonać osoba odpowiedzialna w firmie audytorskiej za przyjęcie zlecenia. Partner odpowiedzialny za zlecenie powinien zapoznać się z wynikami testu.

Kompetencje firmy audytorskiej		Tak	Nie	Dodatkowy komentarz
1.	Czy FA posiada odpowiednią wiedzę o branży i przedmiocie zlecenia?			
2.	Czy FA posiada odpowiednie doświadczenie w zakresie mających zastosowanie wymogów regulacyjnych (przepisów prawa)?			
3.	Czy FA posiada odpowiednie doświadczenie w zakresie wymogów sprawozdawczych?			
4.	Jeśli odpowiedź na pytania 2 i 3 jest przecząca lub wątpliwa, czy FA może skutecznie zdobyć i posiadać niezbędną wiedzę w tym zakresie?			

5.	Czy FA posiada wystarczający i odpowiedni personel posiadający niezbędne umiejętności i kompetencje?			
6.	Czy jest możliwy dostęp do ekspertów, kiedy zajdzie taka potrzeba?			
7.	Czy FA jest zdolna do zakończenia zlecenia w wyznaczonym terminie?			
8.	Czy istnieje dostęp do osób spełniających kryteria i wymogi dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia (weryfikacji), jeśli weryfikacja okaże się konieczna?			
9.	Czy FA posiada odpowiednie zasoby ludzkie do realizacji zlecenia w wyznaczonym terminie?			
10.	Czy FA jest w stanie zapewnić odpowiedni poziom nadzoru kluczowego biegłego rewidenta nad pracą pozostałych członków zespołu?			
11.	Czy zlecenie wymaga zaangażowania większego zespołu rewizyjnego lub kilku zespołów?			
Uczciwość klienta		Tak	Nie	Dodatkowy komentarz
1.	Czy znasz klienta lub ktoś z Twojego otoczenia zna?			
2.	Czy klient prowadzi działalność krajową czy międzynarodową?			
3.	Czy klient ma dobry wizerunek i reputację?			
4.	Opisz krótko charakter działalności gospodarczej klienta oraz jego praktyki gospodarcze			
5.	Czy reputacja głównych właścicieli klienta oraz jego kierownictwa, podmiotów powiązanych oraz organów nadzoru nie budzi zastrzeżeń ani wątpliwości?			
6.	Czy znana jest tożsamość głównych właścicieli klienta oraz jego kierownictwa, podmiotów powiązanych oraz organów nadzoru?			
7.	Czy inni biegli rewidenci odmówili świadczenia usług potencjalnemu klientowi?			
8.	Czy znane są przyczyny zmiany biegłego rewidenta?			
9.	Czy kontaktowałeś się z poprzednim biegłym rewidentem?			

10.	Czy klient zgłasza się pod koniec I-go lub w II-gim kwartale roku następującego po roku badanym i oczekuje krótkiego terminu realizacji zlecenia?			
11.	Czy klient wskazuje na ograniczenia czasowe zakończenia badania związane z koniecznością publikacji informacji finansowych i wyników badania w regulaminowych terminach?			
12.	Jak długo poprzedni biegły rewident współpracował z klientem w zakresie badania?			
13.	Jak często klient dokonuje zmiany biegłego rewidenta?			
14.	Czy klient odmawia ujawnienia informacji finansowych i danych żądanych przez FA do oszacowania pracochłonności i złożoności badania?			
15.	Czy klient dąży do maksymalnego skrócenia czasu badania wywierając presję na termin zakończenia?			
16.	Czy znana Ci jest reputacja podmiotów powiązanych z klientem?			
17.	Czy klient dąży do utrzymania honorarium na możliwie najniższym poziomie?			
18.	Czy klient stosuje agresywną interpretację standardów rachunkowości?			
19.	Czy istnieją jakiegokolwiek przesłanki i podejrzenia dot. klienta o działania sprzeczne z prawem?			
20.	Czy są jakiegokolwiek oznaki świadczące o możliwości uczestnictwa klienta w praniu brudnych pieniędzy lub innej działalności przestępczej?			
21.	Czy wobec klienta prowadzone jest dochodzenie?			
22.	Czy klient ma negatywny wizerunek lub jest powiązany bądź kojarzony z jednostkami o takim wizerunku?			
23.	Czy rozważyłeś rodzaj ewentualnych zastrzeżeń w opinii biegłego rewidenta z badania za rok poprzedni?			
Rozważenie czy firma audytorska i jej personel mogą przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych		Tak	Nie	Dodatkowy komentarz

1.	Czy FA i wszystkie osoby, od których jest to wymagane spełniają wymóg niezależności wobec klienta? (załączyć kwestionariusz niezależności dla każdej osoby, od której niezależność jest wymagana)			
2.	Czy FA i wszystkie osoby, od których jest to wymagane spełniają wymóg niezależności wizerunku wobec klienta? (czy zespół audytorski, organy FA i kontroler jakości są postrzegani jako niezależni)?			
3.	Czy akceptacja zlecenia nie wywoła zagrożenia konfliktu interesów?			
4.	Czy wśród klientów FA są inne firmy z tej samej branży, stanowiące dla siebie konkurencję?			
5.	Czy podjęcie się współpracy wymaga powiadomienia innych klientów (konkurencyjnych w stosunku do potencjalnego klienta) o zamiarze podjęcia współpracy z klientem?			
6.	Czy FA i jej personel przy realizacji zlecenia zdołają wystarczająco profesjonalnie postępować i prezentować odpowiedni poziom zawodowych kompetencji oraz obiektywizmu?			
Inne kwestie		Tak	Nie	Dodatkowy komentarz
1.	Czy na poziom wynagrodzenia za badanie ma wpływ realizacja usług innych na rzecz badanego klienta?			
2.	Czy występują jakiegokolwiek ustalenia co do wynagrodzenia warunkowego?			
3.	Czy badany klient zalega z wynagrodzeniami za inne usługi?			
4.	Czy pomiędzy firmą audytorską a badanym klientem toczy się spór lub czy istnieją przesłanki, że może do niego dojść?			
5.	Czy od klienta otrzymano jakiegokolwiek znaczące upominki lub gesty gościnności albo czy klientowi przekazano jakiegokolwiek znaczące upominki?			

6.	<p>Czy występują jakiegokolwiek inne faktyczne lub domniemane konflikty interesów albo inne czynniki mogące zagrażać obiektywizmowi i niezależności? Proszę je udokumentować wraz z zastosowanymi środkami zaradczymi. Proszę wziąć pod uwagę zagrożenia związane z:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. czerpaniem własnych korzyści; ii. autokontrolą; iii. kierownictwem; iv. promowaniem interesów klienta; v. nadmierną zażyłością; vi. zastraszaniem 			
----	--	--	--	--

Zagadnienia o charakterze etycznym

Poniższy arkusz służy do dokumentowania wszelkich ewentualnych zagrożeń dla niezależności i/lub obiektywizmu zapisanych na liście kontrolnej dotyczącej przyjęcia lub powtórnego przyjęcia zlecenia badania. Należy podać szczegółowe informacje na temat wszystkich rozpoznanych zagrożeń, wraz z informacją o wdrożonych środkach zaradczych i osobach sprawujących nadzór nad ich wdrożeniem.

Rozpoznane zagrożenie	Wdrożony środek zaradczy	Inicjały/data	Zatwierdzone przez

Wyznaczenie zespołu badającego

Kluczowy biegły rewident		Tak	Nie	Komentarz
Imię i nazwisko				
Numer ewidencyjny				
Czy spełnia wymogi niezależności? (załącz test niezależności)				
Czy ma prawo do wykonywania zawodu (czy jest zgłoszony jako biegły rewident wykonujący zawód)?				
Czy toczy się przeciwko biegłemu postępowanie dyscyplinarne?				
Czy został skazany przez Sąd Dyscyplinarny – określ rodzaj kary				
Czy posiada odpowiednie doświadczenie zawodowe w specyfice działalności klienta badania?				
Czy będzie w stanie nadzorować zespół audytorski w składzie jak poniżej?				
Czy dysponuje odpowiednią ilością czasu?				
Czy będzie zdolny do przestrzegania wszystkich zasad etyki zawodowej?				

Pozostali członkowie zespołu

Imię i nazwisko		Tak	Nie	Komentarz
Funkcja w zespole				
	Czy spełnia wymogi niezależności? (załącz test niezależności)			
	Czy posiada odpowiednie doświadczenie zawodowe w specyfice działalności klienta badania?			
	Czy dysponuje odpowiednią ilością czasu?			
	Czy będzie zdolny do przestrzegania wszystkich zasad etyki zawodowej?			
Imię i nazwisko		Tak	Nie	Komentarz
Funkcja w zespole				
	Czy spełnia wymogi niezależności? (załącz test niezależności)			
	Czy posiada odpowiednie doświadczenie zawodowe w specyfice działalności klienta badania?			
	Czy dysponuje odpowiednią ilością czasu?			
	Czy będzie zdolny do przestrzegania wszystkich zasad etyki zawodowej?			
Imię i nazwisko		Tak	Nie	Komentarz
Funkcja w zespole				
	Czy spełnia wymogi niezależności? (załącz test niezależności)			
	Czy posiada odpowiednie doświadczenie zawodowe w specyfice działalności klienta badania?			
	Czy dysponuje odpowiednią ilością czasu?			
	Czy będzie zdolny do przestrzegania wszystkich zasad etyki zawodowej?			
Imię i nazwisko		Tak	Nie	Komentarz
Funkcja w zespole				
	Czy spełnia wymogi niezależności? (załącz test niezależności)			
	Czy posiada odpowiednie doświadczenie zawodowe w specyfice działalności klienta badania?			
	Czy dysponuje odpowiednią ilością czasu?			
	Czy będzie zdolny do przestrzegania wszystkich zasad etyki zawodowej?			

Wniosek

Jestem przekonany/a, że:

1. Wszyscy członkowie zespołu zlecenia badania przestrzegają kodeksu etyki zawodowej, w szczególności wymogów dotyczących niezależności.
2. Niezależność firmy audytorskiej została pozytywnie zweryfikowana.
3. Wszystkie zagrożenia dla niezależności i obiektywizmu, a także środki zaradcze zostały wskazane i udokumentowane.
4. Osoby sprawujące nadzór zostały we właściwy sposób poinformowane o wszystkich znaczących faktach i kwestiach związanych z wszelkimi zagrożeniami dla naszej niezależności i obiektywizmu.
5. Nie ma żadnych powodów, z racji których firma audytorska nie powinna przyjąć zlecenia lub kontynuować zlecenie.
6. Zastosowano odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z danym klientem oraz zleceń badania oraz ustalono w związku z tym właściwe wnioski (MSB 220.12).
7. Nie uzyskano informacji, które, gdyby były wcześniej znane, wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia badania (MSB 220.13).

Oświadczam, że kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczają wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji zlecenia.

Ponadto oświadczam, że przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania oceniłem i udokumentowałem, że spełnione zostały wymogi, o których mowa w art. 74 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach.

Kluczowy biegły
rewident

Data

Osoba reprezentująca
firmę audytorską

Data

Część II. Oszacowanie ryzyka (planowanie)

II.1. Wstępne zagadnienia

1. Plan badania – list kontrolna
2. Poznanie jednostki i jej otoczenia
3. Wstępny przegląd analityczny
4. Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie)
5. Ustalenie poziomów istotności
6. Bilans otwarcia/dane porównawcze
7. Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania – lista kontrolna
8. Spotkania na etapie planowania
9. Memorandum planowania badania
10. Przykładowa lista kontrolna dotycząca zbioru stałego

II.2. Podejście do ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego

1. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego.
2. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Identyfikacja i ocena ryzyka znaczącego. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyka rozległego).

II.3. Ogólne podejście do kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości

1. Program badania
2. Dokumentacja zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki
3. Opis kluczowych procesów i działań kontrolnych znaczących dla badania
4. Przegląd kontroli wewnętrznej pod względem koncepcyjnym i wdrożeniowym
5. Testy kontroli wewnętrznej
6. Ocena kontroli wewnętrznej

II.4. Macierz ryzyk - decyzje wstępne

II.1. Wstępne zagadnienia

Cele badania MSB 200(16-21) MSB 220(14) MSB 300(7-11)

1. Ustalenie, że występują wstępne warunki badania.
2. Określenie planowanych środków, przy pomocy których mają być zrealizowane cele badania.
3. Sformułowanie ogólnej strategii badania określającej zakres, ramy czasowe i kierunek badania i będącej podstawą sporządzenia planu badania.
4. Upewnienie się, że praca została przydzielona członkom zespołu badającego o odpowiednim przeszkoleniu, doświadczeniu i kompetencjach.
5. Upewnienie się, że wszyscy członkowie zespołu badającego znają swoje zadania oraz cele procedur, jakie mają wykonać.
6. Upewnienie się, że przeprowadzono oszacowanie ryzyka badania.
7. Upewnienie się, że zwrócono uwagę na aspekty badania o krytycznym znaczeniu.
8. Upewnienie się co do sprawnego przebiegu badania.

Wniosek

Jestem przekonany/a, że wyżej wymienione cele zostały osiągnięte. W przeciwnym razie, stosowne informacje zostały przekazane do wiadomości osoby dokonującej przeglądu.

Sporządził	<input type="text"/>	Data	<input type="text"/>
Sprawdził	<input type="text"/>	Data	<input type="text"/>

Plan badania – potwierdzenie członków zespołuDokument jest zatwierdzany przez rozpoczęciem badaniaKluczowy biegły
rewident

Data

Podpisując niniejszy dokument każdy z nas potwierdza, że wszyscy członkowie zespołu zlecenia badania zapoznali się z memorandum planowania badania **przed** przystąpieniem do realizacji badania, a także z informacjami na temat zlecenia.

Potwierdzamy również, że każdy z nas członków zespołu wykonującego badanie spełnia wymogi niezależności, o których mowa w art. 69-73 Ustawy z dnia 11.05.2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1089) i przestrzega „Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC”. Oświadczenie o spełnieniu wymogów niezależności składamy pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.

	Imię i nazwisko	Inicjały	Podpis	Data
Kluczowy biegły rewident				
Drugi biegły rewident (jeśli dotyczy)				
Kierownik zlecenia (jeśli dotyczy)				
Członek zespołu (jeśli dotyczy)				
Członek zespołu (jeśli dotyczy)				
Członek zespołu (jeśli dotyczy)				

Kontrola ex post – planowanie, w tym istotność, przegląd analityczny i ryzyko

Skontrolowałem/am wstępną ocenę powyższego w kontekście wyników końcowych naszej pracy i jestem przekonany/a, że nasze pierwotne oceny zachowują ważność.

(W przeciwnym razie proszę podać odsyłacz do powtórnej oceny: _____).

Kluczowy biegły rewident

Data

1. Plan badania – lista kontrolna

Lista kontrolna została opracowana jako wskazówka w procesie planowania. Poniższe pozycje odzwierciedlają najważniejsze obszary objęte wymaganiami Międzynarodowych Standardów Badania, lecz w dokumentacji wymagane są dodatkowe informacje opisowe na potwierdzenie rozważań biegłego rewidenta i wniosków wyciągniętych dla każdego z obszarów.

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	<p>Upewnij się, że w dokumentacji znajduje się aktualna umowa o badanie dostosowana do sytuacji i okoliczności po stronie klienta. Zadbaj o to, aby wspomniana umowa obejmowała stosowne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, a także zobowiązania – zarówno biegłego rewidenta, jak i kierownictwa (<i>możesz wykorzystać przykładową umowę o badanie sprawozdania finansowego zamieszczoną na stronie www.pibr.org.pl</i>).</p> <p>Rozważ ewentualną potrzebę modyfikacji obecnych warunków, a uzgodnione zmiany wprowadź na piśmie.</p>	<p>210 (9,10 i 16)</p> <p>300(6)</p>		
2.	<p>Przejrzyj korespondencję firmy z klientem od daty zatwierdzenia ostatniego sprawozdania finansowego, dokumentując wszelkie zagadnienia, które mogą mieć wpływ na tegoroczne badanie.</p> <p><i>Uwaga! Uwzględnij odpowiedzi klienta na pismo do kierownictwa za poprzedni okres.</i></p>			
3.	<p>Uzyskaj i przejrzyj egzemplarz zeszłorocznego zestawienia spraw do rozważenia w kolejnym roku i w razie potrzeby umieść go w dokumentacji.</p>			
4.	<p>Przeanalizuj wyniki wewnętrznego i zewnętrznego monitoringu jakości czynności rewizji finansowej w firmie audytorskiej (monitoring jest elementem systemu kontroli jakości w firmie audytorskiej), jakie zostały przeprowadzone w ostatnim czasie (np. wizyta monitorująca i/lub wyniki kontroli jakości dokonywanej przed podpisaniem opinii/po jej wydaniu) i udokumentuj wpływ poczynionych ustaleń na to zlecenie.</p>	220(23)		
5.	<p>Przeprowadź z klientem spotkanie/dyskusję przed rozpoczęciem badania. Datę, dane uczestników oraz szczegółowe informacje na temat omawianych spraw włącz do dokumentacji.</p>	<p>210(6)</p> <p>240 (17-21)</p> <p>315(6)</p>	II.1/8	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
6.	<p>Przejrzyj i w razie potrzeby uaktualnij udokumentowaną wiedzę biegłego rewidenta na temat jednostki, korzystając z dokumentów „Poznanie jednostki i jej otoczenia”, „Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego”, „Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Identyfikacja i ocena ryzyka znaczącego. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyka rozległego)” i „Ogólne podejście do kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości”.</p> <p>Upewnij się, że w części poświęconej podstawowym informacjom na temat klienta w <i>Memorandum planowania badania</i> uwzględniono wszystkie ważne zagadnienia.</p>	315(11)	II.1/2 II.2/1, II.2/2 II.3 II.1/9	
7.	<p>Przejrzyj i w razie potrzeby uaktualnij udokumentowaną wiedzę biegłego rewidenta na temat systemów rachunkowych i środowiska kontroli klienta (włącznie z wykonywanym przez klienta monitorowaniem kontroli), korzystając z dokumentów „Poznanie jednostki i jej otoczenia”, „Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego”, „Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Identyfikacja i ocena ryzyka znaczącego. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyka rozległego)” i „Ogólne podejście do kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości”.</p> <p>Upewnij się, że ogólna ocena stosowanych systemów i środowiska kontroli (oraz ewentualne wykorzystanie mechanizmów kontroli wewnętrznej celem ograniczenia szczegółowych testów) została odpowiednio udokumentowana w <i>Memorandum planowania badania</i> oraz części II.3.</p>	315(18-19) 315(14)	II.1/2 II.2/2 II.3 II.2/1, II.2/2 II.1/9 II.3	
8.	<p>Udokumentuj ocenę biegłego rewidenta co do nieodłącznego ryzyka, korzystając z listy kontrolnej w II.2/1.</p> <p>Upewnij się, że ogólna ocena została odnotowana w <i>Memorandum planowania badania</i>, a następnie umieszczona w planie próbkowania w załączniku nr 2.</p>	315(25)	II.2/1 II.1/9 zał. nr 2	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
9.	<p>Udokumentuj ocenę biegłego rewidenta co do konkretnych rodzajów ryzyka - zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzeń - dla poszczególnych grup transakcji, sald i ujawnianych informacji. Upewnij się, że ogólna ocena i odpowiedzi zostały odnotowane w planie próbkowania w załączniku nr 2, a także w Memorandum planowania badania.</p> <p><i>Uwaga! Biegły powinien planować badanie z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu.</i></p>	<p>315(25)</p> <p>330(7)</p> <p>330(28)</p> <p>240(25-26)</p> <p>240(44-45)</p> <p>200(6)</p>	<p>II.2/1</p> <p>II.2/2</p> <p>II.1/9</p> <p>zał. nr 2</p>	
10.	<p>Zidentyfikuj rodzaje ryzyka, które zdaniem biegłego wymagają szczególnej uwagi podczas badania (określane mianem „znaczących ryzyk”).</p> <p>W przypadku rozpoznania znaczącego ryzyka upewnij się, że odpowiednie procedury badania będące odpowiedzią na to ryzyko zostały zaprojektowane i odzwierciedlone w dokumencie II.2/2, a także w Memorandum planowania badania oraz w części III i IV.</p>	<p>240(45)</p> <p>315</p> <p>(27-29)</p> <p>330</p> <p>(15 i 21)</p>	<p>II.2/2</p> <p>II.1/9</p> <p>III</p> <p>IV</p>	
11.	<p>Rozważ w szczególności <u>znaczące ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo</u> i udokumentuj dodatkowe, wymagane procedury w II.2/2 a także w Memorandum planowania badania oraz w części III i IV.</p> <p><i>Uwaga! Jest to domniemane ryzyko, które nie podlega odrzuceniu, tzn. uznaje się, że występuje we wszystkich jednostkach niezależnie od wielkości ani złożoności zlecenia badania. Dlatego istotne jest, aby biegły sprecyzował procedury związane z występowaniem tego ryzyka).</i></p>	<p>240</p> <p>(31-33)</p>	<p>II.1/7</p> <p>II.2/2</p> <p>II.1/9</p> <p>III</p> <p>IV</p>	
12.	<p>Rozważ w szczególności <u>znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w zakresie ujmowania przychodów</u> (albo uzasadnić odrzucenie takiego ryzyka) korzystając z list kontrolnych zamieszczonych w dokumencie II.1/7. Udokumentuj odpowiednie procedury w II.2/2 a także w Memorandum planowania badania oraz w częściach III i IV.</p> <p><i>Uwaga! Rozważ, jakiego rodzaju przychody, transakcje lub stwierdzenia dają podstawy do rozpoznania takiego ryzyka).</i></p>	<p>240(26)</p>	<p>II.1/7</p> <p>II.2/2</p> <p>II.1/9</p> <p>III</p> <p>IV</p>	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
13.	<p>Przejrzyj i udokumentuj sposób, w jaki klient ustala wartości szacunkowe, a także zrozumienie danych, na których opierają się te wartości.</p> <p><i>Uwaga! Wspomniane wartości szacunkowe to, między innymi, obliczenia dotyczące amortyzacji i okresu użytkowania składników majątku trwałego, rezerwy (zapasy, nieściągalne dłużni), potencjalne spory sądowe, zobowiązania warunkowe, itd.)</i></p> <p>Przeanalizuj metodę zastosowaną do ustalenia wartości szacunkowych i to, czy założenia leżące u podstaw wartości szacunkowych są racjonalne, właściwe i stosowane w konsekwentny sposób.</p> <p>Rozważ, czy potrzebne są specjalistyczne umiejętności lub wiedza celem uzyskania wystarczających dowodów badania w związku z wartościami szacunkowymi.</p> <p>Przeanalizuj wyniki wartości szacunkowych zawarte w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres i rozważ, czy te informacje są istotne z punktu widzenia rozpoznania ryzyka w bieżącym okresie.</p> <p>Rozważ czy przedmiotowe kwestie nie stanowią ryzyka znaczącego (odpowiednio udokumentuj w II.2/2).</p> <p>Upewnij się, że wszelkie istotne sprawy zostały udokumentowane w <i>Memorandum planowania badania</i>.</p>	540 (8-15)	II.1/9 II.2/2	
14.	<p>Wyznacz istotność oraz istotność wykonawczą (II.1/5). Udokumentuj uzasadnienie biegłego co do wybranego poziomu (poziomów) istotności i upewnij się, że zostały one odnotowane w <i>Memorandum planowania badania</i> oraz w planie próbkowania w <i>załączniku nr 2</i>.</p>	320 (10 i 11)	II.1/5 II.1/9 zał. nr 2	
15.	<p>Przeprowadź i udokumentuj wstępny przegląd analityczny sprawozdania finansowego (II.1/3). Upewnij się, że wszelkie odnośne informacje zostały odnotowane w <i>Memorandum planowania badania</i>, a ocena biegłego rewidenta co do wpływu na czynności rewizji finansowej została zaprezentowana w jasny i zrozumiały sposób.</p>	315(6)	II.1/3 II.1/9	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
16.	Opierając się na wykonanej ocenie istotności, ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń, znaczącego ryzyka i ryzyka kontroli udokumentuj planowane podejście do zaprojektowania próbki do badania, wypełniając plan próbkowania w <i>załączniku nr 2</i> .	530 (6-8)	zał. nr 2	
17.	Upewnij się, że element nieprzewidywalności został uwzględniony w części dotyczącej wyboru rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania, oraz że zostało to udokumentowane w <i>Memorandum planowania badania</i> .	240(29)	II.1/9	
18.	Upewnij się, że przepisy prawne i regulacyjne obowiązujące danego klienta zostały jasno określone albo w tej dokumentacji roboczej, albo w końcowej dokumentacji badania (zwłaszcza przepisy o kluczowym znaczeniu dla działalności klienta). Upewnij się, że odpowiednie informacje zostały odnotowane w <i>Memorandum planowania badania</i> , a ocena biegłego rewidenta co do wpływu przepisów na czynności rewizji finansowej została zaprezentowana w jasny i zrozumiały sposób.	250 (12,14)	II.1/9	
19.	Upewnij się, że <i>Memorandum planowania badania</i> obejmuje wszelkie wymogi sprawozdawcze wobec biegłego rewidenta (np. obowiązujące przepisy, sprawozdanie z badania lub inny właściwy raport albo powiadomienie do odpowiedniego urzędu regulacyjnego). Zamieść odesyłańce do szczegółowych wytycznych lub danych branżowych, stosownie do okoliczności.	250 (13, 25,29)	II.1/9	
	Wypracuj i udokumentuj zrozumienie biegłego rewidenta co do środowiska kontroli ustanowionego przez kierownictwo w celu rozpoznania, ujęcia i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi. Zadaj kierownictwu (i udokumentuj) pytania dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> i. Identyfikacji podmiotów powiązanych z jednostką, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem; ii. rodzaju powiązań jednostki z tymi podmiotami powiązanymi; oraz 	550 (3-14)	II.1/9	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
20.	<p>iii. informacji, czy jednostka zawarła podczas okresu sprawozdawczego jakiegokolwiek transakcje z tymi podmiotami powiązanymi, a jeżeli tak, to jaki był ich cel i charakter.</p> <p>Rozważ i udokumentuj ocenę biegłego rewidenta co do ryzyka wystąpienia dalszych nieujawnionych powiązań/transakcji z podmiotami powiązanymi.</p> <p>Upewnij się, że odpowiednie informacje zostały odnotowane w <i>Memorandum planowania badania</i>, a ocena biegłego rewidenta co do wpływu na planowane czynności rewizji finansowej została zaprezentowana w jasny i zrozumiały sposób.</p> <p><i>Uwaga! Znaczące transakcje wykraczające poza zwykłą działalność klienta należy traktować jak znaczące ryzyko).</i></p>	550 (3-14)	II.1/9	
21.	<p>Rozważ i udokumentuj ocenę biegłego rewidenta co do wszelkich zdarzeń lub uwarunkowań mogących budzić poważne wątpliwości co do zdolności klienta do kontynuacji działalności.</p> <p><i>Uwaga! Dopilnuj, aby arkusz II.1/4 został podpisany na dowód rozważań biegłego na etapie planowania.</i></p> <p>Upewnij się, że odpowiednie informacje zostały odnotowane w <i>Memorandum planowania badania</i>, a ocena biegłego rewidenta co do wpływu na planowane czynności rewizji finansowej została zaprezentowana w jasny i zrozumiały sposób.</p>	570(10)	II.1/4 II.1/9	
22.	<p>Potwierdź, że stany końcowe z poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu (II.1/6).</p>	510(6)	II.1/6	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
23.	<p>W przypadku jednostki korzystającej z organizacji usługowej udokumentuj poznanie sposobu, w jaki jednostka ta korzysta z usług organizacji usługowej w ramach swojej działalności, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Istotę usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenie tych usług dla korzystającej z nich jednostki, w tym wpływ tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki; ii. Charakter i istotność przetwarzanych transakcji; iii. Warunki umowne; oraz iv. Czy warunki umowne mają wpływ na zadania biegłego pod względem dokumentacji księgowej. <p><i>Uwaga! Organizacje usługowe są najczęściej zaangażowane w prowadzenie rachunkowości, zarządzanie aktywami, albo inicjowanie, rejestrowanie lub przetwarzania transakcji w charakterze agenta klienta).</i></p>	402 (9-12)	II.1/9	
	<p>Rozważ, czy wymagane jest nawiązanie kontaktu z organizacją usługową lub wizyta w organizacji usługowej, albo czy nie powinno się uzyskać sprawozdania biegłego rewidenta badającego organizację usługową.</p> <p>Upewnij się, że wpływ na planowaną reakcję rewizyjną został udokumentowany w <i>Memorandum planowania badania</i>.</p>	402 (9-12)	II.1/9	
24.	<p>Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania zostały przygotowane z udziałem eksperta powołanego przez kierownictwo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - zapoznaj się z ustaleniami pracy eksperta, - oceń, czy ustalenia eksperta są odpowiednim dowodem badania oraz - oceń kompetencje zawodowe, umiejętności i obiektywizm eksperta. <p><i>Uwaga! Przykłady dowodów uzyskiwanych od eksperta powołanego przez kierownictwo obejmują profesjonalne wyceny i obliczenia aktuarialne).</i></p> <p>Upewnij się, że wpływ na planowaną reakcję rewizyjną został udokumentowany w <i>Memorandum planowania badania</i>.</p>	500(8)	II.1/9	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
25.	<p>W sytuacji, gdy pożądane jest wykorzystanie wiedzy eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta albo wiedzy innego biegłego rewidenta upewnij się co do jego obiektywizmu, kwalifikacji zawodowych, doświadczenia i zasobów, oraz informacje te udokumentuj.</p> <p>Ustal na piśmie rodzaj, zakres i cele pracy eksperta; rolę i odpowiedzialność eksperta/biegłego; rodzaj, czas i zakres komunikowania się z ekspertem/biegłym; oraz konieczność przestrzegania wymogów zachowania poufności informacji.</p> <p>Rozważ wpływ eksperta/biegłego na nieodłączne ryzyko i środowisko kontroli.</p> <p>Upewnij się, że wpływ na planowaną reakcję rewizyjną został udokumentowany w <i>Memorandum planowania badania</i>.</p>	620 (8-11)	II.1/9	
26.	<p>W sytuacji, gdy zachodzi konieczność oparcia się na pracy innego biegłego rewidenta – patrz MSB 600(2) (np. obserwacji spisu z natury lub inspekcji rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w odległym miejscu), weź pod uwagę i udokumentuj:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Charakter i zakres pracy innych biegłych rewidentów; ii. Sposób, w jaki praca innych biegłych rewidentów wpłynie na badanie; iii. Rodzaj, formę i ramy czasowe komunikacji z innym biegłym rewidentem; iv. To, czy poziom zaangażowania innego biegłego rewidenta jest wystarczający, aby ta firma mogła pełnić rolę głównego biegłego rewidenta; 	600 (2,14,15,19)	II.1/9	
	<ul style="list-style-type: none"> v. Procedury planowane z myślą o uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących adekwatności pracy innych biegłych rewidentów (np. formalne instrukcje, wypełnienie kwestionariusza badania, oficjalny przegląd dokumentacji roboczej innych biegłych rewidentów, itp.) <p>Upewnij się, że wpływ na planowane metody badania został udokumentowany w <i>Memorandum planowania badania</i>.</p>	600 (2,14,15,19)	II.1/9	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
27.	<p>Jeżeli klient posiada audyt wewnętrzny, udokumentuj wiedzę na temat charakteru zadań przypisanych do audytu wewnętrznego klienta oraz tego, jak funkcja audytu wewnętrznego wpisuje się w strukturę organizacyjną jednostki i jej działalność, aby w ten sposób zbadać, czy ma to znaczenie dla badania. Skieruj zapytania pod adresem audytorów wewnętrznych, aby ustalić, czy posiadają oni wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemyanych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki i uzyskaj ich opinię na temat ryzyka oszustwa.</p> <p>Upewnij się, że wpływ na planowane metody badania został udokumentowany w <i>Memorandum planowania badania</i>.</p>	610 (13-14, 16-17) 240(19)	II.1/9	
28.	<p>Rozważ i udokumentuj właściwe wymogi administracyjne dotyczące danego zlecenia badania, w tym elementy takie jak:</p> <ol style="list-style-type: none"> Kluczowe osoby kontaktowe po stronie klienta, miejsce zlecenia, ustalenia dotyczące podróży, godzin, itp. Potwierdzenia zewnętrzne (np. potwierdzenia tytułów własności, potwierdzenie należności/zobowiązań z tytułu dostaw i usług, itp.), W sytuacji, gdy występują istotne zapasy, czy zaplanowano obserwację inwentaryzacji spisu z natury? Ustalenia w zakresie uzyskania niezależnych potwierdzeń zewnętrznych (należności, zobowiązania, banki, kancelarie prawnicze i inne), Ustalenia dotyczące alternatywnej weryfikacji zobowiązań z tytułu dostaw i usług (np. prośbą o potwierdzenie sald), jeżeli klient nie przechowuje potwierdzeń sald. Zachowaj kontrolę nad procesem wyboru jednostek, do których zostaną rozesłane pisma, wykorzystanymi adresami, formułowaniem i wysyłką prośb o potwierdzenie oraz odpowiedziami na te prośby. Upewnij się, że w razie potrzeby wprowadzono ustalenia dotyczące kontaktów z ekspertami, innymi biegłymi rewidentami, audytorami wewnętrznymi i aktuariuszami pracującymi przy programach emerytalnych. <p>Upewnij się, że odnośne informacje zostały uwzględnione w <i>Memorandum planowania badania</i>.</p>	505(7)	II.1/9	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
29.	<p>Upewnij się, że wyznaczając personel do badania została wzięta pod uwagę wiedza, umiejętności i zdolności członków zespołu, a szczególowe informacje na temat zabudżetowanego czasu i wynagrodzeń dołączono do dokumentacji.</p> <p>Zgodnie z MSKJ1, dokumentacja badania powinna zawierać udokumentowanie wykonania procedur w zakresie doboru zespołu badającego.</p>	240(29) MSKJ (30-31)		
30.	<p>Upewnij się, że wszyscy członkowie zespołu badania zostali odpowiednio poinformowani, a notatki z dyskusji (spotkań) zespołu umieszczono w dokumentacji.</p> <p><i>Uwaga! Dodatkowe wytyczne na temat spraw, które należy poruszyć podczas dyskusji (spotkań) zespołu przedstawiono w dokumencie II.1/8).</i></p> <p>Upewnij się, iż wszyscy członkowie zespołu badania podpisali dokument „Plan badania – potwierdzenie członków zespołu”(II.1/1) na dowód swojego udziału w procesie planowania i znajomości tego procesu.</p>	240(15) 315(10) 550(12)	II.1/8 II.1/1	
31.	<p>Rozważ, czy na etapie planowania niektóre obszary nie zostały zaznaczone jako wymagające konsultacji lub przeglądu drugiego partnera/niezależnej kontroli jakości.</p> <p><i>Uwaga! Mogą to być na przykład: wątpliwości natury etycznej, opinia z zastrzeżeniem lub zmodyfikowana opinia biegłego rewidenta, skomplikowane lub sporne zagadnienia w zakresie rachunkowości, obszary wyjątkowo trudne do zbadania, bardzo znany klient).</i></p> <p>Każdy proces konsultacji lub niezależnej oceny odnotuj w dokumencie V.9, zapisując charakter i zakres procesu oraz wyciągnięte wnioski.</p>	220 (18,24, 25)	V.1 V.8 V.9	
32.	<p>Upewnij się, że osobom sprawującym nadzór zapewniony został wgląd w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania. Weź pod uwagę szczególne wskazówki dotyczące treści komunikacji z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania zawarte w MSB 260 (A11-A15).</p>	260 (14 i 15)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
33.	<p>Upewnij się, że w <i>Memorandum planowania badania</i> we właściwy sposób uwzględniono ogólny plan badania oparty na wstępnym przeglądzie analitycznym i ocenie ryzyka dokonanej przez biegłego rewidenta.</p> <p>Zadbaj o to, aby wszelkie zmiany wprowadzone w ogólnej strategii badania w trakcie badania zostały prawidłowo zapisane w dokumentacji i zakomunikowane członkom zespołu badania i osobom sprawującym nadzór.</p> <p><i>Uwaga! Wzór dokumentu testu rewizyjnego znajdujący się w arkuszu III.1 może posłużyć zespołowi badania do udokumentowania części badania.</i></p>	300 (10,12)	II.1/9	

2. Poznanie jednostki i jej otoczenia

MSB 315, 402

Uwaga! Program jest pomocny w zdobyciu wiedzy na temat jednostki i jej otoczenia, ze szczególnym uwzględnieniem kontroli wewnętrznej jednostki, w tym w przypadku, gdy jednostka korzysta z usług organizacji usługowej. Wiedza ta musi być wystarczająca do rozpoznania i oceny ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym (czy to z powodu oszustwa, czy też błędu), a także do zaprojektowania i realizacji dalszych procedur badania.

Rozważania zawarte w poniższej tabeli wymagają udokumentowania np. w drodze sporządzenia notatki opisującej badaną jednostkę lub wskazania referencji (odniesienia) do odpowiednich dokumentów.

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	Jeżeli zamierzasz wykorzystać informacje na temat klienta i jego środowiska uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką ustal, czy zaszły zmiany mogące wpłynąć na przydatność tych informacji dla bieżącego badania, a następnie odnotuj te zmiany w dokumentacji.	315(9)		
Czynniki zewnętrzne - branżowe, regulacyjne i inne				
2.	Poznaj i udokumentuj poznanie czynników zewnętrznych - branżowych, regulacyjnych i innych dotyczących działalności jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> i. <i>czynniki branżowe</i> - np. rynek i warunki w branży, konkurencja, cykliczność/sezonowość działalności, technologia związana z wytwarzaniem produktów jednostki, ii. <i>czynniki regulacje</i> - np. ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i rozwiązania typowe dla branży, otoczenie prawne i polityczne związane z branżą, w tym ochrona środowiska; iii. <i>inne czynniki zewnętrzne</i> - np. ogólne warunki gospodarcze, stopy procentowe, dostępność finansowania, inflacja, kursy walutowe. 	315(11)		
Charakter jednostki				
3.	Poznaj i udokumentuj poznanie charakteru jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> i. jej <i>historię/działalność</i>, ii. jej <i>strukturę właścicielską i zarządczą</i>, w tym: faktycznych właścicieli, zarząd i kluczowe osoby zarządzające, powiązania między 	315(11)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	<p>właścicielami i innymi osobami lub jednostkami itp.,</p> <p>iii. <i>informacje na temat funkcjonowania jednostki</i> – elementy takie jak: źródła przychodów, produkty, usługi, rynki, lokalizacje, główni dostawcy i odbiorcy, transakcje z podmiotami powiązanymi, personel i kwestie związane z personelem (układy zbiorowe, programy motywujące, premie),</p> <p>iv. <i>finansowanie i działalność finansowa</i> – podmioty powiązane, struktura grupy, zadłużenie wraz z umowami wykazywanymi pozabilansowo, instrumenty pochodne, etc.),</p>			
3.	<p>v. <i>inwestycje i działalność inwestycyjna</i> - przejęcia, zbycia udziałów, inwestycje kapitałowe, papiery wartościowe, pożyczki, inwestycje w jednostki nie objęte konsolidacją),</p> <p>vi. <i>sprawozdawczość finansowa</i> - zasady rachunkowości, w tym m.in. rozwiązania specyficzne dla branży, kategorie znaczące dla branży, ujmowanie przychodów, wartości godziwych, nietypowych lub złożonych transakcji)</p>	315(11)		
Sposób doboru i zastosowania polityk rachunkowości przez jednostkę				
4.	<p>Poznaj i udokumentuj poznanie dokonanego przez jednostkę <i>doboru i sposobu stosowania zasad (polityki) rachunkowości</i>, w tym również dotyczących znaczących i nietypowych transakcji, kontrowersyjnych lub nowatorskich obszarów dla których brak autorytatywnych wskazówek lub uzgodnionego podejścia, zmian polityk rachunkowości, nowych dla jednostki standardów lub przepisów prawa. Oceń, czy zasady (polityka) rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami rachunkowości stosowanymi w danej branży.</p> <p>Upewnij się, że w dokumentacji znalazł się wykaz kluczowych zasad rachunkowości (wyciąg z polityki/zasad rachunkowości załączonej do zbioru stałego - patrz „Przykładowa lista kontrolna dotycząca zbioru stałego” II.1/10)</p>	315(11)	II.1/ 10	
Cele, strategie i związane z nimi ryzyko działalności gospodarczej				
5.	<p>Poznaj i udokumentuj poznanie <i>celi i strategii jednostki</i> oraz związanego z nimi ryzyka działalności gospodarczej, które może wywołać ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.</p> <p>Uwzględnij informacje na temat:</p>	315(11)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	<ul style="list-style-type: none"> i. sytuacji w branży, ii. nowych produktów i usług, iii. rozszerzenia działalności gospodarczej, iv. nowych wymogów księgowych i regulacyjnych, v. obecnych i przyszłych wymogów w zakresie finansowania, vi. wykorzystania systemów IT, vii. skutków wdrażania strategii szczególnie skutków prowadzących do nowych wymogów księgowych. 			
Pomiar i przegląd finansowych wyników działalności jednostki				
6.	<p>Poznaj i udokumentuj poznanie sposobów pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki.</p> <p>Uwzględnij informacje na temat:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. głównych wskaźników finansowych i niefinansowych oraz kluczowych współczynników, trendów i operacyjnych danych statystycznych; ii. pomiaru wydajności pracy personelu i systemu motywacyjnego, w tym wynagrodzenia premiowego; iii. prognoz, budżetów, analizy odchyleń; raportów z działalności wydziałów, departamentów, segmentów lub innych szczebli organizacyjnych jednostki oraz iv. wyników działalności jednostki w porównaniu z wynikami konkurencji. <p>Możesz się posłużyć również informacjami z zewnątrz, takimi jak raporty analityków i agencji ratingowych.</p>	315(11)		
Środowisko kontroli				
7.	<p>Poznaj i udokumentuj <i>poznanie środowiska kontroli</i>.</p> <p><i>Uwaga! Proces ten obejmuje poznanie i udokumentowanie elementów takich jak: komunikowanie i egzekwowanie kultury uczciwości i etycznego zachowania; nacisk na kompetencje; zaangażowanie osób sprawujących nadzór; podejście i styl zarządzania kierownictwa; struktura organizacyjna; podział uprawnień i odpowiedzialności; polityka i praktyki kadrowe).</i></p>	315(14)		
Proces oceny ryzyka przez jednostkę				
8.	<p>Uzyskaj zrozumienie (a zdobytą wiedzę udokumentuj) czy w jednostce działa proces:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. identyfikacji ryzyk gospodarczych znaczących dla osiągnięcia celów 	315(15-17)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	<p> sprawozdawczości finansowej;</p> <p>ii. oszacowania znaczenia tych ryzyk (ich wpływu na działalność jednostki);</p> <p>iii. oceny prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk oraz</p> <p>iv. podejmowania decyzji o działaniach stanowiących reakcję na te ryzyka.</p> <p>Czy jednostka odpowiednio dokumentuje ww. proces?</p> <p>Jeśli w jednostce brak jest udokumentowania ww. procesu lub zawiera on istotne luki ustal czy kwestie te stanowią znaczącą słabość kontroli wewnętrznej jednostki.</p>			
System informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze, znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji				
9.	<p>Uzyskaj zrozumienie (a zdobytą wiedzę udokumentuj) sposobu sporządzania sprawozdania finansowego, w tym systemu informacyjnego i powiązanych procesów gospodarczych znaczących dla sprawozdawczości finansowej w zakresie obszarów:</p> <p>i. grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego;</p> <p>ii. procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informacyjnych (IT), jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje te są inicjowane; rejestrowane, przetwarzane, i – gdy to niezbędne - poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniach finansowych;</p> <p>iii. powiązanych zapisów księgowych, wspierających informacje i poszczególne salda w sprawozdaniach finansowych, stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji; obejmuje to korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposobu przenoszenia informacji do księgi głównej. Zapisy te mogą być dokonywane albo ręcznie, albo elektronicznie;</p> <p>iv. sposobu, w jaki w systemie informacyjnym są ujmowane zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, które są znaczące dla sprawozdania finansowego;</p> <p>v. procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki, w tym znaczących wartości szacunkowych i ujawnień oraz</p> <p>vi. kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów księgowych stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt.</p>	315(18-19)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	<p>Uzyskaj zrozumienie sposobu, w jaki klient informuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, a zdobytą wiedzę udokumentuj.</p> <p>Uwzględnij informacje na temat kluczowych pracowników i ich zadań w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego, a także wszelkich ewentualnych środków kontroli dotyczących zapisów w dziennikach i wartości szacunkowych na koniec okresu, a zdobytą wiedzę udokumentuj.</p>			
Działania kontrolne znaczące dla badania				
10.	<p>Uzyskaj zrozumienie czynności kontrolnych znaczących dla badania, których zrozumienie jest według twojego osądu niezbędne do oceny ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiednich do ocenionego ryzyka.</p> <p><i>Uwaga! Badanie nie wymaga zrozumienia działania wszystkich czynności kontrolnych dotyczących każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub każdego stwierdzenia ich dotyczącego.</i></p> <p>Poznając czynności kontrolne jednostki, uzyskaj zrozumienie sposobu, w jaki jednostka zareagowała na ryzyka powstające w związku z technologiami informacyjnymi.</p>	315 (20-21)		
Monitorowanie kontroli				
11.	<p>Zapoznaj się z głównymi działaniami podejmowanymi przez jednostkę w celu monitorowania kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, łącznie z tymi czynnościami kontrolnymi, które są znaczące dla badania, oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych korygujących słabości środków kontroli, dokumentując poczynione ustalenia. Zdobytą wiedzę udokumentuj.</p> <p><i>Uwaga! Ciągłe działania monitorujące są często wbudowane w normalne, cykliczne działania jednostki i obejmują systematyczne działania zarządcze i nadzorcze.</i></p>	315 (22-24)		
Poznanie usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej				
12.	<p>Jeśli jednostka korzysta z usług mających znaczenie dla badania realizowanych przez organizację usługową (np. prowadzenie ksiąg rachunkowych, zarządzanie aktywami, inicjowanie, księgowanie oraz</p>	402(9)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	<p>przetwarzanie informacji jako agent jednostki) uzyskaj zrozumienie i udokumentuj:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. istotę usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenie tych usług dla korzystającej z nich jednostki, w tym wpływ tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki; ii. charakter i istotność przetwarzanych transakcji lub kont lub procesów sprawozdawczości finansowej, które znajdują się pod wpływem organizacji usługowej; iii. stopień interakcji między działalnością organizacji usługowej i jednostki korzystającej z jej usług; iv. rodzaj powiązań między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową, w tym istotne warunki umowne dotyczące działań podejmowanych przez organizację usługową. 			
13.	Dokonaj oceny projektu i wdrożenia odpowiednich kontroli w jednostce, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli stosowanych w odniesieniu do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową. Udokumentuj zdobytą wiedzę.	402(10)		
14.	<p>Jeśli jest możliwe w wystarczającym stopniu poznanie rodzaju i znaczenia ważnych dla badania usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływ na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej, wykonaj (i udokumentuj) jedną lub więcej z następujących procedur:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. uzyskanie sprawozdania typu 1 lub 2 (o których mowa w MSB 402(8)), a następnie wykorzystanie go jako wsparcia dla zrozumienia organizacji usługowej, ii. kontakt z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w celu otrzymania określonych informacji, iii. wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach tej organizacji, iv. korzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi procedury, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach organizacji usługowej. 			

3. Wstępny przegląd analityczny

MSB 315(6), 240(22), 520

Biegły rewident powinien zastosować procedury analityczne w zakresie procedur oceny ryzyka w celu lepszego poznania jednostki i jej otoczenia.

Procedury te służą identyfikacji i ocenie ryzyk wystąpienia istotnego zniekształcenia i pomagają w określeniu zakresu, casu przeprowadzenia (harmonogramu) i kierunku badania.

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	Uwzględniając wiedzę biegłego rewidenta na temat klienta oraz wyniki procedur biegłego rewidenta w zakresie ryzyka oszustwa lub błędu, przeprowadź i udokumentuj przegląd analityczny wstępnej wersji sprawozdania finansowego jednostki lub innych najbardziej aktualnych danych finansowych (wynikających np. ze sprawozdania z działalności). W szczególności użyteczne może być przeprowadzenie procedur analitycznych odnoszących się do przychodów, gdyż mogą one wskazywać na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.	315(6) 240(22)		
2.	Oprzyj się na dyskusjach z kierownictwem poświęconym informacjom na temat ważnych zdarzeń po zakończeniu ostatniego roku obrotowego i przeanalizuj znaczenie ewentualnych spraw do rozważenia na przyszłość.			
3.	Porównaj najnowsze informacje kierownictwa z zeszłorocznymi danymi porównawczymi/budżetami bieżącego roku pod kątem wykrycia istotnych nietypowych lub nieoczekiwanych powiązań wymagających szczególnej uwagi.	315(6) 240(22)		
4.	Rozważ i udokumentuj wiarygodność wykorzystywanego źródła danych decydując, czy będzie ono weryfikowane podczas badania.		II.1/9	
5.	Upewnij się, że wszystkie istotne kwestie zostały zanotowane w <i>Memorandum planowania badania</i> , a wpływ tych kwestii na planowaną strategię badania został wyraźnie udokumentowany.		II.1/9	

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii cele badania wskazane powyżej zostały osiągnięte.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

4. Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie)

MSB 570

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 oraz za stwierdzenie, czy istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Procedury oceny ryzyka pomagają biegłemu rewidentowi w ustaleniu czy przyjęcie przez kierownictwo założenie kontynuacji działalności może być istotnym zagadnieniem oraz jego wpływu na planowanie badania. Procedury te pozwalają również na przeprowadzenie w odpowiednim czasie rozmów z kierownictwem, w tym na temat planów kierownictwa i sposobów rozwiązania wszelkich rozpoznanych zagadnień dotyczących kontynuacji działalności.

Przeprowadzone procedury udokumentuj.

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	<p>Na podstawie uzyskanej dotychczas wiedzy oraz przeprowadzonych procedur rozważ czy występują zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.</p> <p>W przedmiotowych rozważaniach pomocne mogą być:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. <i>objawy finansowe</i> (np.: udział zobowiązań krótkoterminowych netto w strukturze sprawozdania finansowego, niekorzystnie kształtujące się kluczowe wskaźniki finansowe, istotne straty operacyjne, bliski termin wymagalności pożyczek/kredytów bez możliwości przedłużenia lub spłaty, ujemne przepływy finansowe wykazywane sprawozdaniu finansowym, zmiana warunków zakupu z kredytu kupieckiego na przedpłaty), ii. <i>objawy operacyjne</i> (np.: zamiary kierownictwa dot. likwidacji lub zaniechania działalności, odejście kluczowego personelu, utrata podstawowego rynku, klienta, licencji, dostawcy, zagrożenia ze strony konkurencji), iii. <i>inne objawy</i> (np.: nieprzestrzeganie wymogów ustawowych, toczące się istotne postępowania sądowe lub administracyjne). 	570(10)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
2.	<p>W przypadku gdy istnieją poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności ustal, czy kierownictwo przeprowadziło już wstępną ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz:</p> <p>i. omów tę ocenę z kierownictwem i uzyskaj wiedzę nt. planów kierownictwa w odpowiedzi na tę ocenę,</p>	570(10)		
	<p>ii. w przypadku braku dokonanej oceny przez kierownictwo jednostki, omów z kierownictwem jednostki jakie są podstawy do założenia kontynuacji działalności i skieruj zapytania czy istnieją zdarzenia lub uwarunkowania, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.</p> <p>Powyższe zapytania do kierownictwa skieruj na piśmie.</p>			
3.	<p>Przeanalizuj dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności.</p> <p>Zwróć uwagę czy okres, który bierzesz pod uwagę jest tym samym okresem, którego dotyczy ocena kierownictwa (przeprowadzona zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub też z przepisami prawa i regulacjami).</p>	570(12-15)		
4.	<p>Jeżeli w toku przeprowadzania dalszych procedur badania lub na skutek uzyskania nowych informacji pierwotna ocena zasadności przyjętego przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności okazałaby się niewłaściwa zweryfikuj ją i odpowiednio zmodyfikuj zaplanowane procedury badania.</p> <p>W szczególności upewnij się co do zasadności tej oceny w trakcie procedur końcowych – w dokumencie IV.5.</p>	315(31)	IV.5.	

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii:

- uzyskano właściwą znajomość klienta, jego działalności, branży, w której działa oraz zmian, jakie zaszły od poprzedniego badania, tj. obszarów potencjalnego ryzyka.
- uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat zasadności przyjętego przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego lub stwierdzenia, czy istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

II.1/4

Niezbędny wymagany zakres i rodzaje procedur badania zostały uwzględnione w ogólnym planie badania/dostosowanych programach badania zgodnie z tym, co zapisano w *Memorandum planowania badania*.

Kluczowy biegły
rewident

Data

5. Ustalenie poziomów istotności

MSB 320

Poniższy dokument służy biegłemu rewidentowi do ustalenia poziomów istotności dla celów planowania oraz do udokumentowania powodów uzasadniających wybrane poziomy istotności.

Biegły rewident może stosować poniższe rodzaje istotności:

- Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (zwana dalej **istotnością**),
- Istotność wykonawcza dla sprawozdania finansowego jako całości (zwana dalej **istotnością wykonawczą**),
- Istotność dla konkretnej grupy transakcji, sald kont lub ujawnień,
- Istotność wykonawcza dla konkretnej grupy transakcji, sald kont lub ujawnień,

Planując badanie, biegły rewident dokonuje osądu wielkości zniekształceń, które zostaną uznane za istotne. Zniekształcenia, w tym pominięcia, uznaje się za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie, wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. Istotność ta wykorzystywana jest do oceny wyników przeprowadzonych procedur, zwłaszcza na szczeblu sprawozdania finansowego. Istotność zawsze stanowi element osądu biegłego rewidenta, lecz mimo to należy uzasadnić przyczyny dokonanego wyboru poziomu istotności (w tym udokumentować przyczyny wyboru takiego a nie innego wzorca oraz przyczyny uznania danego procentu wzorca za odpowiedni). Wybór przez biegłego rewidenta odpowiedniego wzorca zależy od potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego w zakresie informacji finansowych. Następujące czynniki mogą być brane pod uwagę:

- a) składowe sprawozdania finansowego (np. aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty),
- b) pozycje, na których użytkownicy sprawozdania finansowego jednostki skłonni są skupiać szczególną uwagę (np. w celu oceny wyników finansowych działalności użytkownicy skłonni są skupiać uwagę na zysku, przychodach lub aktywach netto),
- c) rodzaj jednostki, etap „w cyklu życia”, w którym się znajduje oraz branże i środowisko gospodarcze, w którym działa,
- d) struktura własnościowa jednostki i sposób jej finansowania (np. jeśli jednostka jest finansowana wyłącznie ze źródeł zewnętrznych (zadłużenie) a nie przez kapitał własny, użytkownicy mogą kłaść większy nacisk na aktywa oraz na związane z nimi roszczenia a nie na zyski jednostki) oraz
- e) względne wahania wzorca (wzorzec nie powinien podlegać istotnym wahanom na przestrzeni ostatnich 2-3 okresów sprawozdawczych).

Istotność wykonawcza to kwota ustalona przez biegłego rewidenta z zastosowaniem zawodowego osądu, na poziomie niższym niż istotność dla sprawozdania finansowego jako

całości, celem ograniczenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łącznie nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdania finansowego jako całości. Według Przewodnika IFAC istotność wykonawcza może być określona na poziomie 60%-85% istotności dla sprawozdania finansowego jako całości/istotności dla transakcji, sald kont lub ujawnień. Poziom istotności wykonawczej zależny jest od poziomu ryzyka istotnego zniekształcenia (będącego funkcją ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli) – im ryzyko istotnego zniekształcenia jest wyższe tym przyjęty poziom istotności wykonawczej powinien być niższy.

Biegły rewident może ustalić pewną kwotę, poniżej której zniekształcenia mogą być uznane za *oczywiście nieznaczące* i wobec tego nie podlegać gromadzeniu, ponieważ biegły rewident oczekuje, że gromadzenie tych kwot z oczywistych względów nie miałoby istotnego wpływu na sprawozdania finansowe. W praktyce próg ten jest ustalany na poziomie do 5% istotności.

Biegły rewident, jeśli uzna to za odpowiednie, może również wyznaczyć istotność dla konkretnych obszarów/pozycji MSB 200(15) MSB 320(10) – przykładowo w sytuacji, w których zniekształcenia w kwocie niższej od istotności dla sprawozdania finansowego, jako całości mogą wpływać na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego.

Biegły rewident może również wyznaczyć dla tych obszarów/pozycji istotność wykonawczą MSB 320(11).

Pamiętaj!

Poziom ustalonej istotności ma krytyczny wpływ na trzy obszary:

- 1) Określenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur badania
- 2) Decyzję, czy w badaniu i w jakich obszarach zostaną wykorzystane techniki próbkowania
- 3) Ocenę skutków nieprawidłowości, tj.:
 - a) czy powinna zostać wprowadzona do sprawozdania finansowego korekta; lub
 - b) czy potencjalnie opinia z badania powinna zostać zmodyfikowana.

5.1. Obliczenia

Określenie głównych użytkowników sprawozdania finansowego oraz czynników wpływających na ich decyzje (w celu określenia wzorca będącego podstawą ustalenia istotności)	
Użytkownicy	Czynniki, które mogą mieć wpływ na proces podejmowania decyzji przez użytkownika (rozważ kluczowe obszary sprawozdania finansowego oraz inne czynniki ustalone w trakcie poznania badanej jednostki)

A. Istotność⁵

Wybierz kryterium stanowiące podstawę ustalenia istotności, mając na uwadze ustalenia w zakresie głównych użytkowników sprawozdania finansowego oraz czynników wpływających na ich decyzje.

Ustalenie istotności, istotności wykonawczej oraz kwoty, poniżej której zniekształcenia mogą być uznane za oczywiście nieznaczące							
Lp.	Kryterium	Wybrane kryterium	Kryteria wyjściowe % (wg IFAC) ⁶	Kwoty z badanego sprawozdania ⁷ [zł]	Wskaźnik przyjęty przez kluczowego biegłego rewidenta (%) ⁸	Istotność w [zł]	Komentarz (jeśli dotyczy)
1	2	3	4	5	6	7 = 5 x 6	x
1)	Suma bilansowa		1,0 – 3,0				
2)	Kapitały własne		3,0 – 5,0				
3)	Przychody ogółem		1,0 – 3,0				
4)	Zysk brutto		3,0 – 7,0				

Istotność z roku poprzedniego zł

Uwaga! Jeśli kluczowy biegły rewident badał poprzedni rok obrotowy należy dokonać analizy poziomów istotności z poprzedniego okresu. Jeżeli istotność obliczona dla badania w ubiegłym roku jest wyższa niż końcowa istotność dla badania w roku bieżącym należy rozważyć czy bilans otwarcia nie zawiera istotnych zniekształceń.

⁵ W przypadku zmiany poziomów istotności w badaniu należy wykorzystać analogiczną tabelę.

⁶ Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom 2 – Wskazówki praktyczne, wyd. trzecie, IFAC, 2013, s. 64.

⁷ Odpowiednio wstępna lub końcowa wersja sprawozdania finansowego

⁸ Wybór wskaźnika z przedziału w kol. 4 (jeśli poza przedziałem - uzasadnij)

Istotność dla konkretnej grupy transakcji, sald kont lub ujawnień (jeśli dotyczy)

Zgodnie z MSB 320 pkt. 10, szczególne oczekiwania użytkowników sprawozdania finansowego mogą powodować, że poziom istotności jest zbyt wysoki dla niektórych obszarów.

Opisz szczególne oczekiwania użytkowników sprawozdania finansowego, szczególne transakcje, salda etc.	
--	--

Obszary i noty sprawozdania finansowego	Istotność – poprzedni rok [zł]	Istotność wstępna [zł]	Istotność końcowa [zł]	Komentarz (jeśli dotyczy)

B. Istotność wykonawcza

Wyszczególnienie	Istotność w [zł] (z tabeli powyżej)	Wskaźnik przyjęty przez biegłego w (%) [60-85] ⁹	Istotność wykonawcza w [zł]	Komentarz (jeśli dotyczy)
1	2	3	4 = 2 x 3	x
Poprzedni okres				
Wstępna				
Końcowa				

Istotność wykonawcza dla konkretnej grupy transakcji, sald kont lub ujawnień (jeśli dotyczy)

Zgodnie z MSB 320 pkt. 111, A12

Opisz szczególne oczekiwania użytkowników sprawozdania finansowego, szczególne transakcje, salda etc.	
---	--

Obszary i noty sprawozdania finansowego	Istotność – poprzedni rok [zł]	Istotność wstępna [zł]	Istotność końcowa [zł]	Komentarz (jeśli dotyczy)

⁹ Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom 2 – Wskazówki praktyczne, wyd. trzecie, IFAC, 2013, s. 64.

C. Kwota, poniżej której zniekształcenia mogą być uznane za *oczywiście nieznaczące*

Wyszczególnienie	Istotność w [zł] (z tabeli powyżej)	Wskaźnik przyjęty przez biegłego (%)	Kwota, poniżej której zniekształcenia mogą być uznane za <i>oczywiście nieznaczące</i>	Komentarz (jeśli dotyczy)
1	2	3	4 = 2 x 3	x
Wstępna				
Końcowa				

5.2.

5.2. Podsumowanie ustaleń wstępnych

Wstępny poziom istotności:

Wstępny poziom istotności
wykonawczej:

Wstępny poziom kwoty, poniżej
której zniekształcenia mogą być
uznane za oczywiście
nieznaczące

Wstępny poziom istotności dla
konkretnej grupy transakcji, sald
kont lub ujawnień *(jeśli dotyczy)*:

Wstępny poziom istotności
wykonawczej dla konkretnej
grupy transakcji, sald kont lub
ujawnień *(jeśli dotyczy)*:

Kluczowy biegły
rewident

Data

5.3. Zmiany poziomów istotności dokonywane w trakcie badania (w tym ostateczne poziomy istotności)

UWAGA¹⁰

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

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

Uaktualnianie istotności¹¹

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

Końcowy poziom istotności:

Końcowy poziom istotności
wykonawczej:

Końcowy poziom kwoty, poniżej
której zniekształcenia mogą być
uznane za oczywiście
nieznaczące

Końcowy poziom istotności dla
konkretnej grupy transakcji, sald
kont lub ujawnień:

¹⁰ Przewodnik stosowania Międzynarodowych standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek, Tom 2 – Wskazówki praktyczne, IFAC, s. 68)

¹¹ Przewodnik stosowania Międzynarodowych standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek, Tom 2 – Wskazówki praktyczne, IFAC, s. 66)

Końcowy poziom istotności wykonawczej dla konkretnej grupy transakcji, sald kont lub ujawnień:

Kluczowy biegły
rewident

Data

Poziomy istotności należy również zweryfikować na etapie zakończenia badania (MSB 320(12)).

Zagadnienie		Tak/Nie
1.	Czy dokonano zmiany istotności? Podaj powód.	
	Podaj przyczynę zmiany istotności:	X
2.	Czy zmiana(y) istotności i powiązanej z nią istotności wykonawczej zostały udokumentowane?	
3.	Czy wpływ zmian w całkowitej i wykonawczej istotności został uwzględniony w ocenach ryzyka oraz w rodzaju i czasie przeprowadzenia dalszych wymaganych procedur badania?	

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii cele badania wskazane powyżej zostały osiągnięte.

Kluczowy biegły
rewident

Data

6. Bilans otwarcia/dane porównawcze

MSB 510(5-9), 710(7)

Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczającej pewności, aby stwierdzić, że stany otwarcia i dane porównawcze są:

1. Ujęte w kompletny i dokładny sposób;
2. Prawidłowo przedstawione w sprawozdaniu finansowym; oraz
3. Ujawnione w sprawozdaniu finansowym w należyty sposób, zgodnie z konsekwentnie stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	Umieść w dokumentacji roboczej kopię zestawienia obrotów i sald dla bilansu otwarcia.		II.1/6	
2.	Pozyskaj egzemplarz podpisanego sprawozdania finansowego klienta za poprzedni rok i upewnij się, że stany końcowe z poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do sprawozdania będącego przedmiotem badania.	510(5) 710(7)		
3.	Upewnij się co do spójności zasad (polityki) rachunkowości oraz co do tego, że zmiany, jakich dokonano w zasadach (polityce) rachunkowości są poprawne i zostały prawidłowo rozliczone, a także odpowiednio zaprezentowane i ujawnione.	510(8) 710(7)	II.1/2	
4.	Wyżej wymienione procedury nr 2 i 3 są najczęściej wystarczające, jeżeli badanie jest kontynuacją zlecenia i ani w poprzednich okresach, ani w bieżącym okresie nie zanotowano spraw budzących wątpliwości co do stanów początkowych. Jeżeli takie wątpliwości wystąpiły (np. opinia biegłego rewidenta z zastrzeżeniem) rozważ, czy sprawa została rozwiązana w bieżącym okresie.	510(9)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
5.	<p>W sytuacji, gdy zlecenie jest realizowane u <i>nowego klienta</i> wykonaj procedury celem uzyskania wystarczającej pewności, że stany początkowe nie zawierają zniekształceń wywierających istotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres poprzez:</p> <p>a) ustalenie czy stany końcowe z poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu lub w razie konieczności, czy zostały przekształcone;</p> <p>b) ustalenie czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie prawidłowych zasad (polityki) rachunkowości oraz</p> <p>c) przeprowadzenie jednego lub kilku poniższych działań:</p> <p>i. przegląd dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta celem uzyskania dowodów badania dotyczących stanów początkowych, jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni rok były zbadane,</p> <p>ii. ocena czy procedury badania przeprowadzane w bieżącym okresie dostarczają dowody mające znaczenie dla stanów początkowych lub</p> <p>iii. przeprowadzenie specyficznych procedur badania w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych.</p>	510(6)		
6.	<p>Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres było badane przez <i>innego biegłego</i> rewidenta, a opinia biegłego rewidenta została zmodyfikowana, oceń skutek sprawy będącej podstawą modyfikacji przy ocenie ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego za bieżący okres.</p>	510(9)		
7.	<p>W sytuacji, gdy zlecenie jest realizowane u <i>nowego klienta</i> i/lub w przeszłości badanie nie było przeprowadzane, wykonaj procedury, aby uzyskać racjonalną pewność, że stany początkowe nie zawierają zniekształceń wywierającego istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.</p> <p><i>Uwaga! W odniesieniu do długoterminowych aktywów i zobowiązań [np. środki trwałe, inwestycje lub długoterminowe zadłużenie] rozważ analizę dokumentacji księgowej oraz zebranie potwierdzeń zewnętrznych. W odniesieniu do bieżących aktywów i zobowiązań weź pod uwagę poziom kwot należności/zobowiązań z tytułu dostaw i usług otrzymanych/zapłaconych w bieżącym roku. Rozważ dodatkowe procedury w przypadku zapasów)</i></p>	510(6)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
8.	Potwierdź w drodze przeglądu dokumentów roboczych za poprzedni rok, że dane porównawcze są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i że informacje te zostały odpowiednio sklasyfikowane.	710(7)		
9.	Jeśli, w wyniku przeprowadzonych procedur, zostały uzyskane dowody badania świadczące o tym, że stany początkowe zawierają zniekształcenia, które mogą istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, określ wpływ tych zniekształceń na sprawozdanie finansowe za bieżący okres. Jeżeli zniekształcenia te istnieją w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, powiadom o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z MSB 450.			

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii cele badania wskazane powyżej zostały osiągnięte.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

7. Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania – lista kontrolna

MSB 240

Celami biegłego rewidenta są:

- a) zidentyfikowanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem,
- b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, poprzez zaprojektowanie i zastosowanie właściwej reakcji oraz
- c) właściwa reakcja na wykryte lub domniemane oszustwo zidentyfikowane podczas badania.

Poniższy dokument pomaga biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240.

Przeprowadzone procedury i ich wyniki udokumentuj. Wyniki wykonanych procedur uwzględnij w dokumencie II.2/2.

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	<p>Przeprowadź dyskusję wśród członków zespołu wykonującego badanie dotyczącą ryzyka oszustw, w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa, ii. w sposób jaki oszustwo mogłoby zostać popełnione. <p>Dyskusję przeprowadź, nie biorąc pod uwagę przekonania zespołu wykonującego badanie o uczciwości i rzetelności kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór.</p> <p>Ustal na piśmie jakie sprawy należy zakomunikować osobom nie uczestniczącym w dyskusji.</p>	240(15)	II.1/8	

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
2.	<p>Zadaj kierownictwu zapytania dotyczące:</p> <p>a) dokonanej przez kierownictwo oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem, w tym charakteru, zakresu i częstotliwości dokonywania takich ocen,</p> <p>b) stosowanego przez kierownictwo procesu rozpoznawania i reagowania na ryzyko oszustwa w jednostce, w tym na specyficzne ryzyko oszustwa rozpoznane przez kierownictwo lub na które zwrócono jego uwagę lub salda, grupy transakcji, lub ujawnienia, których może dotyczyć ryzyko oszustwa,</p> <p>c) przekazanych przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór komunikatów, o ile miały miejsce, dotyczących procesu rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustwa w jednostce oraz</p>			
	<p>d) przekazanych przez kierownictwo komunikatów, o ile miały miejsce, na temat jego poglądów dotyczących praktyki biznesowej oraz etycznego zachowania.</p> <p>Jeśli to zasadne zadaj pytania odpowiednio innym osobom wewnątrz jednostki, aby ustalić, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemanych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki.</p>	240(17-18)	II.1/8	
3.	<p>W przypadku jednostek posiadających audyt wewnętrzny skieruj zapytania do audytorów wewnętrznych, aby ustalić, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemanych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki i uzyskać ich opinię na temat ryzyka oszustwa.</p>	240(19)		
4.	<p>Jeśli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w kierowaniu jednostką wykonaj procedury:</p> <p>i. mające na celu zrozumienie w jaki sposób osoby te nadzorują proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustwa w jednostce oraz kontrolę wewnętrzną stworzoną przez kierownictwo w celu ograniczenia tego ryzyka,</p> <p>ii. zapytań do osób sprawujących nadzór, aby ustalić, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemanych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki. Zapytania te są zadawane po to, aby potwierdzić odpowiedzi uzyskane od kierownictwa.</p>	240(20-21)		

		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
5.	Oceń, czy nietypowe lub nieoczekiwane powiązania, które zostały rozpoznane w trakcie przeprowadzenia procedur analitycznych, w tym odnoszących się do kont przychodów, mogą wskazywać na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.	240(22)		
6.	Rozważ, czy pozostałe uzyskane informacje (np. informacje na temat jednostki i środowiska jej działalności, dyskusje między członkami zespołu wykonującego badanie, informacje uzyskane w oparciu o proces przyjmowania i utrzymywania zlecenia oraz doświadczenie uzyskane w kontekście innych zleceń realizowanych na rzecz jednostki, na przykład zleceń przeglądu śródrocznych informacji finansowych) mogą być przydatne przy rozpoznawaniu ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.	240(23)		
7.	<p>Oceń, czy informacje uzyskane na podstawie innych procedur oceny ryzyka oraz przeprowadzonych związanych z tym czynności wskazują na istnienie jednego lub większej liczby czynników ryzyka oszustwa.</p> <p>Zgodnie z MSB 240 czynniki oszustwa związanych z oszukańczą sprawozdawczością finansową i zawłaszczeniem majątku zostały sklasyfikowane w oparciu o trzy warunki, które zasadniczo są obecne, jeżeli występuje oszustwo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - bodziec motywacyjny lub presja do popełnienia oszustwa, - postrzegana możliwość popełnienia oszustwa oraz - zdolność do usprawiedliwiania oszukańczego działania. <p>W celu identyfikacji czynników ryzyka u klienta możesz posłużyć się przykładową listą czynników oszustwa zawartą w załączniku nr 1 do MSB 240.</p>	240(24)		

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano pewność wystarczającą do tego, aby stwierdzić, że właściwie i odpowiednio zidentyfikowano i dokonano oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

8. Spotkania na etapie planowania

Dyskusje prowadzone na etapie planowania stanowią ważną część procesu planowania badania. Zgodnie z MSB, dyskusje na tym etapie powinny dotyczyć przede wszystkim dwóch obszarów, a mianowicie spotkań z klientem i dyskusji w gronie zespołu zlecenia badania. Poniższy wykaz zawiera szereg ważnych obszarów do uwzględnienia przy układaniu programów spotkań. Wykaz nie jest zamknięty, a wymagania informacyjne mogą się różnić w zależności od zakresu i specyfiki danego zlecenia badania.

Spotkanie z klientem

Dyskusje z klientem prowadzone na etapie planowania są ważnym narzędziem oceny ryzyka wskazującym na konkretne obszary wymagające szczególnej uwagi; są też dobrą okazją do omówienia zakresu, kierunku i praktycznych aspektów badania oraz istotnych zmian, jakie zaszły na przestrzeni roku. Poniżej wskazane zostały zagadnienia będące punktem wyjścia do dyskusji:

Występowanie warunków wstępnych badania

- Ustalenie odnośnych zasad sprawozdawczości finansowej
- Kierownictwo bierze na siebie odpowiedzialność za:
 - Sporządzenie sprawozdań
 - System kontroli wewnętrznej pod kątem wykrywania przypadków oszustwa i zapobiegania oszustwom
 - Zapewnienie dostępu do wszystkich potrzebnych informacji i osób

Uwaga! Wymagane będą pisemne oświadczenia kierownictwa w w/w zakresie

Przegląd działalności jednostki

- Obroty w trakcie roku (np. wykonanie budżetu, rentowność, cykl kapitału obrotowego)
- Znaczące zdarzenia, inwestycje lub wydatki inwestycyjne w okresie roku
- Wszelkie zmiany w charakterze prowadzonej działalności
- Wszelkie znaczące zmiany w zakresie kluczowego personelu, systemów, dostawców lub klientów
- Kontynuacja działalności
- Dostępność projektu sprawozdania finansowego

Ocena ryzyka

- Cele i strategię klienta w działalności gospodarczej
- Ocena klienta co do ryzyka działalności gospodarczej mającego wpływ na sprawozdanie finansowe (w tym czy w jednostce działa proces: identyfikacji ryzyk gospodarczych znaczących dla celów sprawozdawczości finansowej, oszacowania

znaczenia tych ryzyk, oceny prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk oraz podejmowania decyzji o działaniach stanowiących reakcję na te ryzyka)

- Ocena klienta co do ryzyka oszustwa i błędu
- Spojrzenie klienta na podatność sprawozdania finansowego na oszustwa i błędy
- Spojrzenie klienta na podatność sprawozdania finansowego na oszustwa i błędy wynikające z relacji i transakcji z podmiotami powiązanymi
- Zgodność z przepisami prawnymi i regulacyjnymi
- Proces identyfikacji ryzyka i zarządzania ryzykiem u klienta
- Informowanie o takich sprawach osób sprawujących nadzór i pracowników
- Wiedza na temat zaistniałego, potencjalnego lub domniemanego oszustwa w trakcie roku

Zakres i kierunek badania

- Zakres i kierunek badania
- Proponowany harmonogram i personel badania
- Forma i ramy czasowe komunikacji
- Przewidywane sprawozdanie biegłego rewidenta
- Wynagrodzenia

Dyskusje w gronie zespołu badania

Dyskusje prowadzone w gronie zespołu badania na etapie planowania są dla bardziej doświadczonych członków zespołu dobrą okazją do podzielenia się z młodszymi stażem koleżankami i kolegami uwagami na temat zlecenia badania. Pozwalają również wypełnić wymogi MSB 240 i 315 co do rozważenia i udokumentowania ekspozycji sprawozdania finansowego na ryzyko istotnych zniekształceń, zwłaszcza tych związanych z oszustwem lub błędem. Dyskusje powinny być prowadzone pod przewodnictwem kluczowego biegłego rewidenta. Poniżej wskazane zostały propozycje zagadnień do poruszenia:

Podstawowe informacje

- Znajomość jednostki
- Specyficzne wymogi regulacyjne i sprawozdawcze

Strategia badania

- Ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień
- Kluczowe obszary badania i planowane podejście
- Zakres wykorzystania przeglądu analitycznego i kontroli wewnętrznej
- Znaczenie ostatnio podejmowanych działań monitorujących jakość badania
- Istotność i metoda próbkowania
- Przepisy prawne i regulacyjne
- Podmioty powiązane

- Kontynuacja działalności

Oszustwa i błędy

- Ekspozycja sprawozdania finansowego na ryzyko wystąpienia oszustwa i błędu, bez odgórnego założenia, jakoby kierownictwo było uczciwe i zawsze działało we właściwy sposób
- Ekspozycja sprawozdania finansowego na wystąpienia istotnych zniekształceń z powodu oszustwa lub błędu w związku z relacjami i transakcjami z powiązаныmi podmiotami
- Generalna ocena ryzyka wystąpienia oszustwa i błędu oraz jej wpływ na planowane czynności rewizji finansowej
- Szczególne obszary ryzyka i podejmowane działania
- Wiedza na temat zaistniałych, potencjalnych lub domniemych przypadków oszustwa w trakcie roku
- Znaczące ryzyko obejścia przez kierownictwo mechanizmów kontrolnych w zakresie zapisów w dzienniku, wartości szacunkowych i nietypowych transakcji

Rodzaj, zakres i ramy czasowe procedur

- Kluczowe osoby kontaktowe po stronie klienta
- Harmonogram (rozłożenie w czasie badania)
- Terminy (przeгляд w wykonaniu menedżera/partnera, terminy po stronie klienta, itp.)
- Zadania członków zespołu badania

Uwaga! W wielu przypadkach dobrą podstawą do dyskusji w gronie zespołu będzie memorandum planowania badania, które zawiera najważniejsze zagadnienia).

Notatka ze spotkania z klientem na etapie planowania

Data spotkania	
Uczestnicy spotkania	
Potwierdzenie, że występują warunki wstępne badania	
Przegląd/aktualizacja wiedzy nt. działalności gospodarczej jednostki	
Oceny ryzyka:	
a) cele i strategie	
b) ryzyko działalności gospodarczej i procedury łagodzenia ryzyka	
c) ryzyko oszustwa i procedury łagodzenia ryzyka	
d) zaistniałe, potencjalne lub domniemane przypadki oszustwa w trakcie roku	
e) podmioty powiązane (w tym procedury kontrolne umożliwiające identyfikację stron i transakcji)	
f) zgodność z przepisami prawnymi i regulacyjnymi	
Rodzaj i zakres zlecenia:	
a) harmonogram (rozłożenie w czasie)	
b) personel	
c) forma i ramy czasowe komunikacji	
d) przewidywane sprawozdanie biegłego rewidenta	

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

II.1/8

e) wynagrodzenie

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

Notatka z dyskusji (spotkania) w gronie zespołu wykonującego badanie

Data spotkania:

Uczestnicy:

Podstawowe
informacje/wiedza na
temat jednostki i jej
działalności

Ocena ryzyka

Ryzyko oszustwa

Istotność (w tym
uzasadnienie wybranych
poziomów)Przepisy prawne
i regulacyjne

Podmioty powiązane

Kontynuacja działalności

Strategia badania

Kwestie administracyjne:

a) kluczowe osoby kontaktowe

b) harmonogram/terminy

c) budżety

d) role i zadania personelu

Podpisy członków zespołu badającego:

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

9. Memorandum planowania badania

Przedstawione pozycje obejmują szeroki zakres obszarów uwzględnionych w memorandum planowania badania; jednak nie wszystkie są odpowiednie do każdego zlecenia badania, a wykaz pozycji nie jest zamknięty. Informacje do uwzględnienia w każdej pozycji będą się różnić w zależności od zlecenia badania i okoliczności konkretnego klienta.

Wymogi dotyczące zlecenia

- Warunki wstępne badania
- Warunki zlecenia i wszelkie obowiązki ustawowe
- Wszelkie wymogi regulacyjne związane z decyzją o kontynuacji zlecenia
- Wszelkie zagadnienia o charakterze etycznym, w tym ocena niezależności i obiektywizmu (a także zastosowanych środków zaradczych)
- Ocena ryzyka zlecenia¹²

Wiedza na temat działalności gospodarczej jednostki

Czynniki branżowe i regulacyjne oraz inne czynniki zewnętrzne:

- Mające zastosowanie ramy sprawozdawczości finansowej
- Uwarunkowania branżowe
- Środowisko regulacyjne (w tym szczegółowe rozwiązania prawne i regulacyjne mające wpływ na zdolność klienta do działalności handlowej)
- Inne czynniki zewnętrzne wywierające obecnie wpływ na działalność gospodarczą jednostki

¹² Jeśli biegły rewident dokonał takiej oceny w trakcie procesu przyjęcia/kontynuacji zlecenia

Charakter jednostki:

- Działalność gospodarcza
- Inwestycje
- Finansowanie
- Wymogi sprawozdawczości finansowej
- Podmioty powiązane

Cele, strategię i związane z nimi ryzyko działalności gospodarczej**Cele i strategię oraz związane z nimi ryzyko działalności gospodarczej:**

- Istnienie celów (np. sposób, w jaki jednostka adresuje ryzyko branżowe, regulacyjne i ryzyko związane z innymi czynnikami zewnętrznymi)
- Efekty wdrożenia strategii (zwłaszcza wszelkie ewentualne efekty prowadzące do nowych wymogów w zakresie rachunkowości [potencjalne powiązane ryzyko działalności gospodarczej polegające, na przykład, na niepełnym lub niewłaściwym wdrożeniu strategii])
- Pomiar i przegląd wyników finansowych jednostki
- Generalne czynniki ekonomiczne i uwarunkowania branżowe mające wpływ na działalność gospodarczą jednostki
- Ważne parametry i cechy charakterystyczne dotyczące samej jednostki, prowadzonej przez nią działalności, najważniejszych strategii, wyników finansowych i wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej, w tym zmiany zaistniałe w okresie od poprzedniego badania
- Styl operacyjny i świadomość zarządu i kierownictwa w dziedzinie kontroli
- Zasoby wiedzy biegłego rewidenta na temat systemów księgowych i systemów kontroli wewnętrznej, a także wszelkich zmian oczekiwanych w danym okresie.

SYSTEMY I KONTROLA

- Istotne kwestie w zakresie zapoznania się biegłego rewidenta z systemem kontroli wewnętrznej jednostki

Ryzyko i istotność

- Ustalenie poziomów istotności dla celów planowania badania i uzasadnienie wybranych poziomów
- Ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień oraz identyfikacja znaczących obszarów badania
- Znaczące ryzyko związane z ujmowaniem przychodów i obejściem mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo
- Inne znaczące ryzyka
- Znaczące sprawy wynikające z wstępnego przeglądu analitycznego
- Wszelkie ewentualne przesłanki, w tym doświadczenie z poprzednich lat, wskazujące na to, że mogą wystąpić zniekształcenia mające istotny wpływ na sprawozdanie finansowe w związku z oszustwem lub z innej przyczyny
- Rozpoznanie złożonych zagadnień z dziedziny rachunkowości, w tym obszarów dotyczących wartości szacunkowych
- Wnioski z ostatnio przeprowadzonego monitoringu jakości badania (np. wizyta monitorująca lub kontrola jakości badania przed lub po podpisaniu opinii biegłego rewidenta)
- Ustalenie wstępnej¹³ wielkości próby.

¹³ Wstępnie wielkość próby określana jest na podstawie oceny ryzyka kontroli i ryzyka nieodłącznego na etapie planowania. Jeśli, w miarę przeprowadzania procedur badania, ocena tych ryzyk ulegnie zmianie, w ślad za tym zmienić się powinna wielkość próby.

Ryzyko związane z ujmowaniem przychodów

- Ryzyko wskazane w MSB jako znaczące. Jeśli jednak założenie o występowaniu ryzyka nie ma zastosowania w przypadku danego zlecenia, w dokumentacji badania należy zamieścić przyczyny wyciągnięcia takiego wniosku.
- W przeciwnym przypadku należy zaplanować właściwą reakcję rewizyjną biegłego rewidenta na ryzyko.

Ryzyko związane z obejściem mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo

- Zgodnie z MSB zawsze traktowane jako ryzyko znaczące. Należy zaplanować właściwą reakcję biegłego rewidenta na to ryzyko.

Rozważania na temat oszustwa

- Uaktualnienie wszelkich przypadków oszustwa zidentyfikowanych w poprzednim okresie
- Wnioski z przeprowadzonych z kierownictwem rozmów na temat ich oceny w zakresie oszustwa w bieżącym roku
- Wnioski z przeprowadzonych z kierownictwem rozmów na temat tego, czy w bieżącym roku zidentyfikowano jakieś przypadki oszustwa
- Należy rozważyć, które obszary działalności klienta są najbardziej narażone na oszustwa i omówić wszelkie czynniki ryzyka, odsuwając na bok odgórne założenie, jakoby kierownictwo było uczciwe i zawsze działało we właściwy sposób
- Należy rozważyć, czy w branży klienta występują szczególne rodzaje ryzyka oszustwa
- Podejście do oszustwa w badaniu za bieżący rok

Rezultaty wstępnego przeglądu analitycznego i wpływ na planowane badanie

- Znaczące sprawy wynikające z wstępnego przeglądu analitycznego

Wartości szacunkowe

- Znaczące kwestie w zakresie wartości szacunkowych, w tym znaczące ryzyko obejścia przez kierownictwo mechanizmów kontrolnych w zakresie wartości szacunkowych

Przepisy prawne i regulacyjne

- Zachowanie zgodności z przepisami prawnymi i regulacyjnymi

Podmioty powiązane

- Ryzyko związane z podmiotami powiązanymi

Kontynuacja działalności

- Ryzyko, że założenie kontynuacji działalności jest niewłaściwe

Organizacje usługowe/eksperti

- Znaczące sprawy i decyzje związane z korzystaniem przez jednostkę z organizacji usługowej,
- Znaczące sprawy i decyzje w zakresie korzystania z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Inni biegli rewidenci

Podejście do badania¹⁴

- **Ogólne podejście do badania (może zależeć m.in. od ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, wymogów sprawozdawczych dla branży, wielkości jednostki, zakresu badania, wpływu technologii informatycznej, rezultatów wcześniejszych badań, zmiany regulacji), oraz wybór/dostosowanie programów pracy (w tym podejście do próbkowania),**
- **Stopień, w jakim zamierzasz polegać na badaniach zgodności (można wziąć pod uwagę liczbę transakcji, środowisko kontroli), a w jakim jedynie na badaniach wiarygodności,**
- **Harmonogram sprawozdawczości jednostki oraz organizacja i zakres komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w jednostce,**
- **Organizowanie pracy osób zaangażowanych w badanie (współpraca, komunikacja, kierowanie, nadzór nad członkami zespołu wykonującego badanie, przegląd wykonanej pracy) oraz wpływ ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego na tą organizację pracy,**
- **Zaangażowanie innych biegłych rewidentów, w tym również z tej samej firmy, w badanie części jednostki, np. oddziałów, filii**
- **Zaangażowanie i komunikacja z ekspertami, organizacjami usługowymi, innymi stronami trzecimi i audytorami wewnętrznymi**
- **Lokalizacje (w tym liczba), dla których należy przeprowadzić procedury, ogólne podejście do organizacji badania w poszczególnych lokalizacjach,**
- **Personel – harmonogram, budżet, ocena i dobór pracowników**
- **Spodziewana zawartość dokumentu zat. „Sprawy do wiadomości partnera/kluczowego biegłego rewidenta”¹⁵**
- **Przegląd w wykonaniu niezależnego partnera, w razie potrzeby**

¹⁴ Bardziej szczegółowe wskazówki dotyczące ustalenia strategii badania zawiera załącznik do MSB 300

¹⁵ Dokument dotyczący najistotniejszych spraw do wiadomości partnera powinien powstawać w trakcie całego procesu badania, należy ustalić sposób komunikacji z partnerem/kluczowym biegłym rewidentem w tym zakresie (kwestie te mogą wynikać z zapisów w dokumencie wewnętrznym podmiotu dotyczącym systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu).

Kwestie administracyjne/inne kwestie

- Rodzaje i terminy sprawozdań oraz innych form komunikacji z jednostką, oczekiwanych zgodnie z ustalonymi warunkami zlecenia
- Pismo do osób sprawujących nadzór (z uwzględnieniem odpowiedzi na zagadnienia poruszone w poprzednim roku)
- Oferta, umowa
- Osoby kontaktowe ze strony jednostki/przydatne dane kontaktowe ze strony jednostki, inne

Kluczowy biegły
rewident

Data

10. Przykładowa lista kontrolna dotycząca zbioru stałego

Poniższe informacje powinny być właściwie dokumentowane. Można je dokumentować w stałej dokumentacji badania (w części dotyczącej informacji stałych do przenoszenia z roku na rok), albo w *Memorandum planowania badania*. Dokumenty zdezaktualizowane można przechowywać na końcu bieżącej dokumentacji badania.

	√	Nr dok.
1. Dokumenty założycielskie		
(a) Akt założycielski		
(b) Inne, np.		
i. Umowa/statut spółki kapitałowej		
ii. Umowa spółki osobowej		
2. Informacje ustawowe		
(a) Kopia ostatniego dostępnego rocznego zeznania podatkowego		
(b) Zarząd		
(c) Właściciele		
(d) Protokoły z posiedzeń organów jednostki		
(e) Książka kontroli (oraz mające znaczenie dla badania protokoły kontroli zewnętrznych)		
3. Kopie umów		
(a) Akty własności		
(b) Umowy z podmiotami powiązаныmi		
(c) Pożyczki, kredyty hipoteczne i skrypty dłużne		
(d) Leasing (finansowy i operacyjny)		
(e) Ubezpieczenia		
4. Dane dotyczące organizacji		
(a) Dokumenty rejestracyjne (NIP, REGON, CEDiG, KRS ect.)		
(b) Główna działalność, lokalizacje - charakterystyka		
(c) Przepisy prawne i regulacyjne mające szczególne zastosowanie w przypadku danego klienta		
(d) Schemat organizacyjny, regulamin organizacyjny		
(e) Instrukcja obiegu dokumentów		
(f) Struktura grupy kapitałowej do której należy badana jednostka		
5. Systemy księgowe		
(a) Polityka rachunkowości (również aneksy, zmiany)		
(b) Opis stosowanych systemów księgowości (w tym zakładowego planu kont) wraz z ich oceną		
(c) Schematy księgowe, rodzaje dowodów księgowych		
(d) Procedury i mechanizmy kontroli wewnętrznej		
(e) Opis środowiska informatycznego		
(f) Przykładowe dokumenty		

--

--

(g) Uprawnienia/procedury jednostki dot. operacji kasowych i bankowych		
--	--	--

6. Inne ważne informacje

(a) Oferta, umowa		
(b) Formularz oceny nowego klienta		
(c) Oświadczenie kierownictwa klienta		
(d) Uchwała o wyborze audytora		
(e) Zatwierdzenie sprawozdania finansowego za rok ubiegły oraz podział wyniku – odpowiednia uchwała		
(f) Opinia i raport biegłego rewidenta z lat ubiegłych		
(g) Informacje z dok. „Poznanie jednostki i jej otoczenia”		
(h) Kopia pisma z zapytaniami dot. kwestii zawodowych do poprzedniego audytora		
(i) Pismo do osób sprawujących nadzór wraz z odpowiedziami		
(j) Ważna korespondencja		
(k) Notatki ze spotkań		
(l) Dane dotyczące partnera/kluczowego biegłego rewidenta i zespołu badania oraz weryfikatora/osoby dokonującej przeglądu jakości zlecenia		
(m) Lista kontrolna dot. usług innych niż badanie sprawozdania finansowego świadczonych dla klienta (jednostki)		
(n) Pozostałe (np. list od prawników)		

7. Informacje ze sprawozdania i przeglądu analitycznego

(a) Zestawienie obrotów i sald		
(b) Wstępna wersja sprawozdania finansowego		
(c) Wskaźniki		
(d) Informacje z przeglądu analitycznego		
(e) Informacje branżowe		

II.2. Podejście do ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego.

Model ryzyka badania, elementy składowe ryzyka badania

MSB 315

Poniższy dokument służy biegłemu rewidentowi do zaplanowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur identyfikacji i oceny ryzyka nieodłącznego, zgodnie z MSB 315.

Zgodnie z MSB 200(13c) **ryzyko badania (RB)** jest to ryzyko wyrażenia przez biegłego rewidenta niewłaściwej opinii z badania w przypadku, gdy sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenie.

MODEL RYZYKA BADANIA

$$RB = \underbrace{RN \times RK}_{RIZ} \times RP$$

Ryzyko badania (RB) jest funkcją **ryzyka istotnego zniekształcenia (RIZ)** i **ryzyka przeoczenia (RP)**.

Zgodnie z MSB 200(13n) **ryzyko istotnego zniekształcenia (RIZ)** jest to ryzyko, że sprawozdania finansowe uległy istotnym zniekształceniom przed badaniem. MSB dopuszcza, iż biegły zidentyfikuje i oceni ryzyka istotnego zniekształcenia łącznie lub też w podziale na części składowe, tj. ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli.

- *ryzyko nieodłączne (RN)* – ryzyko wynikające z podatności danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia, na zniekształcenie, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniemi może być istotne, przy założeniu, że nie ma kontroli wewnętrznych
- *ryzyko kontroli (RK)* – ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, bądź wykrycia i skorygowania na czas przez kontrolę wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda lub ujawnienia, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniemi może być istotne.

Ryzyko przeoczenia oznacza ryzyko, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury, służące zmniejszeniu ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania poziomu, nie doprowadzą do wykrycia zniekształcenia, które istnieje i które osobno lub w powiązaniu

z innymi zniekształceniami może być istotne (MSB 200(13e)). Odpowiedzią na ryzyko przeoczenia są procedury zaplanowane do wykonania w **Części III** niniejszego Przewodnika MSB.

Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia (MSB 315(25)):

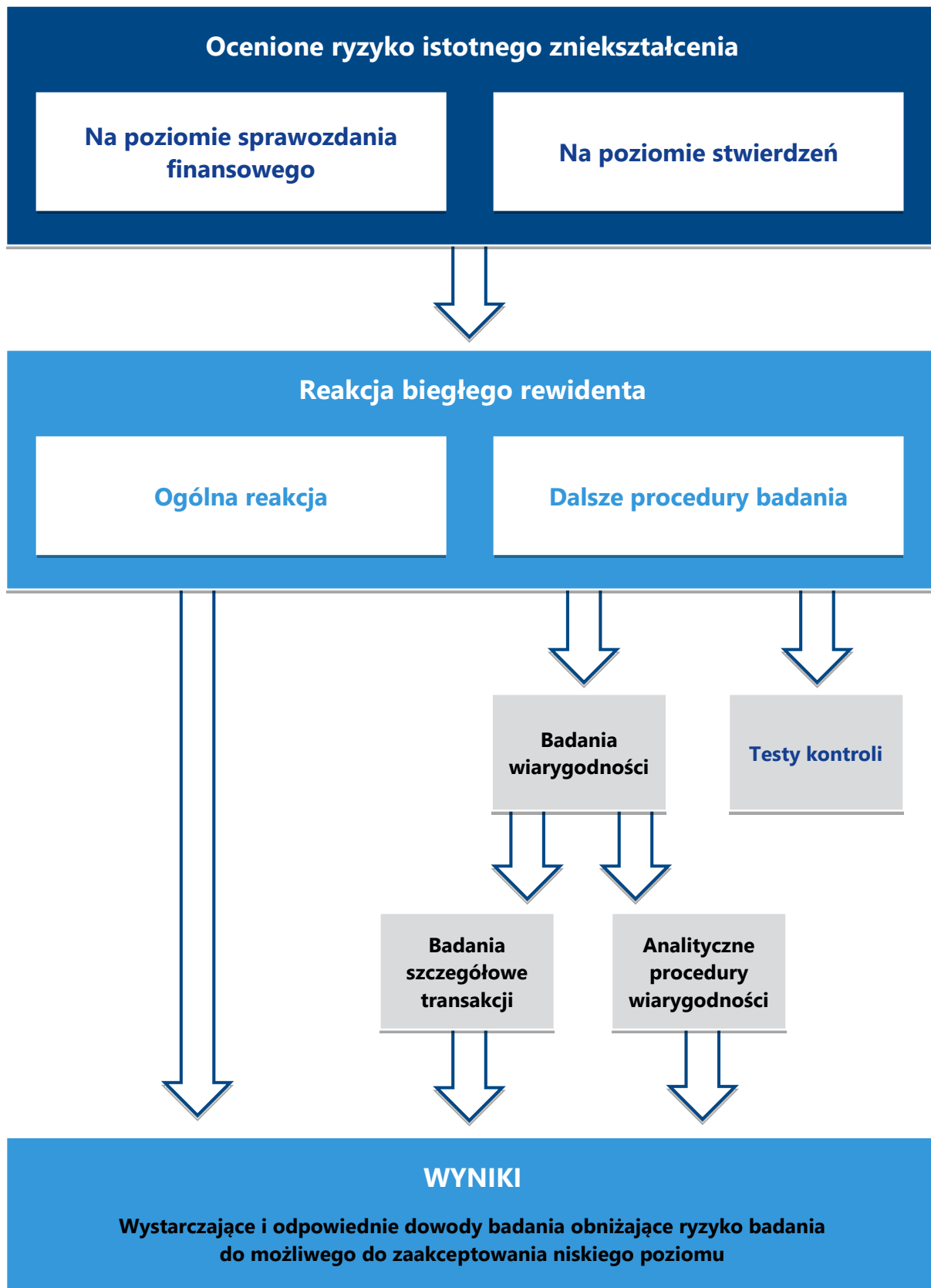
- na poziomie sprawozdania finansowego oraz
- na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień

co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania. MSB dopuszcza, iż biegły zidentyfikuje i oceni ryzyka istotnego zniekształcenia łącznie lub też w podziale na części składowe, tj. ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli. Niniejsze opracowanie zawiera dokumenty mające wspomóc biegłego rewidenta w procesie identyfikacji i oceny oddzielnie:

- ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego (II.2/1) oraz ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień (II.2/2),
- ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (II.2/2)
- ryzyka kontroli (II.3).

Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdań finansowych i stwierdzeń, następuje dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia. W związku z tym, dokumenty w tej części należy wypełniać z uwzględnieniem wyników przeprowadzonych procedur zawartych w dokumentach: „Poznanie jednostki i jej otoczenia” II.1/2, „Wstępny przegląd analityczny” II.1/3, „Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie)” II.1/4, „Stany początkowe/dane porównawcze” II.1/6, „Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania – lista kontrolna” II.1/7, oraz wszystkich innych pozyskanych dotychczas informacji i wyników przeprowadzonych procedur.

Reakcja biegłego rewidenta na ocenione ryzyko¹⁶



¹⁶ Przewodnik stosowania Międzynarodowych standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek, Tom 1 – Podstawowe pojęcia, IFAC, s. 113)

1. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego.

Poniższa lista kontrolna jest przydatna do oszacowania przez biegłego rewidenta poziomu ryzyka nieodłącznego w odniesieniu do sprawozdania finansowego jako całości.

Czynnik (źródło) ryzyka nieodłącznego	N (niskie)	Ś (średnie)	W (wysokie)	Komentarz
I. Zagadnienia związane z kierownictwem				
1. Stopień, w jakim w skład kierownictwa wchodzi właściciele				
2. Sytuacja finansowa klienta				
3. Płynność klienta				
4. Ocena biegłego rewidenta co do uczciwości kierownictwa				
5. Zakres, w jaki wykorzystywane są zewnętrzne sprawozdania finansowe/ sprawozdania finansowe strony trzeciej				
6. Doświadczenie i wiedza kierownictwa w zakresie prowadzenia działalności				
7. Częste zmiany kierownictwa				
8. Presja na utrzymanie poziomu zysków				
9. Podejście kierownictwa do sprawozdawczości finansowej				
10. Częste zmiany doradców				
11. Dotychczasowe doświadczenia co do adekwatności kontroli zarządczej				
12. Historia naruszeń przepisów prawa/ regulacji				
13. Wysokość wynagrodzeń adekwatna do rodzaju działalności i osiągniętych wyników				

Czynnik (źródło) ryzyka nieodłącznego	N (niskie)	Ś (średnie)	W (wysokie)	Komentarz
II. Środowisko księgowe				
1. Kompetencje pracowników księgowości				
2. Postawa pracowników księgowości				
3. Prawdopodobieństwo wystąpienia omyłkowych, nieadekwatnych lub spóźnionych informacji finansowych				
4. Intensywność występowania istotnych transakcji lub korekt pod koniec okresu obrachunkowego				
5. Przypadki „mydlenia oczu” (zawyżania wartości aktywów) w przeszłości				
6. Częstotliwość występowania i znaczenie transakcji trudnych do zbadania				
7. Skomplikowane lub nowe zasady (polityka) rachunkowości				
8. Poziom niepewności szacunku występujący w przypadku wartości szacunkowych (np. amortyzacja, okres użytkowania, rezerwy z tytułu nieściągalnych należności, rezerwy na zapasy, poręczenia)				
9. Stopień złożoności struktury korporacyjnej i organizacji rachunkowości na tle wielkości jednostki				
10. Zakłócenia lub awarie w systemie rachunkowości				
11. Dowody wskazujące na prawdopodobieństwo wystąpienia błędów w zapisach księgowych				
III. Środowisko operacyjne				
1. Rodzaj branży – rozwój/zanik, stara/nowa				

Czynnik (źródło) ryzyka nieodłącznego	N (niskie)	Ś (średnie)	W (wysokie)	Komentarz
2. Oskarżenia i/lub pozwy przeciwko spółce lub jej kierownictwu wnoszone przez stronę trzecią/urzędy regulacyjne				
3. Zmiany rentowności/płynności				
4. Przestrzeganie warunków finansowania zewnętrznego				
5. Relacje z bankiem/zewnętrznymi źródłami finansowania				
6. Prawdopodobieństwo zbycia znacznej części działalności lub sprzedaży udziałów przez znaczącego inwestora				
7. Zagrożenia dla działalności związane z główną działalnością				
8. Zamiar pozyskania znaczącego nowego finansowania				
9. Dowody wskazujące na nadmierne zwiększenie obrotów handlowych w stosunku do wysokości kapitału obrotowego jednostki				
10. Plany znaczących przejęć/inwestycji zewnętrznych				
11. Osiągane wyniki na tle wyników całej branży				
12. Bardzo znany klient				
IV. Zagadnienia związane z badaniem				
1. Odnotowanie wydania opinii z zastrzeżeniem lub innych opinii zmodyfikowanych w przeszłości				

Czynnik (źródło) ryzyka nieodłącznego	N (niskie)	Ś (średnie)	W (wysokie)	Komentarz
2. Zgłoszenie fundamentalnych niepewności, w tym wątpliwości co do zdolności kontynuacji działalności				
3. Relacje z przedstawicielami ścisłego kierownictwa				
4. Spodziewane trudności w uzyskaniu dowodów badania				
5. niespotykane lub wysoko specjalistyczne (branżowe) transakcje i praktyki, które są trudne do zbadania				

Ocena ogólna (RN na poziomie sprawozdania finansowego)
Niskie (N), Średnie (Ś), Wysokie (W)

Uzasadnienie oceny ogólnej¹⁷

Kluczowy biegły
rewident

Data

¹⁷ Wybrany poziom oceny przeniesień do *Memorandum planowania badania* (II.1/9), a także planu próbkowania (załącznik nr 2 „Próbkowanie w badaniu wiarygodności”).

2. Identyfikacja i ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Identyfikacja i ocena ryzyka znaczącego. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyka rozległego).

Proces identyfikacji i oszacowania ryzyk

Poniższa część służy do wypisania wszystkich ryzyk, które biegły zidentyfikował na podstawie wyników przeprowadzonych procedur opisanych w dokumentach: „Poznanie jednostki i jej otoczenia” II.1/2, „Wstępny przegląd analityczny” II.1/3, „Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie)” II.1/4, „Stany początkowe/dane porównawcze” II.1/6, „Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania – lista kontrolna” II.1/7, oraz wszystkich innych pozyskanych informacji i wyników przeprowadzonych procedur na każdym etapie badania (w tym również w przypadku zmiany planu badania).

Ryzyka wpisane do tabeli poniżej należy poddać analizie pod kątem prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz wpływu na sprawozdanie finansowe. Za wydawnictwem *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, Tom 2 – Wskazówki praktyczne, IFAC, str. 112*, można zastosować poniższą metodologię oszacowania ryzyka:

Oszacowanie RN = Prawdopodobieństwo x Wpływ na sprawozdanie finansowe (skutek)

Tabela: Oszacowanie poziomu RN –przykładowe podejście¹⁸

Prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia	Wpływ na sprawozdanie finansowe (skutek)	Oszacowany poziom RN
W	W	W
W	Ś	Ś
W	N	Ś lub N
Ś	W	Ś
Ś	Ś	Ś
Ś	N	N
N	W	Ś lub N
N	Ś	N
N	N	N

¹⁸ Ustalenie „Oszacowanego poziomu RN” wynikającego z **połączenia** prawdopodobieństwa wystąpienia i wpływu na sprawozdanie finansowe (skutku zniekształcenia) **jest kwestią zawodowego osądu. Ilustracja powyżej pokazuje różne połączenia tych dwóch czynników, ale nie zastępuje zawodowego osądu na podstawie konkretnych okoliczności** (*Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom 2 – Wskazówki praktyczne, IFAC, 2013 s. 112*).

Ustalenie ryzyk znaczących

W wyniku przedmiotowej identyfikacji i oceny biegły dokonuje w szczególności identyfikacji i oceny które ze zidentyfikowanych ryzyk stanowią według jego osądu **ryzyko znaczące** (MSB 315(27)) [wynik oszacowania RN wg schematu powyżej = wysokie lub średnie]. Dokonując tego osądu, biegły rewident wyłącza wpływ zidentyfikowanych kontroli związanych z tym ryzykiem.

Dokonując osądu, które ryzyka są znaczące, biegły rewident bierze przynajmniej pod uwagę:

- a) czy ryzyko jest ryzykiem oszustwa,
- b) czy ryzyko wiąże się z ostatnimi znaczącymi zmianami w gospodarce, rachunkowości i innych dziedzinach i dlatego wymaga szczególnej uwagi,
- c) złożoność transakcji,
- d) czy ryzyko wiąże się ze znaczącymi transakcjami z podmiotami powiązanymi,
- e) stopień subiektywizmu przy wycenie informacji finansowych, których dotyczy ryzyko, a w szczególności tych wycen, z którymi wiąże się szeroki zakres niepewności wyceny oraz
- f) czy ryzyko dotyczy znaczących transakcji nie wchodzących w normalny zakres działalności jednostki lub transakcji, które z innych względów wydają się nietypowe.

Uwaga! Czynniki ryzyka wynikające z oszustwa co do zasady traktowane są zawsze **znaczące**, jednakże, ostateczną decyzję w tym zakresie podejmuje zawsze kluczowy biegły rewident.

Jeżeli biegły rewident ustalił, że istnieje **znaczące ryzyko**, biegły rewident, zgodnie z MSB 315(29) **osiąga zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych, stosownych dla tego ryzyka (patrz część II.3).**

W zakresie **reakcji rewizyjnej** (część III i IV niniejszego opracowania) w odniesieniu do **ryzyka znaczącego**, zgodnie z MSB 330(15, 21):

- biegły rewident **zawsze** przeprowadza procedury wiarygodności (testy analityczne i/lub szczegółowe badania wiarygodności),
- w przypadku, gdy w reakcji na znaczące ryzyko biegły rewident planuje przeprowadzić jedynie procedury wiarygodności (czyli w przypadku gdy biegły rewident nie decyduje się polegać na badaniach zgodności) to procedury te muszą być szczegółowymi badaniami wiarygodności
- jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach z którymi wiąże się ryzyko, ocenione przez niego jako znaczące, to przeprowadza testy tych kontroli w bieżącym okresie.

Alokacja do poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego oraz stwierdzeń

Biegły dokonuje alokacji zidentyfikowanych i ocenionych ryzyk do poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego, a następnie do poszczególnych stwierdzeń. Dzięki dokonaniu powyższej alokacji ryzyk biegły jest w stanie efektywnie zaplanować reakcję rewizyjną na

zidentyfikowane ryzyka zakresie badania obszarów sprawozdania finansowego (część III, IV). Poziom ryzyka nieodłącznego w odniesieniu do stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień powinien być bezpośrednio skorelowany z decyzją w zakresie wielkości próby do badań szczegółowych (patrz załącznik nr 2).

Stwierdzenia wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważania różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić, należą do następujących trzech kategorii i mogą przybrać następujące formy:

1. Stwierdzenia dotyczące grup transakcji i zdarzeń [W, Ko, D, R, KI]:
 - **W** – wystąpienie: transakcje i zdarzenia, które zostały zaksięgowane, wystąpiły i dotyczą jednostki,
 - **Ko** – kompletność: wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
 - **D** – dokładność: kwoty i pozostałe dane dotyczące zaksięgowanych transakcji i zdarzeń zostały zaksięgowane właściwie,
 - **R** – rozgraniczenie między okresami: transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym,
 - **KI** – klasyfikacja: transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach.
2. Stwierdzenia dotyczące sald kont [I, PiO, Ko, WiP]:
 - **I** – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
 - **PiO** – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,
 - **Ko** – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
 - **WiP** – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.
3. Stwierdzenia dotyczące prezentacji i ujawnień [WoPiO, Ko, KiZ, DiW]:
 - **WoPiO** – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
 - **Ko** – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
 - **KiZ** – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
 - **DiW** – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Dla wszystkich zidentyfikowanych w poniższej tabeli ryzyk biegły rewident jest zobowiązany określić **wstępną reakcję rewizyjną (wstępnie zaplanowane podejście do badania)** – podlega ona udokumentowaniu w **Części III Przewodnika MSB**. Obejmuje ona decyzję:

1. Czy biegły rewident zamierza polegać na:
 - a) testach kontroli,
 - b) badaniach wiarygodności, w tym: badaniach szczegółowych transakcji lub analitycznych procedurach wiarygodności
 - c) czy zastosować podejście mieszane (testy kontroli i badania wiarygodności).
2. czy badanie będzie dotyczyło całej populacji, czy też badanie próby (w tym w jaki sposób nastąpi dobór pozycji do badania: metody statystyczne lub niestatystyczne),
3. kiedy planowane jest przeprowadzenie procedur (np. badanie wstępne, badanie zasadnicze).

Informacje zawarte w poniższej tabeli muszą być spójne z informacjami zawartymi w części III i IV.

Lp.	Czynnik (źródło) ryzyka*	Wpływ czynników ryzyka – jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	Stwierdzenie/ Stwierdzenia wg definicji w II.2/2	Oszacowanie ryzyka			Czy ryzyko znaczące TAK NIE ¹⁹	Reakcja rewizyjna (planowane podejście do badania) (w tym dodatkowe procedury dotyczące ryzyka znaczącego)
				Prawdopodobieństwo wystąpienia (N/Ś/W)	Skutek pieniężny dla sprawozdania finansowego (N/Ś/W)	Łączne oszacowanie ryzyka (N/Ś/W) ²⁰		
1.	Oszustwo w zakresie ujmowania przychodów ²¹	Przychody – zawyżenie	W, Ko, D, R	W	W	W	TAK	
2.	Obejście mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo ²²	Zniekształcenie wielu pozycji sprawozdania	Wszystkie	W	W	W	TAK	
3.								
4.								
5.								
6.								
7.								
8.								
9.								

¹⁹ Ryzyko znaczące wystąpi w przypadku „łącznego oszacowania ryzyka” na poziomie co najmniej średnim oraz praktycznie zawsze, gdy czynnikiem ryzyka jest oszustwo. Standardy definiują ponadto jako ryzyko znaczące ryzyka wskazane pod numerem 1 i 2 w tabeli powyżej. Dla znaczącego ryzyka wymagane jest szczególne podejście do badania – opisano je nad tabelą.

²⁰ Oszacowanie ryzyka może nastąpić wg metodologii wskazanej w: Tabela: Oszacowanie poziomu RN –przykładowe podejście (powyżej)

²¹ Jeżeli to ryzyko zostało odrzucone, proszę koniecznie podać uzasadnienie takiej decyzji, w przeciwnym razie należy podać szczegółowe informacje na temat planu pracy celem zaadresowania tego ryzyka)

²² To ryzyko w żadnym razie nie podlega odrzuceniu, zatem należy bezwzględnie przedstawić szczegółowe informacje na temat planu pracy celem zaadresowania tego ryzyka)

Lp.	Czynnik (źródło) ryzyka*	Wpływ czynników ryzyka – jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	Stwierdzenie/ Stwierdzenia wg definicji w II.2/2	Oszacowanie ryzyka			Czy ryzyko znaczące TAK NIE ¹⁹	Reakcja rewizyjna (planowane podejście do badania) (w tym dodatkowe procedury dotyczące ryzyka znaczącego)
				Prawdopodobieństwo wystąpienia (N/Ś/W)	Skutek pieniężny dla sprawozdania finansowego (N/Ś/W)	Łączne oszacowanie ryzyka (N/Ś/W) ²⁰		
10.								
11.								

* W tej kolumnie biegły rewident rozpisuje zidentyfikowane czynniki ryzyka nieodłącznego oraz ich potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe na podstawie wyników przeprowadzonych procedur opisanych w dokumentach: „Poznanie jednostki i jej otoczenia” II.1/2, „Wstępny przegląd analityczny” II.1/3, „Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie)” II.1/4, „Stany początkowe/dane porównawcze” II.1/6, „Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania – lista kontrolna” II.1/7, oraz wszystkich innych pozyskanych informacji i wyników przeprowadzonych procedur na każdym etapie badania (dotyczy to również zmiany planu badania).

Po dokonaniu identyfikacji i oceny ryzyka nieodłącznego biegły powinien dokonać identyfikacji i oceny ryzyka kontroli (część II.3). Szczególnemu rozważeniu i reakcji w zakresie ryzyka kontroli podlegają **ryzyka** uznane za **znaczące**.

Wstępne podejście do badania poszczególnych obszarów zaprezentowane jest w **Częściach III i IV niniejszego Przewodnika MSB**.

Identyfikacja i ocena ryzyka rozległego (ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego)

Zgodnie z MSB 315(25) biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia:

- a) na poziomie sprawozdania finansowego oraz
- b) na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień

co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.

Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniami finansowymi jako całością i mogą potencjalnie wpływać na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami identyfikowalnymi z określonymi stwierdzeniami na poziomie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia; raczej są to okoliczności, które mogą zwiększyć ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, np. przez obejście kontroli wewnętrznej przez kierownika jednostki. Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mogą być szczególnie stosowne dla rozważania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem. Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mogą w szczególności wynikać ze słabości środowiska kontroli (choć ryzyka te mogą się wiązać z innymi czynnikami, takimi jak pogarszające się warunki gospodarcze). Na przykład takie słabości, jak brak kompetencji kierownika jednostki, mogą mieć bardziej rozległy wpływ na sprawozdania finansowe i wymagać ogólnej reakcji biegłego rewidenta.

Czynnik (źródło) ryzyka*	Wpływ czynników ryzyka – (co może pójść źle?)	Opisz reakcje kierownictwa na ryzyko	Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (N, Ś, WJ)	Ogólna reakcja rewizyjna związana z ryzykiem ²³	Nr dok.

* W tej kolumnie biegły rewident rozpisuje zidentyfikowane czynniki ryzyka nieodłącznego oraz ich potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe na podstawie wyników przeprowadzonych procedur opisanych w dokumentach: „Poznanie jednostki i jej otoczenia” II.1/2, „Wstępny przegląd analityczny” II.1/3, „Kontynuacja działalności (wstępne rozpoznanie)” II.1/4, „Stany początkowe/dane porównawcze” II.1/6, „Odpowiedzialność dotycząca oszustw podczas planowania badania – lista kontrolna” II.1/7, oraz wszystkich innych pozyskanych informacji i wyników przeprowadzonych procedur na każdym etapie badania (dotyczy to również zmiany planu badania).

²³ Ogólna reakcja rewizyjna najczęściej nie jest związana z żadnym konkretnym obszarem i może dotyczyć np.:

- zawodowego sceptycyzmu (większy zakres),
- doboru bardziej doświadczonego personelu,
- ciągłego nadzoru nad personelem,
- charakteru/zakresu/nieprzewidywalności procedur badania (np. zmiana podejścia do badania – rezygnacja z testów kontroli, rozszerzenie prób, użycie wspomaganých komputerowo technik badania)

(dalsze szczegóły: patrz *Przewodnik stosowania Międzynarodowych standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek*, Tom 1 – Podstawowe pojęcia, IFAC, s. 116-117).

II.3 Ogólne podejście do kontroli wewnętrznej i systemu rachunkowości

Zastosowanie poznania jednostki w ocenie adekwatności wdrożonych systemów kontroli

MSB 315

Wymogi w zakresie rozpoznania i oceny kontroli wewnętrznej oraz udokumentowania źródeł informacji będących podstawą zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki zawiera MSB 315, odnoszący się do poznania jednostki i jej środowiska oraz oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Biegły rewident **w każdym przypadku** dokonuje **rozpoznania i oceny kontroli wewnętrznej** bez względu na to, czy będzie, czy też nie będzie zamierzał wykonać testowanie kontroli (testy zgodności) i wykorzystać je jako podstawowe dowody badania dla poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego.

W odniesieniu do testowania kontroli wewnętrznej (czyli przeprowadzenia testów kontroli), a w konsekwencji ograniczenia testów wiarygodności, możliwe są trzy podejścia:

Podejście 1. *Nie zamierzamy* polegać na testach kontroli wewnętrznej; planując procedury badania zamierzamy polegać na testach wiarygodności;

Podejście 2. *Zamierzmy* polegać na testach kontroli wewnętrznej i traktować je jako podstawowe dowody badania;

Podejście 3. Zamierzamy polegać na testach kontroli wewnętrznej, które są jednocześnie testami kontroli i procedurami wiarygodności (testy podwójnego przeznaczenia, ang. dual testing MSB 330(A23)).

Decydując o podejściu do badania przede wszystkim należy kierować się postanowieniami standardu MSB 330.

Zgodnie z MSB 330(8), biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli (stosuje **Podejście 2**), jeżeli:

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

Uwaga! Bez względu na to, które wybierzesz podejście zgodnie z wymogami MSB 315 masz obowiązek zrozumieć i ocenić kontrolę wewnętrzną jednostki, a źródła wiedzy udokumentować.

Według wymogów określonych w MSB 315(32) biegły rewident dokumentuje, włączając do dokumentacji badania:

- a) omówienie w gronie zespołu wykonującego zlecenie oraz podjęte znaczące decyzje (do wykorzystania załącznik II. 1/8),
- b) kluczowe elementy osiągniętego zrozumienia dotyczącego każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia (do wykorzystania załącznik II.1/2) oraz każdego z elementów kontroli wewnętrznej (do wykorzystania załącznik II. 3/2), źródeł informacji będących podstawą osiągnięcia zrozumienia jednostki oraz przeprowadzone procedury oceny ryzyka,
- c) zidentyfikowane i ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń (II.2, II.3 i II.4) oraz
- d) zidentyfikowane ryzyka oraz odnośne kontrole, których zrozumienie osiągnął biegły rewident (MSB 315(27-30)).

Zrozumienie kontroli wewnętrznej jednostki

Wiedzę dotyczącą funkcjonującej w jednostce kontroli wewnętrznej biegły rewident gromadzi podczas czynności służących poznaniu jednostki, w tym w szczególności w zakresie stosowanych systemów informacyjnych oraz kluczowych procesów gospodarczych (cykli transakcji) połączonymi z identyfikowaniem i rozpoznaniem działań kontrolnych na poziomie jednostki oraz na poziomie kluczowych procesów.

Biegły rewident osiągając zrozumienie kontroli wewnętrznej jednostki powinien w dokumentacji z badania odnieść się do każdego z pięciu elementów kontroli wewnętrznej:

- 1) środowisko kontroli;**
- 2) proces oceny ryzyka przez jednostkę;**
- 3) system informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze, znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji;**
- 4) działania kontrolne znaczące dla badania;**
- 5) monitorowanie kontroli.**

Dokonując analizy poszczególnych elementów kontroli wewnętrznej biegły rewident ocenia, czy nie występują kwestie, które wpływają na wystąpienie ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa.

Stosowne dowody badania można uzyskać poprzez *zapytania, obserwacje i inne procedury*.

Dokument, który może służyć biegłemu rewidentowi do udokumentowania zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki został zamieszczony w części II.3/2.

Ad 1, 2 i 5. Dokumentację dla obszarów 1 (środowisko kontroli), 2 (proces oceny ryzyka przez jednostkę), 5 (monitorowanie kontroli) oraz częściowo 3 (system informacyjny), można sporządzić wpisując odpowiednie informacje w kolumnie komentarz powołując się na przykład na obserwacje, notatki z rozmów z osobami odpowiedzialnymi za poszczególne tematy (członek zarządu, dyrektor finansowy, specjalista HR, specjalista IT), pisemnej informacji uzyskanej na zapytanie biegłego rewidenta lub w inny sposób. Można też

w kolumnie komentarz podać referencje do innego dokumentu zawierającego odpowiednie informacje.

Ad 3 i 4. Do udokumentowania procesów gospodarczych oraz działań kontrolnych znaczących dla badania można wykorzystać dokument zamieszczony w części II.3/3.

System informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze, znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji (MSB 315(A89-92))

Do obowiązków biegłego rewidenta należy poznanie i udokumentowanie systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów/cykli grupujących transakcje mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej. Generalnie obowiązek ten jest realizowany poprzez zrozumienie systemu informacyjnego w zakresie sprawozdawczości finansowej funkcjonującego w jednostce, ze szczególnym uwzględnieniem zrozumienia głównych procesów/cykli. Przykładem procesu jest np. cykl sprzedaży zainicjowany zamówieniem, a zakończony zapłatą za fakturę.

W praktyce oznacza to uzyskanie wiedzy na temat programów komputerowych wykorzystywanych w obrębie księgowości i sprawozdawczości finansowej oraz sporządzenie szczegółowych opisów procesów gospodarczych (cykli) stanowiących przedmiot działalności jednostki uwzględniających, to w jaki sposób transakcje rejestrowane są w systemie informatycznym.

Zrozumienie procesów jest ważne dla identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia oraz dla zrozumienia i oceny *działań kontrolnych znaczących dla badania*. Biegły też rozpoznaje i ocenia działania kontrolne na poziomie jednostki (np. systematyczne przeglądanie i analiza raportów dotyczących przychodów i kosztów).

Działania kontrolne na poziomie procesów/ cykli

Biegły rewident osiąga zrozumienie procesów od zainicjowania transakcji do jej zakończenia. Należy uwzględnić procedury, za pomocą których transakcje są zapoczątkowywane, rejestrowane, przetwarzane i wykazywane w sprawozdaniu finansowym, a także sposób, w jaki system ujmuje te informacje (MSB 315(18)). W każdym z kluczowych procesów biegły rewident identyfikuje *czynności kontrolne znaczące dla badania*. Zgodnie ze standardem MSB315(A99-105) są to te czynności kontrolne, które są związane ze znaczącymi ryzykami i te, dla których same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania oraz te, które biegły rewident na podstawie osądu uznaje za stosowne.

Biegły rewident nie ma obowiązku identyfikacji i oceny wszystkich kontroli działających w jednostce, a tylko tych, które są *kontrolami znaczącymi dla badania*. Ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest znacząca dla badania, należy do zawodowego osądu biegłego rewidenta (MSB315(12)). Działania kontrolne znaczące dla badania na poziomie procesów dokumentujemy poprzez opis procesu i działań kontrolnych znaczących dla badania wdrożonych przez jednostkę w ramach tego procesu. Biegły rewident

może dla lepszego zrozumienia udokumentować przejście procesu krok po kroku, ale nie jest to wymagane.

Biegły rewident ocenia, czy działania kontrolne zostały odpowiednio zaprojektowane, są efektywne oraz sprawdza czy zostały wdrożone. To czy zostały wdrożone biegły rewident potwierdza poprzez udokumentowanie przynajmniej jednorazowej czynności kontrolnej.

Rozpoznanie i ocena kontroli wewnętrznych na poziomie jednostki

Biegły rewident rozpatruje kontrolę na poziomie jednostki. Kontrola na poziomie jednostki, będąca kontrolą wyższego rzędu, nie zapobiega bezpośrednio wystąpieniu ani wykryciu nieprawidłowości, ważne są natomiast jej skutki pośrednie. Kontrola na poziomie jednostki jest szczególnie ważna w mniejszych jednostkach. Brak szczegółowych kontroli procesów biznesowych (ze względu na ograniczoną liczbę pracowników i zasobów) jest często równoważony bezpośrednim zaangażowaniem kierownictwa w prowadzenie działalności oraz sprawowanie kontroli. Kontrola wewnętrzna na poziomie jednostki ma wpływ na ryzyko nieodłączne na poziomie sprawozdania finansowego.

Ocena kontroli wewnętrznej jednostki

Dla podsumowania wniosków z wykonanych procedur w odniesieniu do oceny koncepcji i wdrożenia kontroli wewnętrznej jednostki biegły rewident może posłużyć się tabelą II.3/4.

Identyfikacja i ocena poszczególnych czynności kontroli wewnętrznej decyduje o powiązaniu ich z poziomem ryzyka nieodłącznego albo na poziomie sprawozdania finansowego, albo na poziomie konkretnych stwierdzeń dotyczących pozycji sprawozdania finansowego oraz ujawnień (patrz II.2 i II.4). Biegły rewident rozróżniając poziom szczegółowości kontroli wykorzystuje wiedzę o tych elementach kontroli na konkretnym etapie badania.

Zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej są analizowane pod kątem wystąpienia ryzyka istotnych zniekształceń, w przypadku, gdy biegły rewident dojdzie do takiej konkluzji mogą spowodować konieczność zaplanowania dodatkowych procedur pokrywających to ryzyko.

W przypadku gdy biegły rewident zamierza polegać na testach kontroli wewnętrznej jako dowodach badania należy przejść do części II.3/5 i II.3/6.

Cele badania

1. Potwierdzenie wiedzy biegłego rewidenta na temat stosowanych systemów księgowych i systemu kontroli wewnętrznej na drodze przeglądu zgromadzonej przez biegłego rewidenta dokumentacji tych systemów,
2. Ocena kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do planowanej strategii badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii cele badania wskazane powyżej zostały osiągnięte.

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

II.3/1

Sporządził

Data

Kluczowy biegły
rewident

Data

1. Program badania

Lp.	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały/data
1.	<p>Upewnij się, że sporządzono i uaktualniono szczegółowe informacje na temat wszystkich istotnych cykli transakcji, w tym m.in. takich jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • System finansowo-księgowy; • Sprzedaż • Wydatki (bez płac); • Płace; • Zapasy; • Środki trwałe; • Transakcje bankowe (łącznie z inwestycjami); • Transakcje z podmiotami powiązanymi. <p>Uwaga! Informacje powinny obejmować cały strumień transakcji dla każdego cyklu, od dokumentu pierwotnego aż do sprawozdania finansowego, z wyraźnym określeniem mechanizmów kontrolnych na każdym etapie cyklu.</p> <p>W arkuszu II.3/3 przedstawiono tzw. <i>aide-memoire</i> pomocny w identyfikacji stosowanych środków kontroli. Dokumentu <i>aide-memoire</i> nie należy używać oddzielnie, a sam w sobie nie stanowi dowodu w zakresie struktury mechanizmów kontroli - ani w sensie koncepcyjnym, ani wdrożeniowym.</p>		II.3/3	
2.	<p>Upewnij się, że mechanizmy kontroli wymienione w powyższych informacjach zostały przetestowane pod kątem prawidłowego zaprojektowania i wdrożenia (np. wykonując testy „krok po kroku”, albo w drodze obserwacji, ponownego wykonania lub sprawdzenia dokumentacji), z zastosowaniem dok. II.3/3.</p> <p>Uwaga! Testy należy wykonywać corocznie w ramach procedur oceny ryzyka, nawet jeśli nie zamierzasz polegać na kontroli wewnętrznej. Samo zapytanie kierowane do pracowników jednostki nie wystarczy do oceny mechanizmów kontroli ani do sprawdzenia, czy zostały wdrożone.</p>	315(13)	II.3/3	

Lp.	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały/data
3.	Zadbaj o to, aby każde ryzyko istotnego zniekształcenia i słabości w zakresie systemów klienta zostały zarejestrowane, a klient został o nich poinformowany pismem do osób sprawujących nadzór.	260(16) oraz 265(A12) i następne	V.6	
4.	Rozważ wpływ zidentyfikowanej słabości kontroli wewnętrznej na dokonaną wcześniej ocenę ryzyka nieodłącznego oraz podejmij decyzję co do modyfikacji planowanych procedur audytowych.	330(A2), 330(A46)		
5.	Jeżeli rozpoznałeś znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia upewnij się, że zostały przeprowadzone odpowiednie testy w celu złagodzenia występującego ryzyka (np. testy kontroli, testy wiarygodności).	330(15), 330(21), 330(A53)		
6.	Jeżeli zamierzasz polegać na kontroli wewnętrznej w odniesieniu do konkretnych stwierdzeń, upewnij się, że zostały zaprojektowane i przeprowadzone odpowiednie testy kontroli w celu uzyskania pewności co do ich skuteczności (przy pomocy dok. II.3/5 , II.3/6), a zamiar polegania na kontroli wewnętrznej został należycie uzasadniony w dokumentacji. Upewnij się, że zakres w jakim polegasz na kontroli wewnętrznej został jasno udokumentowany w memorandum planowania badania (II.1.9).		II.3/5 II.3/6 II.1/9	

2. Dokumentacja zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki

Lp.	Element środowiska kontroli wewnętrznej	MSB	Nr dok.	Komentarz
1. Środowisko kontroli				
1.	<p>Poznaj i udokumentuj <i>poznanie środowiska kontroli</i>.</p> <p>Komunikowanie i egzekwowanie kultury uczciwości i etycznego zachowania</p> <p>Nacisk na kompetencje</p> <p>Zaangażowanie osób sprawujących nadzór</p> <p>Podjęcie i styl zarządzania kierownictwa</p> <p>Struktura organizacyjna</p> <p>Podział uprawnień i odpowiedzialności</p> <p>Polityka i praktyki kadrowe.</p>	315(14) A76-88		
2. Proces oceny ryzyka przez jednostkę				
2.	<p><i>Uwaga: w małych jednostkach jest mało prawdopodobne, aby istniał ustalony proces oceny ryzyka. Niezależnie od tego niezbędne jest kierowanie do kierownictwa zapytań na temat zidentyfikowanych ryzyk i reakcji kierownictwa.</i></p> <p>Uzyskaj zrozumienie (a zdobytą wiedzę udokumentuj) czy w jednostce działa proces:</p> <ul style="list-style-type: none"> v. <i>identyfikacji</i> ryzyk gospodarczych znaczących dla osiągnięcia celów sprawozdawczości finansowej; vi. <i>oszacowania</i> znaczenia tych ryzyk (ich wpływu na działalność jednostki); vii. <i>oceny prawdopodobieństwa wystąpienia</i> tych ryzyk oraz viii. <i>podejmowania decyzji o działaniach</i> stanowiących reakcję na te ryzyka. <p>Czy jednostka odpowiednio dokumentuje ww. proces?</p> <p>Jeśli w jednostce brak jest udokumentowania ww. procesu lub zawiera on istotne luki ustal, czy kwestie te stanowią znaczącą słabość kontroli wewnętrznej jednostki.</p>	315(15-17) A87-88		

Lp.	Element środowiska kontroli wewnętrznej	MSB	Nr dok.	Komentarz
3. System informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze, znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji				
3.	<p>Wyodrębnij główne procesy jednostki i opisz je identyfikując kontrole wewnętrzne, w tym <i>kontrole stosowne (istotne) dla badania</i>.</p> <p><i>Uwaga: w mniejszych jednostkach np. handlowej są to procesy zakupu, sprzedaży i płace (jeśli liczba zatrudnionych nie jest bardzo mała) oraz proces sporządzania sprawozdania finansowego. Użyj załączonego wzoru do opisu procesów.</i></p> <p>(a) Proces zakupów (podaj referencję do dokumentu opisującego proces(y))</p> <p>(b) Proces sprzedaży (podaj referencję do dokumentu opisującego proces(y))</p> <p>(c) Proces(y) dot. wynagrodzeń (podaj referencję do dokumentu opisującego proces(y))</p> <p>(d) Proces sporządzania sprawozdania finansowego (podaj referencję do dokumentu opisującego proces(y))</p> <p>Inne procesy (np. związane z inwestowaniem, środkami trwałymi, produkcją, itp.) (podaj referencję do dokumentu opisującego proces(y))</p>	315(18-19)	A89-92	
4. Zrozumienie środowiska IT				
4.	<p>Opisz programy komputerowe wskazując, jak one są wykorzystywane w sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Oceń czy ogólne kontrole w środowisku IT zapewniają:</p> <ul style="list-style-type: none"> – że tylko uprawnione osoby mają dostęp do systemu informatycznego, – uprawnienia są nadawane i odbierane we właściwym czasie włączając w to administratorów i osoby ze specjalnymi uprawnieniami, – wszelkie zmiany w systemie informatycznym są inicjowane, testowane i zatwierdzane przed wdrożeniem do użytkowania. 			

Lp.	Element środowiska kontroli wewnętrznej	MSB	Nr dok.	Komentarz
5. Działania kontrolne znaczące dla badania				
5.	Przygotuj dokumentację stanowiącą opis systemu informatycznego jednostki, procesów oraz czynności kontrolnych stosownych dla badania. Upewnij się, że zidentyfikowałeś, udokumentowałeś i oceniłeś czynności kontrolne na poziomie jednostki.	315 A96-105		
6. Monitorowanie kontroli				
6.	Opisz działania i źródła informacji w jaki sposób kontrole wewnętrzne są monitorowane.	315 (22-24)		

Sporządził

Data

Kluczowy biegły
rewident

Data

3. Opis kluczowych procesów i działań kontrolnych znaczących dla badania

Lp.	Kluczowe procesy i działania kontrolne	Nr dok.	Komentarz
1.	Uzyskaj zrozumienie procesów/cykli (produkcja, sprzedaż, płace, koszty wydziałowe i ogólne, środki trwałe) oraz procesów charakteryzujących jednostkę.		
2.	Opisz procesy od ich zainicjowania do zakończenia.		
3.	Zidentyfikuj działania kontrolne znaczące dla badania wyróżniając je np. innym kolorem i nadając im numery. Zidentyfikuj miejsca uchwycenia danych, które są bądź powinny być źródłem zapisów księgowych.		
4.	Oceń zaprojektowanie działań kontrolnych pod kątem ich efektywności.		
5.	Uzyskaj dowody na wdrożenie tych działań. Mogą to być dokumenty potwierdzające działania kontrolne lub obserwacja jak dana transakcja jest procedowana w systemie i na czym polegają działania kontrolne.		
6.	Oceń czy słabości lub brak kontroli powodują powstanie ryzyka istotnego zniekształcenia oraz wskaż w jaki sposób powinno to zostać zakomunikowane organom jednostki.		

Wykorzystaj przykładowe kluczowe kontrole w poszczególnych obszarach, do rozważenia, podane poniżej, w części AIDE-MEMOIRE.

AIDE – MEMOIRE

Poniższa lista pomaga rozpoznać istniejące mechanizmy kontroli przy sporządzaniu przez biegłego rewidenta szczegółowej informacji o kluczowych procesach rozpoznanych w jednostce. Dokument nie zastępuje takiej szczegółowej informacji ani nie stanowi sam z siebie dowodu co do zaprojektowanej struktury zidentyfikowanych mechanizmów kontroli ani ich praktycznego wdrożenia i nie powinien być wykorzystywany oddzielnie.

Sprzedaż

- Czy istnieje mechanizm kontroli nad tym, do kogo jednostka prowadzi sprzedaż (np. zgoda wystawiana przed wysyłką towaru na zewnątrz)?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad zleceniami sprzedaży?

- Czy istnieje mechanizm kontroli nad dopasowaniem zleceń sprzedaży do not wysyłkowych?
- Czy faktury są dopasowywane do zleceń i not wysyłkowych?
- Czy klient stosuje drukowane z wyprzedzeniem albo kolejno numerowane faktury?
- Czy wycena faktur podlega kontroli?
- Czy sprzedaż jest rozliczana niezwłocznie?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad pozycjami wprowadzanymi do księgi sprzedaży?
- Czy dokonywane są systematyczne uzgodnienia księgi sprzedaży?
- Czy nieuregulowane salda podlegają przeglądom kontroli kredytowej?

Zakupy

- Czy istnieje mechanizm kontroli nad tym, kto może składać zlecenia?
- Czy istnieją limity autoryzacji do zleceń zakupu?
- Czy zlecenia zakupu są uzgadniane do potwierdzeń odbioru towaru, a potem do faktur?
- Czy zlecenia zakupu są sprawdzane i zatwierdzane przed zaksięgowaniem w księdze głównej?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad oferowanymi zniżkami?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad wpisami do księgi zakupów?
- Czy dokonywane i dokumentowane są systematyczne uzgodnienia zaświadczeń dostawców?
- Czy zakwestionowane salda są kontrolowane?

Wynagrodzenia

- Czy prowadzone są akta osobowe?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad zatrudnianiem nowego personelu?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad naliczaniem wynagrodzenia brutto?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad osobami rozpoczynającymi i kończącymi zatrudnienie w jednostce?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad dokładnością i prawidłowością potrąceń od wynagrodzeń i naliczania wynagrodzeń?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad autoryzacją kosztów wynagrodzeń przed wypłaceniem środków?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad naliczaniem kosztów zaliczek na podatek dochodowy i ZUS?
- Czy koszty wynagrodzeń z raportów płacowych są systematycznie uzgadniane z księgą główną?

- Czy istnieje mechanizm kontroli nad pracownikami dorywczymi?

Środki trwałe

- Czy istnieją protokoły posiedzeń rady nadzorczej lub zarządu, podczas których autoryzowane są wydatki inwestycyjne i decyzje dotyczące sprzedaży?
- Czy istnieją limity autoryzacji do zakupu i sprzedaży środków trwałych?
- Czy istnieją zatwierdzone faktury dotyczące kupna/sprzedaży i czy transakcje te są prawidłowo księgowane?
- Czy klient prowadzi rejestr środków trwałych?
- Czy prowadzone są systematyczne kontrole między: rejestr środków trwałych – księga główna – aktywa fizycznie?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad naliczaniem i księgowaniem amortyzacji oraz ewentualnego zysku/straty z tytułu sprzedaży?
- Czy stosowany jest mechanizm regularnego sprawdzania istnienia i stanu aktywów?

Zapasy

- Czy istnieje mechanizm kontroli nad bezpieczeństwem zapasów w sensie fizycznym?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad odbiorem/przyjęciem magazynowym zapasów?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad wysyłką zapasów?
- Czy prowadzona jest dokładna ewidencja towarowa?
- Czy prowadzone są systematyczne uzgodnienia ewidencji towarowej i fizycznych zapasów?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad dopasowaniem not odbioru i wysyłki towarów do dokumentacji zakupów i sprzedaży?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad identyfikacją i rozliczaniem zapasów wolnozbywalnych, przestarzałych lub złomowanych?
- Czy istnieje kontrola nad zapasami przechowywanymi w imieniu lub na rzecz strony trzeciej?

Transakcje bankowe

- Czy istnieje podział obowiązków pomiędzy osobą odpowiedzialną za prowadzenie księgi kasowej a osobami odpowiedzialnymi za obsługę płatności i rachunków oraz sprawdzanie uzgodnień stanu konta bankowego?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad wpłacaniem do banku otrzymanej gotówki i czeków?

- Czy istnieją limity autoryzacji bądź mechanizmy kontroli dotyczące sygnatariuszy czeków?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad fizycznym bezpieczeństwem książeczek czekowych?
- Czy księga kasowa jest regularnie uzgadniana z rachunkami kontrolnymi księgi głównej i wyciągami bankowymi?
- Czy чеки są wysyłane niezwłocznie po podpisaniu?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad sprawdzaniem uzgodnień bankowych, realizowany przez pracownika na wyższym stanowisku?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad wydatkami i rachunkiem funduszu dyspozycyjnego?
- Czy fundusz dyspozycyjny jest regularnie przeliczany i uzgadniany?

Podmioty powiązane

- Czy istnieje mechanizm kontrolny umożliwiający identyfikację powiązanych podmiotów i transakcji?
- Czy istnieje mechanizm kontroli nad autoryzacją transakcji między podmiotami powiązanymi?
- Czy istnieje mechanizm kontroli dla zapewnienia, że wszystkie powiązane podmioty i transakcje są prawidłowo rozliczane i ujawniane?
- Czy istnieje mechanizm kontroli umożliwiający identyfikację i autoryzację transakcji poza zwykłym tokiem działalności gospodarczej jednostki?

4. Przegląd kontroli wewnętrznej pod względem koncepcyjnym i wdrożeniowym

Lp.	Obszar sprawozdania finansowego / stwierdzenie	Rozpoznany mechanizm kontrolny	Czynności wykonane w celu potwierdzenia, że mechanizm działa zgodnie z podanym w informacji opisem	Nr dok.	Kwantyfikacja ryzyka kontroli W/Ś/N ²⁴	Czy przeprowadzamy testy kontroli? <i>Jeśli tak, przejdź do dok. II.3/6</i>
1.						T/N
2.						T/N
3.						T/N
4.						T/N
5.						T/N

²⁴ Jeżeli nie decydujesz się na przeprowadzenie testów kontroli (II.3/5 i II.3/6) upewnij się, że wnioski zostały przeniesione i odpowiednio uwzględnione w części II.4.

5. Testy kontroli wewnętrznej

Uwaga! Podejście oparte na testach kontroli wewnętrznej wymaga zazwyczaj testowania kontroli automatycznych zaprojektowanych w aplikacjach wykorzystywanych w jednostce, co wymaga znacznie szerszego podejścia, w szczególności w odniesieniu do wykorzystywanych przez jednostki systemów informatycznych oraz testowania kontroli w ramach tych systemów co może przekraczać ramy tego „Przewodnika MSB – procedury”.

Biegły rewident decyduje się na przeprowadzenie testów kontroli, gdy:

- oczekuje skuteczności kontroli wewnętrznej,
- wyłącznie badanie wiarygodności nie jest wystarczające,
- jest to efektywne.

Poprzez testy kontroli biegły rewident powinien uzyskać dowody badania dotyczące rzeczywistego funkcjonowania konkretnych czynności kontrolnych, potwierdzić i udokumentować ich istnienie, wdrożenie i skuteczność działania w ciągu roku obrotowego, za który sporządzono sprawozdanie finansowe.

Biegły rewident projektuje i prowadzi testy kontroli w taki sposób, ażeby poprzez wykonanie konkretnej czynności w ramach testu kontroli uzyskać potwierdzenie, że dana czynność kontrolna, która pokrywając powiązane z nią ryzyko została prawidłowo wykonana przez jednostkę, co pozwoliło na osiągnięcie celów, dla których czynność kontrolna została zaprojektowana i wdrożona. W rezultacie, biegły rewident otrzymuje dowód na skuteczność działania czynności kontroli wewnętrznej jednostki pozwalający ograniczyć zakres i ilość procedur badania wiarygodności w odniesieniu do powiązanego z tą czynnością kontrolną stwierdzenia zawartego w sprawozdaniu finansowym dla badanego salda, grupy transakcji i zdarzeń.

W **Załączniku nr 1** zamieszczono zestawienie przykładowych macierzy kontroli prezentujące wybrane, kluczowe czynności kontrolne jednostki, proponowaną procedurę w ramach testu kontroli, powiązane z nimi cele oraz odnoszące się do nich stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu finansowym. W tym kroku następuje kompilacja wszystkich uzyskanych informacji i nakreślenie mapy rozpoznanych, wdrożonych kontroli i czynników ryzyka dla sprawozdania finansowego jako całości oraz poszczególnych jego obszarów a nawet stwierdzeń.

Określenie, czy rozpoznane kontrole, pojedynczo lub wraz z innymi kontrolami, mogą skutecznie zapobiegać lub wykrywać i korygować istotne nieprawidłowości, jest kwestią zawodowego osądu. Jeżeli biegły rewident uzyskuje wystarczający stopień pewności o prawidłowości funkcjonowania systemu księgowości i systemu kontroli wewnętrznej może ograniczyć badania wiarygodności. Pośrednie sprawdzenie wiarygodności i uzyskane tą drogą dowody badania pozwalają ograniczyć zakres badania.

Należy pamiętać, iż nawet niewielkie odchylenie w działaniu kontroli wewnętrznej wymaga dokładnego rozpoznania i ustalenia przyczyn wystąpienia odchylenia, a w konsekwencji wymaga podjęcia decyzji co do kontynuacji lub zaniechania dalszego testowania kontroli i konieczności ustalenia wielkości próbki testów kontroli na podstawie zrewidowanego ustalonego wstępnie poziomu ryzyka kontroli.

Rezultaty testów kontroli można udokumentować w tabeli II.3/6 oraz/lub bezpośrednio uwzględnić w planowaniu poszczególnych obszarów.

Załącznik nr 3 zawiera przykładowe podejście do określania wielkości próby przy testach kontroli (testach zgodności).

6. Ocena kontroli wewnętrznej

Uwaga! Ten arkusz wypełniamy tylko wtedy, gdy biegły rewident polega na rozpoznanych mechanizmach kontroli wewnętrznej

	Obszar sprawozdania finansowego/ stwierdzenie	Kluczowy rozpoznany mechanizm kontrolny	Czynności wykonane w celu sprawdzenia skuteczności kontroli	Nr dok.	Testowanie wyników zadowalające	Czy opieramy się na tym mechanizmie kontrolnym?	Kwantyfikacja ryzyka kontroli W/Ś/N ²⁵	Wpływ na planowane czynności rewizji finansowej w związku z decyzją o oparciu się na mechanizmie kontroli
1.					T/N	T/N		
2.					T/N	T/N		
3.					T/N	T/N		
4.					T/N	T/N		

²⁵ Upewnij się, że wnioski zostały przeniesione i odpowiednio uwzględnione w części II.4

II.4. Macierz ryzyk – decyzje wstępne

Poniższe tabele służą zebraniu wiedzy biegłego rewidenta na temat ryzyk: nieodłącznego (RN), kontroli (RK) oraz w rezultacie ryzyka istotnego zniekształcenia (RIZ) na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Z tego względu należy je wypełnić po wypełnieniu odpowiednich dokumentów w II.2/2 oraz II.3.

Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla klas transakcji, sald kont i ujawnień wymagają rozważenia, gdyż takie rozważenie bezpośrednio pomaga w określeniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, niezbędnych do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania (w części III i IV niniejszego Przewodnika MSB). Ocena to jest zawsze przedmiotem szacunku biegłego rewidenta, jednakże pomocą może być *Przewodnik IFAC*²⁶, w którym wskazano poniższy sposób szacowania ryzyka RIZ z połączenia oszacowania RN i RK.

Tabela: Oszacowanie poziomu RN –przykładowe podejście²⁷

Ryzyko nieodłączne (RN)	Ryzyko kontroli (RK)	Ryzyko istotnego zniekształcenia (RIZ)*
W	W	W
W	Ś	Ś
W	N	Ś lub N
Ś	W	Ś
Ś	Ś	Ś
Ś	N	N
N	W	Ś lub N
N	Ś	N
N	N	N

Uwaga! Identyfikując i oceniając ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biegły rewident może uznać, że zidentyfikowane ryzyka dotyczą bardziej rozległe sprawozdania finansowego jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń (wówczas powinien je umieścić w części II.2/2 w tabeli dotyczącej ryzyk rozległych).

²⁶ Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek, Tom 2 – Wskazówki praktyczne, IFAC, 2013, s. 193, ilustracja 14.3-2.

²⁷ Ustalenie „Oszacowanego poziomu RN” wynikającego z **połączenia** prawdopodobieństwa wystąpienia i wpływu na sprawozdanie finansowe (skutku zniekształcenia) **jest kwestią zawodowego osądu. Ilustracja powyżej pokazuje różne połączenia tych dwóch czynników, ale nie zastępuje zawodowego osądu na podstawie konkretnych okoliczności** (Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom 2 – Wskazówki praktyczne, IFAC, 2013 s. 112).

Wskazane w tabelach poniżej obszary sprawozdania finansowego są przykładowym podejściem, tj. standard nie narzuca oszacowania RIZ dla poszczególnych obszarów, a jedynie określa, że ryzyka te powinny zostać oszacowane „dla klas transakcji, sald kont i ujawnień”. Możliwe jest zatem grupowanie RIZ zgodnie z:

- obszarami danego sprawozdania finansowego (podejście zastosowane w niniejszym opracowaniu) lub
- wydzielonymi częściami danego obszaru – np. w przypadku przychodów, kosztów – patrz opis do tabeli poniżej (biegły rewident może uznać to za użyteczne ze względu na odmienne ryzyka danej części obszaru). Wówczas powinien wydzielić tą część przypisując niezależnie jej poziomy ryzyk (RN, RK, RIZ), ustalając następnie dalsze procedury badania w części III i odpowiednio IV oraz podejście do próbkowania/badanie całej populacji).

Uwaga! Nie ma obowiązku określania wszystkich poziomów ryzyk dla każdego z obszarów sprawozdania finansowego, obowiązek taki istnieje jedynie dla obszarów istotnych (ze względu na ryzyko wynikające z II.2/2 wraz z II.3 lub ze względu na wartość pozycji).

Stwierdzenia zawarte w przewodniku wynikają z MSB 315(A124). Biegły rewident może wykorzystać stwierdzenia w sposób wskazany w przewodniku lub też wyrazić je w inny sposób, pod warunkiem, że wszystkie aspekty opisane w MSB 315(A124) zostaną uwzględnione. Ponadto, zgodnie z MSB 315(A126) kierownik jednostki sektora publicznego może stwierdzać, że transakcje i zdarzenia nastąpiły zgodnie prawem, regulacjami lub innymi przepisami. Takie stwierdzenia mogą być objęte zakresem badania sprawozdania finansowego.

Należy pamiętać, iż ocena ryzyk zawarta w poniższych tabelach jest oceną dokonaną na poziomie planowania i w trakcie badania może ulec zmianie. Wszystkie zmiany mające wpływ na przebieg badania należy odpowiednio udokumentować wraz z podaniem ich przyczyn.

Wyjaśnienie skrótów dotyczących stwierdzeń znajduje się w II.2/2 oraz w III i IV.

Dane zawarte w poniższych tabelach powinny wynikać z informacji zawartej w II.2/2 i II.3 i powinny być zgodne z informacją zawartą w części III i odpowiednio IV.

Bilans / sprawozdanie z sytuacji finansowej

Przykładowy obszar sprawozdania finansowego/ rodzaj ryzyka	Wartość pozycji – wg sprawozdania finansowego	Czy będzie szacowane RIZ) ²⁸ T (tak) N (nie)	Stwierdzenie dotyczące sald kont wykazanych na koniec okresu (wybierz jeden z 3 poziomów: N/Ś/W)				Stwierdzenia dotyczące prezentacji i ujawnienia (wybierz jeden z 3 poziomów: N/Ś/W)				
			I	PiO	Ko	WiP	WoPiO	Ko	KiZ	DiW	
Wartości niematerialne i prawne											
RN (N/Ś/W)	X										
RK (N/Ś/W)	X										
RIZ (N/Ś/W)	X										
Rzeczowe aktywa trwałe											
RN (N/Ś/W)	X										
RK (N/Ś/W)	X										
RIZ (N/Ś/W)	X										
Inwestycje											
RN (N/Ś/W)	X										
RK (N/Ś/W)	X										
RIZ (N/Ś/W)	X										
Zapasy											
RN (N/Ś/W)	X										
RK (N/Ś/W)	X										
RIZ (N/Ś/W)	X										
Należności											
RN (N/Ś/W)	X										
RK (N/Ś/W)	X										
RIZ (N/Ś/W)	X										
Rozliczenia międzyokresowe (aktywa)											
RN (N/Ś/W)	X										
RK (N/Ś/W)	X										
RIZ (N/Ś/W)	X										

²⁸ Obowiązek oszacowania RIZ istnieje jedynie dla obszarów uznanych za istotne – ze względu na ryzyko rozpoznane w części II.2/2 wraz z II.3 lub ze względu na wartość pozycji (kwotami istotnymi są zawsze pozycje powyżej istotności wykonawczej; kryterium to nie ma zastosowania w odniesieniu do pozycji, których dotyczy ryzyko zaniżenia – np. rezerwy).

Przykładowy obszar sprawozdania finansowego/ rodzaj ryzyka	Wartość pozycji – wg sprawozdania finansowego	Czy będzie szacowane RIZ)? ²⁸ T (tak) N (nie)	Stwierdzenie dotyczące sald kont wykazanych na koniec okresu (wybierz jeden z 3 poziomów: N/Ś/W)				Stwierdzenia dotyczące prezentacji i ujawnienia (wybierz jeden z 3 poziomów: N/Ś/W)			
			I	PiO	Ko	WiP	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Środki pieniężne										
RN (N/Ś/W)	X									
RK (N/Ś/W)	X									
RIZ (N/Ś/W)	X									
Kapitały (fundusze własne)										
RN (N/Ś/W)	X									
RK (N/Ś/W)	X									
RIZ (N/Ś/W)	X									
Rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia										
RN (N/Ś/W)	X									
RK (N/Ś/W)	X									
RIZ (N/Ś/W)	X									
Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa)										
RN (N/Ś/W)	X									
RK (N/Ś/W)	X									
RIZ (N/Ś/W)	X									

Rachunek zysków i strat / sprawozdanie z całkowitych dochodów

Przykładowy obszar sprawozdania finansowego/ rodzaj ryzyka	Wartość pozycji – wg sprawozdania finansowego	Czy będzie szacowane RIZ)? ²⁹ T (tak) N (nie)	Stwierdzenie dotyczące transakcji wykazanych na w trakcie badanego okresu (wybierz jeden z 3 poziomów: N/Ś/W)					Stwierdzenia dotyczące prezentacji i ujawnienia (wybierz jeden z 3 poziomów: N/Ś/W)					
			W	Ko	D	R	KI	WoPiO	Ko	KiZ	DiW		
Przychody operacyjne³⁰		TAK³¹											
RN (N/Ś/W)	X												
RK (N/Ś/W)	X												
RIZ (N/Ś/W)	X												
Koszty operacyjne³²													
RN (N/Ś/W)	X												
RK (N/Ś/W)	X												
RIZ (N/Ś/W)	X												
Podatek dochodowy													
RN (N/Ś/W)	X												
RK (N/Ś/W)	X												
RIZ (N/Ś/W)	X												

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano pewność wystarczającą do tego, aby stwierdzić, że właściwie i odpowiednio zidentyfikowano

²⁹ Obowiązek oszacowania RIZ istnieje jedynie dla obszarów uznanych za istotne – ze względu na ryzyko rozpoznane w części II.2/2 wraz z II.3 lub ze względu na wartość pozycji (kwotami istotnymi są zawsze pozycje powyżej istotności wykonawczej; kryterium to nie ma zastosowania w odniesieniu do pozycji, których dotyczy ryzyko zaniżenia – np. rezerwy).

³⁰ Wstępnie przyjęto założenie, że pozostałe przychody operacyjne i przychody finansowe nie stanowią obszaru obciążonego wysokim ryzykiem istotnego zniekształcenia i nie planuje się dla nich szczegółowych procedur badania. Jeśli z rozpoznania jednostki lub wniosków z innych obszarów części II Przewodnika MSB wynika, jest inaczej, w tabeli można dodać osobny wiersz dedykowany określeniu ryzyka istotnego zniekształcenia dla tych obszarów.

³¹ MSB określają oszustwa w zakresie ujmowania przychodów jako obszar znaczącego ryzyka (obowiązkowa reakcja na takie ryzyko została opisana w części II.2/2). Jeżeli w ocenie kluczowego biegłego rewidenta to ryzyko nie stanowi ryzyka znaczącego w badanej jednostce, konieczne jest zamieszczenie w dokumentacji uzasadnienia takiej oceny.

³² Wstępnie przyjęto założenie, że pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe nie stanowią obszaru obciążonego wysokim ryzykiem istotnego zniekształcenia i nie planuje się dla nich szczegółowych procedur badania. Jeśli z rozpoznania jednostki lub wniosków z innych obszarów części II Przewodnika MSB wynika, jest inaczej, w tabeli można dodać osobny wiersz dedykowany określeniu ryzyka istotnego zniekształcenia dla tych obszarów.

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

II.4

i dokonano oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Kluczowy biegły
rewident

Data

Część III. Reakcja na ryzyko – Badanie zasadnicze (badanie stwierdzeń – procedury wiarygodności)

1. Tabela testu rewizyjnego
2. Wartości niematerialne i prawne
3. Rzeczowe aktywa trwałe
4. Inwestycje
5. Zapasy
6. Należności
7. Rozliczenia międzyokresowe (aktywa)
8. Środki pieniężne
9. Kapitały (fundusze) własne
10. Rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia
11. Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa)
12. Przychody
13. Koszty
14. Podatek dochodowy

Wskazówka

Testy w każdym z obszarów są „biblioteką” **przykładowych testów**. Dobór testów, czy z biblioteki, czy samodzielnie zaprojektowanych testów jest sprawą osądu biegłego rewidenta odpowiedniego do potrzeb, celów badania i oszacowanego ryzyka.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Wskazówka

Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie **wystarczających i odpowiednich dowodów badania** ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji. (MSB300.3)

Ponadto pamiętaj, że twoim celem jest, o ile to zasadne:

zgodnie z **MSB 540**, uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów badania na temat tego, czy:

- a) wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, są racjonalne oraz
- b) powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej;

zgodnie z **MSB 610**, w przypadku, gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a ty przewidujesz wykorzystanie pracy tej funkcji:

- a) ustalenie, czy wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego mogą zostać wykorzystane, a jeżeli tak, to w jakich obszarach i w jakim zakresie, oraz po dokonaniu takiego ustalenia:
- b) jeżeli wykorzystuje się wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego – ustalenie, czy praca ta jest odpowiednia do celów badania;

zgodnie z **MSB 620**, ustalenie:

- a) czy należy skorzystać z pracy powołanego przez ciebie eksperta oraz
- b) w przypadku korzystania z wyników pracy powołanego przez ciebie eksperta – czy wyniki tej pracy odpowiadają twoim celom.

W związku z tym pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu procedur, które pozwolą ci zrealizować wyżej określone cele.

Wskazówka

Ta część przewodnika jest poświęcona **wskazówkom dotyczącym procedur wiarygodności**.

Wskazówki dotyczące kontroli wewnętrznej znajdują się w części II przewodnika „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”. Tam też powinny znaleźć się twoje decyzje dotyczące tego, czy chcesz polegać na zapewnieniach związanych z kontrolą wewnętrzną. Jeżeli zdecydujesz się na przeprowadzenie testów kontroli, pamiętaj o odpowiednim ich zaprojektowaniu, przeprowadzeniu i właściwym udokumentowaniu swojej pracy. Jeżeli przetestowane przez ciebie kontrole związane z wybranymi stwierdzeniami w tym obszarze okażą się skuteczne możesz odpowiednio zmodyfikować prace związane z realizacją procedur wiarygodności ale tylko tych dotyczących przetestowanych stwierdzeń.

1. Tabela testu rewizyjnego

Uwaga! Jest to arkusz pomocny w dokumentowaniu szczegółowej czynności rewizyjnej. Nie jest obowiązkowy, lecz często okazuje się przydatny, zwłaszcza w przypadku kluczowych testów. Korzystając z podanych wskazówek mamy większą pewność, że przedstawiliśmy wystarczające informacje na temat zakresu i rodzaju wykonanych testów na poparcie wyciągniętych wniosków.

		Nr dok.
Test:		
Cel:		
Wykorzystane dokumenty źródłowe:		
Poziom ryzyka dla tego obszaru:		
Stwierdzenia do przetestowania:		
Wielkość próby i zasady jej wyboru:		
Objaśnienie wykonanych czynności z odpowiednimi odniesieniami do informacji o próbie:		
Sprawy rozważane:		
Wnioski:		

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

III.1

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

2. Wartości niematerialne i prawne

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,

- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że wartości niematerialne i prawne są prawidłowo wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że ujęte w sprawozdaniu finansowym wartości niematerialne i prawne istnieją i klient ma do nich ważny tytuł prawny.	I, PiO
3.	Upewnij się, że wycena wartości niematerialnych i prawnych jest zgodna z zasadami (polityką) rachunkowości klienta i zasady te stosowane są w sposób ciągły.	WiP
4.	Upewnij się, że zwiększenie stanu wartości niematerialnych i prawnych jest zasadne, a ich zbycie zostało prawidłowo zarejestrowane.	Ko
5.	Upewnij się, że wobec wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji, zastosowano prawidłowe stawki amortyzacji, w sposób: <ul style="list-style-type: none"> (a) zasadny i właściwy; oraz (b) zgodny z podejściem zastosowanym w poprzednim roku. 	WiP
6.	Upewnij się, że utworzono odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.	WiP

7.	Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym: ✓ obszar został poprawnie zaprezentowany, ✓ poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, ✓ poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem.	WoPiO, Ko, KiZ, DiW
----	---	------------------------

Wartości niematerialne i prawne

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
1.	Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru próby dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać odnotowane.	1	330(6)	II.1/9	
2.	Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że: a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości. Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.	1	510(3, 5-9) 710(5)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>3. W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		
4. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.	1	330(20, 30) 710(7)		
5. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych. Upewnij, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.	1	330(6)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
6.	<p>Uzyskaj rejestr (wykaz sald kont ksiąg pomocniczych) wartości niematerialnych i prawnych i:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. uzgodnij rejestr do księgi głównej; ii. uzgodnij bilans otwarcia ze sprawozdaniem finansowym z poprzedniego roku; oraz iii. przygotuj komentarz z objaśnieniem struktury wartości niematerialnych i prawnych oraz porównaniem do poprzednich lat i twoich oczekiwań. 	1	330(20, 30) 500(9) 710(7) 520(5,7)		
7.	<p>Uzyskaj lub przygotuj odrębne zestawienia dla:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. zwiększenia stanu w każdej z grup; oraz ii. zmniejszeń w każdej z grup. <p>Uzgodnij to zestawienie do tabeli ruchu wartości niematerialnych i prawnych.</p>	4 Ko	330(20) 500(9)		
8.	<p>Załącz do dokumentacji roboczej zestawienie identyfikujące wybrane przez ciebie dowody badania dotyczące zwiększeń lub załącz kopie tych dokumentów. Upewnij się, że we właściwym momencie rozpoczęto naliczać odpisy amortyzacyjne.</p>	3, 4, 5 WiP, Ko	330(20)		
9.	<p>Załącz do dokumentacji roboczej zestawienie identyfikujące wybrane przez ciebie dowody badania dotyczące zmniejszeń lub załącz kopie tych dokumentów. Upewnij się, że we właściwym momencie zakończono naliczać odpisy amortyzacyjne.</p>	4 Ko	330(20)		
10.	<p>Przeanalizuj stawki amortyzacyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – w świetle zdarzeń, do których doszło w trakcie roku, – w powiązaniu z zasadami (polityką) rachunkowości, – rozważ, czy są one adekwatne i czy odpowiadają racjonalnie określone okresowi ekonomicznej użyteczności. <p>Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków należy odpowiednio udokumentować.</p>	5 WiP	330(20) 520(5,7)		
11.	<p>Uzgodnij sumę kosztów amortyzacji z kwotą ujętą w rachunku zysków i strat.</p>	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20, 30)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
12.	Zbadaj akty własności i upewnij się, że klient posiada ważne tytuły prawne.	2 <i>I, PiO</i>	330(20)		
13.	<p>Zastanów się, czy nie wystąpiły przesłanki trwałej utraty wartości i porozmawiaj na ten temat z kierownictwem.</p> <p>Jeżeli wystąpiły takie przesłanki upewnij się, że klient właściwie zareagował w tej sytuacji.</p> <p>Dokonaj analizy wykonanego przez kierownictwo testu na utratę wartości pod kątem weryfikacji przyjętych w nim założeń, danych oraz arytmetycznej poprawności obliczeń i logiczności rozumowania odzwierciedlonego w teście.</p> <p>Upewnij się, że w przypadku trwałej utraty wartości odpisy aktualizujące, będące wartością szacunkową, zostały ustalone na racjonalnym poziomie oraz zgodnie ze stosowanymi przez klienta zasadami (polityką) rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków należy odpowiednio udokumentować.</p>	3, 6 <i>WiP</i>	330(20) 500(9) 540(12-22)		
14.	<p>Zapoznaj się z uzasadnieniem dla skapitalizowania poniesionych wydatków i upewnij się, że jest to słuszne, konsekwentnie stosowane i zgodne z odpowiednimi standardami rachunkowości.</p> <p>Uzyskaj aktualne prognozy dochodów i zysków, np. dla prac badawczo-rozwojowych i podobnych kategorii wartości niematerialnych i prawnych.</p>	3, 6 <i>WiP</i>	330(20) 540(12-22)		
15.	<p>Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami:</p> <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	7 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)		
16.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana	7 <i>WoPiO, Ko,</i>	330(24)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	w sprawozdaniu finansowym.	KiZ, DiW			
17.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), w tym te dotyczące zabezpieczeń ustanowionych na majątku klienta, zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
18.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
19.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka decydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

3. Rzeczowe aktywa trwałe

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,

- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że rzeczowe aktywa trwałe są prawidłowo wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że przedstawione w sprawozdaniu finansowym rzeczowe aktywa trwałe istnieją.	I
3.	Upewnij się, że klient posiada ważny tytuł prawny do przedstawionych w sprawozdaniu finansowym rzeczowych aktywów trwałych.	PiO
4.	Upewnij się, że wycena rzeczowych aktywów trwałych jest zgodna z zasadami (polityką) rachunkowości klienta i zasady te są stosowane w sposób ciągły.	WiP
5.	Upewnij się, że poszczególne pozycje zostały prawidłowo zaklasyfikowane jako nakłady kapitałowe na środki trwałe lub koszty bieżącego okresu, ze szczególnym uwzględnieniem błędnej klasyfikacji pozycji wymagających ujęcia jako koszty bieżącego okresu.	Ko

6.	Upewnij się, że zwiększenie stanu rzeczowych aktywów trwałych jest zasadne, a ich zbycie i złomowanie zostało prawidłowo zarejestrowane.	Ko
7.	Upewnij się, że wobec środków trwałych podlegających amortyzacji zastosowano prawidłowe stawki amortyzacji, w sposób: (a) zasadny i właściwy; oraz (b) zgodny z podejściem zastosowanym w poprzednim roku.	WiP
8.	Upewnij się, że utworzono odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.	WiP
9.	Upewnij się, że zidentyfikowano wszystkie rzeczowe aktywa trwałe będące przedmiotem zabezpieczeń lub zastawów.	PiO
10.	Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym: ✓ obszar został poprawnie zaprezentowany, ✓ poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, ✓ poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem.	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Rzeczowe aktywa trwałe

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
1. Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.	1	330(6)	II.1/9	
2. Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego),	1	510(3, 5-9) 710(5)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>procedury, które pozwolą ci upewnić się, że:</p> <p>a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>				
<p>3. W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierżeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>	1	330(6) 240(33-33) 330(21)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
4. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.	1	330(20, 30) 710(7)		
5. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do rzeczowych aktywów trwałych. Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.	1	330(6)		
6. Uzyskaj rejestr (wykaz sald kont ksiąg pomocniczych) środków trwałych i: i. uzgodnij rejestr do księgi głównej; ii. uzgodnij bilans otwarcia ze sprawozdaniem finansowym z poprzedniego roku; oraz iii. przygotuj komentarz z objaśnieniem struktury rzeczowych aktywów trwałych oraz porównaniem do poprzednich lat i oczekiwań biegłego rewidenta.	1	330(20, 30) 500(9) 710(7) 520(5,7)		
7. Uzyskaj lub przygotuj odrębne zestawienia dla: i. zwiększeń w każdej z grup; oraz ii. zmniejszeń w każdej z grup. Uzgodnij to zestawienie do tabeli ruchu rzeczowych aktywów trwałych.	6 Ko	330(20) 500(9)		
8. Załącz do dokumentacji roboczej zestawienie identyfikujące wybrane przez siebie dowody badania dotyczące zwiększeń lub załącz kopie tych dokumentów. Upewnij się, że we właściwym momencie rozpoczęto naliczać odpisy amortyzacyjne.	4, 6, 7 WiP, Ko	330(20)		
9. Zweryfikuj poprawność skapitalizowania wydatków na finansowanie środków trwałych w budowie.	4, 5 WiP, Ko	330(20)		
10. Załącz do dokumentacji roboczej zestawienie identyfikujące wybrane przez siebie dowody badania dotyczące zmniejszeń lub załącz kopie tych dokumentów. Upewnij się, że we właściwym momencie zakończono naliczać odpisy amortyzacyjne.	6 Ko	330(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
11. Upewnij się, że nie wystąpiły ewentualne niezarejestrowane przypadki zmniejszeń środków (aktywa ześlomowane).	6 Ko	330(20)		
12. Zasięgnij informacji, czy jakiegokolwiek środki trwałe zostały wytworzone lub zmodernizowane w trakcie okresu. Przetestuj próbkę dokumentów z tym związanych i udokumentuj swoją pracę.	5, 6 Ko	330(20)		
13. Jeżeli klient, zgodnie ze stosowaną przez siebie polityką rachunkowości, dokonał przeszacowania wartości środków trwałych uzyskaj informacje na ten temat oraz załącz do dokumentacji roboczej zestawienie identyfikujące wybrane przez Ciebie dowody badania lub załącz kopie tych dokumentów. Upewnij się, że informacje o koszcie historycznym, w związku z ujawnieniami, są dostępne.	4 WiP	330(20) 540(12-22)		
14. Jeżeli zamierzasz polegać na wycenie dokonanej przez kierownictwo lub stronę trzecią (eksperta powołanego przez kierownictwo): a) oceń doświadczenie, kwalifikacje i obiektywizm osoby/organizacji dokonującej wyceny; b) oceń adekwatność zastosowanej metody wyceny oraz założeń dokonanych przez wyceniającego; c) udokumentuj ogólną ocenę co do tego, czy przekazane informacje można uznać za wystarczające i odpowiednie dowody z badania, czy też potrzebne będą dodatkowe testy. Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków oraz ocenę i analizę pracy eksperta, należy odpowiednio udokumentować.	4 WiP	330(20) 540(12-22) 500(8)		
15. Zastanów się, czy nie wystąpiły przesłanki trwałej utraty wartości i porozmawiaj na ten temat z kierownictwem. Jeżeli wystąpiły takie przesłanki upewnij się, że klient właściwie zareagował w tej sytuacji. Dokonaj analizy wykonanego przez kierownictwo testu na utratę wartości pod kątem weryfikacji przyjętych w nim założeń, danych oraz arytmetycznej poprawności obliczeń	4, 8 WiP	330(20) 500(9) 540(12-22)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	<p>i logiczności rozumowania odzwierciedlonego w teście.</p> <p>Upewnij się, że w przypadku trwałej utraty wartości odpisy aktualizujące, będące wartością szacunkową, zostały ustalone na racjonalnym poziomie oraz zgodnie ze stosowanymi przez klienta zasadami (polityką) rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków należy odpowiednio udokumentować.</p>				
16.	Zbadaj posiadane przez klienta tytuły prawne i, jeżeli uznasz to za stosowne, uzyskaj ich potwierdzenie od strony trzeciej.	3 <i>PiO</i>	330(20) 330(19) 505(7)		
17.	O ile jest to zasadne sprawdź dokumenty rejestracyjne pojazdów i upewnij się, że aktywa są zarejestrowane na jednostkę.	2, 3 <i>I, PiO</i>	330(20)		
18.	<p>Jeżeli klient zamierza w tym roku przeprowadzić inwentaryzację środków trwałych zastanów się, czy nie powinieneś obserwować tego spisu z natury.</p> <p>Jeżeli podejmiesz decyzję, że chcesz obserwować inwentaryzację to upewnij się, że została ona prawidłowo przygotowana, przeprowadzona, rozliczona i udokumentowana, a jej skutki zostały poprawnie ujęte w księgach rachunkowych.</p> <p>Pamiętaj aby odpowiednio udokumentować wykonane przez ciebie procedury.</p>	2 <i>I</i>	330(20)		
19.	Jeżeli klient nie planuje w tym roku przeprowadzenia inwentaryzacji środków trwałych, w celu potwierdzenia istnienia wybranych przez ciebie środków trwałych zweryfikuj fizycznie próbkę pozycji i odnotuj to w dokumentacji roboczej.	2 <i>I</i>	330(20)		
20.	Przeanalizuj ujęcie księgowe środków trwałych sfinansowanych z dotacji.	4 <i>WiP</i>	330(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
21. Przeanalizuj księgowe ujęcie aktywów wytworzonych we własnym zakresie.	4 <i>WiP</i>	330(20)		
22. Przejrzyj zapisy pod kątem m. in. napraw i remontów (oraz im podobnych) dla pozycji, które powinny zostać skapitalizowane.	5 <i>Ko</i>	330(20)		
23. Przejrzyj umowy leasingu i upewnij się, czy zastosowano prawidłowe ich ujęcie.	3, 4, 6, 7 <i>PiO, WiP, Ko</i>	330(20)		
24. Uzyskaj lub przygotuj zestawienie wszystkich środków trwałych z wyszczególnieniem ich wartości brutto oraz umorzenia i amortyzacji naliczonej w badanym okresie.	7 <i>WiP</i>	330(20)		
25. Rozważ zasadność zastosowanych stawek amortyzacyjnych w stosunku do: a) szacowanego okresu użytkowania; oraz b) wartości rezydualnej. Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków należy odpowiednio udokumentować.	4, 7 <i>WiP</i>	330(20) 540(12-22)		
26. Przetestuj naliczone odpisy amortyzacyjne.	7 <i>WiP</i>	330(20) 500(9) 520(5,7)		
27. Uzgodnij sumę kosztów amortyzacji z kwotą ujętą w rachunku zysków i strat.	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)		
28. Przeanalizuj polisy ubezpieczeniowe w porównaniu do wartości księgowych netto głównych grup użytkowanych aktywów: i. przeprowadź porównanie z poprzednim rokiem; ii. zidentyfikuj aktywa ubezpieczone, ale nie ujęte w wykazie; oraz iii. odnotuj pozycje nieubezpieczone.	4 <i>WiP</i>	330(20)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
29.	Zweryfikuj poprawność klasyfikacji majątku, w tym np. budynków, gruntów i prawa użytkowania wieczystego gruntu, w zależności od ich przeznaczenia i sposobu użytkowania (a nie jako zapasów czy nieruchomości inwestycyjnych).	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)		
30.	Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)		
31.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
32.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), w tym te dotyczące zabezpieczeń ustanowionych na majątku klienta, zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
33.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
34.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez
ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację
i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi
na zmieniony poziom ryzyka
decydujesz się na wykonanie innych,
dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

4. Inwestycje

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,

- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że inwestycje, w tym udziały/akcje w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych są prawidłowo wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że poszczególne pozycje inwestycji zostały prawidłowo zaklasyfikowane jako krótko- lub długo-terminowe.	WiP
3.	Upewnij się, że inwestycje przedstawione w sprawozdaniu finansowym istnieją, oraz że zostały kompletnie ujęte.	I, Ko
4.	Upewnij się, że klient posiada ważny tytuł i prawo do inwestycji.	PiO
5.	Upewnij się, że wycena inwestycji jest zgodna z zasadami (polityką) rachunkowości klienta i zasady te są stosowane w sposób ciągły.	WiP
6.	Upewnij się, że wartość rynkowa zastosowana do wyceny inwestycji giełdowych jest zasadna.	WiP
7.	Upewnij się, że klient otrzymał i prawidłowo zaksięgował wszystkie dochody, prawa itp. z tytułu inwestycji, do których ma prawo, oraz że nie otrzymał ani nie zaksięgował dochodów, do których nie jest uprawniony.	Ko

8.	Upewnij się, że zyski lub straty z tytułu sprzedaży zostały prawidłowo naliczone i ujęte w sprawozdaniu finansowym.	WoPiO
9.	Upewnij się, że utworzono odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.	WiP
10.	Upewnij się, że zwiększenia i zmniejszenia stanu inwestycji zostały przeprowadzone i zaewidencjonowane w sposób poprawny.	Ko
11.	Upewnij się, że zidentyfikowano wszystkie inwestycje będące przedmiotem zabezpieczeń lub zastawów.	PiO
12.	Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym: <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Inwestycje

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
1. Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.	1	330(6)	II.1/9	
2. Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że: <ul style="list-style-type: none"> a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one 	1	510(3, 5-9) 710(5)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>				
<p>3. W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierżeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		
<p>4. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.</p>	1	330(20, 30) 710(7)		
<p>5. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do inwestycji.</p> <p>Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.</p>	1	330(6)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
6. Uzyskaj lub przygotuj rejestr (wykaz sald kont ksiąg pomocniczych) inwestycji z podziałem na: i. inwestycje notowane na giełdzie; ii. inwestycje finansowe nienotowane na giełdzie; oraz iii. pozostałe inwestycje z podziałem na poszczególne ich grupy. Upewnij, że w zestawieniu poprawnie wyróżniono jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone.	1	330(20, 30) 550(20) 710(7)		
7. Rejestr: i. uzgodnij do księgi głównej; ii. uzgodnij bilans otwarcia ze sprawozdaniem finansowym z poprzedniego roku.	1	330(20) 710(7)		
8. Zweryfikuj prawa klienta do wykazywanych inwestycji pod kątem tytułu własności, i w razie potrzeby przeprowadź testy na wybranej próbie. Jeżeli to zasadne uzyskaj od strony trzeciej informacje co do tytułów własności, ustaleń umownych, itp.	3, 4 <i>I, Ko, PiO</i>	330(20) 330(19) 505(7)		
9. Uzyskaj lub przygotuj zestawienie zwiększeń stanu inwestycji i sprawdź wybrane transakcje z dokumentacją źródłową, potwierdzając, że ich ujęcie nastąpiło poprawnie i we właściwym okresie.	5, 10 <i>WiP, Ko</i>	330(20) 500(9)		
10. Uzyskaj lub przygotuj zestawienia zmniejszeń stanu inwestycji, w tym zbycia, i sprawdź wybrane transakcje z dokumentacją źródłową, potwierdzając, że ich ujęcie nastąpiło poprawnie i we właściwym okresie.	10 <i>Ko</i>	330(20) 500(9)		
11. Sprawdź zyski i straty związane ze zmniejszeniami inwestycji i potwierdź, że ich ujęcie nastąpiło we właściwym okresie.	8 <i>WoPiO</i>	330(20)		
12. Potwierdź wartość rynkową na dzień bilansowy inwestycji notowanych na giełdzie.	6 <i>WiP</i>	330(20)		
13. Upewnij się, że wartość bilansowa nienotowanych inwestycji nie przewyższa możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto lub w inny sposób określonej wartości godziwej.	5, 9 <i>WiP</i>	330(20) 540(12-22)		
14. Upewnij się co do kompletności przychodów związanych z inwestycjami oraz poprawności ich przypisania do	7 <i>Ko</i>	330(20)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	poszczególnych okresów.				
15.	Zweryfikuj wycenę aktywów w walucie obcej.	5 WiP	330(20)		
16.	<p>Zastanów się, czy nie wystąpiły przesłanki trwałej utraty wartości i porozmawiaj na ten temat z kierownictwem.</p> <p>Jeżeli wystąpiły takie przesłanki upewnij się, że klient właściwie zareagował w tej sytuacji.</p> <p>Dokonaj analizy wykonanego przez kierownictwo testu na utratę wartości pod kątem weryfikacji przyjętych w nim założeń, danych oraz arytmetycznej poprawności obliczeń i logiczności rozumowania odzwierciedlonego w teście.</p> <p>Upewnij się, że w przypadku trwałej utraty wartości odpisy aktualizujące, będące wartością szacunkową, zostały ustalone na racjonalnym poziomie oraz zgodnie ze stosowanymi przez klienta zasadami (polityką) rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków należy odpowiednio udokumentować.</p>	9 WiP	330(20) 500(9) 540(12-22)		
17.	<p>Upewnij się, że zakres, w jakim klient zamierza polegać na pracy eksperta (np. osobę dokonującą wyceny inwestycji na dzień bilansowy) został wyjaśniony i odpowiednio uzasadniony w dokumentacji roboczej.</p> <p>a) oceń doświadczenie, kwalifikacje i obiektywizm osoby/organizacji dostarczającej informacje;</p> <p>b) oceń adekwatność zastosowanej metody wyceny oraz założeń dokonanych przez wyceniającego;</p> <p>c) udokumentuj ogólną ocenę co do tego, czy przekazane informacje można uznać za wystarczające i odpowiednie dowody z badania, czy też potrzebne będą dodatkowe testy.</p> <p>Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków, w tym ocenę i analizę pracy eksperta, należy odpowiednio udokumentować.</p>	5 WiP	330(20) 500(8) 540(12-22)		
18.	Upewnij się, że dokonano prawidłowej klasyfikacji inwestycji w podziale na inwestycje krótko- i długoterminowe.	2 WiP	330(20)		
19.	Upewnij się, że klient miał odpowiednie uprawnienia/zgody do dokonywania nowych inwestycji.	4 PiO	330(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
20.	Zweryfikuj informacje o zabezpieczeniach obciążających udziały i akcje, i upewnij się, czy zabezpieczenia wpływają na ograniczenie praw i możliwość dysponowania udziałami.	4, 11 PiO	330(20)	
21.	<p>W odniesieniu do inwestycji finansowych upewnij się, czy klient właściwie przyporządkował inwestycje do odpowiednich grup: jednostki zależne, współzależne, stowarzyszone i pozostałe.</p> <p>Pamiętaj też, aby w stosunku do jednostek podporządkowanych zweryfikować:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ich sprawozdania finansowe, – wzajemne salda, – transakcje – i ujawnienia związane z tymi jednostkami, w tym te dotyczące poręczeń i zabezpieczeń ustanowionych na rzecz tych jednostek. <p>Przejrzyj dokumentację cen transferowych.</p> <p>Upewnij się, że w przypadku jednostek podporządkowanych zweryfikowano zasadność odpisu na nieściągalne należności od tych podmiotów, biorąc pod uwagę np. wiekowanie należności.</p>	4, 5, 7 PiO, WiP, Ko	330(20) 550(20)	
22.	<p>Jeżeli klient jest jednostką dominującą to sprawdź, czy ma obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</p> <p>Jeżeli taki obowiązek występuje, a ty będziesz badał skonsolidowane sprawozdanie finansowe odpowiednio zaplanuj pracę w tym zakresie.</p> <p>Jeżeli taki obowiązek nie występuje upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym zostały ujęte odpowiednie ujawnienia z tym związane.</p>	12 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(18) 550(20)	
23.	Zweryfikuj poprawność klasyfikacji majątku, w tym np. budynków, gruntów i prawa użytkowania wieczystego gruntu, w zależności od ich przeznaczenia i sposobu użytkowania (a nie jako zapasów czy środków trwałych).	12 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20)	
24.	<p>Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami:</p> <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, 	12 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20, 30)	

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
	– podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym.			
25.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	12 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)	
26.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), w tym te dotyczące zabezpieczeń ustanowionych na majątku klienta, zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	12 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)	
27.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)	
28.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez siebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)	

Czy wstępnie oszacowany przez siebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka decydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

5. Zapasy

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,

- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że zapasy są prawidłowo wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że przedstawione w sprawozdaniu finansowym zapasy istnieją i stanowią własność klienta.	I, PiO
3.	Upewnij się, że wszystkie należące do jednostki zapasy zostały uwzględnione w zapasach na koniec roku.	Ko
4.	Upewnij się, że wycena zapasów w podziale na materiały, półprodukty i produkty w toku, produkty gotowe i towary jest zgodna z zasadami (polityką) rachunkowości klienta, a zasady te są stosowane w sposób ciągły.	WiP
5.	Upewnij się, że stan zapasów na koniec roku został prawidłowo odzwierciedlony.	PiO
6.	Upewnij się, że stan zapasów, ich zakupy i sprzedaż przyporządkowano do właściwego okresu.	R
7.	Upewnij się, że zapasy uszkodzone, zalegające i przestarzałe zostały zidentyfikowane i odpowiednio wycenione.	WiP

8.	Upewnij się, że koszty wytworzenia produkcji w toku i wyrobów gotowych zostały prawidłowo skalkulowane.	WiP
9.	Upewnij się, że alokacja kosztów pośrednich uwzględniona w wycenie produktów gotowych oraz produkcji w toku jest zasadna i oparta na normalnym poziomie wykorzystania zdolności produkcyjnych.	WiP
10.	Upewnij się, że utworzono odpowiednie odpisy aktualizujące wartość zapasów.	WiP
11.	Upewnij się, że zidentyfikowano wszystkie zapasy będące przedmiotem zabezpieczeń lub zastawów.	PiO
12.	Upewnij się, że zaliczki na dostawy i usługi istnieją, są prawidłowo i kompletnie zaprezentowane oraz poprawnie wycenione.	I, Ko, WiP
13.	Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym: <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Zapasy

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
1.	Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.	1	330(6)	II.1/9	
2.	Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że: <ul style="list-style-type: none"> a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za 	1	510(3, 5-9) 710(5)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>				
<p>3. W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		
<p>4. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.</p>	1	330(20, 30) 710(7)		
<p>5. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zapasów.</p> <p>Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze</p>	1	330(6)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.				
6. Uzyskaj rejestr (wykaz sald kont ksiąg pomocniczych) zapasów, w podziale na: materiały, półprodukty i produkty w toku, produkty gotowe oraz towary, i: i. uzgodnij wykaz do księgi głównej; ii. uzgodnij bilans otwarcia ze sprawozdaniem finansowym z poprzedniego roku.	1	330(20, 30) 500(9) 710(7)		
7. Przeanalizuj strukturę, wielkość i wartość poszczególnych grup zapasów oraz porównaj ją do poprzednich lat i twoich oczekiwań.	1	330(20) 500(9) 520(5,7)		
8. Jeżeli klient zamierza w tym roku przeprowadzić inwentaryzację zapasów zastanów się, czy nie powinieneś obserwować tego spisu z natury. Jeżeli podejmiesz decyzję, że chcesz obserwować inwentaryzację to upewnij się, że została ona prawidłowo przygotowana oraz przeprowadzona. W tym celu: i. dokonaj oceny określonych przez kierownictwo klienta instrukcji i procedur dotyczących ewidencji i kontroli wyników spisu z natury, ii. obserwuj przestrzeganie określonych przez kierownictwo procedur liczenia zapasów, iii. dokonaj inspekcji zapasów, iv. przeprowadź kontrolne przeliczenie wybranych pozycji. Procedury te mogą służyć jako testy kontroli lub procedury wiarygodności w zależności od twojej oceny ryzyka, planowanej strategii badania oraz przeprowadzonych specyficznych procedur. Pamiętaj aby odpowiednio udokumentować wykonane przez siebie procedury (w tym celu możesz wykorzystać np. znajdujący się w dalszej części zestaw procedur „ zapasy – procedury dotyczące obserwacji spisu z natury ”).	2, 3, 5, 6 <i>I, PiO, Ko, R</i>	330(20) 501(4)		
9. Przeprowadź procedury badania w odniesieniu do ostatecznego wykazu zapasów w celu ustalenia, czy odzwierciedla on dokładnie rzeczywiste wyniki spisu z natury.	3 <i>Ko</i>	501(4)		
10. Sprawdź uzgodnienia zestawienia arkuszy spisowych (w szczególności wyceny zapasów) do rejestru zapasów	2, 5	501(4)		

	Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	wygenerowanego na dzień spisu z natury.	<i>I, PiO</i>			
11.	Upewnij się, że inwentaryzacja została prawidłowo rozliczona i udokumentowana, a jej skutki zostały poprawnie ujęte w księgach rachunkowych.	5 <i>PiO</i>	330(20)		
12.	Jeżeli spis z natury był przeprowadzany w innym terminie aniżeli ostatni dzień roku obrotowego przeprowadź procedury badania niezbędne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających stwierdzić, że zmiany stanu zapasów, które nastąpiły od daty spisu do ostatniego dnia roku zostały właściwie ujęte.	2, 5 <i>I, PiO</i>	501(5)		
13.	Jeżeli ze względu na nieprzewidziane okoliczności nie mogłeś być obecny podczas spisu z natury zapasów, przeprowadzać lub obserwuj spis dokonany w innym terminie oraz zastosuj procedury badania w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły pomiędzy datami spisów.	2, 5 <i>I, PiO</i>	501(6)		
14.	Jeżeli klient nie planuje w tym roku przeprowadzenia inwentaryzacji zapasów lub ty z jakiś powodów nie mogłeś obserwować spisu z natury, w celu potwierdzenia istnienia wybranych przez siebie zapasów przeprowadzać alternatywne procedury badania potwierdzające ich istnienie i odnotuj to w dokumentacji roboczej.	2, 5 <i>I, PiO</i>	501(7)		
15.	Sprawdź poprawność przyporządkowania zakupu i sprzedaży zapasów do właściwego okresu w powiązaniu z wynikami testów odcięcia przeprowadzonymi w powiązaniu z należnościami i przychodami oraz kosztami a także zobowiązaniami (w szczególności, czy dokumenty potwierdzające wejście/wyjście z magazynu zostały uzgodnione odpowiednio do dokumentacji księgowej zakupów i sprzedaży).	6 <i>R</i>	330(20)		
16.	Upewnij się, że wycena materiałów i towarów jest zgodna z zasadami (polityką) rachunkowości klienta, a zasady te są stosowane w sposób ciągły.	4 <i>WiP</i>	330(20)		
17.	Zweryfikuj poprawność metody kalkulacji kosztu wytworzenia produkcji w toku oraz wyrobów gotowych.	4, 8, 9 <i>WiP</i>	330(20) 540(12-22)		
18.	Przetestuj kalkulację kosztu wytworzenia produkcji w toku oraz wyrobów gotowych i upewnij się, że jest prawidłowa	4, 8, 9 <i>WiP</i>	330(20) 500(9)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
w odniesieniu do: i. kosztów materiałowych, ii. robocizny, iii. kosztów pośrednich.				
19. Rozważ poprawność wyceny bilansowej zapasów, przy uwzględnieniu: i. zapasów uszkodzonych, zalegających i przestarzałych, ii. możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto zapasów. Upewnij się, że odpisy aktualizujące wartość zapasów zostały ustalone na racjonalnym poziomie.	7, 10 <i>WiP</i>	330(20) 500(9) 540(12-22)		
20. Jeżeli istotne zapasy klienta zostały powierzone stronie trzeciej i w związku z tym znajdują się poza jednostką, uzyskaj potwierdzenie ich istnienia i stanu poprzez przeprowadzenie jednej lub obydwu z poniższych procedur: i. uzyskaj bezpośrednio od strony trzeciej potwierdzenie ich ilości i stanu, ii. przeprowadź inspekcję lub inne procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach.	2, 3, 5 <i>I, PiO, Ko</i>	330(20) 501(8) 505(7)		
21. W przypadku, gdy klient posiada zapasy powierzone mu przez stronę trzecią upewnij się, że te pozycje są wyłączone z zapasów ujętych w bilansie. Jeśli jest to istotna kwestia, rozważ ewentualne potwierdzenie od strony trzeciej.	2, 5 <i>I, PiO</i>	330(20)		
22. Upewnij się, że ewentualny zakres, w jakim zamierzasz polegać na informacjach pochodzących od eksperta, działającego na rzecz klienta, zajmującego się wyceną lub istnieniem zapasów został objaśniony i odpowiednio uzasadniony w dokumentacji. a) oceń doświadczenie, kwalifikacje i obiektywizm osoby/organizacji dostarczającej informacje; b) upewnij się, że warunki umowy pomiędzy organizacją i klientem zostały udokumentowane; c) udokumentuj ogólną ocenę co do tego, czy przekazane informacje można uznać za wystarczające i odpowiednie dowody z badania, czy też potrzebne będą dodatkowe testy. Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych	2, 4, 10 <i>I, PiO, WiP</i>	330(20) 500(8) 540(12-22)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
	szacunków oraz ocenę i analizę pracy eksperta należy odpowiednio udokumentować.			
23.	W powiązaniu z badaniem innych obszarów, w szczególności zobowiązań finansowych i zobowiązań warunkowych, zasięgnij informacji, w tym od kierownictwa, i przejrzyj dowody świadczące o tym, czy na zapasach nie zostały ustanowione obciążenia.	11 <i>PiO</i>	330(20)	
24.	Przeprowadź procedury, które pozwolą ci upewnić się, że zaliczki na dostawy i usługi istnieją, są prawidłowo i kompletnie zaprezentowane oraz poprawnie wycenione.	12 <i>I, Ko, WiP</i>	330(20)	
25.	Zweryfikuj poprawność klasyfikacji majątku, w tym np. budynków, gruntów i prawa użytkowania wieczystego gruntu, w zależności od ich przeznaczenia i sposobu użytkowania (a nie jako środków trwałych czy nieruchomości inwestycyjnych).	13 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)	
26.	Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	13 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)	
27.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	13 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)	
28.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), w tym te dotyczące zabezpieczeń ustanowionych na majątku klienta, zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	13 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)	
29.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)	
30.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)	

Czy wstępnie oszacowany przez
ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację
i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi
na zmieniony poziom ryzyka
decydujesz się na wykonanie innych,
dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

Zapasy – procedury dotyczące obserwacji spisu z natury

Test	Nr dok.	Inicjały /data
Procedury wstępne		
1. Uzyskaj od klienta i oceń instrukcję przygotowania, przeprowadzenia oraz rozliczenia inwentaryzacji. Upewnij się, że: <ol style="list-style-type: none"> i. personel klienta został odpowiednio przygotowany, ii. przygotowano odpowiednie mechanizmy kontrolne w zakresie ruchów magazynowych i przyporządkowania do właściwego okresu („cut-off” (testy odcięcia)), oraz iii. procedury są adekwatne i pozwalają na poprawne ewidencjonowanie zapasów. 		
2. Przejrzyj dokumentację badania z zeszłego roku zwracając uwagę na najważniejsze asortymenty zapasów, ich lokalizację oraz specjalistyczną wiedzę potrzebną do identyfikacji zapasów, ich stanu, itp.		
3. Zastanów się, czy nie połączyć obserwacji spisu z natury zapasów z fizyczną weryfikacją istnienia środków trwałych i inwentaryzacją środków pieniężnych.		
U klienta		
4. W trakcie obserwacji spisu z natury oceń i zanotuj, m. in. takie kwestie jak: <ol style="list-style-type: none"> i. staranność personelu klienta, ii. procedury liczenia i kontrolnego przeliczania zapasów, iii. sposób realizacji spisu i podejście do przestrzegania instrukcji, iv. kontrola ruchów magazynowych, w tym przemieszczania zapasów pomiędzy poszczególnymi lokalizacjami, rozchodu i przychodu zapasów następujących przed i po terminie ustalania ich stanu, v. kontrola wydawania i zwrotu arkuszy spisowych, w tym określania ostatniej pozycji arkusza i ewidencjonowania niewykorzystanych arkuszy, vi. ewidencjonowanie towarów uszkodzonych, zalegających lub przestarzałych, vii. kontrola spisowa w celu uniknięcia podwójnego przeliczenia lub pominięcia zapasów, a także metody rozwiązywania pojawiających się problemów, oraz viii. kontrola procedur stosowanych do szacowania ilości zapasów, tam gdzie ma to zastosowanie. 		

	Test	Nr dok.	Inicjały /data
5.	<p>Wybierz próbkę pozycji z zapasów w magazynie, a następnie:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. policz te pozycje i porównaj je z ilościami ujętymi na arkuszach spisowych, notując i uzgadniając ewentualne rozbieżności, ii. zanotuj czy dana pozycja wygląda na przestarzałą lub uszkodzoną, oraz iii. sprawdź, czy test zawiera wystarczająco szczegółowe informacje pozwalające na identyfikację danej pozycji w finalnej dokumentacji spisowej. 		
6.	<p>Wybierz próbkę pozycji z arkuszy spisowych, a następnie:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. porównaj ją do fizycznych ilości zapasów, notując i uzgadniając ewentualne rozbieżności, ii. zanotuj czy dana pozycja wygląda na przestarzałą lub uszkodzoną, oraz iii. sprawdź, czy test zawiera wystarczająco szczegółowe informacje pozwalające na identyfikację danej pozycji w finalnej dokumentacji spisowej. 		
7.	<p>Przeanalizuj procedury określania stanu zaawansowania produkcji w toku i potwierdź, czy procedury te są przestrzegane.</p>		
8.	<p>Dokonaj oglądu miejsca składowania zapasów i zapytaj personel klienta o wyodrębnienie zapasów, które zalegają, są uszkodzone lub przestarzałe. W szczególności dopytaj i odnotuj pozycje przechowywane w trudno dostępnych miejscach, pozycje zabrudzone lub uszkodzone, a także pozycje wciąż oznakowane zeszłoroczną etykietą spisową.</p>		
9.	<p>Zapytaj personel o zapasy składowane w magazynach klienta a będące własnością strony trzeciej, np. komis, i upewnij się, że są one oddzielnie ewidencjonowane.</p>		
10.	<p>Dowiedz się, czy występują zapasy będące w posiadaniu strony trzeciej.</p>		
11.	<p>Upewnij się, że przed rozpoczęciem spisu zostały wstrzymane ruchy magazynowe (wydania i przyjęcia).</p> <p>W przypadku, gdy takie ruchy jednak występują przeanalizuj, czy zastosowano mechanizmy kontroli nad przyporządkowaniem zapasów do właściwego okresu i udokumentuj je.</p> <p>Czy właściwe wyodrębniono przychody i rozchody następujące bezpośrednio przed, w toku i po dacie spisu?</p>		
12.	<p>Uzyskaj wykaz dokumentów wysyłkowych dla zapasów nie wysłanych na dzień spisu z natury i dowiedz się, czy zostały one uwzględnione w spisie.</p>		
13.	<p>Upewnij się, czy wszystkie pozycje przyjęte do składu zostały uwzględnione w spisie z natury.</p>		

	Test	Nr dok.	Inicjały /data
14.	Aby się upewnić, że w późniejszym terminie nie dodano ani nie usunięto żadnego arkusza zanotuj numery wykorzystanych arkuszy spisowych.		
15.	Zanotuj: <ul style="list-style-type: none"> i. numer ostatniego dowodu przyjęcia zapasów odrębnie dla każdej z grup zapasów ii. numer ostatniego dowodu wydania zapasów odrębnie dla każdej z grup zapasów iii. numer ostatniego dowodu przesunięć międzymagazynowych zapasów odrębnie dla każdej z grup zapasów 		
16.	Jeżeli połączyłeś obserwację spisu z natury zapasów z fizyczną weryfikacją istnienia np. środków trwałych wynotuj wszystkie oglądane przez ciebie pozycje oraz zwróć uwagę na środki trwałe, które nie są wykorzystane. Ustalenia w tym zakresie uwzględnij w odpowiedniej sekcji dokumentacji roboczej poświęconej badaniu środków trwałych.		
17.	Przygotuj notatkę na temat wszystkich innych kwestii, które zwróciły twoją uwagę podczas obserwacji spisu z natury.		

6. Należności

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,
- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „X” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,

- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że należności są wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że należności długo- i krótkoterminowe, w tym o okresie spłaty do 12 miesięcy i powyżej 12 miesięcy są prawidłowo zidentyfikowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.	WiP
3.	Upewnij się, że należności ujęte w sprawozdaniu finansowym na koniec roku odzwierciedlają należne kwoty od stron trzecich.	I, PiO
4.	Upewnij się, że należności zostały kompletnie ujęte na koniec roku.	Ko
5.	Upewnij się, że należności, w podziale na poszczególne tytuły, zostały prawidłowo wycenione.	WiP
6.	Upewnij się, że należności i sprzedaż, rejestr dokumentów wysyłkowych i zapasy zostały prawidłowo rozgraniczone między okresem bieżącym i okresem po nim następującym.	R
7.	Upewnij się, że utworzono odpowiednie odpisy aktualizujące wartość należności.	WiP
8.	Upewnij się, że dokonano prawidłowego rozróżnienia pomiędzy należnościami od jednostek powiązanych, należnościami od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale oraz należnościami od pozostałych jednostek.	WiP
9.	Upewnij się, że jednostka poinformowała o wszystkich należnościach dochodzonych na drodze sądowej i sprawach spornych.	WiP, PiO

10.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW
-----	---	------------------------

Należności

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru.</p> <p>1. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9	
<p>Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że:</p> <p>a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>	1	510(3, 5-9) 710(5)		
<p>3. W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania</p>	1	330(6)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierżeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>		240(30-33) 330(21)		
4.	Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.	1	330(20, 30) 710(7)	
5.	Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do należności. Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.	1	330(6)	
6.	Uzyskaj wykaz sald kont ksiąg pomocniczych i uzgodnij go z saldami kont księgi głównej.	1	330(20, 30) 500(9) 710(7)	
7.	Uzyskaj wykaz sald kont ksiąg pomocniczych na dzień badania i porównaj go z saldami kont ksiąg pomocniczych na dzień bilansowy.	1, 5 WiP	330(20)	
8.	Określ przewidywaną wartość sald należności na koniec okresu na podstawie informacji uzyskanych ze zrozumienia	2, 3, 4, 5	330(20)	

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>jednostki.</p> <p>Zbadaj przyczyny znaczących zmian lub trendów:</p> <ul style="list-style-type: none"> – salda należności, – struktury wiekowej należności według odbiorców, – rotacji należności w dniach, – sald kredytowych w należnościach, – innych nieoczekiwanych zmian (podaj jakich), – innych (niehandlowych należności). <p>Udokumentuj ustalenia.</p>	WiP, I, PiO, Ko	520(5,7)		
<p>9. Uzyskaj zestawienie należności z tytułu dostaw i usług i:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. na podstawie próby zweryfikuj należności z tytułu dostaw i usług metodą niezależnych potwierdzeń sald lub uzasadnij, dlaczego ta metoda nie jest odpowiednia, oraz dokonaj weryfikacji w oparciu o zapłaty po zakończeniu roku i inne dowody istnienia należności, ii. sprawdź wszystkie znaczące salda kredytowe, iii. zbadaj faktury korygujące wystawione po dacie bilansowej, oraz iv. przeanalizuj należności od jednostek powiązanych. <p>Podsumuj wyniki niezależnych potwierdzeń sald, zbadaj i wyjaśnij przyczyny różnic.</p> <p>Przy braku odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie salda przeprowadź <u>alternatywne</u> procedury badania, takie które dostarczą dowodów badania w odniesieniu do stwierdzeń, których dotyczyła prośba biegłego rewidenta.</p> <p>W sytuacji, gdy ani potwierdzenia, ani alternatywne procedury badania nie dostarczyły wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do badanych stwierdzeń, powinieneś przeprowadzić <u>dodatkowe</u> procedury badania celem zdobycia wystarczających i odpowiednich dowodów badania, albo rozważyć wpływ takiego stanu rzeczy na twoje sprawozdanie z badania.</p>	2, 3, 4, 5 WiP, I, PiO, Ko	330(20) 330(19) 505(7)		
<p>10. W przypadku gdy salda należności zostały potwierdzone podczas badania wstępnego, upewnij się czy zostały sprawdzone ruchy na saldach należności (w szczególności spłaty) w okresie od badania wstępnego do dnia bilansowego.</p>	3, 4 I, PiO, Ko	330(22)		
<p>11. Uzyskaj zestawienie przedstawiające wiekowanie</p>	7	330(20)		

	Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	należności. Pamiętaj aby: i. uzgodnić zestawienie do ksiąg rachunkowych, ii. upewnić się, co do wiarygodności tego zestawienia.	WiP	500(9)		
12.	Przeanalizuj należności przeterminowane wynikające z niedotrzymania warunków umownych oraz spóźnionych płatności.	5, 7 WiP	330(20)		
13.	Sprawdź faktury sprzedażowe datowane tuż przed i tuż po zakończeniu roku obrotowego, aby upewnić się, że: i. zostały ujęte w odpowiednim okresie rozliczeniowym, oraz ii. zmiany magazynowe przyporządkowano do odpowiedniego okresu rozliczeniowego.	6 R	330(20)		
14.	Przeanalizuj i zweryfikuj poprawność ujęcia korekt sprzedaży lub zapasów zwróconych po dniu bilansowym.	6 R	330(20)		
15.	Przeanalizuj politykę rabatową klienta, w szczególności jeżeli są to rabaty od obrotu w okresie, który zakończy się po dniu bilansowym i rozliczenie nastąpi w kolejnym okresie.	4 Ko	330(20)		
16.	Przeanalizuj metodykę szacowania odpisów aktualizujących wartość należności, w tym należności przeterminowanych.	5, 7 WiP	330(20)		
17.	Rozważ, czy występują spory prawne lub roszczenia wobec klienta, w tym celu: i. omów z klientem te sprawy oraz kwestię nieściągalnych i wątpliwych należności a także utworzone odpisy aktualizujące ich wartość, ii. dokonaj przeglądu protokołów z posiedzeń Zarządu i Rady Nadzorczej oraz korespondencji z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki, iii. sprawdź zapisy kont, na których ujmowane są koszty usług prawnych. Zastanów się, czy nie wykonać procedury polegającej na bezpośrednim skierowaniu do kancelarii prawnych współpracujących z klientem pism w sprawie informacji dotyczących postępowań sądowych, administracyjnych bądź innych, których stroną jest klient.	3, 5, 7, 9 I, PiO, WiP	330(20) 330(19) 505(7)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Pamiętaj, aby temat sporów prawnych i roszczeń:</p> <ul style="list-style-type: none"> – odpowiednio zaadresować w pisemnym oświadczeniu kierownictwa, o którym jest mowa w MSB 580, – powiązać z procedurami dotyczącymi wartościach szacunkowych i odnośnych ujawnień zgodnie z MSB 540. 				
18. Uzyskaj zestawienie zmiany wysokości odpisów aktualizujących wartość należności w podziale na zawiązanie, wykorzystanie i rozwiązanie oraz uzgodnij to zestawienie do rachunku zysków i strat.	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)		
19. Sprawdź poprawność wyceny należności wyrażonych w walutach obcych.	5 <i>WiP</i>	330(20)		
20. Uzyskaj zestawienie należności długo- i krótkoterminowych, w tym należności z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty do 12 miesięcy i powyżej 12 miesięcy aby upewnić się, że należności zostały prawidłowo zidentyfikowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym. Pamiętaj aby upewnić się, co do wiarygodności tego zestawienia.	2 <i>WiP</i>	330(20) 500(9)		
21. Zweryfikuj wszelkie obciążenia na należnościach poprzez zapytania skierowane do kierownictwa, jak również odnieś do innych obszarów, w szczególności badania zobowiązań finansowych i zobowiązań warunkowych, a w niektórych przypadkach sprzedaży.	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
22. Uzyskaj lub przygotuj zestawienie wszystkich pozostałych tytułów należności innych niż należności z tytułu dostaw i usług. Sprawdź wybrane pozycje z potwierdzającymi je dokumentami.	1, 2, 3, 4, 5, 7, 8 <i>WiP, I, PiO, Ko</i>	330(20)		
23. Ustal i uzgodnij salda z jednostkami powiązanymi.	4, 8 <i>Ko, WiP</i>	330(20) 330(19) 550(20)		
24. Upewnij się, że należności od jednostek powiązanych są ściągalne.	5 <i>WiP</i>	330(20)		
25. Upewnij się, że należności od jednostek powiązanych, należności od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale oraz należności od	8 <i>WiP</i>	330(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
	pozostałych jednostek są prawidłowo wykazane w bilansie.			
26.	Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)	
27.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)	
28.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	10 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)	
29.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)	
30.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)	

Czy wstępnie oszacowany przez ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka decydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

III.6

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

7. Rozliczenia międzyokresowe (aktywa)

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,

- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania	Badane stwierdzenie
<p>1. Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że rozliczenia międzyokresowe (aktywa) są wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
<p>2. Upewnij się, że rozliczenia międzyokresowe długo- i krótkoterminowe są prawidłowo wycenione i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.</p>	WiP
<p>3. Upewnij się, że rozliczenia międzyokresowe ujęte w sprawozdaniu finansowym istnieją i jednostka posiada prawa do tych aktywów.</p>	I, PiO
<p>4. Upewnij się, że rozliczenia międzyokresowe na koniec roku zostały ujęte kompletnie.</p>	Ko
<p>5. Upewnij się, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostały poprawnie skalkulowane.</p>	WiP, Ko, PiO
<p>6. Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Rozliczenia międzyokresowe (aktywa)

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru.</p> <p>1. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9	
<p>Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że:</p> <p>a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>	1	510(3, 5-9) 710(5)		
<p>W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>				
4. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.	1	330(20, 30) 710(7)		
5. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do rozliczeń międzyokresowych. Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.	1	330(6)		
6. Uzyskaj wykaz sald kont ksiąg pomocniczych i uzgodnij go z saldami kont księgi głównej.	1	330(20, 30) 710(7)		
7. Uzyskaj lub przygotuj zestawienie rozliczeń międzyokresowych i porównaj je do poprzedniego roku. Możesz też dokonać analizy zmian poszczególnych pozycji rozliczeń międzyokresowych w ujęciu miesięcznym. Pamiętaj o powiązaniu tego obszaru np. z badaniem kosztów lub badaniem niezakończonych usług, w tym budowlanych, objętych umową, w okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy.	2, 3, 4, 5 WiP, I, PiO, Ko	330(20) 520(5,7)		
8. Zastanów się nad zasadnością aktywowania poszczególnych tytułów rozliczeń międzyokresowych.	2 WiP	330(20)		
9. Upewnij się, że rozliczenia międzyokresowe zostały	4	330(20)		

	Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	wykazane kompletnie.	Ko			
10.	Sprawdź istotne pozycje z dokumentami źródłowymi.	2, 3 WiP, I, PiO	330(20)		
11.	Zweryfikuj prawidłowość podziału rozliczeń międzyokresowych na część długo- i krótkoterminową.	2 WiP	330(20)		
12.	<p>Upewnij się, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostały poprawnie skalkulowane.</p> <p>Zweryfikuj naliczenie podatku odroczonego od skumulowanych i niewykorzystanych jeszcze strat podatkowych z lat poprzednich.</p> <p>Pamiętaj, aby odpowiednio upewnić się, że aktywa z tytułu odroczonego podatku zostały ustalone w wiarygodnie określonej wartości i spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. W dokumentacji powinieneś zmieścić odpowiednie dowody potwierdzające to stwierdzenie.</p> <p>Zweryfikuj aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego pod kątem potencjalnej utraty wartości, szczególnie w odniesieniu do aktywów utworzonych od strat podatkowych, pod kątem możliwości wykorzystania tych strat w przyszłości (w oparciu o uzyskaną od klienta prognozę wyników podatkowych).</p> <p>Prognozy wyników podatkowych są istotnym szacunkiem w związku z tym pamiętaj aby przeanalizować otrzymane od klienta prognozy pod kątem przyjętych w nich założeń, możliwości realizacji tych prognoz, itp.</p>	5 WiP, Ko, PiO,	330(20) 540(12-22)		
13.	<p>Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami:</p> <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych. 	6 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20, 30)		
14.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	6 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
15.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały	6 WoPiO, Ko,	330(24)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
	prawidłowo i kompletnie ujęte.	<i>KiZ, DiW</i>		
16.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.	330(28) 500(6)		
17.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?	330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka zdecydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

8. Środki pieniężne

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,
- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania <i>(jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)</i>				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,

- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że środki pieniężne znajdujące się na rachunkach bankowych i w kasie są prawidłowo zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że środki pieniężne zostały poprawnie wycenione na koniec roku.	WiP
3.	Upewnij się, że wartość środków pieniężnych poprawnie odzwierciedla stan środków pieniężnych na koniec roku.	Ko
4.	Upewnij się, że środki pieniężne na koniec roku istnieją i jednostka posiada prawa do tych aktywów.	I, PiO
5.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Środki pieniężne

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru.</p> <p>1. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9	
<p>Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badaś jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że:</p> <p>a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>	1	510(3, 5-9) 710(5)		
<p>W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierżeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	<p>obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>				
4.	Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.	1	330(20, 30) 710(7)		
5.	Uzyskaj wykaz wszystkich posiadanych przez klienta rachunków.	3 Ko	330(6)		
	<p>Procedurą wykonywaną w celu uzyskania odpowiednich dowodów badania jest uzyskanie bezpośrednich potwierdzeń zewnętrznych od banków, z którymi współpracuje klient.</p> <p>Jeżeli uznasz, że chcesz skorzystać z tej procedury odpowiednio wcześniej wyślij przygotowane druki. Po uzyskaniu odpowiedzi sprawdź potwierdzenia z saldami księgowymi.</p> <p>Pamiętaj, że w prośbie o bezpośrednie potwierdzenie zewnętrzne od banku powinieneś także rozważyć wskazanie na inne kwestie niż tylko informacje o wysokości salda środków znajdujących się na rachunkach bankowych. Mogą to być np. informacje dotyczące stanu zadłużenia z tytułu zaciągniętych przez klienta kredytów, udzielonych gwarancji, czy informacji o instrumentach pochodnych.</p>	3, 4 Ko, I, PiO	330(20) 330(19) 505(7)		
6.	<p>Sprawdź, czy nie doszło do sztucznego zawyżenia stanu środków pieniężnych w kasie. W tym celu, w szczególności:</p> <p>i. sprawdź, czy płatności zarejestrowane przed końcem roku zostały przed tym terminem faktycznie zrealizowane,</p>	4 I, PiO	330(20) 240(30)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	ii. przejrzyj rejestr operacji kasowych i wyciągi pod kątem znaczących zmian w okolicach końca roku, oraz iii. zweryfikuj znaczące zapisy księgowe odwrócone w następnym okresie.				
7.	Upewnij się o wysokości stanu środków pieniężnych w kasie. Jeżeli zdecydowałeś się obserwować spis z natury środków pieniężnych w kasie pamiętaj o przygotowaniu odpowiedniej notatki z obserwacji tej inwentaryzacji. Tam, gdzie to zasadne fizycznie zweryfikuj stan środków pieniężnych w kasie na dzień badania oraz skoryguj go o wpłaty i wypłaty, które miały miejsce od dnia bilansowego do dnia przeprowadzenia testu.	4 <i>I, PiO</i>	330(20) 330(22)		
8.	Przejrzyj rejestr operacji kasowych i bankowych na przestrzeni roku, i po zakończeniu roku obrotowego i odnotuj znaczące i nietypowe księgowania. Zbadaj zidentyfikowane pozycje.	4 <i>I, PiO</i>	330(20) 240(30)		
9.	Sprawdź pozycje nierozliczone w odniesieniu do zdarzeń po dacie bilansowej.	3 <i>Ko</i>	330(20)		
10.	Sprawdź poprawność wyceny środków pieniężnych oraz ich ekwiwalentów wyrażonych w walutach obcych.	2 <i>WiP</i>	330(20)		
11.	Zweryfikuj poprawność wyliczania różnic kursowych od środków pieniężnych zgodnie z kolejnością rozchodu środków pieniężnych (w zależności od przyjętej metody).	2 <i>WiP</i>	330(20)		
12.	W przypadku lokat lub oprocentowanych rachunków bieżących zweryfikuj naliczenie odsetek, np. za pomocą testu prostej racjonalizacji lub jeżeli okaże się to bardziej praktyczne – innej procedury wiarygodności.	2 <i>WiP</i>	330(20) 520(5,7)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
13. Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	5 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)		
14. Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	5 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
15. Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	5 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
16. Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
17. Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez siebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka decydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

9. Kapitały (fundusze) własne

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,

- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,
- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że kapitały (fundusze) własne, w tym poszczególne jego rodzaje, oraz Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym są prawidłowo wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, a także umową lub statutem spółki.</p>	
2.	Upewnij się, że wypłacone i zadeklarowane dywidendy zostały odpowiednio ujęte i mają pokrycie w zyskach dostępnych do podziału.	Ko
3.	Upewnij się, że jednostka wypełniła swoje obowiązki prawne zgodnie z obowiązującymi przepisami.	I, PiO
4.	Upewnij się, że w protokołach zostały zaakceptowane wszystkie ważne sprawy, zaś ważne decyzje ujęte w protokołach zostały odzwierciedlone w księgach rachunkowych (tam, gdzie jest to wymagane) i są opatrzone odsyłaczami do odpowiednich obszarów dokumentacji badania.	WiP
5.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

	– poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem.	
--	--	--

Kapitały (fundusze) własne

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru.</p> <p>1. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9	
<p>Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że:</p> <p>a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>	1	510(3, 5-9) 710(5)		
<p>W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie</p>	1	330(6) 240(30-33)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>stwierzeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>		330(21)		
4.	Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.	1	330(20, 30) 710(7)	
5.	<p>Zapoznaj się z treścią uchwał podjętych przez wspólników/akcjonariuszy/właścicieli klienta oraz protokołów z posiedzeń Zarządu i Rady Nadzorczej a także sporządź wykaz lub kopie wszystkich protokołów dotyczących zagadnień mających wpływ na sprawozdanie finansowe.</p> <p>Potwierdź, że uzyskany od klienta rejestr protokołów jest kompletny i podpisany (jeśli ma to zastosowanie).</p>	1, 2, 4 <i>Ko, WiP</i>	330(20)	
6.	<p>Odnotuj i potwierdź z klientem:</p> <p>i. imiona i nazwiska członków Zarządu, Rady Nadzorczej, oraz</p> <p>ii. kwestię zmian w składzie Zarządu i Rady Nadzorczej w ciągu roku i po dniu bilansowym, o ile ma to zastosowanie.</p>	4, 5 <i>WiP, WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)	

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
7.	Uzyskaj aktualny odpis z KRS i sprawdź, czy złożono w nim właściwe dokumenty związane ze zmianami jakie były dokonane w trakcie roku.	3 <i>I, PiO</i>	330(20)	
8.	Potwierdź, że klient terminowo przekazał odpowiednim instytucjom sprawozdanie finansowe za rok ubiegły oraz zeznanie podatkowe. Pamiętaj , aby w sprawozdaniu z badania poinformować o niedopełnieniu przez klienta, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego, a w stosowanych przypadkach także do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy.	3 <i>I, PiO</i>	330(20)	
9.	Zapoznaj się z zakresem działalności klienta wyszczególnionym w dokumentach założycielskich, aby upewnić się, że jednostka nie prowadzi działalności poza ustalonym dla niej zakresem.	3 <i>I, PiO</i>	330(20)	
10.	Jeżeli bilans sporządzony przez zarząd wykazał stratę przewyższającą sumę kapitałów zapasowego i rezerwowych oraz odpowiednią wielkość kapitału zakładowego, upewnij się, że zarząd niezwłocznie zwołał posiedzenie organu właścicielskiego w celu powzięcia uchwały dotyczącej dalszego istnienia spółki. Pamiętaj , aby w sprawozdaniu z badania, jeżeli to właściwe, poinformować o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.	3 <i>I, PiO</i>	330(20)	
11.	Uzyskaj aktualny wykaz udziałowców/akcjonariuszy /właścicieli.	4 <i>WiP</i>	330(20)	
12.	Uzgodnij wysokość kapitału podstawowego z aktualną umową lub statutem klienta oraz ewentualnymi uchwałami zmieniającymi a także z aktualnym odpisem z KRS.	4 <i>WiP</i>	330(20)	

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
13.	<p>Uzyskaj zestawienie zmian w wysokości pozostałych składników kapitału własnego.</p> <p>Jeżeli w trakcie badanego roku wystąpiły zmiany w wysokości innych niż kapitał podstawowy składników kapitału własnego uzgodnij je do dokumentów źródłowych.</p> <p>Upewnij się, że zmiany te były zgodne z:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. umową/statutem klienta, oraz ii. odpowiednimi przepisami prawa. <p>Uzgodnij zmiany kapitału z aktualizacji wyceny z dokumentacją z badania w odpowiednich obszarach oraz skonfrontuj je z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	3, 4 <i>I, PiO, WiP</i>	330(20)		
14.	Sprawdź zestawienie dywidend wypłaconych i zadeklarowanych, z wyszczególnieniem terminów płatności.	2 <i>Ko</i>	330(20)		
15.	Sprawdź poprawność arytmetyczną zestawienia zmian w kapitale własnym.	1	330(20)		
16.	<p>Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami:</p> <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	5 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)		
17.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	5 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
18.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), w tym te dotyczące zabezpieczeń ustanowionych na majątku klienta, zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	5 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
19. Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
20. Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka decydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

10. Rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia**Oszacowane ryzyko****Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu**

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,
- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania <i>(jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)</i>				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,

- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia są wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia zostały poprawnie wycenione.	WiP
3.	Upewnij się, że rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia istnieją na koniec roku.	I, PiO
4.	Upewnij się, że rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia zostały kompletnie zidentyfikowane oraz ujawnione.	Ko
5.	Upewnij się, że długo- i krótkoterminowe rezerwy na zobowiązania są prawidłowo zidentyfikowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.	WiP,
6.	Upewnij się, że klient przestrzega wszystkich przepisów oraz wszelkich innych umów związanych z zadłużeniem.	PiO
7.	Upewnij się, że rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego została poprawnie skalkulowana.	WiP, Ko
8.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

	– poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem.	
--	--	--

Rezerwy na zobowiązania, zobowiązania warunkowe i zabezpieczenia

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru.</p> <p>1. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9	
<p>Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednio do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że:</p> <p>a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>	1	510(3, 5-9) 710(5)		
<p>W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie</p>	1	330(6) 240(30-33)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data	
	Badane stwierdzenie				
<p>stwierzeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>		330(21)			
4.	Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.	1	330(20, 30) 710(7)		
5.	<p>Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do rezerw na zobowiązania, zobowiązań warunkowych i zabezpieczeń.</p> <p>Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.</p>	1	330(6)		
6.	<p>Uzyskaj, a następnie sprawdź kalkulację rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:</p> <p>i. według właściwej stawki, oraz</p> <p>ii. możliwości skompensowania jeżeli występują aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.</p>	7 <i>WiP, Ko</i>	330(20) 540(12- 22)		
7.	<p>Uzyskaj zestawienie zmiany stanu rezerw.</p> <p>Oceń adekwatność rezerw na zobowiązania i porównaj je do poprzednich lat oraz twoich oczekiwań.</p> <p>Pamiętaj o powiązaniu tego obszaru np. z badaniem kosztów.</p>	3, 4 <i>l, PiO, Ko</i>	330(20) 500(9) 520(5,7)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>8. Jeżeli zamierzasz polegać na wycenie dokonanej przez kierownictwo lub stronę trzecią (eksperta powołanego przez kierownictwo):</p> <p>a) oceń doświadczenie, kwalifikacje i obiektywizm osoby/organizacji dokonującej wyceny;</p> <p>b) oceń adekwatność zastosowanej metody wyceny oraz założeń dokonanych przez wyceniającego;</p> <p>c) udokumentuj ogólną ocenę co do tego, czy przekazane informacje można uznać za wystarczające i odpowiednie dowody z badania, czy też potrzebne będą dodatkowe testy.</p> <p>Pamiętaj, że procedurę twojej weryfikacji istotnych szacunków oraz ocenę i analizę pracy eksperta należy odpowiednio udokumentować.</p>	2 <i>WiP</i>	330(20) 500(6,8,9) 540(12-22)		
<p>9. Zweryfikuj kalkulację rezerw na świadczenia emerytalne i podobne oraz kalkulację rezerwy na zaległe urlopy.</p>	2, 3, 5 <i>WiP, I, PiO</i>	330(20) 500(6,8,9) 540(12-22)		
<p>10. Przeanalizuj strukturę innych rezerw na zobowiązania. Sprawdź poprawność ich kalkulacji. Sprawdź istotne pozycje z dokumentami źródłowymi.</p>	2, 3 <i>WiP, I, PiO</i>	330(20) 500(9)		
<p>11. Upewnij się, że rezerwy zostały wykazane kompletnie.</p>	4 <i>Ko</i>	330(20)		
<p>12. Upewnij się, że długo- i krótkoterminowe rezerwy na zobowiązania są prawidłowo zidentyfikowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.</p>	5 <i>WiP</i>	330(20)		
<p>Zobowiązania warunkowe</p> <p>Wykonaj poniższe procedury celem identyfikacji i ustalenia kwot ewentualnych zobowiązań warunkowych lub rezerw:</p> <p>i. przejrzyj protokoły z posiedzeń Zarządu, Rady Nadzorczej, wspólników/akcjonariuszy/właścicieli, w tym te po dniu bilansowym,</p> <p>ii. uzyskaj bezpośrednie potwierdzenia zewnętrzne od banków,</p> <p>iii. przejrzyj wezwania do zapłaty,</p> <p>iv. przejrzyj korespondencję, w tym korespondencję</p>	2, 3, 4 <i>WiP, I, PiO, Ko</i>	330(20) 330(19) 505(9-11) 505(12)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	<p>z prawnikami,</p> <p>v. upewnij się, że klient przestrzegał odpowiednich przepisów prawa i regulacji,</p> <p>vi. uzyskaj od kierownika pisemne oświadczenie, oraz</p> <p>vii. jeżeli uznasz to za odpowiednie skorzystaj z innych źródeł.</p> <p>Zastanów się, czy nie wykonać procedury polegającej na bezpośrednim skierowaniu do kancelarii prawnych współpracujących z klientem pism w sprawie informacji dotyczących postępowań sądowych, administracyjnych bądź innych, których stroną jest klient.</p>				
14.	<p>Zabezpieczenia</p> <p>Jeżeli na majątku klienta zostały ustanowione zabezpieczenia, celem ich identyfikacji i ustalenia kwot:</p> <p>i. uzyskaj od klienta zestawienie zabezpieczeń,</p> <p>ii. przejrzyj odpowiednie dokumenty źródłowe, np. umowy kredytowe,</p> <p>iii. potwierdź kompletność i poprawność informacji na temat aktywów stanowiących przedmiot zabezpieczenia,</p> <p>iv. uzyskaj od kierownika pisemne oświadczenie, oraz</p> <p>v. potwierdź poprawność ujawnień.</p>	<p>3</p> <p><i>I, PiO</i></p>	<p>330(20)</p> <p>500(9)</p>		
15.	<p>Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami:</p> <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	<p>8</p> <p><i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i></p>	<p>330(20, 30)</p>		
16.	<p>Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.</p>	<p>8</p> <p><i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i></p>	<p>330(24)</p>		
17.	<p>Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.</p>	<p>8</p> <p><i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i></p>	<p>330(24)</p>		
18.	<p>Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.</p>		<p>330(28)</p> <p>500(6)</p>		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
19. Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka zdecydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

11.Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa)**Oszacowane ryzyko****Badanie stwierdzeń dotyczących sald kont wykazanych na koniec okresu**

	I	PiO	Ko	WiP
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	I	PiO	Ko	WiP
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- I – istnienie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- PiO – prawa i obowiązki: jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,
- Ko – kompletność: wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

- WiP – wycena i przyporządkowanie: aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „X” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,

- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa) są wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że zobowiązania długo- i krótkoterminowe, w tym o okresie wymagalności do 12 miesięcy i powyżej 12 miesięcy oraz fundusze specjalne a także długo- i krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe (pasywa) są prawidłowo zidentyfikowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.	WiP
3.	Upewnij się, że zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa) są prawidłowo wycenione.	WiP
4.	Upewnij się, że leasing, kredyty i pożyczki oraz inne zobowiązania finansowe zostały prawidłowo ujęte i rozliczone w sprawozdaniu finansowym zgodnie z obowiązującymi standardami rachunkowości.	WiP
5.	Upewnij się, że zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa) odzwierciedlają na koniec roku wszystkie kwoty należne stronom trzecim.	Ko
6.	Upewnij się, że kwoty zaliczone na koniec roku do zobowiązań jednostki oraz do funduszy specjalnych i rozliczeń międzyokresowych (pasywa) stanowią aktualne zobowiązania jednostki.	I, PiO
7.	Upewnij się, że odcięcie między zakupami oraz zapasami okresu bieżącego i następnego zostało zapewnione.	R

8.	Upewnij się, że zabezpieczenia związane z kredytami, pożyczkami i innymi zobowiązaniami finansowymi zostały prawidłowo i kompletnie zidentyfikowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.	Ko
9.	Upewnij się, że dokonano prawidłowego rozróżnienia pomiędzy zobowiązaniami wobec jednostek powiązanych, zobowiązaniami wobec pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale oraz zobowiązaniami wobec pozostałych jednostek.	WiP
10.	Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym: <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe (pasywa)

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
1.	Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.	1	330(6)	II.1/9	
2.	Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że: <ul style="list-style-type: none"> a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli 	1	510(3, 5-9) 710(5)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>				
<p>3. W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		
<p>4. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z bilansem.</p>	1	330(20, 30) 710(7)		
<p>5. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zobowiązań, funduszy specjalnych i rozliczeń międzyokresowych (pasywa).</p> <p>Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.</p>	1	330(6)		
<p>6. Uzyskaj wykaz sald kont ksiąg pomocniczych i uzgodnij</p>	1	330(20,		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
go z saldami kont księgi głównej.		30) 500(9) 710(7)		
7. Uzyskaj wykaz sald kont ksiąg pomocniczych na dzień badania i porównaj go z wykazem sald kont ksiąg pomocniczych na dzień bilansowy.	3 WiP	330(20)		
8. Określ przewidywaną kwotę sald zobowiązań na koniec okresu na podstawie informacji uzyskanych ze zrozumienia jednostki. Zbadaj przyczyny znaczących zmian lub trendów: <ul style="list-style-type: none"> – salda zobowiązań, – struktury wiekowej zobowiązań według dostawców, – rotacji zobowiązań w dniach, – sald debetowych w zobowiązaniach, – innych nieoczekiwanych zmian (podaj jakich), – innych (niehandlowych zobowiązań). Udokumentuj ustalenia.	2, 3, 5 WiP, Ko	330(20) 520(5,7)		
9. Uzyskaj zestawienie zobowiązań z tytułu dostaw i usług i: <ol style="list-style-type: none"> i. pobierz próbkę z kont księgi zakupów i uzgodnij salda z potwierdzeniami od dostawców uzyskanymi przez klienta. Jeżeli potwierdzenia od dostawców nie są dostępne, przeprowadź testy dla pozycji niepotwierdzonych przy pomocy alternatywnych metod, takich jak np. wysłanie próśb o bezpośrednie potwierdzenie salda; ii. sprawdź znaczące salda debetowe, iii. sprawdź faktury, faktury korygujące i noty kredytowe po dacie bilansowej pod kątem dodatkowych rezerw na zobowiązania, iv. przeanalizuj i wyjaśnij zobowiązania przeterminowane, oraz v. przeanalizuj zobowiązania od jednostek powiązanych. Podsumuj wyniki niezależnych potwierdzeń sald, zbadaj i wyjaśnij przyczyny różnic.	2, 3, 4, 5, 6 WiP, Ko, I, PiO	330(20) 330(22) 330(19) 505(7)		
10. Rozważ, czy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie należy uznać za niezbędną procedury uzyskania bezpośrednich potwierdzeń zewnętrznych od dostawców, z którymi	3, 6 WiP, I, PiO	330(20) 330(19) 505(7) 330(22)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	<p>współpracuje klient.</p> <p>Jeżeli uznasz, że chcesz skorzystać z tej procedury odpowiednio wcześniej wyślij przygotowane druki.</p> <p>Po uzyskaniu odpowiedzi sprawdź potwierdzenia z saldami księgowymi. Wyjaśnij wszelkie rozbieżności.</p> <p>Jeżeli procedura była przeprowadzana w innym terminie aniżeli ostatni dzień roku obrotowego przeprowadź procedury badania niezbędne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających stwierdzić, że zmiany stanu zobowiązań, które nastąpiły od tej daty do ostatniego dnia roku zostały właściwie ujęte.</p>				
11.	Przejrzyj ewidencję kasową, zapisy na kontach bankowych i dokumentację księgową po dacie bilansowej, aby zidentyfikować dodatkowe zobowiązania lub rozliczenia międzyokresowe bierne dotyczące badanego roku.	5 Ko	330(20)		
12.	<p>Uzyskaj zestawienie zobowiązań długo- i krótkoterminowych, w tym zobowiązań z tytułu dostaw i usług o okresie wymagalności do 12 miesięcy i powyżej 12 miesięcy i upewnij się, że zobowiązania zostały prawidłowo zidentyfikowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.</p> <p>Pamiętaj aby upewnić się, co do wiarygodności tego zestawienia.</p>	2 WiP	330(20) 500(9)		
13.	<p>Uzyskaj zestawienie wiekowania zobowiązań krótkoterminowych.</p> <p>Pamiętaj aby:</p> <ol style="list-style-type: none"> uzgodnić zestawienie do ksiąg rachunkowych, upewnić się, co do wiarygodności tego zestawienia. <p>Wyjaśnij istotne, przeterminowane zobowiązania i zweryfikuj je do dokumentacji źródłowej.</p> <p>Upewnij się, czy klient naliczył ewentualne odsetki za zwłokę w zapłacie.</p>	3, 5 WiP, Ko	330(20) 500(9)		
14.	Sprawdź poprawność ujęcia kosztów i zobowiązań wynikających z transakcji zakupów, jak również otrzymanych dóbr i usług przed i po dniu bilansowym poprzez analizę rejestrów zakupów, faktur, dokumentów przewozowych oraz innych dokumentów towarzyszących.	7 R	330(20)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
15.	Przejrzyj księgę główną pod kątem rozliczeń międzyokresowych biernych i porównaj salda do poprzednich lat. Zwróć uwagę na ewentualne rozliczenia związane z premiami dla Zarządu i innych pracowników.	5 <i>Ko</i>	330(20)		
16.	Zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składki ZUS: i. sprawdź naliczenie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek ZUS w trakcie okresu, ii. uzgodnij zapłacone zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składki ZUS z dokumentacją płacową i odpowiednimi deklaracjami, oraz iii. uzgodnij salda końcowe kont rozliczeniowych dla zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek ZUS z odpowiednimi deklaracjami oraz płatnościami po dniu bilansowym.	3, 5, 6 <i>WiP, Ko, I, PiO</i>	330(20)		
17.	Podatek VAT: i. przejrzyj deklaracje podatkowe VAT i uzgodnij próbkę z dokumentacją księgową i rejestrami VAT, ii. sprawdź podatek VAT przy okazji testowania sprzedaży i zakupów, iii. upewnij się, że deklaracje podatku VAT są wypełniane w prawidłowy i dokładny sposób, oraz składane w terminie, iv. rozważ, czy nie powinny zostać naliczone odsetki lub kary, a jeśli tak, to czy zostały one prawidłowo ujęte w księgach, v. jeżeli istnieje, przejrzyj korespondencję z urzędami skarbowymi, vi. uzgodnij podatek VAT na koniec okresu, vii. sprawdź rozliczenie (zapłatę lub zwrot) VAT po dniu bilansowym.	3, 5, 6 <i>WiP, Ko, I, PiO</i>	330(20)		
18.	Przeanalizuj procedury dotyczące przestrzegania przepisów prawa w zakresie podatku VAT, zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek ZUS. (możesz w tym celu wykorzystać odrębne listy kontrolne).	2 <i>WiP</i>	330(20)		
19.	Upewnij się, że zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych jest uzgodnione z kalkulacją tego podatku.	2 <i>WiP</i>	330(20)		
20.	Sprawdź poprawność wyceny zobowiązań wyrażonych	3	330(20)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
	w walutach obcych.	WiP			
21.	<p>Leasing:</p> <p>i. uzyskaj kopie ważniejszych umów leasingu zawartych w trakcie roku i upewnij się, że umowy zostały właściwie zaklasyfikowane i ujęte w księgach rachunkowych,</p> <p>ii. uzgodnij salda z zestawieniem umów lub rozważ wysłanie próśb o bezpośrednia potwierdzenia zewnętrzne do firm leasingowych,</p> <p>iii. upewnij się, że dokonano właściwego rozliczenia kwot:</p> <p>a) podlegających spłacie do jednego roku,</p> <p>b) podlegających spłacie w kolejnych latach.</p>	2, 3, 4, 5, 6, 8 WiP, Ko, I, PiO	330(20) 330(19) 505(7)		
22.	<p>Kredyty i pożyczki oraz inne zobowiązania finansowe:</p> <p>i. sprawdź wartość zobowiązania (np. metodą bezpośredniego potwierdzenia zewnętrznego),</p> <p>ii. na podstawie nowo zawartych umów oraz aneksów do umów zawartych w poprzednich latach sprawdź warunki na jakich zobowiązania zostały zaciągnięte,</p> <p>iii. wykonaj procedury dotyczące potwierdzenia wielkości kosztów związanych z finansowaniem, w tym odsetek naliczonych na koniec roku,</p> <p>iv. sprawdź zabezpieczenia związane z tymi zobowiązaniami,</p> <p>v. w przypadku długoterminowych kredytów i pożyczek sprawdź warunki determinujące taką klasyfikację w pozycji zobowiązań długo-, krótkoterminowych,</p> <p>vi. upewnij się, że nie zostały naruszone umowne warunki w zakresie kowenantów.</p>	2, 3, 4, 5, 6, 8 WiP, Ko, I, PiO	330(20) 330(19) 505(7)		
23.	<p>Uzyskaj lub przygotuj zestawienie pozostałych tytułów zobowiązań.</p> <p>Sprawdź wybrane pozycje z potwierdzającymi je dokumentami.</p>	2, 3, 5, 6 WiP, Ko, I, PiO	330(20)		
24.	<p>Uzyskaj zestawienie dotyczące zmiany stanu funduszy specjalnych.</p> <p>Sprawdź wybrane pozycje z potwierdzającymi je dokumentami.</p>	2, 3, 6 WiP, I, PiO	330(20)		

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
25.	Ustal i uzgodnij salda z jednostkami powiązanymi.	2, 3, 5, 6, 9 WiP, Ko, I, PiO	330(20) 330(19) 550(20)		
26.	Upewnij się, że zobowiązania wobec jednostek powiązanych, zobowiązania wobec pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale oraz zobowiązania wobec pozostałych jednostek są prawidłowo wykazane w bilansie.	9 WiP	330(20)		
27.	Uzgodnij obszar z innymi powiązanymi obszarami: <ul style="list-style-type: none"> – bilansu, – rachunku zysków i strat, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym. 	10 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20, 30)		
28.	Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	10 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
29.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	10 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
30.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
31.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez
ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację
i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi
na zmieniony poziom ryzyka
decydujesz się na wykonanie innych,
dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

12. Przychody

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących grup transakcji i zdarzeń w okresie objętym badaniem

	W	Ko	D	R	KI
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)					
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)					
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)					

	W	Ko	D	R	KI
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)					
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe					
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)					
III. analityczne procedury wiarygodności					
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)					

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- W – wystąpienie - transakcje i zdarzenia, które zostały zaksięgowane, wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność- wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

- D – dokładność- kwoty i pozostałe dane dotyczące zaksięgowanych transakcji i zdarzeń zostały zaksięgowane właściwie,
- R – rozgraniczenie między okresami - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym,
- Kl – klasyfikacja - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że przychody ze sprzedaży oraz inne przychody (pozostałe przychody operacyjne, przychody finansowe) są wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że przychody ze sprzedaży oraz inne przychody wystąpiły i dotyczą jednostki,	W
3.	Upewnij się, że przychody ze sprzedaży oraz inne przychody zostały ujęte kompletne.	Ko
4.	Upewnij się, że kwoty i pozostałe dane dotyczące przychodów ze sprzedaży oraz innych przychodów zostały zaksięgowane właściwie.	D
5.	Upewnij się, że przychody ze sprzedaży oraz inne przychody zostały zaksięgowane we właściwym okresie.	R
6.	Upewnij się, że przychody ze sprzedaży oraz inne przychody zostały prawidłowo zaklasyfikowane i nie doszło do istotnych zniekształceń.	KI
7.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Przychody

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru.</p> <p>1. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9	
<p>Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednie do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że:</p> <p>a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz</p> <p>b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości.</p> <p>Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.</p>	1	510(3, 5-9) 710(3)		
<p>W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierżeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>				
<p>4. Po rozpoznaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, w oparciu o założenie, że ryzyko oszustwa wiąże się z ujmowaniem przychodów (przedwczesnym ich ujęciem, zaksięgowaniem fikcyjnych przychodów lub zaniżeniem przychodów), i dokonanej ocenie tego, które rodzaje przychodów, transakcji powiązanych z przychodami lub twierdzeń, mogą rodzić takie ryzyko zaprojektuj i wykonaj odpowiednie procedury badania.</p> <p>Pamiętaj, o ile to zasadne, o wymaganej dokumentacji, w oparciu o którą, stwierdziłeś, w warunkach danego zlecenia, nie rozpoznałeś ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.</p>	2, 3, 6 W, ko, Kl	240(26) 330(21)		
<p>5. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z rachunkiem zysków i strat.</p>	1	330(20, 30) 710(7)		
<p>6. Upewnij się, czy w ocenie ryzyka wzięto pod uwagę ryzyko istotnego zniekształcenia w odniesieniu do momentu rozpoznania przychodów. Zaprojektuj procedury badania w odpowiedzi na to ryzyko.</p>	2, 5 W, R	330(20)		
<p>7. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży oraz innych przychodów.</p> <p>Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zgodna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami</p>	1	330(6)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
prawa.				
8. Sprawdź poziom przychodów ze sprzedaży osiągniętych przez klienta w danym roku do analogicznego okresu w roku poprzednim i wyjaśnij istotne odchylenia od trendu. Porównaj osiągniętą sprzedaż do budżetów i twoich oczekiwań. Skomentuj profil klienta, strukturę sprzedaży i trendy cenowe.	2, 3, 6 W, Ko, Kl	330(20) 520(5,7)		
9. W badaniu przychodów ze sprzedaży bardzo użyteczne jest przeprowadzenie różnego rodzaju analitycznych procedur wiarygodności. Zastanów się, przy uwzględnieniu specyfiki działalności twojego klienta, jakie procedury mógłbyś zaprojektować, aby uzyskać z nich wystarczające zapewnienie do zbadania wybranych stwierdzeń związanych ze sprzedażą i powiązanych z nią należności. Do wyboru masz następujące techniki: analizę wskaźnikową, analizę trendów, analizę prognozy rentowności, analizę wzorców oraz analizę regresji. Możesz np. wykonać test analityczny trendów sprzedaży w ujęciu miesięcznym (jak przy każdym teście analitycznym konieczna jest część opisowa, która sprecyzuje twoje zbudowane oczekiwania; może ona np. opierać się na oczekiwaniu sezonowości wahań sprzedaży lub ich braku). Korzystne jest dokonanie analizy (jeżeli to możliwe) nie tylko w ujęciu wartościowym, ale również w ujęciu niefinansowym (ilościowym), w podziale na poszczególne grupy produktowe, według grup odbiorców lub w podziale geograficznym. Podobny test analityczny możesz przeprowadzić np. w stosunku do realizowanych marż, relacji kosztów sprzedaży do przychodów.	2, 3, 6 W, Ko, Kl	330(20) 520(5,7)		
10. Sprawdź istotne umowy sprzedaży (w szczególności pod kątem specyficznych warunków sprzedaży, zasad zwrotów towarów i zasad udzielania rabatów/bonusów) celem identyfikacji nietypowych transakcji lub obszarów potencjalnych ryzyk.	2, 3 W, Ko	330(20)		
11. Wybierz próbkę dokumentacji dotyczącej przychodów ze sprzedaży, tzn. np. zamówienia, kontrakty/umowy,	4	330(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
dokumenty wysyłkowe, a następnie: i. przeanalizuj transakcje w oparciu o dokumenty, które potwierdzają, że doszło do sprzedaży, oraz ii. uzgodnij faktury z ewidencją księgową sprzedaży, rejestrem sprzedaży i zapłatami.	<i>D</i>			
12. Przejrzyj zapisy na kontach przychodów ze sprzedaży w poszukiwaniu nietypowych transakcji. Jeżeli wystąpiły takie transakcje wyjaśnij je.	2, 6 <i>W, Kl</i>	330(20) 240(30)		
13. Sprawdzić poprawność przyporządkowania sprzedaży i wynikających z jej tytułu należności do odpowiednich okresów (przed i po dniu bilansowym) poprzez np. analizę rejestrów sprzedaży, faktur, dokumentów przewozowych oraz innych dokumentów towarzyszących.	5 <i>R</i>	330(20)		
14. Zweryfikuj poprawność ujęcia wszelkiego rodzaju korekt sprzedaży i należności (np. rabatów, not kredytowych, faktur korygujących) w prawidłowej kwocie i prawidłowym okresie np. poprzez analizę dokumentów korygujących dotyczących badanego okresu a wystawionych przez jednostkę po dniu bilansowym.	5 <i>R</i>	330(20)		
15. Przeanalizuj zwroty po dniu bilansowym dotyczące sprzedaży, o ile są istotne. Rozważyć podjęcie dodatkowych czynności badania.	5 <i>R</i>	330(20)		
16. Jeżeli odbiorca ma możliwość zwrotu towaru, na podstawie danych historycznych i dostępnych danych dotyczących transakcji po dniu bilansowym, rozważ konieczność zawiązania rezerwy na zwroty.	3 <i>Ko</i>	330(20)		
17. W przypadku realizacji przez klienta kontraktów długoterminowych przetestuj wybrane kontrakty pod kątem poprawności ich rozliczenia (przychodów, kosztów, innych rozliczeń a także rezerw na przewidywane straty) z uwzględnieniem wybranych przez klienta zasad ich wyceny.	1, 2, 3, 4, 5, 6 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20) 520(5,7) 540(12-22)		
18. Zweryfikuj przychody inne niż przychody ze sprzedaży: i. pozostałe przychody operacyjne, ii. przychody finansowe w powiązaniu ze związanymi z nimi innymi obszarami sprawozdania finansowego oraz dokonanych przez siebie	1, 2, 3, 4, 5, 6 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
oszacowaniem ryzyka dla tych obszarów. Jeśli są istotne, sprawdź wybrane transakcje z dokumentami źródłowymi.				
19. Porównaj obroty ujęte w księgach rachunkowych do deklaracji podatku VAT i uzgodnij ewentualne różnice.	2 W	330(20)		
20. Ustal wartość transakcji z jednostkami powiązanych.	2, 3, 5 W, Ko, R	330(20) 330(19) 550(20)		
21. Upewnij się, że przychody od jednostek powiązanych są prawidłowo ujęte w rachunku zysków i strat.	6 Kl	330(20)		
22. Uzgodnij obszar z innymi powiązanych obszarami: – bilansu, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym.	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20, 30)		
23. Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
24. Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
25. Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
26. Na koniec zastanów się, czy wykonane przez siebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez
ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację
i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi
na zmieniony poziom ryzyka
decydujesz się na wykonanie innych,
dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

13. Koszty**Oszacowane ryzyko****Badanie stwierdzeń dotyczących grup transakcji i zdarzeń w okresie objętym badaniem**

	W	Ko	D	R	KI
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń <i>(wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)</i>					
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń <i>(wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)</i>					
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń <i>(wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)</i>					

	W	Ko	D	R	KI
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania <i>(jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)</i>					
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe					
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)					
III. analityczne procedury wiarygodności					
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)					

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- W – wystąpienie - transakcje i zdarzenia, które zostały zaksięgowane, wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność- wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

- D – dokładność- kwoty i pozostałe dane dotyczące zaksięgowanych transakcji i zdarzeń zostały zaksięgowane właściwie,
- R – rozgraniczenie między okresami - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym,
- Kl – klasyfikacja - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że koszty działalności operacyjnej oraz inne koszty (pozostałe koszty operacyjne, koszty finansowe) są wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że koszty wystąpiły i dotyczą jednostki,	W
3.	Upewnij się, że koszty zostały ujęte kompletne.	Ko
4.	Upewnij się, że kwoty i pozostałe dane dotyczące kosztów zostały zaksięgowane właściwie.	D
5.	Upewnij się, że koszty zostały zaksięgowane we właściwym okresie.	R
6.	Upewnij się, że koszty zostały prawidłowo zaklasyfikowane i nie doszło do istotnych zniekształceń.	KI
7.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Koszty

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania		Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
		Badane stwierdzenie			
1.	Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.	1	330(6)	II.1/9	
2.	Jeżeli dopiero nawiązałeś współpracę z klientem i po raz pierwszy badasz jego sprawozdanie finansowe, w związku z twoją odpowiedzialnością względem stanów początkowych, wykonaj, odpowiednio do oceny ryzyka i specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), procedury, które pozwolą ci upewnić się, że: a) stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący rok, oraz b) zostały zastosowane prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości do stanów początkowych i były one stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok bieżący, lub jeżeli dokonano zmian w tym zakresie, to czy zostały one prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości. Pamiętaj, że jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710.	1	510(3, 5-9) 710(5)		
3.	W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń. W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data	
	Badane stwierdzenie				
<p>Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>					
4.	Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z rachunkiem zysków i strat.	1	330(20, 30) 710(7)		
5.	Sprawdź poziom kosztów poniesionych przez jednostkę w danym okresie do analogicznego okresu w roku poprzednim i wyjaśnij istotne odchylenia od trendu.	2, 3 <i>W, Ko</i>	330(20) 520(5,7)		
6.	<p>W badaniu kosztów bardzo użyteczne jest przeprowadzenie różnego rodzaju analitycznych procedur wiarygodności.</p> <p>Zastanów się, przy uwzględnieniu specyfiki działalności twojego klienta, jakie procedury mógłbyś zaprojektować, aby uzyskać z nich wystarczające zapewnienie do zbadania wybranych stwierdzeń związanych z kosztami i powiązanych z nimi zobowiązań.</p> <p>Możesz np. wykonać test analityczny kosztów korelujących ze sprzedażą, kosztów rodzajowych w ujęciu miesięcznym (jak przy każdym teście analitycznym konieczna jest część opisowa, która sprecyzuje twoje zbudowane oczekiwania).</p>	2, 3, 6 <i>W, Ko, Kl</i>	330(20) 520(5,7)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
7. Wybierz próbkę dokumentacji kosztów, a następnie: i. sprawdź transakcje za pomocą potwierdzających je faktur, ii. upewnij się, że faktury zostały odpowiednio zaakceptowane, iii. upewnij się, że faktury są wystawione na jednostkę, iv. sprawdź przeliczenia i sumy na fakturze, v. porównaj z odpowiednimi danymi wynikającymi z dokumentów potwierdzających odbiór towaru, oraz vi. sprawdź odpowiednie płatności w rejestrze zapłat.	2, 4, 6 W, D, Kl	330(20)		
8. Sprawdź adekwatność usług obcych dotyczących w szczególności napraw i utrzymania, leasingu i najmu, usług prawnych i konsultingowych w celu zidentyfikowania nietypowych pozycji poprzez np. inspekcję dokumentacji źródłowej.	2, 6 W, Kl	330(20)		
9. Poprzez analizę zapisów na kontach dotyczących usług prawnych zweryfikuj kompletność listy kancelarii prawnych, które zostały objęte procedurą niezależnych bezpośrednich potwierdzeń.	2 W	330(20) 501(9)		
10. Sprawdź poprawność przyporządkowania kosztów i związanych z nimi zobowiązań do odpowiednich okresów (przed i po dniu bilansowym) poprzez np. analizę rejestrów zakupu, faktur, dokumentów przewozowych oraz innych dokumentów towarzyszących.	5 R	330(20)		
11. Przeanalizuj zwroty po dniu bilansowym dotyczące sprzedaży, o ile są istotne. Rozważyć podjęcie dodatkowych czynności badania.	5 R	330(20)		
12. W przypadku realizacji przez klienta kontraktów długoterminowych przetestuj wybrane kontrakty pod kątem poprawności ich rozliczenia (przychodów, kosztów, innych rozliczeń a także rezerw na przewidywane straty) z uwzględnieniem wybranych przez klienta zasad ich wyceny.	1, 2, 3, 4, 5, 6 W, Ko, D, R, Kl	330(20) 520(5,7) 540(12-22)		
13. Przeanalizuj poziom kosztów wynagrodzeń oraz związane z nimi koszty ubezpieczeń społecznych i inne świadczenia. Porównaj wyniki do poprzednich lat i budżetów. Sprawdź politykę wynagrodzeń, wypłaty jednorazowe, ogólny poziom podwyżek wynagrodzeń.	2, 3, 4, 6 W, Ko, D, Kl	330(20) 520(5,7)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
14. Wybierz próbkę pracowników z listy płac, pamiętając o uwzględnieniu osób rozpoczynających/kończących zatrudnienie, a także umów cywilno-prawnych, a następnie: <ul style="list-style-type: none"> i. uzgodnij dane pracownika z aktami pracowniczymi, ii. zanotuj, w jaki sposób potwierdzono istnienie pracownika, iii. sprawdź wynagrodzenie brutto w porównaniu z zapisami w aktach osobowych, iv. sprawdź obliczenia dotyczące odprowadzanych przez pracodawcę zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składki ZUS, wynagrodzenie netto, v. sprawdź księgowania w księdze głównej, vi. sprawdź wynagrodzenie netto w porównaniu do kwot wypłaconych. 	2, 3, 4, 6 <i>W, Ko, D, Kl</i>	330(20)		
15. Uzyskaj szczegółowe informacje na temat wynagrodzenia Zarządu i Rady Nadzorczej, w tym świadczeń rzeczowych.	2 <i>W</i>	330(20)		
16. Sprawdź czy utworzono wszystkie istotne rezerwy pracownicze takie jak rezerwy na niewykorzystane urlopy, odprawy emerytalne, niewypłacone premie.	3 <i>Ko</i>	330(20)		
17. Upewnij się, że zakres, w jakim zamierzasz polegać na pracy wykonywanej przez biuro rachunkowe w zakresie kadr i płac został wyjaśniony i należycie uzasadniony w dokumentacji roboczej, wraz z informacją na temat wpływu takiego podejścia na wyszczególnione prace.		402(7)		
18. Sprawdź uzgodnienie kręgu kosztów oraz prezentację uzgodnienia kosztów w układzie kalkulacyjnym z kosztami rodzajowymi.	1, 7 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)		
19. Zweryfikuj koszty inne niż koszty działalności operacyjnej: <ul style="list-style-type: none"> i. pozostałe koszty operacyjne, ii. koszty finansowe w powiązaniu ze związanymi z nimi innymi obszarami sprawozdania finansowego oraz dokonany przez ciebie oszacowaniem ryzyka dla tych obszarów. Jeśli są istotne, sprawdź wybrane transakcje z dokumentami źródłowymi.	1, 2, 3, 4, 5, 6 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
20. Ustal wartość transakcji z jednostkami powiązanymi.	2, 3, 5 <i>W, Ko, R</i>	330(20) 330(19) 550(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
21. Upewnij się, że koszty związane z jednostkami powiązаны są prawidłowo ujęte w rachunku zysków i strat.	3, 6, 7 Ko, Kl, WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20)		
22. Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: – bilansu, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową, – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem odroczonym.	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(20, 30)		
23. Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
24. Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	7 WoPiO, Ko, KiZ, DiW	330(24)		
25. Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
26. Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka decydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

14. Podatek dochodowy**Oszacowane ryzyko****Badanie stwierdzeń dotyczących grup transakcji i zdarzeń w okresie objętym badaniem**

	W	Ko	D	R	KI
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)					
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)					
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)					

	W	Ko	D	R	KI
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)					
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe					
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)					
III. analityczne procedury wiarygodności					
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)					

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- W – wystąpienie - transakcje i zdarzenia, które zostały zaksięgowane, wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność- wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

- D – dokładność- kwoty i pozostałe dane dotyczące zaksięgowanych transakcji i zdarzeń zostały zaksięgowane właściwie,
- R – rozgraniczenie między okresami - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym,
- Kl – klasyfikacja - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach.

Oszacowane ryzyko

Badanie stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnienia informacji

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Oszacowane ryzyko nieodłączne (RN) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko kontroli (RK) na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				
Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (wybierz jeden z 3 poziomów „W/Ś/N”)				

	WoPiO	Ko	KiZ	DiW
Podsumowanie proponowanej reakcji na ryzyko – wybór kategorii procedur badania (jeżeli podjąłeś decyzję o wykonaniu danej kategorii, z niżej wskazanych, procedur wstaw znak „x” w odpowiednie pola dotyczące stwierdzenia)				
I. szczegółowe procedury wiarygodności – podstawowe				
II. szczegółowe procedury wiarygodności – dostosowane do konkretnych czynników ryzyka (nadużycia, znaczące ryzyka itp.)				
III. analityczne procedury wiarygodności				
IV. testy kontroli (skuteczność działania kontroli wewnętrznej)				

Wskazówka

Należy pamiętać, aby informacje wpisane w powyższym zestawieniu były zgodne/spójne z:

- informacjami zawartymi w części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”,
- procedurami wybranymi z niżej określonego „programu badania”.

Wykaz użytych skrótów:

- WoPiO – wystąpienie oraz prawa i obowiązki: ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
- Ko – kompletność: wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,
- KiZ – klasyfikacja i zrozumiałość: informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,
- DiW – dokładność i wycena: informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że podatek dochodowy, w tym zmiana stanu aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, są wykazane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	Upewnij się, że podatek bieżący i podatek odroczony został prawidłowo skalkulowany i ujęty w księgach rachunkowych.	W, Ko, D, R, Kl
3.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obszar został poprawnie zaprezentowany, – poprawnie ujawniono zastosowane zasady wyceny, – poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym obszarem. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Podatek dochodowy

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru prób dla tego obszaru.</p> <p>1. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanej ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9	
<p>Jesteś odpowiedzialny za zachowanie postawy zawodowego sceptycyzmu w trakcie całego badania, rozważ więc ryzyko oszustw, w tym możliwość obejścia kontroli przez kierownictwo, oraz fakt, że procedury badania, które są efektywne w wykrywaniu błędów, mogą być nieefektywne w wykrywaniu oszustw.</p> <p>W zależności od specyfiki pozycji (obszaru sprawozdania finansowego) zaprojektuj i przeprowadź procedury badania odpowiadające ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń.</p> <p>W tym celu możesz posłużyć się załącznikiem nr 2 do MSB 240 zawierającym przykłady procedur badania.</p> <p>2. Kierownictwo jest w wyjątkowej sytuacji, która umożliwia mu popełnienie oszustwa z racji możliwości manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania nacechowanych oszustwem sprawozdań finansowych poprzez obchodzenie kontroli, które w innych sytuacjach wydają się działać skutecznie. O ile poziom ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie różny w poszczególnych jednostkach, ryzyko to tym niemniej występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.</p> <p>W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim zaprojektowaniu i przeprowadzeniu odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania.</p>	1	330(6) 240(30-33) 330(21)		
<p>3. Przygotuj tabelę wiodącą kont księgowych i uzgodnij ją z rachunkiem zysków i strat.</p>	1	330(20, 30) 710(7)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
4. Oceń adekwatność zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do opodatkowania. Upewnij się, że polityka rachunkowości jest zbieżna ze standardami rachunkowości i obowiązującymi przepisami prawa.	1	330(6)		
5. Uzyskaj dokonane przez klienta naliczenie podatku dochodowego od osób prawnych. Sprawdź przychody i koszty nie uznane przez przepisy podatkowe za przychody podlegające opodatkowaniu i odpowiednio koszty nie będące kosztami uzyskania przychodu, z uwzględnieniem podziału na różnice przejściowe i trwałe.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
6. Upewnij się, że przy naliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych zastosowano właściwą stawkę podatkową zgodną z aktualnymi przepisami prawa podatkowego.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
7. Sprawdź odliczenia ulg podatkowych.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
8. Uzgodnij saldo zobowiązania wobec urzędu skarbowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych na koniec roku poprzez uzgodnienie zapisów dotyczących zapłaconych zaliczek na poczet podatku dochodowego do wyciągów bankowych, uzgodnienie zapisów wskazujących na korekty deklaracji podatkowych, uzgodnienie zapisów za rok bieżący do zweryfikowanej wcześniej kalkulacji podatku bieżącego.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
9. Upewnij się, że klient dokonywał terminowych zapłat podatku dochodowego od osób prawnych w celu wykluczenia konieczności zawiązania rezerwy na odsetki za zwłokę.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
10. Sprawdź, czy wszystkie transakcje jednostki z jednostkami powiązаныmi są uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia oraz zostały dokonane na warunkach rynkowych. Pamiętaj o zapoznaniu się z dokumentacją cen transferowych.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
11. Przejrzyj zapytania podatkowe oraz dokumentację dotyczącą postępowań prowadzonych przez urzędy skarbowe i celne. Odpowiednio to odnotuj w dokumentacji roboczej.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
12. Uzyskaj od klienta naliczenie odroczonego podatku dochodowego na koniec roku oraz zestawienie zmiany stanu aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego pokazujące salda początkowe i końcowe oraz wyjaśnij zmiany w trakcie okresu. Uzgodnij salda początkowe, zmiany stanu i sumy końcowe z zestawieniem obrotów i sald, sprawozdaniem finansowym a także z badanymi obszarami, w których występowały różnice przejściowe i trwałe w podatku dochodowym. Pamiętaj, że odroczony podatek dochodowy może wynikać także z operacji innych niż wynikowe.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20)		
13. Dokonaj uzgodnienia efektywnej stopy podatkowej i wyjaśnij wszelkie jej odchylenia od stopy ustawowej.	2 <i>W, Ko, D, R, Kl</i>	330(20) 520(5,7)		
14. Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: – bilansu, – rachunku przepływów pieniężnych, – informacją dodatkową.	3 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)		
15. Upewnij się, że dana pozycja (obszar sprawozdania finansowego) została prawidłowo zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym.	3 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
16. Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	3 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
17. Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
18. Na koniec zastanów się, czy wykonane przez siebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez siebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi na zmieniony poziom ryzyka decydujesz się na wykonanie innych, dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

15. Rachunek przepływów pieniężnych

Cele badania		Badane stwierdzenie
1.	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego twoim celem jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi ci wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>W związku z tym powinieneś zrealizować poniższe cele, które pozwolą ci osiągnąć określony powyżej cel ogólny.</p> <p>Pamiętaj, że twoim celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p> <p>Upewnij się, że rachunek przepływów pieniężnych został sporządzony zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.</p>	
2.	<p>Upewnij się, że w sprawozdaniu finansowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ ten element sprawozdania został poprawnie zaprezentowany, ✓ poprawnie i kompletnie przedstawiono wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia związane z tym elementem sprawozdania finansowego. 	WoPiO, Ko, KiZ, DiW

Rachunek przepływów pieniężnych

Przedstawione poniżej procedury wiarygodności mają charakter procedur przykładowych.

W związku z tym, pamiętaj o odpowiednim dostosowaniu swojego programu badania do okoliczności danego badania.

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
1.	<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka dla tego obszaru.</p> <p>Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>	1	330(6)	II.1/9

Program badania	Osiągnięte cele	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Badane stwierdzenie			
2. Uzyskaj sporządzony przez klienta rachunek przepływów pieniężnych. Upewnij się, czy dane zamieszczone w rachunku przepływów pieniężnych są zgodne z ewidencją, pozostałymi elementami sprawozdania finansowego oraz stanem faktycznym.	1, 2 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)		
3. Upewnij się, że jednostka we właściwy sposób ustaliła zmiany stanów poszczególnych składników majątku.	1, 2 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)		
4. Upewnij się, czy jednostka dokonała prawidłowej kwalifikacji wyłączeń poszczególnych tytułów z przepływów działalności operacyjnej do działalności inwestycyjnej i finansowej.	1, 2 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)		
6. Upewnij się, co składa się na pozycję „Inne korekty”. Podaj wyjaśnienie.	1, 2 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20)		
7. Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: – bilansu, – rachunku zysków i strat, – informacją dodatkową.	2 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(20, 30)		
8. Upewnij się, że ten element sprawozdania finansowego został prawidłowo zaprezentowany w sprawozdaniu finansowym.	2 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
9. Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące tego elementu sprawozdania finansowego zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	2 <i>WoPiO, Ko, KiZ, DiW</i>	330(24)		
10. Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.		330(28) 500(6)		
11. Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?		330(26)		

Czy wstępnie oszacowany przez
ciebie poziom ryzyka uległ zmianie?

Jeżeli tak, wyjaśnij tę sytuację
i podejmij decyzję, czy w odpowiedzi
na zmieniony poziom ryzyka
decydujesz się na wykonanie innych,
dodatkowych procedur badania.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie tej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego). MSB 330(28).

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

Część IV. Pozostałe procedury

1. Zestawienie obrotów i sald
2. Podmioty powiązane
3. Przestrzeganie przepisów prawa i regulacji
4. Późniejsze zdarzenia
5. Kontynuacja działalności
6. Sprawozdanie finansowe
7. Sprawozdanie z działalności

1. Zestawienie obrotów i sald

Cel badania

Przeprowadzenie procedur wiarygodności dotyczących procesu sporządzenia sprawozdań finansowych polegających na zbadaniu zgodności lub uzgodnieniu sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi a także spełnienie innych wymogów wynikających ze standardów oraz zgromadzenie odpowiedniej dokumentacji w tym zakresie.

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	<p>Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka oraz plan doboru próby dla tego obszaru.</p> <p>Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka.</p> <p>Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.</p>		II.1/9	
2.	Zarówno w przypadku zleceń wykonywanych po raz pierwszy, jak i tych kontynuowanych sprawdź stany początkowe z zeszłorocznym sprawozdaniem finansowym.	510(6) 710(7)		
3.	<p>Przeanalizuj zapisy kont księgi głównej pod kątem dużych lub nietypowych zapisów.</p> <p>W szczególności, należy uwzględnić następujące sytuacje, uzyskując wyjaśnienia dla księgowych z innych źródeł niż te podane poniżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. kasa/bank – inne niż raporty kasowe lub wyciągi bankowe, ii. zobowiązania z tytułu dostaw i usług – inne niż rejestr zakupów i płatności, iii. koszty – inne niż rejestr zakupów i płatności; iv. wynagrodzenia – inne niż lista płac i rejestr płatności, oraz v. należności z tytułu dostaw i usług oraz sprzedaż – inne niż rejestr sprzedaży i rejestr zapłat. 	240(35, 36)		
4.	<p>Przeanalizuj korekty wprowadzone do ksiąg rachunkowych, w tym te wnioskowane przez Ciebie, po dacie sporządzenia projektu sprawozdania finansowego, aby się upewnić, że zostały one prawidłowo ujęte w sprawozdaniu finansowym i uwzględnione w tabelach wiodących.</p> <p>Uzgodnij sprawozdanie finansowe z tabelami wiodącymi.</p>	330(30)		
5.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.	330(26) 500(6)		

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

IV.1

Wniosek

W mojej ocenie został osiągnięty wskazany powyżej cel.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

2. Podmioty powiązane

MSB 550

Termin podmiot powiązany należy rozumieć w myśl definicji zawartej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

Cele badania

- 1) zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi – niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – wystarczające do tego, aby:
 - i. rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz
 - ii. stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdania finansowe, w stopniu w jakim odzwierciedlają te powiązania i transakcje zapewniają rzetelną prezentację,
- 2) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi założeniami.

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.		II.1/9	
2.	Uzyskaj od kierownictwa klienta, i załącz do dokumentacji badania, wykaz: <ol style="list-style-type: none"> i. wszystkich podmiotów powiązanych, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem, ii. rodzaju powiązań z tymi podmiotami, oraz iii. transakcji przeprowadzonych w badanym roku z określeniem ich charakteru i celu. 	550(11, 13,28)		

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
3.	<p>Skieruj do kierownictwa i innych osób związanych z klientem pytania i przeprowadź inne, uznane przez ciebie za odpowiednie, procedury oceny ryzyka dla zrozumienia systemu kontroli, o ile istnieje, ustanowionego przez kierownictwo w celu:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) rozpoznania, ujęcia księgowego i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, b) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień z podmiotami powiązanymi oraz c) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej. 	550(14)		
4.	<p>Upewnij się, czy zestawienie podmiotów powiązanych jest zbieżne z twoją wiedzą na temat klienta i jego kierownictwa. Weź pod uwagę aspekty takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. zdobyta dotychczas twoja ogólna wiedza, ii. księga udziałowców/akcjonariuszy/właścicieli, iii. dokumentacja cen transferowych, iv. bezpośrednie potwierdzenia zewnętrzne od banków i prawników, v. uchwały Zgromadzenia Wspólników/Walnego Zgromadzenia/Właścicieli oraz protokoły z posiedzeń, Rady Nadzorczej i Zarządu, vi. wszelkie inne zapisy lub dokumenty wskazujące na istnienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, które uznasz za niezbędne. 	550(15)		
5.	<p>Jeżeli w trakcie badania rozpoznałeś takie elementy jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. nietypowe lub nielogiczne transakcje, ii. transakcje, w przypadku których forma nie jest dostosowana do treści, iii. transakcje przetwarzane/zatwierdzane w nietypowy sposób, iv. transakcje w okolicach końca roku, lub v. transakcje wykraczające poza zwykły zakres działalności gospodarczej klienta wskazujące na to, że wymieniony powyżej w punkcie 2 wykaz może nie być kompletny <p>odpowiednio je zweryfikuj i wyjaśnij.</p>	550(11) 240(30)		

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
6.	<p>Rozpoznane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej klienta potraktuj jako prowadzące do znaczącego ryzyka i przeprowadź odpowiednie testy celem obniżenia poziomu tego ryzyka:</p> <p>a) dokonaj przeglądu umów lub porozumień, jeżeli takowe istnieją, i oceń, czy:</p> <p>(i) uzasadnienie transakcji (lub jego brak) wskazuje, że zawarto je z zamiarem sporządzenia oszukańczej sprawozdawczości finansowej opartej na oszustwie lub ukrycia zawłaszczenia majątku,</p> <p>(ii) warunki transakcji są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa,</p> <p>(iii) transakcje zostały właściwie ujęte w księgach i ujawnione w sprawozdaniu finansowym,</p> <p>b) uzyskaj dowody, potwierdzające że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone.</p>	550(16, 18,23)		
7.	<p>Jeżeli kierownictwo zamieściło w sprawozdaniu finansowym stwierdzenie, że transakcje z podmiotami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające to stwierdzenie.</p>	550(24)		
8.	<p>Jeżeli w trakcie swojej pracy, w tym w badaniu poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego, rozpoznałeś porozumienia lub informacje wskazujące na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło ustal, czy istniejące okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji.</p> <p>Ponadto jeżeli zidentyfikowałeś podmioty powiązane lub znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi, które nie zostały wcześniej ujawnione przez klienta, omów te kwestie z kierownictwem klienta i niezwłocznie poinformuj o tym fakcie innych członków zespołu przeprowadzającego badanie.</p> <p>Zwróć się do kierownictwa z wnioskiem o identyfikację wszystkich transakcji z właśnie rozpoznanym podmiotem powiązanym i dowiedz się, dlaczego zawiódł system wewnętrznej kontroli mający na celu identyfikację lub ujawnienie transakcji z podmiotami powiązanymi.</p> <p>Przeprowadź odpowiednie procedury wiarygodności w zakresie nowych podmiotów powiązanych i nowo ujawnionych transakcji.</p> <p>Ponownie rozważ ryzyko istnienia innych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło i w razie konieczności przeprowadź dodatkowe procedury badania.</p> <p>Jeżeli brak identyfikacji lub ujawnienia wydaje się mieć charakter zamierzony (i dlatego wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia</p>	550(21, 22,17)		

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	spowodowanego oszustwem) oceń wpływ takiego stanu rzeczy na badanie.			
9.	Upewnij się, że żaden z dowodów uzyskanych w trakcie innych procedur badania (np. przeglądu protokołów, korespondencji, potwierżeń bankowych, testów transakcji, itp.) nie wskazuje, że wykaz podmiotów powiązanych jest niekompletny. W przeciwnym razie podaj szczegółowe informacje na ten temat.	330(20)		
10.	Uzyskaj od kierownictwa klienta pisemne oświadczenie w zakresie: i. kompletności informacji dotyczących identyfikacji podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami, które są im znane, ii. odpowiedniego ujęcia w księgach oraz ujawnienia takich powiązań i transakcji dotyczących podmiotów powiązanych w sprawozdaniu finansowym.	550(26)		
11.	Pamiętaj o zakomunikowaniu osobom sprawującym nadzór znaczących spraw stwierdzonych podczas badania informacji dotyczących podmiotów powiązanych z klientem.	550(27)		
12.	Pamiętaj, aby w dokumentacji badania obowiązkowo zamieścić nazwy rozpoznanych podmiotów powiązanych oraz charakter powiązań z tymi podmiotami.	550(28)		
13.	Uzgodnij obszar z innymi powiązаныmi obszarami: – bilansu, – rachunku zysków i strat, – informacją dodatkową.	330(20, 30)		
14.	Upewnij się, że powiązania i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały prawidłowo zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym.	550(25)		
15.	Upewnij się, że wszystkie wymagane przepisami i standardami rachunkowości ujawnienia dotyczące danej pozycji (obszaru sprawozdania finansowego), zostały prawidłowo i kompletnie ujęte.	550(25)		
16.	Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.	330(28) 500(6)		

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
17.	Na koniec zastanów się, czy wykonane przez Ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?	330(26)		

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

3. Przestrzeganie prawa i regulacji

MSB 250

MSB 250 określa twoją odpowiedzialność za przestrzeganie prawa i regulacji w dwóch następujących obszarach:

- a) **prawo i regulacje, które są ogólnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym** takie, jak prawo podatkowe czy prawo i regulacje dotyczące świadczeń emerytalnych (**w tym przypadku jesteś odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji**) oraz
- b) **inne prawa i regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalanie kwot i ujawnień prezentowanych w sprawozdaniu finansowym**, lecz ich przestrzeganie może mieć zasadnicze znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej, możliwości kontynuacji działalności przez klienta lub uniknięcia istotnych kar (np. zgodność z warunkami koncesji, przestrzeganie regulacji dotyczących wypłacalności lub regulacji dotyczących ochrony środowiska); naruszenie takich praw i regulacji może z tego względu mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe (**w tym przypadku twoja odpowiedzialność jest ograniczona do zastosowania odpowiednich procedur badania umożliwiających rozpoznanie naruszenia tych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe**).

Cele badania

- 1) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji, które ogólnie uznaje się za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
- 2) przeprowadzenie określonych procedur badania pomocnych w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe oraz
- 3) właściwa reakcja na rozpoznane podczas badania przypadki naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji.

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	Przejrzyj memorandum planowania badania, a także zestawienie oceny ryzyka dla tego obszaru. Upewnij się, że poniższe testy zostały odpowiednio dostosowane do okoliczności i rozpoznanego ryzyka. Wszelkie zmiany w planowanym podejściu powinny zostać wyraźnie odnotowane.		II.1/9	
2.	Przejrzyj wykaz przepisów prawa i regulacji obowiązujących klienta i w razie potrzeby odpowiednio go zaktualizuj.	250(12)		
3.	Udokumentuj rozmowę z kierownictwem na temat ewentualnych przypadków naruszenia wyżej wymienionych przepisów prawa i regulacji.	250(13, 14)		
4.	Dokonaj przeglądu korespondencji lub protokołów z kontroli organów regulacyjnych lub koncesyjnych, na przykład takich jak: i. państwa inspekcja pracy, ii. ochrona środowiska, iii. udzielanie koncesji, lub iv. inne (w zależności od branży w jakiej działa klient).	250(14)		
5.	Zweryfikuj faktury za usługi prawne pod kątem rozpoznania ewentualnych porad prawnych udzielonych w związku z naruszeniami prawa lub regulacji, do jakich doszło w trakcie roku.	250(13)		
6.	Pamiętaj, aby w trakcie całego badania być wyczulonym na to, że inne zastosowane procedury badania mogą wskazać przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia prawa i regulacji.	250(15)		
7.	Uzyskaj od kierownictwa klienta pisemne oświadczenie, że zostały ujawnione wszystkie znane lub podejrzanego przypadki naruszenia prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.	250(16)		

	<p>Uwaga:</p> <p>W przypadku braku rozpoznanych lub podejrzewanych przypadków naruszenia prawa i regulacji nie jesteś zobowiązany do przeprowadzenia procedur badania dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż określone w paragrafach 12-16 MSB 250.</p>	250(17)		
8.	<p>Jeżeli uzyskałeś jakikolwiek informacje dotyczące naruszenia przepisów prawa lub regulacji (lub masz takie podejrzenie), to:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. zaznajom się z charakterem zdarzenia i okolicznościami mu towarzyszącymi, oraz ii. uzyskaj dalsze informacje do dokonania oceny potencjalnego wpływu zdarzenia na sprawozdanie finansowe. 	250(18)		
9.	<p>Jeśli podejrzewasz, że mogło dojść do naruszenia prawa i regulacji, omów to zagadnienie z kierownictwem oraz, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór.</p> <p>Jeśli kierownictwo lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczą wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzega prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdania finansowe może być w twojej ocenie istotny, wówczas rozważasz konieczność skorzystania z porady prawnej.</p>	250(19)		
10.	<p>Rozważ, czy nie wystąpiły przesłanki wskazujące na możliwość prania pieniędzy i, w związku z tym, konieczność odpowiedniego zgłoszenia przewidzianego zgodnie z firmowymi procedurami przeciwdziałania procederowi prania pieniędzy.</p>	250(19)		
11.	<p>Jeśli nie możesz uzyskać wystarczających informacji o domniemanym naruszeniu prawa i regulacji, oceń wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię z badania.</p>	250(20)		
12.	<p>Oceń wpływ, jaki naruszenie prawa i regulacji wywiera na inne aspekty badania, w tym na twoją ocenę ryzyka i wiarygodność pisemnych oświadczeń oraz podejmij odpowiednie działania.</p>	250(21)		

13.	<p>Pamiętaj o poinformowaniu osób sprawujących nadzór o zauważonych podczas badania sprawach związanych z naruszeniem prawa i regulacji, które nie są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi.</p> <p>A jeśli w twojej ocenie naruszenie, o którym mowa powyżej, można uznać za zamierzone i istotne, poinformuj osoby sprawujące nadzór niezwłocznie o tej sprawie.</p> <p>Jeśli podejrzewasz, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczą w naruszeniu prawa i regulacji, poinformuj o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierowniczy w jednostce, o ile takowy istnieje, jak komitet audytu lub rada nadzorcza. Jeśli w jednostce nie istnieje wyższy szczebel kierowniczy lub gdy sądzisz, że jego informacja może nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie jesteś pewny, kogo poinformować, rozważ konieczność uzyskania porady prawnej.</p>	250(22, 23, 24)		
14.	<p>Jeśli rozpoznałeś lub podejrzewasz naruszenie prawa i regulacji, wówczas rozważ, że jesteś zobowiązany do przedstawienia rozpoznanego lub podejrzewanego naruszenia stronom spoza jednostki (organy regulacyjne i nadzoru).</p>	250(28)		
15.	<p>Pamiętaj, aby w dokumentacji badania zamieścić rozpoznane lub podejrzewane przypadki naruszenia prawa i regulacji oraz wyniki rozmów z kierownictwem i, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór oraz stronami spoza jednostki.</p>	250(29)		
16.	<p>Upewnij się, że jeżeli doszło do istotnych naruszeń prawa lub regulacji to zostało to prawidłowo zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym.</p>	330(24)		
17.	<p>Jeżeli uznasz to za odpowiednie przeprowadź dodatkowe testy, aby uzyskać pewność, że zostały spełnione wytyczne wyznaczone na etapie planowania oraz cele badania.</p>	330(28) 500(6)		
18.	<p>Na koniec zastanów się, czy wykonane przez ciebie procedury i zebrane dowody badania są odpowiednie i wystarczające w odpowiedzi na oszacowany poziom ryzyka i istotności?</p>	330(26)		

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, iż w sprawozdaniu finansowym nie ma istotnych zniekształceń w zakresie wymogów dotyczących przestrzegania prawa i regulacji.

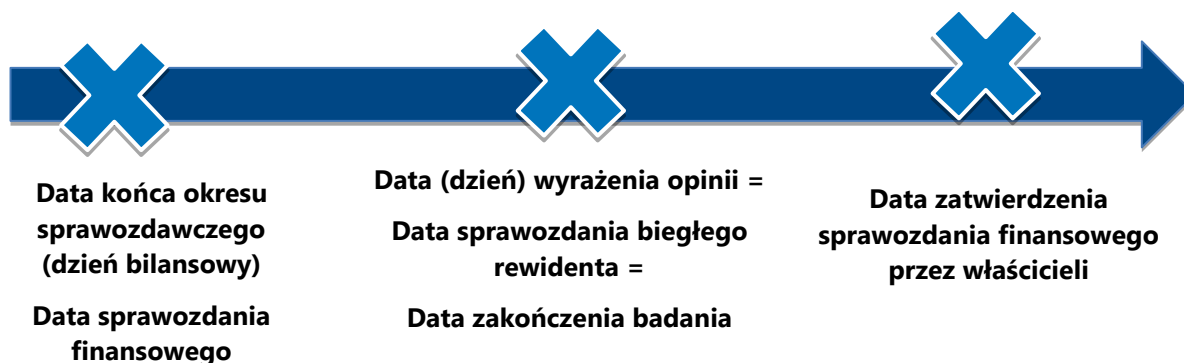
Sporządził

Data

Sprawdził

Data

4. Późniejsze zdarzenia (MSB 560)



Późniejsze zdarzenia to³³:

- zdarzenia następujące między datą sprawozdania finansowego (dzień bilansowy) a datą sprawozdania biegłego rewidenta (dzień wyrażenia opinii),
- fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (dniu wyrażenia opinii).

Istnieją dwa typy późniejszych zdarzeń, których skutki wymagają rozważenia³⁴, tj.:

- zdarzenia, dostarczające dowodów o warunkach jakie istniały na dzień bilansowy (zdarzenia typu a)) oraz
- zdarzenia, dostarczające dowodów o warunkach, jakie zaistniały po dniu bilansowym (zdarzenia typu b)).

Skutki istotnych zdarzeń *typu a*), wymagają zwykle **ujęcia (odzwierciedlenia, skorygowania)** w badanym sprawozdaniu finansowym (bilansie i/lub rachunku zysków i strat, etc.). Zdarzenia *typu b*), jako dotyczące kolejnego okresu sprawozdawczego, wymagają co najwyżej **ujawnienia** w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (o ile są istotne).

Cele badania (MSB 560)

Biegły rewident jest odpowiedzialny za **uzyskanie i udokumentowanie** wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat³⁵:

- Zidentyfikowania wszystkich istotnych późniejszych zdarzeń;
- Klasyfikacji zaistniałych późniejszych zdarzeń (do odpowiedniej kategorii – typ a) lub typ b)) i oceny ich wpływu na badane sprawozdanie finansowe (konieczność ujęcia (odzwierciedlenia, skorygowania lub ujawnienia skutków);

³³ MSB 560 (5e)

³⁴ MSB 560 (2)

³⁵ MSB 560 (4)

3. Oceny czy zidentyfikowane, sklasyfikowane i ocenione późniejsze zdarzenia zostały właściwie uwzględnione w sprawozdaniu finansowym (zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej).

Biegły rewident jest ponadto odpowiedzialny za zaprojektowanie właściwej reakcji na fakty, o których dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, a które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłby zmiany do swojego sprawozdania.

Uwaga! Wpływ na dokumentację z badania tego obszaru mają zarówno MSB jak i stosowane przez jednostkę badaną ramowe założenia sprawozdawczości finansowej – Ustawa o rachunkowości, MSR/MSSF lub inne (wiążą się z tym różne zakresy czasowe jakie pojawiają się w definicjach poszczególnych wytycznych).

Program badania

Uwaga! Przy projektowaniu zakresu i rodzaju procedur należy rozważyć ocenę ryzyka dla tego obszaru.

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
W okresie pomiędzy dniem bilansowym a datą sprawozdania biegłego rewidenta z badania (obowiązek aktywny)				
1.	Uzyskaj i udokumentuj zdobycie wiedzy na temat wszelkich procedur ustanowionych przez kierownictwo dla zapewnienia, że późniejsze zdarzenia są identyfikowane przez badaną jednostkę.	560(7a)		
2.	Uzyskaj i udokumentuj zapytanie do i odpowiedź kierownictwa badanej jednostki, czy zaistniały jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia mogące wpływać na sprawozdanie finansowe. Przykładowe zagadnienia, jakie mogą być rozważone to: i. zaciągnięcie nowych zobowiązań, pożyczek, udzielenie przez poręczenia lub gwarancji, ii. ustanowienie hipoteki, zastawu lub innego ograniczonego prawa rzeczowego na aktywach o znacznej wartości, iii. zawarcie istotnej umowy, iv. spełnienie lub niespełnienie się warunku zawartej przez jednostkę lub jednostkę od niej zależną znaczącej umowy warunkowej, v. wypowiedzenie lub rozwiązanie umowy będącej znaczącą umową w momencie jej wypowiedzenia lub rozwiązania,	560(7b)		

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	<ul style="list-style-type: none"> vi. naruszenie warunków umów kredytowych lub innych podobnych umów, vii. wszczęcie przed sądem, organem właściwym dla postępowania arbitrażowego lub organem administracji publicznej postępowania dotyczącego zobowiązań lub wierzytelności, viii. odwołanie lub powołanie osoby zarządzającej lub nadzorującej, ix. rejestracja przez sąd zmiany wysokości lub struktury kapitału zakładowego, x. emisja instrumentów dłużnych, xi. otrzymanie protokołów z kontroli, interpretacji lub innych informacji mogących mieć wpływ na dane zawarte w sprawozdaniu finansowym za rok badany, xii. sprzedaż, zniszczenie lub nabycie istotnych aktywów, xiii. wystąpienie zdarzeń mających znaczenie dla możliwości odzyskania aktywów, xiv. wystąpienie innych kwestii, które mogą mieć wpływ na zbadane sprawozdanie finansowe, na sytuację finansową lub działalność operacyjną jednostki badanej (np. zdarzeń mających znaczenie dla wyceny szacunków lub rezerw wykazanych w sprawozdaniach finansowych), etc. 			
3.	<p>Udokumentuj dokonanie przeglądu:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. sprawozdania zarządu z działalności; ii. transakcji kasowych, faktur i wyciągów bankowych; iii. prognoz przepływów pieniężnych; iv. korespondencji; v. protokołów ze spotkań właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór; vi. głównych kontraktów; oraz vii. innych źródeł informacji. <p>z okresu po dniu bilansowym, aby uzyskać wystarczającą pewność, że od dnia bilansowego nie wydarzyło się nic, co wymagałoby odzwierciedlenia lub ujawnienia w badanym sprawozdaniu finansowym.</p>	560(7c)		
4.	Uzyskaj od prawnika(ów) jednostki informację na temat spraw spornych oraz roszczeń według stanu na dzień możliwie bliski dacie sprawozdania biegłego rewidenta.	560(7)		
5.	Udokumentuj zapoznanie się z najbardziej aktualnymi późniejszymi śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi jednostki (o ile takowe	560(7d)		

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	sporządzono)			
6.	Upewnij się, że pisemne oświadczenie kierownictwa uzyskane na zakończenie badania zawiera potwierdzenie, że wszystkie późniejsze zdarzenia zostały odpowiednio odzwierciedlone lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z obowiązującymi badaną jednostkę wymogami.	560(9)	V.4	
7.	Upewnij się, że faktycznie wszystkie późniejsze zdarzenia zostały odpowiednio odzwierciedlone lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym.	560(8)		
	W przypadku wystąpienia opóźnienia pomiędzy datą zakończenia badania a datą sprawozdania biegłego rewidenta udokumentuj wykonanie dodatkowego przeglądu końcowego.	560(4-7)		
8.	Potwierdź, że warunki umowy o badanie obejmują zgodę kierownictwa na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach, które mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe, o których kierownictwo dowiedziało się w okresie między datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą udostępnienia sprawozdania finansowego.	210 (A23)		
W dacie sprawozdania biegłego rewidenta (dzień wyrażenia opinii) (obowiązek pasywny)				
9.	Upewnij się, czy kluczowemu biegłemu rewidentowi wiadomo cokolwiek o wystąpieniu ewentualnych dodatkowych późniejszych zdarzeń lub okolicznościach odnoszących się do znanych już późniejszych zdarzeń które mogą powodować zmianę treści sprawozdania finansowego? Upewnij się, że dodatkowo wykonane czynności zostały udokumentowane.	560(11)		
Po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (po dniu wyrażenia opinii) (obowiązek pasywny)				
10.	Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących sprawozdań finansowych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta oraz po dacie udostępnienia tych sprawozdań finansowych. Jeżeli jednak po dacie sprawozdania biegłego rewidenta lub po dacie	560(12 - 17)		

Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
<p>udostępnienia sprawozdań finansowych biegły rewident dowiadyuje się o faktach, które – gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta – mogłyby sprawić, że poprawiłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas biegły rewident:</p> <ol style="list-style-type: none"> omawia sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne z osobami sprawującymi nadzór, ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, uzyskuje od kierownictwa informację, w jaki sposób zamierza ono odnieść się do tych faktów w sprawozdaniu finansowym. <p>Dalsze, szczegółowe działania biegłego rewidenta wskazują przepisy par. 12-13 oraz 15-17.</p>			

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii cele badania wskazane powyżej zostały osiągnięte.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

5. Kontynuacja działalności

MSB 570

Wprowadzenie

Założenie kontynuacji działalności jest jedną z podstawnych zasad sporządzania sprawozdania finansowego. Kierownik badanej jednostki jest odpowiedzialny za dokonanie oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności (nawet, jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie formułują jednoznacznie takiego obowiązku). Dokonywana przez kierownika ocena zdolności jednostki do kontynuacji działalności wymaga sformułowania osądu o przyszłych skutkach zdarzeń lub uwarunkowań na określony moment, co wiąże się z nieodłączną niepewnością.

Cele badania (MSB 570) to:

1. Uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących na zasadność przyjęcia przez kierownika jednostki założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
2. Rozważenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
3. Określenie wpływu powyższych zagadnień na sprawozdanie biegłego rewidenta.

Uwaga! Poniższy Kwestionariusz należy wypełnić zarówno podczas fazy planowania, jak i na końcowych etapach badania, dołączając noty wyjaśniające tam, gdzie jest to zasadne.

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały /data
1.	Rozważ i udokumentuj, czy kierownik jednostki dokonał oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Udokumentuj własną opinię z analizy tej oceny i/lub dyskusję z kierownikiem (pamiętając, aby skoncentrować się na tym samym okresie i rozważyć, czy ocena obejmuje wszystkie informacje, jakie posiada biegły rewident).	570 (10-14)		
2.	Upewnij się, że ocena kierownika jednostki obejmuje okres przynajmniej 12 miesięcy od daty sprawozdania finansowego	570 (13)		
3.	W przypadku, gdy ocena kierownika jednostki obejmuje okres krótszy niż 12 miesięcy, zwróć się do kierownictwa o wydłużenie okresu i udokumentuj rozważania dotyczące wydłużonego okresu.	570 (13)		
4.	Omów z kierownictwem i udokumentuj ewentualne zdarzenia lub	570		

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	uwarunkowania dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownictwa, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.	(15)		
5.	Gdy dla potrzeb oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności kierownictwo wykorzystało prognozę przepływów środków pieniężnych i/lub budżet, udokumentuj ocenę następujących aspektów: <ul style="list-style-type: none"> i. wiarygodność danych wykorzystanych do przygotowania prognozy; ii. istnienie odpowiedniego uzasadnienia założeń leżących u podstaw prognozy/budżetu; iii. dostarczenie przez prognozę/budżet adekwatnych dowodów potwierdzających zdolność jednostki do kontynuacji działalności; iv. uwzględnienie w prognozie/budżecie co najmniej 12 miesięcznego okresu od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego; 	570 (16)		
6.	Rozpatrz i udokumentuj plany kierownictwa co do przyszłych działań w związku z oceną kontynuacji działalności; w tym również wykonalność planu w danych okolicznościach. Uzyskaj od kierownictwa pisemne oświadczenia dotyczące planów przyszłych działań.	570 (16)		
7.	W sytuacji, gdy nie ma prognozy przepływów środków pieniężnych ani budżetów opisz (udokumentuj), na jakich dowodach jednostka opiera swoją zdolność do kontynuacji działalności (zgromadzone dowody należy zachować).	570 (16)		
8.	W przypadku, gdy dojdiesz do wniosku, że przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne w danych okolicznościach, ale zachodzi istotna niepewność, udokumentuj uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdania finansowe właściwie opisują główne zdarzenia.	570 (18)		
9.	Rozważ potrzebę konsultacji i/lub przeglądu pracy przez innego biegłego rewidenta (np. kontrolera jakości), jeśli istnieje prawdopodobieństwo wystawienia niestandardowego sprawozdania biegłego rewidenta.			
10.	Udokumentuj swoje refleksje na temat wszelkich ewentualnych modyfikacji niezbędnych w sprawozdaniu biegłego rewidenta.			
11.	Udokumentuj poinformowanie osób sprawujących nadzór, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką,	570 (23)		

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	<p>o rozpoznanych zdarzeniach i uwarunkowaniach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.</p> <p>Upewnij się, że komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór obejmuje następujące zagadnienia:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. czy zdarzenia lub uwarunkowania stanowią istotną niepewność, ii. czy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego, iii. adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych. 			
12.	<p>Przy formułowaniu sprawozdania biegłego rewidenta z badania, w kwestii zdolności lub niezdolności jednostki do kontynuacji działalności rozważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. czy stosowne jest użycie założenia kontynuacji działalności jako podstawy przygotowania sprawozdania finansowego; i. czy sprawozdanie finansowe zawiera stosowne ujawnienia istotnych niepewności; oraz ii. czy ocena kierownictwa jest stosowna. 			
12.	<p>Przy formułowaniu sprawozdania biegłego rewidenta z badania, w kwestii zdolności lub niezdolności jednostki do kontynuacji działalności miej na uwadze, że:</p> <p><i>Jeżeli przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale zachodzi istotna niepewność</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a) Jeżeli istotna niepewność jest w sposób stosowny ujawniona w sprawozdaniu finansowym biegły rewident powinien wydać opinię pozytywną lecz zawrzeć w niej paragraf (akapit) objaśniający. b) Jeżeli istotna niepewność nie jest w sposób stosowny ujawniona w sprawozdaniu finansowym biegły rewident powinien wydać opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną. <p><i>Jeżeli przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne</i></p> <p>Gdy sprawozdanie finansowe zostały sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownictwo przy sporządzeniu sprawozdania finansowego założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, wyraża on opinię negatywną.</p> <p><i>Kierownictwo odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu</i></p>			

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	Biegły rewident wydaje opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii.			
14.	Jeżeli występuje znaczące opóźnienie zatwierdzenia sprawozdania finansowego w związku ze zdarzeniami lub uwarunkowaniami dotyczącymi oceny zdolności do kontynuacji działalności, udokumentuj dodatkowe procedury badania i uwzględnij ich skutki dla sprawozdania biegłego rewidenta.	570 (24)		
W dacie sprawozdania biegłego rewidenta (dzień wyrażenia opinii)				
15.	Upewnij się, czy nie pojawiły się jakiegokolwiek dodatkowe informacje poddające w wątpliwość zasadność sporządzenia sprawozdania finansowego w oparciu o założenie kontynuacji działalności?			

Kwestionariusz dotyczący kontynuacji działalności

Czynniki wskazujące na zagrożenie kontynuacji działalności		Planowanie Tak/Nie	Zakończenie Tak/Nie	Uwaga
Czynniki finansowe				
1.	Czy zobowiązania przewyższają aktywa?			
2.	Czy bieżące zobowiązania przekraczają aktywa obrotowe?			
3.	Czy umowa dotycząca niezbędnych środków finansujących działalność pozostaje wciąż do uzgodnienia z finansującym?			
4.	Czy jednostka nie wywiązuje się z zobowiązań lub narusza warunki jakichkolwiek umów lub porozumień?			
5.	Czy jednostka ma poważne problemy z płynnością lub przepływami pieniężnymi?			
6.	Czy po dniu bilansowym jednostka zanotowała straty lub problemy z przepływami pieniężnymi, które zagrażają dalszemu jej funkcjonowaniu?			
7.	Czy jednostka dokonała znaczącej sprzedaży środków trwałych, których zastąpienie nie jest planowane?			

Czynniki wskazujące na zagrożenie kontynuacji działalności		Planowanie Tak/Nie	Zakończenie Tak/Nie	Uwaga
8.	Czy jednostka negocjuje restrukturyzację kredytów?			
9.	Czy jednostce odmówiono standardowych warunków kredytu kupieckiego (albo je ograniczono)?			
10.	Czy jednostka ma znaczące zapadłe pożyczki bądź potrzebuje refinansowania?			
Czynniki operacyjne				
1.	Czy jednostka doświadcza lub może doświadczyć fundamentalnych zmian rynkowych lub technologicznych, do których może nie być w stanie się dostosować w odpowiedni sposób?			
2.	Czy jednostka doświadczyła utraty kluczowych przedstawicieli kadry zarządzającej lub pracowników, albo ma trudności z personelem?			
3.	Czy jednostka jest uzależniona od kilku linii produkcyjnych, a rynek tych wyrobów przeżywa załamanie?			
4.	Czy jednostka straciła kluczowych dostawców, klientów lub rozwiązania techniczne, przez co jej flagowy produkt stał się przestarzały?			
Inne czynniki				
1.	Czy jednostka jest w sytuacji grożącej sporem prawnym prowadzącym potencjalnie do roszczeń, których jednostka prawdopodobnie nie byłaby w stanie zaspokoić?			
2.	Czy jednostka jest w sytuacji prowadzącej potencjalnie do szerokiej gamy konsekwencji mających wpływ na zdolność jednostki do kontynuacji działalności?			

Ocena zdolności jednostki do kontynuacji działalności na etapie planowania

Rozważ, czy w przypadku rozpoznania konkretnych rodzajów ryzyka w odniesieniu do zdolności jednostki do kontynuacji działalności na etapie planowania, zaprojektowane zostały

odpowiednie procedury w reakcji na zidentyfikowane ryzyka (w sytuacji, gdy wspomniane ryzyka uznaje się za znaczące należy rozważyć ewentualność niezależnego przeglądu).

W sytuacji występowania ryzyka związanego ze zdolnością do kontynuacji działalności należy omówić tę kwestię z klientem.

Ocena końcowa

W sytuacji, gdy rozpoznano konkretne rodzaje ryzyka, należy je w pełni udokumentować i opisać wpływ na ocenę kontynuacji działalności. Wnioski biegłego rewidenta powinny zostać udokumentowane, nawet jeśli biegły dojdzie do wniosku, że nie występują problemy w zakresie zdolności do kontynuacji działalności.

Ustalenia końcowe

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii osiągnięte zostały cele badania wskazane powyżej.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

6. Sprawozdanie finansowe

MSB 501, 540

Cele badania

1. Potwierdzenie, że ujawnienia zawarte w sprawozdaniu finansowym są rzetelne i zgodne ze stosownymi przepisami prawa oraz przyjętymi do stosowania przez badaną jednostkę zasadami rachunkowości.
2. Potwierdzenie, że ujawnienia zawarte w sprawozdaniu finansowym są prawidłowe i kompletne w świetle uzyskanych dowodów badania.
3. Potwierdzenie, że dane porównawcze są we wszystkich istotnych aspektach zbieżne z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej mającymi zastosowanie do badanego sprawozdania finansowego.

Zakres ujawnień w sprawozdaniu finansowym uzależniony jest od ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obowiązujących badaną jednostkę.

W przypadku, gdy ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są *przepisy ustawy o rachunkowości*, pomocna może być lista kontrolna ujawnień zamieszczona w **Załączniku nr 4** do Przewodnika.

W przypadku, gdy jednostka zobowiązana jest do zamieszczenia w sprawozdaniu finansowym ujawnień dotyczących **instrumentów finansowych** w rozumieniu *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych* pomocna może być lista kontrolna ujawnień zamieszczona w **Załączniku nr 6** do Przewodnika.

W przypadku, gdy badaną jednostkę obowiązują **inne niż ustawa o rachunkowości ramowe założenia sprawozdawczości finansowej**, konieczna będzie weryfikacja wypełnienia wymogów ujawnień wynikających z tych szczególnych przepisów (w przypadku, gdy ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są **MSR/MSSF** pomocne może być skorzystanie z „Kontrolnej listy ujawnień MSSF” dla danego roku obrotowego dostępnej bezpłatnie w Internecie).

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii cele badania wskazane powyżej zostały osiągnięte.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

7. Sprawozdanie z działalności

Obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności ciąży na kierowniku poniższych jednostek:

- a) spółki kapitałowe,
- b) spółki komandytowo-akcyjne,
- c) towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych,
- d) towarzystwa reasekuracji wzajemnej,
- e) spółdzielnie,
- f) przedsiębiorstwa państwowe,
- g) spółki jawne i komandytowe, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej, oraz
- h) specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte,
- i) fundusze inwestycyjne zamknięte,
- j) alternatywne spółki inwestycyjne.

Sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje wskazane w tabeli poniżej.

Cele badania

1. Potwierdzenie zgodności informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.
2. Potwierdzenie uwzględnienia w sprawozdaniu z działalności postanowień art. 49 ustawy o rachunkowości dotyczących badanej jednostki.
3. Potwierdzenie rozważenia, w oparciu o wiedzę o jednostce i jej otoczeniu uzyskaną w trakcie badania sprawozdania finansowego, czy sprawozdanie z działalności nie zawiera istotnych zniekształceń.
4. Potwierdzenie, że ewentualne dodatkowe wymogi dotyczące zakresu informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności zostały wypełnione.

W trakcie badania pomocna może być kontrolna lista ujawnień zamieszczona w **Załączniku 5**.

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii cele badania wskazane powyżej zostały osiągnięte.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

Część V. Sprawozdawczość – Końcowe procedury badania

1. Zagadnienia wymagające konsultacji
2. Końcowy przegląd analityczny
3. Zbiorcze zestawienie zniekształceń
4. Oświadczenia końcowe
5. Sprawozdanie biegłego rewidenta
6. Pismo do osób sprawujących nadzór
7. Zakończenie badania zasadniczego i podsumowanie wyników badania
8. Kontrola jakości wykonania zlecenia
9. Lista spraw do rozważenia na przyszłość

1. Zagadnienia wymagające konsultacji

MSB 220 (18, 21(b), 24(d))

Zagadnieniami wymagającymi konsultacji mogą być przykładowo:

- a) wątpliwości natury etycznej,
- b) rozważania dotyczące konieczności wyrażenia opinii z objaśnieniem lub opinii zmodyfikowanej,
- c) skomplikowane lub sporne zagadnienia w zakresie rachunkowości,
- d) obszary wyjątkowo trudne do zbadania.

Efektywne konsultacje w sprawach merytorycznych, etycznych i innych w ramach firmy (lub tam, gdzie ma to zastosowanie – poza firmą) można uzyskać, gdy osoby konsultowane poznały wszystkie ważne fakty, które umożliwią im udzielenie uzasadnionej porady oraz posiadają odpowiednią wiedzę, wysoką pozycję zawodową i doświadczenie.

Jeżeli na etapie planowania jakiegokolwiek obszary zostały wyznaczone jako wymagające konsultacji, poniżej należy odnotować:

- a) charakter i zakres procesu konsultacji oraz
- b) wyciągnięte wnioski.

Cele badania

1. Uzyskanie konsultacji dotyczących trudnych lub spornych spraw.
2. Upewnienie się, że członkowie zespołu wykonującego badanie przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas badania (zarówno w ramach zespołu wykonującego badanie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy audytorskiej lub spoza niej).
3. Upewnienie się, że rodzaj, zakres i wnioski wynikające z takich konsultacji zostały uzgodnione z konsultowaną stroną.
4. Potwierdzenie, że wnioski z konsultacji zostały udokumentowane i wdrożone.

Dokumentacja przeprowadzonych konsultacji

Wskazanie zagadnień
wymagających konsultacji
(opis – jeśli potrzebny)

Imię i nazwisko,
kwalifikacje osoby/
jednostki, poproszonej o
udzielenie konsultacji:

Zapis dyskusji/
korespondencji w ramach
konsultacji:

Uzasadnienie
wyciągniętych wniosków:

Wniosek

Potwierdzam, że rodzaj, zakres i wnioski wynikające z przeprowadzonych konsultacji zostały uzgodnione z konsultowaną stroną oraz udokumentowane i wdrożone.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

2. Końcowy przegląd analityczny

MSB 520

Procedury analityczne należy zastosować pod koniec badania, na etapie formułowania ogólnego wniosku co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest zgodne z wiedzą biegłego rewidenta na temat jednostki.

Cele badania

1. Uzyskanie dodatkowych zapewnień co do kompletności, dokładności i poprawności istotnych transakcji zarejestrowanych w okresie rozliczeniowym i sald na koniec okresu.
2. Zapewnienie wsparcia dla wniosków wyciągniętych w wyniku innych czynności badania.
3. Ocena ogólnej spójności sprawozdania finansowego jako całości z wiedzą na temat klienta.

Lp.	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
1.	Upewnij się, że dla wszystkich istotnych kwestii zidentyfikowanych podczas wstępnego przeglądu analitycznego uzyskano zadowalające wyjaśnienia, a w stosownych przypadkach potwierdzające dowody.			
2.	Upewnij się, że w dokumentacji zawarto wnioski z przeglądu sprawozdania finansowego (dane zbadane), aby potwierdzić, czy informacje liczbowe i słowne w nim zawarte są spójne z: <ol style="list-style-type: none"> i. wiedzą biegłego rewidenta na temat jednostki, ii. oczekiwaniami biegłego rewidenta co do bieżącego roku oraz iii. całością informacji uzyskanych podczas badania. 	520(6)		
3.	Potwierdź przeprowadzenie rozważań, że w żadnym aspekcie posiadana wiedza o jednostce nie pozostaje w sprzeczności ze sprawozdaniem finansowym traktowanym jako całość.			
3.	Porównaj dane końcowe za rok badany z danymi za poprzednie okresy i/lub budżetem w celu zidentyfikowania znaczących odchyień lub nieoczekiwanych zależności. Oceń wiarygodność źródeł danych i rozważ adekwatność wyjaśnień uzyskanych w związku z wyżej wspomnianymi odchyleniami i zależnościami. Upewnij się, że wspomniane wyjaśnienia mają odpowiednie uzasadnienie w dowodach badania. <i>Uwaga! Wszystkie wyjaśnienia powinny zostać odnotowane na etapie realizacji badania i opatrzone odsyłaczami do badań szczegółowych wszędzie tam, gdzie jest to zasadne.</i>	520(5)		

Lp.	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
4.	W sytuacji, gdy nie można uzyskać zadowalających wyjaśnień co do rozpoznanych znaczących odchyłeń lub zależności, albo gdy sprawozdanie finansowe jest niespójne z wiedzą biegłego rewidenta na temat jednostki, upewnij się, że zaprojektowano inne procedury badania konieczne dla uzyskania wystarczającej pewności w danych okolicznościach.	520(7)		

Wniosek

Potwierdzam, że uzyskano wystarczającą pewność, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość jest spójne i zgodne z wiedzą na temat badanej jednostki.

Potwierdzam, że otrzymane informacje i wyjaśnienia znajdują odzwierciedlenie w dowodach badania.

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii osiągnięte zostały cele badania wskazane powyżej.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

3. Zbiorcze zestawienie zniekształceń

MSB 450

Cele badania

1. Upewnienie się, że wszelkie zniekształcenia i odchylenia rozpoznane podczas badania zostały zidentyfikowane i udokumentowane.
2. Upewnienie się, że uzgodnione korekty zostały wprowadzone.
3. Upewnienie się, że kierownictwo badanej jednostki zostało poinformowane o zniekształceniach i odchyleniach zidentyfikowanych w trakcie badania i zaakceptowało nieskorygowane zniekształcenia, potwierdzając, że ich wpływ pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość jest nieistotny.
4. Upewnienie się, że o nieskorygowanych zniekształceniach w odpowiednim terminie poinformowano osoby sprawujące nadzór (jeśli jest to wymagane - wnioskowano o korektę).

Wszelkie zniekształcenia i odchylenia rozpoznane podczas badania należy ujmować na bieżąco w zestawieniu na kolejnej stronie wraz z informacjami o ich skutkach.

Jeżeli zostały wprowadzone korekty, fakt ten należy odpowiednio odnotować w dokumentacji badania.

W poniższym zestawieniu powinny zostać również uwzględnione nieskorygowane zniekształcenia z poprzednich okresów, które nie zostały odwrócone (np. poprzez efekt rozliczenia w bieżącym okresie).

Należy podać odsyłacz oraz faktyczną (tzn. ustaloną) lub znaną kwotę. W sytuacji, gdy rozpoznano błąd w wyniku zastosowanych technik próbkowania, błąd należy ekstrapolować (dokonać projekcji), tak aby ustalenie poczynione na próbce przenieść na całą populację.

Przy podejmowaniu decyzji o ewentualnej modyfikacji strategii badania oraz o tym, czy rozpoznane zniekształcenia wskazują na występowanie innych zniekształceń należy wprowadzić rozróżnienie między:

- a) zniekształceniami faktycznymi,
- b) zniekształceniami wynikającymi z osądu oraz
- c) zniekształceniami wynikającymi z projekcji.

Kluczowy biegły rewident zwraca się ponadto do kierownictwa o pisemne oświadczenie, czy zdaniem kierownictwa wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość jest nieistotny. Opis takich zniekształceń zamieszcza się lub dołącza do pisemnego oświadczenia, a biegły rewident powinien włączyć do dokumentacji potwierdzenie akceptacji skorygowanych zniekształceń przez kierownictwo (Część V.4).

3. Zbiorcze zestawienie zniekształceń (ciąg dalszy)

Rodzaj i powód błędu lub odchylenia	Nr dok.	Błąd faktyczny		Błąd projekcji		Błąd osądu		Wpływ na RZiS	Wpływ na bilans	Korekta
		Dt (Wn)	Ct(Ma)	Dt (Wn)	Ct(Ma)	Dt (Wn)	Ct(Ma)			Tak/Nie
Razem										

Informacje przeniesione z Części II „Oszacowanie ryzyka (planowanie)”

Poziom istotności ogólnej wyznaczony w dniu

wynosił

złotych.

Poziom zniekształcenia uznanego za oczywiście nieznaczące wyznaczony w dniu

wynosił

złotych.

Wnioski

Zwrócono się do klienta z wnioskiem o dokonanie korekty wszystkich zniekształceń oprócz tych oznaczonych jako „oczywiście nieznaczące”^{**}.

W przypadku, gdy korekta nie została wprowadzona, stosowną informację zawarto w pisemnym oświadczeniu (Część V.4).

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii osiągnięte zostały cele badania wskazane powyżej.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

^{**}Oczywiście nieznaczące – określenie to nie stanowi innego określenia dla wyrażenia „nieistotne”. Sprawy, które są trywialne/błahe będą miały całkowicie inny (mniejszy) rząd wielkości niż poziomy istotności wyznaczone dla celów badania i będą to sprawy uznane jako „oczywiście nieznaczące”, zarówno pojedynczo jak i łącznie, niezależnie od tego, czy ich osąd nastąpi na podstawie kryteriów ilościowych czy jakościowych (bądź też jednych i drugich).

4. Oświadczenia końcowe

MSB 580

Pisemne oświadczenia kierownictwa pełnią rolę wspierającą i uzupełniającą w stosunku do pozostałych dowodów, ale same nie stanowią wystarczających dowodów z badania.

Przykładowy projekt pisemnego oświadczenia znajduje się w **Załączniku nr 7** do Przewodnika MSB.

Cele badania

1. Uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa (oraz gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór), że osoby te są przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi.
2. Wsparcie innych dowodów badania dotyczących sprawozdania finansowego lub określonych stwierdzeń w nim zawartych za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli biegły rewident uzna to za konieczne lub wynika to z innych MSB.
3. Właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo (oraz/lub, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór) pisemne oświadczenia lub niezłożenie przez kierownictwo (oraz/lub, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór) pisemnych oświadczeń, o które prosi biegły rewident.

Kwestie do rozważenia

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	Upewnij się, że kierownictwo przekazało podpisane pisemne oświadczenie końcowe w dacie możliwie najbliższej dacie podpisania sprawozdania biegłego rewidenta (praktycznie powinna być to tożsama data). Jeżeli pisemne oświadczenie jest datowane ze znacznym wyprzedzeniem w stosunku do daty podpisania sprawozdania biegłego rewidenta należy uzyskać potwierdzenie, że pisemne oświadczenie zostałoby przez kierownictwo podpisane w takim samym brzmieniu w późniejszej dacie.	580 (13 i 14)		
2.	Rozważ, czy zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym nie wskazują potencjalnie na oszustwo, a jeśli tak, rozważ wpływ zniekształceń na inne aspekty badania, a w szczególności na wiarygodność oświadczeń kierownictwa.	240(39)		
3.	Jeżeli otrzymane pisemne oświadczenie kierownictwa jest niespójne z innymi dowodami badania, przeprowadź procedury ukierunkowane na wyjaśnienie tej kwestii, a w razie konieczności ponownie oceń	580(17)		

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	wiarygodność innych otrzymanych oświadczeń.			
4.	Uzyskaj pisemne oświadczenie na temat wszystkich okresów, których dotyczy opinia biegłego rewidenta; uzyskaj szczegółowe pisemne oświadczenie dotyczące wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres, które wpływa na informacje porównawcze	710(9)		
5.	<p>Upewnij się, że kierownictwo potwierdziło w pisemnym oświadczeniu swoją odpowiedzialność w następującym zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; ii. przedstawienie biegłemu rewidentowi wszystkich odnośnych informacji i umożliwienie dostępu zgodnie z warunkami zlecenia badania; iii. zapewnienie, że wszystkie transakcje zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. 	580 (10 i 11)		
6.	<p>Upewnij się, że pisemne oświadczenie zawiera:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. potwierdzenie kierownictwa co do własnej odpowiedzialności za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej służącej zapobieganiu i wykrywaniu oszustw; ii. ujawnienie przez kierownictwo biegłemu rewidentowi wyników oceny ryzyk wskazujących, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie na skutek oszustwa; iii. ujawnienie przez kierownictwo biegłemu rewidentowi wiedzy na temat oszustwa lub podejrzanego oszustwa wpływającego na jednostkę, które obejmuje kierownictwo, pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej lub inne osoby, jeżeli oszustwo ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe; iv. ujawnienie przez kierownictwo biegłemu rewidentowi wiedzy na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzanego oszustwo wpływające na sprawozdanie finansowe, które to zarzuty zostały zgłoszone przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i inne osoby; v. potwierdzenie kierownictwa, co do kompletności i dokładności ujawnień na temat podmiotów powiązanych z jednostką; vi. potwierdzenie, że kierownictwo ujawniło wszystkie znane mu lub podejrzanego przypadki naruszenia prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; 	240(39) 580 550(26) 250(16) 501(12) 560(9)		

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	<p>vii. potwierdzenie wszystkich znanych, zaistniałych i potencjalnych sporów prawnych i roszczeń, których skutki należy rozważyć podczas sporządzania sprawozdania finansowego lub ujawnić w sprawozdaniu finansowym;</p> <p>viii. potwierdzenie, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a w związku z którymi mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazują uwzględnienia (korekty) lub ujawnienia, zostały uwzględnione (skorygowane) lub ujawnione.</p>			
7.	<p>Upewnij się, że pisemne oświadczenie obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. ocenę kierownictwa, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności; ii. zapewnienie, że odpowiednie ujawnienia znalazły się w sprawozdaniu finansowym, oraz iii. zapewnienie, że wzięto pod uwagę okres 12 miesięcy od daty sprawozdania finansowego; iv. potwierdzenie, że kierownictwo jest przekonane o racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych. 	570(16) 540(22)		
8.	<p>Upewnij się, że pisemne oświadczenie obejmuje wszystkie obszary, dla których dowody badania mogą nie być w sposób odmienny możliwe do uzyskania.</p>	580		
9.	<p>Upewnij się, że pisemne oświadczenie zawiera opis nieskorygowanych zniekształceń wraz z wyjaśnieniem, dlaczego nie zostały one skorygowane, bądź też oświadczenie, że takie zniekształcenia nie występują.</p>	450(14)		
10.	<p>Jeżeli kierownik odmawia podpisania oświadczenia, podejmij stosowne kroki:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) wyślij pismo opisujące twoje rozumienie kwestii i zwróć się do kierownika o potwierdzenie lub omów sprawę z kierownikiem. <p>Jeżeli brak jest odpowiedzi ze strony kierownika, wyślij ponowną prośbę, aby potwierdzić czy jego zrozumienie jest poprawne.</p> <ul style="list-style-type: none"> (b) dokonaj ponownej oceny uczciwości kierownika i rozważ wiarygodność innych oświadczeń i dowodów, które od niego uzyskałeś. <p>Uwaga! Brak uzyskania oświadczenia pisemnego, które biegły rewident</p>			

Program badania		MSB	Nr dok.	Inicjały/ data
	uważa za konieczne, stanowi ograniczenie zakresu badania i w związku z brakiem uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów biegły rewident powinien wydać opinię z zastrzeżeniem lub odmówić wyrażenia opinii.			

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii osiągnięte zostały cele badania wskazane powyżej.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

5. Sprawozdanie biegłego rewidenta

MSB 700, 705, 706, 710, 720

MSB 700 wymaga od biegłego rewidenta, aby ocenił czy uzyskał wystarczającą pewność, że jako całość sprawozdanie finansowe nie jest istotnie zniekształcone, zarówno poprzez przypadkowy błąd jak i zamierzone oszustwo. Stwierdzenie to uwzględnia ocenę nieskorygowanych zniekształceń (jeżeli występują), i ich wpływu na sprawozdanie finansowe.

Zgodnie z MSB możliwe jest wyrażenie różnych rodzajów opinii. Zostały one przedstawione w poniższej tabeli.

Rodzaj opinii		Opis i uzasadnienie
Opinie niezmodyfikowane		
1.	Opinia bez zastrzeżeń (niezmodyfikowana)	<p>Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, jeżeli stwierdzi, że sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Opinii takiej nie można wyrazić, jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. dowody badania potwierdzają, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie lub ii. biegły nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.
2.	Opinia bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem dotyczącym zagadnienia w treści sprawozdania finansowego	<p>Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która jego zdaniem jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla jej zrozumienia przez użytkowników, to zamieszcza w swoim sprawozdaniu akapit objaśniający pod warunkiem, że uzyskał on wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające, że sprawa nie została istotnie zniekształcona w sprawozdaniu finansowym. Akapit taki dotyczy wyłącznie informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli biegły rewident zamieszcza akapit objaśniający w swoim sprawozdaniu, wtedy:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. zamieszcza go w sprawozdaniu biegłego rewidenta bezpośrednio po paragrafie opiniującym, ii. stosuje nagłówek „objaśnienie” lub inny odpowiedni, iii. zamieszcza w akapicie objaśniającym wyraźne odniesienie do objaśnianej sprawy oraz wskazanie, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć odpowiednie ujawnienia opisujące w pełni tę sprawę, iv. zaznacza, że objaśnienie sprawy nie stanowi modyfikacji opinii biegłego

Rodzaj opinii		Opis i uzasadnienie
		rewidenta.
3.	Opinia bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem dotyczącym zagadnienia nie zamieszczonego w treści sprawozdania finansowego	Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne poinformowanie o sprawie innej niż zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym , która jego zdaniem ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego lub jego sprawozdania, a prawo lub regulacja tego nie zabraniają, to informuje o takiej sprawie w sprawozdaniu biegłego rewidenta w akapicie o nagłówku „Inna sprawa” lub innym odpowiednim. Biegły rewident zamieszcza ten akapit bezpośrednio po paragrafie opiniującym i po paragrafie objaśniającym lub w innym miejscu sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli treść innej sprawy wiąże się z paragrafem dotyczącym innej odpowiedzialności sprawozdawczej.
Opinie zmodyfikowane		
1.	Opinia z zastrzeżeniem dotycząca istotnych zniekształceń	Biegły wyraża taką opinię, jeżeli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia sprawozdania finansowego pojedynczo lub łącznie, są istotne, ale nie rozległe.
2.	Opinia z zastrzeżeniem ze względu na niemożność zgromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów badania.	Biegły wyraża taką opinię gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, ale stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych zniekształceń na sprawozdanie finansowe (o ile występują), mógłby być istotny, ale nie rozległy.
3.	Opinia negatywna	Biegły rewident wyraża taką opinię, jeżeli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia sprawozdania finansowego - pojedynczo lub łącznie – są zarówno istotne, jak i rozległe. Dotyczy to zwykle sytuacji, gdy niezgodności ze stanem faktycznym, luki lub nieprawidłowości zniekształcają w takim stopniu ogólny obraz sytuacji jednostki, że sprawozdanie finansowe może wprowadzić w błąd ich użytkownika przy podejmowaniu w oparciu o nie decyzji ekonomicznych.
4.	Odstąpienie od wyrażenia opinii	Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, gdy nie ma możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a jednocześnie stwierdza, że możliwy wpływ na sprawozdanie niewykrytych zniekształceń (o ile występują), mógłby być zarówno istotny jak i rozległy. Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, również gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach obejmujących wiele niepewności, stwierdzi, że mimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących

Rodzaj opinii	Opis i uzasadnienie
	każdej z niepewności osobno, nie jest możliwe sformułowanie opinii z powodu potencjalnego związku między niepewnościami a ich możliwym łącznym wpływem na badane sprawozdanie finansowe.

Źródło: Lachowski, W.K, *Badanie sprawozdań finansowych małych i średnich jednostek*, Centrum Edukacji KIBR, Wydanie I, Warszawa, 2016, s. 189-191.

Na rodzaj wyrażonej przez biegłego rewidenta opinii wpływa nie tylko istotność danego zagadnienia, ale również jego zasięg. Rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe w rozumieniu MSB 705(5) to wpływ, który według osądu biegłego rewidenta:

- a) nie ogranicza się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego;
- b) jeśli się ogranicza, to dotyczy lub mógłby dotyczyć ich znaczącej części lub
- c) jeśli dotyczy ujawnienia informacji, to jest kluczowy dla zrozumienia sprawozdania przez ich użytkowników.

Ocena wpływu zidentyfikowanych nieprawidłowości oraz ograniczenia zakresu badania na sprawozdanie finansowe a rodzaj opinii została opisana w MSB 705(A1):

Rodzaj zagadnienia powodującego modyfikację opinii	Osąd biegłego rewidenta dotyczący rozległości faktycznego lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Wpływ istotny, ale nie rozległy	Wpływ istotny i rozległy
Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania (ograniczenie zakresu badania)	Opinia z zastrzeżeniem	Odstąpienie od wyrażenia opinii

Źródło: Lachowski, W.K, *Badanie sprawozdań finansowych małych i średnich jednostek*, Centrum Edukacji KIBR, Wydanie I, Warszawa, 2016, s. 190.

Cel badania

Upewnienie się, że sprawozdanie biegłego rewidenta zostało prawidłowo sporządzone zgodnie z przepisami krajowymi, MSB i innymi zawodowymi wytycznymi w tym zakresie, oraz że odzwierciedla wnioski z wykonanych czynności badania.

Kwestie do rozważenia

Lp.	Zagadnienie	Nr dok.	Inicjały/ data
1.	Rozważ konsekwencje płynące z wszelkich ewentualnych modyfikacji lub objaśnień do sprawozdania biegłego rewidenta w poprzednim okresie i udokumentuj swoje ustalenia.		
2.	Rozważ, czy członkowie kierownictwa odmówili podpisania jakichkolwiek pisemnych oświadczeń – jeśli tak – w jaki sposób wpływa to na treść sprawozdania biegłego rewidenta?		
3.	Przeanalizuj i oceń wnioski wyciągnięte na podstawie dowodów badania będących podstawą do formułowania opinii na temat sprawozdania finansowego.		
5.	Upewnij się, że sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone zgodnie z przepisami krajowymi i zalecanym formatem przedstawionym w MSB (możesz posiłkować się stosowną uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów dotyczącą przykładowych sprawozdań biegłego rewidenta).		
6.	Upewnij się, że w dokumentacji zamieszczony został szczegółowy opis dotyczący spraw, które zostały przedstawione w sprawozdaniu biegłego rewidenta, z uwzględnieniem informacji na temat ewentualnych konsultacji lub procesu kontroli przed podpisaniem sprawozdania biegłego rewidenta, stosownie do okoliczności. Uwaga! W dokumentacji należy uwzględnić szczegółowy opis rozumowania biegłego rewidenta prowadzący do konkluzji w postaci takiej a nie innej modyfikacji lub objaśnienia; materiał dotyczący zastosowań w MSB 705 może być przydatnym punktem wyjścia przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta)		

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii osiągnięte zostały cele badania wskazane powyżej.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

6. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

MSB 260, 265

Cele badania

1. Upewnienie się, że w trakcie badania komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z odpowiedzialnością biegłego rewidenta oraz przeglądem zaplanowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania odbywało się jasny sposób.
2. Upewnienie się, że, uzyskano od osób sprawujących nadzór informacje ważne dla badania.
3. Upewnienie się, że przekazano osobom sprawującym nadzór bez zbędnej zwłoki znaczące i związane z odpowiedzialnością tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej spostrzeżenia, jakie pojawiły się w trakcie badania.
4. Upewnienie się, że w procesie badania promowano skuteczne dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór.
5. Upewnienie się, że w trakcie badania następowało odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabości(ach) kontroli wewnętrznej, którą(e) biegły rewident rozpoznał i która(e), zgodnie z jego zawodowym osądem, ma(ją) na tyle duże znaczenie, że zasługuje(ą) na poświęcenie jej(im) uwagi.

Uwaga! W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek zainteresowania publicznego mogą istnieć dodatkowe wymogi w zakresie komunikacji z osobami lub organami sprawującymi nadzór – np. Komitetem Audytu lub sprawozdawczości dla tych osób lub organów. Biegły rewident każdorazowo powinien upewnić się, że wszystkie takie wymogi zostały spełnione.

Kwestie do rozważenia

	Zagadnienie	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
1.	Oceń i udokumentuj, czy dwustronna komunikacja z osobami sprawującymi nadzór była odpowiednia z punktu widzenia realizacji celów badania. Jeśli nie , oceń i udokumentuj konsekwencje takiego stanu rzeczy (dla procedur oceny ryzyka i zdolności biegłego rewidenta do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a także podejmij stosowne działania.	260(2)		
2.	Rozważ czy pismo do osób sprawujących nadzór zawiera informacje dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta, wszelkich ewentualnych słabości zidentyfikowanych w obszarze systemów	260 (14,16)		

	Zagadnienie	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	<p>księgowych, informacji dla kierownictwa i mechanizmów kontroli wewnętrznej.</p> <p>Rozważ, czy uwzględniono potencjalne problemy dotyczące przestrzegania przepisów o podatku VAT oraz o podatkach od wynagrodzeń (np. PIT, ZUS).</p> <p>Uwaga, niektóre kwestie mogą wymagać niezwłocznego zgłoszenia (tzn. zanim zostanie sporządzone lub wysłane zwyczajowe pismo).</p>	240(40) 265 (7-11)		
3.	<p>Upewnij się, że dokumentacja obejmuje informacje na temat wszelkich słabości kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania.</p> <p>Określ słabości na tyle ważne, aby wymagały uwagi osób sprawujących nadzór (rozważ prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia oraz potencjalnej wielkości tego zniekształcenia). Znaczące słabości należy zgłosić osobom sprawującym nadzór na piśmie bez zbędnej zwłoki, niezależnie od tego, czy zostały już wcześniej zakomunikowane podczas poprzedniego badania (i nie zostały podjęte żadne działania naprawcze).</p>	265(11)		
4.	<p>Upewnij się, że w pisemnej informacji o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej kluczowy biegły rewident zamieścił:</p> <p>a) opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków, oraz b) informacje umożliwiające osobom sprawującym nadzór/ kierownictwu poznanie:</p> <p>i. celu badania; ii. faktu, że badanie nie ma na celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej; oraz iii. faktu, że przekazane sprawy ograniczają się do tych ważnych słabości, które biegły rewident rozpoznał w trakcie badania.</p>	265(11)		
5.	<p>Upewnij się, że w przypadku, gdy kluczowy biegły rewident rozpoznał oszustwo lub otrzymał informacje wskazujące na możliwość istnienia oszustwa, bądź też biegły rewident ma podejrzenia co do naruszenia przepisów i regulacji (albo naruszenie znaczące, albo umyślne), kluczowy biegły rewident niezwłocznie poinformował osoby sprawujące nadzór, jeśli wspomniane oszustwo, naruszenie lub okoliczności dotyczą:</p> <p>i. kierownictwa, ii. pracowników pełniących znaczące role w kontroli wewnętrznej, lub iii. innych osób, jeżeli oszustwo lub naruszenie prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.</p>	240(40 i 41) 250A (22-24)		

	Zagadnienie	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
6.	Rozważ poziom istotności oszustwa lub słabości (np. biorąc pod uwagę wielkość jednostki, charakter działalności jednostki, potencjalne skutki słabości i utrudnień ujawnionych podczas badania) i zastanów się, czy dana sprawa powinna zostać poruszona w piśmie, czy raczej omówiona podczas dyskusji z kierownictwem.	260(16) 240 (41 i 42)		
7	Zapisz wszelkie nieskorygowane zniekształcenia i braki zidentyfikowane w trakcie badania w zbiorczym zestawieniu nieprawidłowości i uwzględnij w piśmie do kierownictwa i/lub do osób sprawujących nadzór, stosownie do okoliczności.	450 (12 i 13)		
8.	Poinformuj kierownictwo o zidentyfikowanych zniekształceniach i upewnij się, że kierownictwo zdaje sobie sprawę z charakteru i wagi ujawnionych słabości. Omów potencjalne problemy i uzgodnij plan działań. (Znaczące słabości należy zgłosić na piśmie, a korekty muszą zostać zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór).	450 (12 i 13)		
9.	Nieskorygowane błędy i braki uwzględnij w pisemnym oświadczeniu, tak aby możliwe było uzyskanie oświadczenia co do przyczyn, dla których zniekształcenia nie zostały skorygowane.	450(14)		
10.	Rozważ, czy jakiegokolwiek słabości wywierają wpływ na wiarygodność procedur badania lub na treść sprawozdania biegłego rewidenta (w tym opinii), a następnie odpowiednio zmodyfikuj procedury lub treść sprawozdania biegłego rewidenta.	320(13)		
11.	Upewnij się, że została udostępniona ostateczna wersja pisemnego oświadczenia, o podpisaniu której biegły rewident zwrócił się do kierownictwa i/lub osób sprawujących nadzór. W szczególności należy odnieść się do wszelkich spraw, w których kierownictwo jest niechętnie do złożenia oświadczeń wymaganych przez biegłego rewidenta.	450(14)		
12.	Przygotuj komentarz dla kierownictwa na temat jakości i efektywności stosowanych praktyk rachunkowości oraz procedur sprawozdawczości finansowej jednostki, a także wszelkich znaczących trudności napotkanych w trakcie badania. Uwaga! Do trudności zalicza się np. znaczące opóźnienia w przekazywaniu informacji przez kierownictwo, niedostępność oczekiwanych informacji, ograniczenia nakładane na biegłego rewidenta i/lub niespodziewane, niewspółmierne wysiłki niezbędne w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów	260(16)		

Zagadnienie		MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	z badania).			
13.	Poinformuj klienta o wszelkich spodziewanych modyfikacjach w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z tym jak zostało to zapowiedziane na etapie planowania.	260(15)		
14.	Dopilnuj, aby wymiana informacji na temat oszustwa prowadzona z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór była odpowiednio dokumentowana.	240(46)		
15.	Dopilnuj, aby wymiana informacji na temat naruszeń przepisów i regulacji prowadzona z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór była odpowiednio dokumentowana. Uwaga! W przypadku podejrzenia o pranie pieniędzy należy uważać, aby nie popełnić wykroczenia polegającego na przekazaniu „ostrzeżenia”.	250A (22-24)		
16.	Omów zidentyfikowane zagadnienia z kierownictwem, a także udokumentuj poczynione rekomendacje i uzgodnione rozwiązania. (nieistotnych słabości nie trzeba zgłaszać na piśmie). Wszystkie zagadnienia poruszane w formie ustnej należy dokumentować z zaznaczeniem, kiedy i komu były one komunikowane.	260(23)		

Wskaż daty:		Data:
1.	Sprawy omawiano z klientem w dniu:	
2.	Pismo do osób sprawujących nadzór sporządzono w dniu:	
3.	Pismo do osób sprawujących nadzór wysłano do klienta w dniu:	
4.	Odpowiedz(i) na pismo do osób sprawujących nadzór odebrano od klienta w dniu:	

Wniosek

Z zastrzeżeniem spraw przekazanych osobie dokonującej przeglądu, w mojej opinii osiągnięte zostały cele badania wskazane powyżej.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

7. Zakończenie badania zasadniczego i podsumowanie wyników badania

MSB 220 (8, 17), 230 (7-12), 450, 500

Cele badania

1. Uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdanie (w tym opinia) biegłego rewidenta na temat zbadanego sprawozdania finansowego jest odpowiednie do zebranych dowodów badania, udokumentowanej pracy i wyciągniętych wniosków.
2. Uzyskanie wystarczającej pewności, że dokumentacja pracy jest odpowiednia do wykonanych czynności i wyciągniętych wniosków.
3. Uzyskanie wystarczającej pewności, że praca wykonana w ramach badania spełnia wymogi MSB i jest zgodna ze standardami firmy.
4. Upewnienie się, stosownie do okoliczności, że praca wykonana przez każdego członka zespołu badającego została sprawdzona przez bardziej doświadczoną osobę z firmy audytorskiej.
5. Upewnienie się, że kluczowy biegły rewident posiada wiedzę na temat wszystkich spornych kwestii związanych z badaniem i sprawozdaniem finansowym.
6. Upewnienie się, że wszystkie istotne dyskusje, kopie korespondencji itp. pomiędzy firmą audytorską a klientem, które dotyczą badania i sprawozdania finansowego zostały zarejestrowane.
7. Uzyskanie wystarczającej pewności, że zostało sporządzone odpowiednie do okoliczności sprawozdanie biegłego rewidenta na temat zbadanego sprawozdania finansowego.

Uwaga! Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident uznał, że powinien wycofać się ze zlecenia badania (na przykład dlatego, że kierownictwo nie podjęło odpowiednich działań w reakcji na sporządzone przez biegłego rewidenta sprawozdanie na temat oszustwa, bądź też biegły rewident ma poważne wątpliwości co do uczciwości kierownictwa), w tym momencie biegły rewident powinien rozważyć kwestię swojej dalszej odpowiedzialności zawodowej i prawnej, a także zastanowić się, czy nie powinien sporządzić dodatkowego sprawozdania, i dla kogo powinno ono zostać sporządzone.

Memorandum znaczących spraw

Memorandum znaczących spraw we wskazanym poniżej zakresie, ułatwia przegląd zebranych dowodów badania, wykonanej pracy i wyciągniętych wniosków. W tabeli poniżej można zamieścić odsyłacze, gdzie w dokumentacji znajdują się rozważania wymagające szczególnej uwagi.

Lp.	Zagadnienia	Nr dok.
1.	Przedstaw podsumowanie kluczowych zagadnień, jakie pojawiły się w trakcie badania i wymagają szczególnej uwagi.	
2.	Przedstaw krótki opis ewentualnych istotnych zmian w działalności klienta.	
3.	Przedstaw profile odbiorców i dostawców (wraz z danymi porównawczymi) i wyjaśnij znaczące zmiany.	
4.	Przedstaw podsumowanie kluczowych liczb z rachunku zysków i strat oraz bilansu (zbadane dane), wraz z danymi porównawczymi, i wyjaśnij ewentualne znaczące zmiany.	
5.	Wskaż szczegółowo, jakie czynności badania zostały wykonane w celu zaadresowania kluczowych obszarów ryzyka określonych w planowaniu badania.	
6.	Przedstaw szczegółowo wszelkie istotne zniekształcenia/braki lub istotne niespójności stwierdzone pomiędzy sprawozdaniem finansowym a sprawozdaniem z działalności.	
7.	Wyjaśnij wszelkie ewentualne zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości dotyczące znaczących pozycji.	
8.	Sporządź zestawienie niezakończonych kwestii i zapytań, nierozstrzygniętych spraw i aktualne stanowisko na ich temat.	
9.	Wyjaśnij wszelkie istotne korekty, które nie zostały ostatecznie rozstrzygnięte.	
10.	Wyjaśnij wszelkie znaczące przypadki przekroczenia kosztów w stosunku do budżetu.	

Lista kontrolna – zakończenie badania

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
1.	Tabele wiodące zostały uzgodnione ze sprawozdaniem finansowym na temat którego zostanie sporządzone sprawozdanie z badania, a w poszczególnych częściach nie ma żadnych zaległych spraw, które nie zostałyby zebrane w częściach III i IV dotyczących realizacji badania.	-	IV.1	
2.	Potwierdź, że kwestie podniesione przez biegłego rewidenta zostały odpowiednio uwzględnione w ogólnej strategii i planach badania	-	II.1/1 II.4	
3.	Potwierdź wszystkie planowane procedury przeprowadzania badania zostały wykonane i czy udokumentowano rezultaty	-	II.1/1 II.4	

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
4.	Potwierdź, że ryzyka istotnych zniekształceń w SF (nadużycia lub błędu) na poziomie całego SF oraz stwierdzeń zostały zidentyfikowane i udokumentowane oraz zaprojektowano stosowną reakcję rewizyjną	-	II.2	
5.	Potwierdź, że dokumentacja badania została sporządzona w taki sposób, aby wskazać: i. rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania w celu spełnienia wymogów MSB oraz mających zastosowanie wymogów prawa i regulacji, ii. wyniki przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania, oraz iii. znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, a także dotyczące ich wnioski.	230(8)	Części I-V	
6.	Potwierdź, że odstępstwa od podstawowych zasad lub najważniejszych procedur miały miejsce tylko w wyjątkowych okolicznościach. Te zaistniałe wyjątkowe okoliczności oraz alternatywne procedury badania wdrożone z myślą o realizacji celu badania zostały udokumentowane.	230(12)		
7.	Potwierdź, że istnieje wystarczająca dokumentacja, tak aby doświadczony biegły rewident nieuczestniczący wcześniej w badaniu mógł zrozumieć: i. proces badania ii. charakter, terminy i zakres przeprowadzonych procedur badania, iii. rezultaty wykonania procedur badania i uzyskane dowody iv. istotne wyniki lub podniesione kwestie oraz wypracowane wnioski	-	Część III, IV	
8.	Potwierdź, że weryfikacja poziomów istotności i oceny ryzyka zostały zrealizowane, a wnioski w tym zakresie udokumentowane.	320(12)	II.1/5	
9.	Potwierdź, że przegląd wartości szacunkowych, szczególnie w sytuacji, gdy obszar ten został wstępnie oceniony jako znaczące ryzyko, został wykonany i udokumentowany.	-		
10.	Potwierdź, że wstępne i końcowe przeglądy analityczne zostały wykonane i udokumentowane.	-	II.1/3 V.2	
11.	Potwierdź, że wszelkie nieskorygowane zniekształcenia zostały	-	V.3	

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	przedyskutowane z klientem.		V.6	
12.	Potwierdź, że ryzyko oszustwa zostało odpowiednio rozważone, właściwe działania zostały podjęte (wskaż, gdzie znajduje się dokumentacja tych działań).			
13.	Potwierdź, że zespół badający rozważył czy: a) kwestie zidentyfikowane w trakcie badania b) niewprowadzone korekty nie zmieniają oceny kontroli wewnętrznej.			
14.	Potwierdź przeprowadzenie analizy, czy zidentyfikowane przez nas słabości kontroli wewnętrznej mają wpływ na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia i czy ocena ta pozostaje nadal aktualna.			
15.	Potwierdź, że wszystkie sprawy zidentyfikowane na etapie planowania zostały rozpatrzone i udokumentowane.			
16.	Potwierdź, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone z zachowaniem należytego zawodowego sceptycyzmu, a aspekt nieprzewidywalności został uwzględniony w decyzjach dotyczących rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur badania.	240(9) 200(15)		
17.	Potwierdź, że kluczowy biegły rewident przejrzał i ocenił wnioski wyciągnięte z zebranych dowodów badania, stanowiące podstawę sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego.	700(8i9)	V.5	
18.	Potwierdź, że znaczące sprawy zostały zapisane w <i>Memorandum znaczących spraw</i> , przejrzone i zatwierdzone.		V.7	
19.	Potwierdź, że wszystkie nieskorygowane zniekształcenia zostały wymienione w <i>Zbiorczym zestawieniu zniekształceń</i> .		V.3	
20.	Potwierdź, że <i>Lista kontrolna dotycząca zdarzeń po dniu bilansowym</i> została wypełniona, wyciągnięte wnioski opisane i poparte dowodami.		IV.4	
21.	Potwierdź, że <i>Lista kontrolna dotycząca kontynuacji działalności</i> została wypełniona, a wyciągnięte wnioski opisane i poparte dowodami.		IV.5	
22.	Potwierdź, że <i>Lista kontrolna dotycząca przepisów i regulacji</i> została wypełniona, a wyciągnięte wnioski opisane.		IV.3	

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
23.	Potwierdź, że <i>Lista kontrolna dotycząca podmiotów powiązanych</i> została wypełniona, a wyciągnięte wnioski opisane.		IV.2	
24.	Potwierdź, że <i>Lista kontrolna dot. ujawnień w sprawozdaniu finansowym</i> została wypełniona zgodnie z procedurami firmy audytorskiej, a wszelkie ewentualne wymogi regulacyjne w tym zakresie zostały wypełnione.		IV.6	
25.	Potwierdź, że sprawozdanie z działalności jest spójne ze sprawozdaniem finansowym, spełnia wymogi określone w przepisach prawa i nie zawiera istotnych zniekształceń (jeśli zawiera istotne zniekształcenia – należy wskazać miejsce w dokumentacji, gdzie zostało to one opisane oraz rozważyć skutki zniekształceń dla zapisów sprawozdania biegłego rewidenta).	720(8) Uor art.65	IV.7	
26.	Potwierdź, że pisemne <i>oświadczenie kierownika</i> badanej jednostki zostało podpisane w dacie wyrażenia opinii.		V.4	
27.	Potwierdź, że przegląd <i>Listy kontrolnej dotyczącej pisma dla osób sprawujących nadzór</i> został ukończony, a pismo zostało przygotowane.	260(19)	V.6	
28.	Uwzględnivszy dwustronną komunikację pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór potwierdź, że wspomniana komunikacja była prowadzona w sposób zapewniający efektywność badania, a jeśli nie, to podjęte działania zostały udokumentowane, a ewentualne sprawy wymagające rozważenia na przyszłość zostały udokumentowane.	260(22)		
29.	Potwierdź, że procedury kontroli jakości firmy audytorskiej zostały zachowane.	220(19 i 20) MSKJ1 (16-20)	V.8	
30.	Potwierdź, że w trakcie badania nie zwracano się z prośbą o ograniczenie lub zmodyfikowanie zakresu badania (jeśli nie jest możliwe potwierdzenie tego faktu w dokumentacji należy wskazać miejsce, w którym udokumentowano prośby o ograniczenie lub zmodyfikowanie zakresu badania).	210(7) i (14-17)		
31.	Potwierdź, że <i>Lista kontrolna spraw do rozważenia na przyszłość</i> została wypełniona.		V.9	

	Program badania	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
32.	Potwierdź, że wszystkie sprawy zostały zaadresowane i uwzględnione w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat zbadanego sprawozdania finansowego, zgodnie z okolicznościami.	-	V.5	

Wniosek

Jako osoba odpowiedzialna za badanie potwierdzam, że:

1. Zachowałem(am) niezależność w czasie przeprowadzania badania.
2. Upewniłem(am) się, że potrzeba zachowania profesjonalnego sceptycyzmu została zakomunikowana zespołowi przeprowadzającemu badanie i że podjęto odpowiednią komunikację dotyczącą okoliczności, które mogą wskazywać na ryzyko wystąpienia istotnej nieprawidłowości wynikającej z nadużycia lub błędu.
3. Ocena ryzyka oraz dalsze procedury badania były wystarczające, aby obniżyć ryzyko badania do akceptowalnego poziomu.
4. Przejrzałem(am) dokumenty ukończenia badania, które adekwatnie odzwierciedlają istotne wyniki i kwestie zidentyfikowane podczas badania oraz sposób, w jaki zostały zaadresowane.
5. Nie zgłaszam uwag do przebiegu badania z zastrzeżeniem wyjątków, które zostały wymienione w sprawozdaniu z badania
6. Badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB i wewnętrznymi procedurami firmy audytorskiej oraz nie wymuszono na nas żadnych ograniczeń zakresu.
7. Dowody pozyskane podczas badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę naszej opinii z badania.
8. Sprawozdanie finansowe przedstawia jasno we wszystkich istotnych aspektach sytuację finansową badanej jednostki i zostało przygotowane zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.
9. Sprawozdanie z badania jest odpowiednio sformułowane.

Kluczowy biegły
rewident

Data

8. Kontrola jakości wykonania zlecenia badania

MSKJ 1, MSB 220, Kodeks Etyki

Cele kontroli

Cele kontroli mogą uwzględniać następujące kwestie (kontrolujący jakość badania przed podpisaniem sprawozdania (opinii) biegłego rewidenta powinien zdecydować, które cele mają zastosowanie w przypadku konkretnego zlecenia badania):

1. Ocena jakości badania.
2. Uzyskanie pewności co do obiektywizmu kluczowego biegłego rewidenta odpowiedzialnego za badanie i kluczowego personelu badania oraz niezależności firmy poprzez dokonanie przeglądu czynników, które mogłyby być uznane za zagrożenie dla obiektywizmu zespołu bądź też niezależności firmy.
3. Ocena procesu planowania, w tym: identyfikacja kluczowych składników ryzyka badania rozpoznanych przez zespół badania oraz adekwatność planowanych reakcji na te ryzyka.
4. Niezależna ocena pracy wykonanej w ramach badania oraz stosowności kluczowych osądów, zwłaszcza w obszarach wysokiego ryzyka.
5. Rozważenie znaczenia i adekwatności pisemnych oświadczeń, w tym oświadczeń dotyczących wszelkich ewentualnych zmian do sprawozdania finansowego, których firma jest świadoma, lecz kierownictwo badanej jednostki odmawia ich wprowadzenia.
6. Uzyskanie pewności co do tego, że wszystkie zidentyfikowane w trakcie badania kwestie, które w zasadny sposób mogły zostać przez biegłych rewidentów uznane za ważne i istotne dla kierownictwa lub osób sprawujących nadzór zostały wyznaczone do zgłoszenia do kierownika jednostki i/lub Komitetu Audytu (bądź ich odpowiedników).
7. Uzyskanie pewności co do poprawności roboczej wersji sprawozdania biegłego rewidenta. (Uwaga: sprawozdanie biegłego rewidenta nie może zostać opatrzona datą, dopóki kontrola nie dobiegnie końca).

Uwaga! Kontrola jakości wykonania zlecenia to proces mający na celu przeprowadzenie, w dniu lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta z badania, obiektywnej oceny znaczących osądów oraz wniosków, które sformułował zespół wykonujący zlecenie. Proces kontroli jakości wykonania zlecenia dotyczy badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych oraz tych innych zleceń, o ile występują, w związku z którymi firma stwierdziła konieczność przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.

Kryteria, które firma powinna rozważyć przy ustalaniu, czy zlecenia, inne niż badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, należy objąć kontrolą jakości wykonania zlecenia, są następujące:

- rodzaj zlecenia, w tym zakres, w jakim dotyczy zagadnień będących przedmiotem publicznego zainteresowania,
- zidentyfikowanie nietypowych okoliczności lub ryzyk związanych ze zleceniem lub grupą zleceń,
- czy prawo lub regulacje wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.

Zakres wymaganych konsultacji i kontroli powinien być proporcjonalny do poziomu rozpoznanego ryzyka lub zagrożeń. Zakres kontroli jakości wykonania zlecenia badania może zależeć, między innymi, od złożoności zlecenia, czy jednostka jest notowana na giełdzie papierów wartościowych oraz ryzyka, że sprawozdanie biegłego rewidenta może nie być odpowiednie w danych okolicznościach.

Przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia badania nie zmniejsza odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta za samo badanie i jego przeprowadzenie.

Kontrola jakości wykonania zlecenia badania – kluczowy biegły rewident

	Program kontroli	MSB	Nr dok.	Inicjały /data
1.	Uznaję moją odpowiedzialność za całościową jakość wykonanego zlecenia badania.	220(8)		
2.	Potwierdzam, że przez cały okres zlecenia badania zachowywałem/am czujność (poprzez obserwację i zadawanie pytań, gdzie uznałem/am to za niezbędne) aby uzyskać potwierdzenie, że członkowie zespołu przestrzegali wymogów zawartych w przepisach prawa oraz Kodeksie Etyki. W odniesieniu do członków zespołu wykonującego badanie, którzy nie przestrzegali odpowiednich wymogów etycznych, po konsultacji z innymi osobami z firmy audytorskiej ustaliłem, jakie właściwe działania należy podjąć.	220(9)		
3.	Uznaję moją odpowiedzialność za: i. wytyczenie kierunku, nadzór i przeprowadzenie badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi regulacyjnymi oraz ii. sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.	220(15)		
4.	Potwierdzam, że:	220		

Program kontroli		MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	<p>i. uzyskałem/am i włączyłem/am do dokumentacji odpowiednie informacje z firmy lub z firm należących do sieci, stosownie do okoliczności, aby rozpoznać i ocenić uwarunkowania oraz powiązania stanowiące zagrożenie dla niezależności;</p> <p>ii. włączyłem/am do dokumentacji moją ocenę informacji dotyczących rozpoznanych przypadków naruszenia zasad i procedur firmy dotyczących niezależności, o ile takowe wystąpiły, aby na tej podstawie ustalić, czy stanowią one zagrożenia dla niezależności w związku z wykonywanym zleceniem badania;</p> <p>iii. udokumentowałem/am stosowne działania eliminujące takie zagrożenia lub redukujące je do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń; oraz niezwłocznie poinformowałem/am firmę audytorską o braku możliwości rozwiązania danej kwestii za pomocą odpowiednich działań.</p> <p>Stwierdzam zatem, że w zakresie realizowanego zlecenia badania ja i firma audytorska w imieniu której działam postępowaliśmy zgodnie z przepisami prawa i Kodeksem etyki.</p>	(10 i11) Kodeks Etyki		
5.	Potwierdzam, że upewniłem/am się, że zastosowane zostały odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z danym klientem oraz zlecenia badania oraz potwierdzam, że sformułowane w związku z tym wnioski są właściwe.	220(12)		
6.	Potwierdzam, że nie otrzymałem/am informacji, które – gdyby były mi wcześniej znane - wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia badania.	220(13)		
7.	Potwierdzam, że w trakcie badania mojej uwagi nie zwróciło nic, co mogłoby sprawić, że w przyszłym roku nie zgodziłbym się ponownie przyjąć zlecenia badania.	220(8,12 i14) MSKJ1 (26)		
8.	<p>Potwierdzam, że upewniłem/am się, że zespół wykonujący badanie oraz wyznaczeni przeze mnie eksperci, którzy nie należą do zespołu, mają łącznie odpowiednie kompetencje i umiejętności, aby:</p> <p>i. przeprowadzić zlecenie badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz</p> <p>ii. umożliwić wydanie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.</p>	220(14)		
9.	Potwierdzam, że ja oraz członkowie zespołu wykonującego badanie przeprowadziliśmy odpowiednie konsultacje podczas badania, zarówno	220 (18 i24)	V.1	

Program kontroli		MSB	Nr dok.	Inicjały /data
	w ramach zespołu wykonującego badanie jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy audytorskiej lub spoza niej, konsultacje zostały udokumentowane, a wnioski wynikające z takich konsultacji zostały odpowiednio wdrożone.			
10.	Potwierdzam, że w sytuacji, gdy w gronie zespołu wykonującego badanie, oraz konsultowanymi osobami lub, tam gdzie ma to zastosowanie, między mną a osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania powstały rozbieżne opinie, zespół wykonujący badanie kierował się zasadami i procedurami firmy audytorskiej dotyczącymi sposobu dokumentowania i traktowania rozbieżnych opinii oraz ich rozwiązywania.	220(22)		
11.	Potwierdzam, że wszystkie osoby uczestniczące w badaniu złożyły na dzień wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym (podpisania sprawozdania biegłego rewidenta) oświadczenie, że spełniają wymogi niezależności od badanej jednostki			
12.	Potwierdzam, że przed datą (lub w dacie) sprawozdania biegłego rewidenta upewniłem/am się, na drodze przeprowadzenia przeglądu dokumentacji badania oraz dyskusji w gronie zespołu wykonującego badanie, że uzyskane zostały wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające sformułowane wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane.	220(17)		
13.	Potwierdzam zamieszczenie w dokumentacji zlecenia badania: <ul style="list-style-type: none"> i. kwestii rozpoznanych w związku z przestrzeganiem odpowiednich etycznych wymogów oraz sposobu, w jaki zostały rozwiązane, ii. wniosków wyciągniętych w kontekście przestrzegania wymogów niezależności mających zastosowanie do zlecenia badania oraz wszelkich odnośnych dyskusji z firmą potwierdzające te wnioski, iii. wniosków wyciągniętych w związku z faktem akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zleceń badania, iv. rodzaju i zakresu konsultacji oraz wniosków wynikających z konsultacji przeprowadzonych podczas zlecenia badania 	220(24)		

Kontrola jakości wykonania zlecenia badania – weryfikator (kontroler jakości)

Program kontroli		MSB	Nr dok.	Inicjały /data
1.	<p>Potwierdzam dokonanie oceny znaczących osądów wydanych przez zespół wykonujący badanie oraz wniosków wyciągniętych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta, która obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. dyskusję na temat znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, ii. przegląd sprawozdania finansowego i zaproponowanego sprawozdania biegłego rewidenta, iii. przegląd wybranej dokumentacji badania dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący badanie i sformułowanych przez niego wniosków oraz iv. ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta i rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie 	220(20) MSKJ 1		
2.	<p>Potwierdzam, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. przeprowadzono procedury wymagane przez politykę firmy dotyczącą kontroli jakości wykonania zlecenia badania, ii. kontrola jakości wykonania zlecenia badania została zakończona w dacie (lub przed datą) sprawozdania biegłego rewidenta oraz iii. nie są mi znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby jej sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół wykonujący badanie oraz wyciągnięte przez niego wnioski są nieodpowiednie. 	220(25) MSKJ 1		

Rozważane kwestie oraz uwagi weryfikatora (kontrolera jakości)

Sprawy rozważane		Uwagi kontrolera	Inicjały kontrolera/ data
1.			
2.			
3.			
4.			

Kwestionariusz weryfikatora (kontrolera jakości)³⁶

Potwierdzam, że:

Zaznacz
✓

1. Jestem niezależną w stosunku do realizowanego zlecenia osobą dokonującą kontroli jakości przed podpisaniem sprawozdania biegłego rewidenta i dysponuję odpowiednim doświadczeniem i autorytetem potrzebnym do tego, aby pełnić rolę niezależnego biegłego rewidenta dokonującego kontroli;
2. Nie brałem/am udziału w realizacji zlecenia badania ani innych usług oraz nie pełniłem/am żadnych innych funkcji na rzecz badanej jednostki bądź też jednostki należącej do tej samej grupy;
3. Kontrola jakości wykonania zlecenia obejmowała co najmniej;
 - i. dyskusję na temat znaczących spraw z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,
 - ii. przegląd sprawozdania finansowego lub innych informacji o przedmiocie zlecenia i proponowanego sprawozdania z badania,
 - iii. przegląd wybranej dokumentacji zlecenia dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i sformułowanych wniosków oraz
 - iv. ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania oraz rozważenie czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie
4. Kontrola jakości wykonania zlecenia uwzględniała także rozważenie:
 - i. oceny niezależności firmy w związku z określonym zleceniem, przeprowadzoną przez zespół wykonujący zlecenie,
 - ii. czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, których dotyczą rozbieżne opinie bądź innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji oraz
 - iii. czy objęta przeglądem dokumentacja odzwierciedla wykonaną pracę związaną z dokonaniem znaczących osądów oraz czy potwierdza wyciągnięte wnioski
5. Jestem przekonany/a, że wyżej wymienione cele mające zastosowanie do niniejszej kontroli jakości zostały osiągnięte.

Imię i nazwisko
(kontroler jakości)

Podpis

Data

³⁶ Lista zagadnień przedstawiona w kwestionariuszu zawiera wyłącznie podstawowe zagadnienia. Każdorazowo zakres kwestionariusza powinien zostać dostosowany do systemu kontroli jakości firmy audytorskiej.

9. Lista spraw do rozważenia na przyszłość

Uwaga! W razie potrzeby proszę korzystać z odrębnego zestawienia z odsyłaczami.

Zagadnienie		Komentarz
1.	Przedstaw krótko ewentualne zmiany w działalności lub procedurach klienta, które pojawiły się w tym roku i prawdopodobnie powtórzą się także w przyszłym roku.	
2.	Określ zbędne zestawienia i/lub testy, których nie należy powtarzać i zaznaczyć je wyraźnie jako zbędne w przyszłym roku.	
3.	Spoglądając z perspektywy czasu, określ wszelkie inne zmiany w metodologii badania lub przygotowania ksiąg, które mogłyby się przyczynić do poprawy efektywności kosztowej przebiegu zlecenia.	
4.	Inne:	

Wniosek

Potwierdzam, że spisałem/am wszystkie zmiany i zagadnienia istotne z perspektywy przyszłego roku, a także zidentyfikowałem/am wszystkie obszary, w których wykonano zbędną pracę bądź też zastosowano metodologię nieoptymalną z punktu widzenia efektywności kosztowej.

Sporządził

Data

Sprawdził

Data

Załączniki

Załącznik 1. – Macierz kontroli

Załącznik 2. – Próbkowanie w badaniu wiarygodności

Załącznik 3. – Przykładowe podejście do określania wielkości próby przy testach kontroli

Załącznik 4. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (jednostka inna niż mikro lub mała)

Załącznik 5. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu z działalności

Załącznik 6. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w zakresie instrumentów finansowych w przypadku jednostek zobowiązanych do stosowania przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych

Załącznik 7. – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania

Załącznik 1. – Macierz kontroli

Poniżej zamieszczono przykładowe zestawienie czynności kontrolnych i procedur badania zgodności, które mogą być pomocne w tworzeniu testów kontroli.

Sprzedaż			
Stwierdzenie	Cel kontroli	Czynność kontrolna	Procedura testu zgodności
Wystąpienie i istnienie	Przyjmowanie zamówień, rejestrowanie sprzedaży i otrzymywanie płatności nie jest wykonywane przez tę samą osobę	<ul style="list-style-type: none"> – Podział obowiązków 	<ul style="list-style-type: none"> – Obserwacja celem ustalenia czy istnieje odpowiedni podział obowiązków
	Zaksięgowana sprzedaż jest konsekwencją zrealizowanej dostawy towaru	<ul style="list-style-type: none"> – Sprzedaż jest ujmowana wyłącznie, jeżeli istnieje zaakceptowane zamówienie oraz dokumenty wysyłki – Księgowanie faktur następuje w kolejności wystawienia – Potwierdzenia sald są regularnie wysyłane 	<ul style="list-style-type: none"> – Dla wybranych faktur sprzedaży sprawdź, czy istnieją potwierdzone zamówienia sprzedaży oraz dokumenty wysyłki – Zweryfikuj stosowanie kontroli akceptacji zamówień – Przejrzyj i przetestuj procedury księgowania faktur – Przejrzyj procedury potwierdzeń oraz uzgodnień sald należności

	Zapasy i usługi są dostarczane do odbiorców, których ocena jest pozytywna	<ul style="list-style-type: none"> – Istnieje właściwy nadzór nad określeniem wysokości przyznanych limitów kredytowych oraz ich regularny przegląd – Zmiana danych w rejestrze odbiorców (np. adresu) może nastąpić wyłącznie po akceptacji właściwego rangą personelu – Zamówienia sprzedaży nie są procedowane do czasu ich akceptacji z punktu widzenia wykorzystania limitu kredytowego klienta 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj procedury przyznawania limitów kredytowych – Przejrzyj wybrane zamówienia sprzedaży i ustal, czy dotycząca ich sprzedaż mieści się w przyznanym limicie kredytowym – Zaobserwuj działanie kontroli wykorzystania limitów kredytowych – Przejrzyj karty nowych odbiorców celem ustalenia, czy uzyskano odpowiednią dokumentację pozwalającą na określenie limitów kredytowych klientów
	Towary i usługi są świadczone na autoryzowanych warunkach i cenach. Klienci są motywowani do wczesnych płatności	<ul style="list-style-type: none"> – Cenniki oraz listy przyznanych upustów są dostępne autoryzowanym i odpowiednim osobom 	<ul style="list-style-type: none"> – Porównaj ceny oraz warunki sprzedaży na podstawie wybranych faktur sprzedaży do cennika oraz przyznanych warunków. – Sprawdź stosowane kontrole w odniesieniu do cen i warunków sprzedaży
Kompletność	Wszystkie przychody dotyczące zrealizowanych dostaw są fakturowane	<ul style="list-style-type: none"> – Księgowanie faktur następuje w kolejności wystawienia 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj i przetestuj procedury księgowania faktur
	Wszystkie dostawy oraz usługi są prawidłowo zafakturowane	<ul style="list-style-type: none"> – Dokumenty wysyłkowe są uzgadniane z fakturami sprzedaży – Lista otwartych/ niezrealizowanych zamówień sprzedaży jest przeglądana regularnie, na bieżąco 	<ul style="list-style-type: none"> – Dla wybranych dokumentów potwierdzających wysyłkę towaru sprawdź zgodność danych z danymi na odpowiedniej fakturze, która została ujęta w księgach – Przejrzyj listę otwartych zamówień celem identyfikacji zamówień niekompletnych

Dokładność	Cała sprzedaż, korekty sprzedaży, jest właściwie dekretowana i ujęta na odpowiednich kontach	<ul style="list-style-type: none"> – Faktury sprzedaży oraz dokumenty wysyłki odnoszące się do nich wzajemnie odwołują się do siebie i zawierają daty 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj dokumenty wysyłki oraz faktury dla wybranych księgowañ sprzedaży i upewnij się, czy odwołują się wzajemnie do siebie i czy data księgowania wynika z daty operacji
Rozgraniczenie między okresami	Transakcje są księgowane we właściwym okresie	<ul style="list-style-type: none"> – Wszystkie dokumenty wysyłkowe są przekazywane na bieżąco do działu fakturowania 	<ul style="list-style-type: none"> – Porównaj daty na fakturach sprzedaży z datami na dokumentach wysyłki. – Porównaj daty faktur sprzedaży z datami ujęcia sprzedaży w księdze
Klasyfikacja, wycena i przyporządkowanie	Wszystkie transakcje są prawidłowo sklasyfikowane	<ul style="list-style-type: none"> – Plan kont jest na bieżąco przeglądany i weryfikowany 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj udokumentowanie zmian w planie kont

Wydatki (bez płac)

Stwierdzenie	Cel kontroli	Czynność kontrolna	Procedura testu zgodności
Wystąpienie i istnienie	Czy zakupy ujęte w księgach odzwierciedlają faktycznie zakupione usługi oraz otrzymane dostawy?	<ul style="list-style-type: none"> - Procedury i zasady zatwierdzania zamówień dóbr i usług - Właściwy podział obowiązków - Zamówienia zakupowe generowane dla każdego zakupu są zatwierdzane przez odpowiednią, uprawnioną osobę - Dla każdego odebranej usługi lub dobra istnieje zatwierdzone zamówienie - Osoby odbierające towar porównują dostawę z zamówieniem - Pracownicy magazynu kwitują odbiór towaru podpisem - Zamówienia i dokumenty PZ są porównywane z fakturą wystawioną przez dostawcę 	<ul style="list-style-type: none"> - Zapoznać się z zasadami i procedurami a następnie przepytac kluczowy personel o sposób ich stosowania, celem upewnienia się, czy są stosowane faktycznie - Obserwacja celem ustalenia czy istnieje odpowiedni podział obowiązków - Przegląd próby zamówień celem upewnienia się, że przed ich realizacją uzyskały akceptację uprawnionej osoby - Dla wybranych dokumentów PZ sprawdź, czy istnieje odpowiednio zatwierdzone zamówienie - Zaobserwuj proces odbioru towarów dokonywany przez pracowników magazynu celem potwierdzenia czy kontrola jest przeprowadzana - Zaobserwuj proces odbioru towarów dokonywany przez pracowników magazynu celem potwierdzenia czy kontrola jest przeprowadzana - Sprawdź na wybranej próbie dokumentów, czy procedura jest wykonywana

Kompletność	Czy wszystkie zakupy zostały ujęte w księgach?	<ul style="list-style-type: none"> – Zamówienia i dokumenty PZ są porównywane z fakturą wystawioną przez dostawcę – W księgach ujęto kolejne numery dokumentów PZ oraz brak jest przerw w numeracji zarejestrowanych zamówień zakupowych 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawdź czy każde wybrane do próby zamówienie zostało porównane/ przyporządkowane do faktury, która została następnie zaksięgowana – Przejrzyj procedury jednostki rejestrowania dokumentów PZ w wykorzystywanym systemie
Prawa i obowiązki	Czy zaksięgowane zakupy reprezentują zobowiązania jednostki?	<ul style="list-style-type: none"> – Zamówienia i dokumenty PZ są porównywane z fakturą wystawioną przez dostawcę 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawdź na próbie, czy każde wybrane do próby zamówienie zostało porównane/ przyporządkowane do faktury
Dokładność, klasyfikacja, wycena i przyporządkowanie	Czy transakcje zakupu są prawidłowo ujmowane w księgach rachunkowych?	<ul style="list-style-type: none"> – Zamówienia i dokumenty PZ są porównywane z fakturą wystawioną przez dostawcę – weryfikowana jest matematyczna poprawność faktur wystawionych przed dostawcą – wartości ujęte w księgach są porównywane i uzgadniane z rejestrem zakupu 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawdź na próbie, czy każde wybrane do próby zamówienie zostało porównane/ przyporządkowane do faktury – Przejrzyj próbę faktur w poszukiwaniu istnienia dowodów na wykonywanie tej kontroli i dokonaj przeliczenia – Przejrzyj dokumenty w celu zidentyfikowania dowodów na potwierdzenie wykonywania tej kontroli
Rozgraniczenie między okresami	Zakupy są księgowane do właściwego okresu sprawozdawczego	<ul style="list-style-type: none"> – Raporty dokumentów PZ przekazywane są do księgowości na bieżąco – Istnieje wymóg księgowania zakupu tak szybko jak to możliwe po odebraniu towaru/usługi 	<ul style="list-style-type: none"> – Porównaj daty raportów z datami dokumentów PZ

Płace

Stwierdzenie	Cele kontroli	Czynność kontrolna	Procedura testu zgodności
Wystąpienie i istnienie	Płatności są przelewane tylko dla uprawnionych pracowników jednostki.	<ul style="list-style-type: none"> - Rozdzielenie obowiązków pomiędzy działem HR a działem płac. - Akta pracownicze prowadzone dla wszystkich pracowników. - Autoryzacja procedur zatrudniania, określania czasu pracy, płac, bonusów. - Sprawdzenie czy wszystkie zmiany w stanie zatrudnienia (np. urlop macierzyński) dotarły do działu kadr. - Używanie zegara do mierzenia czasu pracy. - Stosowanie kart magnetycznych czasu sprawdzanych przez kierownika. - Wynagrodzenie płacone jest tylko pracownikom z ważnym numerem pracownika. - Budżet na płace ustalany jest przez kierownictwo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Obserwacja i ocena podziału obowiązków. - Przegląd pracowników przyjętych i tych którzy odeszli w danym roku w celu sprawdzenia czy istnieje odpowiednia dokumentacja. - Sprawdzenie i testowanie autoryzowanych procedur na miejscu - Sprawdzenie polityki i procedur w sytuacji zmian w zatrudnieniu i stwierdzenie czy jest odpowiednia. - Sprawdzenie danych kadrowych w poszukiwaniu pracowników, których status zmienił się w ciągu danego roku. - Obserwacja pracowników czy stosują się do zegarów. - Sprawdzenie części zapisów kart zegarowych w ewidencji dla upewnienia się o udokumentowaniu akceptacji przez odpowiedni poziom kierownictwa. - Sprawdzenie i przetestowanie tworzenia i usuwania numerów pracowników systemie płac. - Sprawdzenie procedur ustalania płac.

Kompletność	Wszystkie koszty płac są przyznawane za wykonaną pracę przez pracowników.	<ul style="list-style-type: none"> - Numeracja kart magnetycznych. - Podział obowiązków. - Regularne uzgadnianie list płac i kosztów pracowników w księdze głównej - Porównywanie wyciągu bankowego z listą płac w celu upewnienia się, że wszyscy pracownicy otrzymali wynagrodzenie. - Przygotowanie i autoryzacja listy przelewów. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sprawdzenie numeracji kart. - Obserwacja i ocena odpowiedniego podziału obowiązków. - Sprawdzenie uzgodnień w celu upewnienia się, że są odpowiednio przeprowadzane. - Sprawdzenie czy porównanie dokonywane jest pomiędzy listą płac a wyciągiem bankowym wypłat wynagrodzeń i sprawdzenie dokumentacji z tym związanej. - Przegląd wyciągów bankowych przelewów wynagrodzeń.
Dokładność, klasyfikacja, wycena i przyporządkowanie	Wszystkie bonusy i odliczenia są prawidłowo wyliczane.	<ul style="list-style-type: none"> - Weryfikacja płac i kalkulacja bonusów. - Budżet na płace ustalany jest przez kierownictwo. - Uzgodnienie zarobków brutto i sumy odliczeń od podatku w celu ustalenia zwrotu podatkowego. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sprawdzenie kalkulacji bonusów i potrąceń na przykładzie kilku pracowników. - Sprawdzenie procedur ustalania płac. - Sprawdzenie dokumentacji potwierdzającej przegląd kierownictwa.
	Transakcje wypłat wynagrodzeń odpowiednio zaksięgowano w systemie księgowym.	<ul style="list-style-type: none"> - Weryfikacja zmian w systemie wynagrodzeń przed i po zapisie. - Uzgodnienie systemu wynagrodzeń do księgi głównej. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sprawdzenie porównania danych w systemie wynagrodzeń przed i po zapisie. - Sprawdzenie uzgodnienia w systemie wynagrodzeń do księgi głównej. - Potwierdzenie czy rozbieżności są natychmiast korygowane.

Rozgraniczenie między okresami	Transakcje związane z płacami są księgowane w odpowiednim księgowo momencie.	<ul style="list-style-type: none"> – Informacje na temat nowo przyjętych pracowników, odchodzących pracowników, zmiany kwot wynagrodzeń przesyłane są do działu płac i notowane w pliku głównym płac natychmiast. 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawdzenie procedur jednostki związanych z dostarczaniem informacji do działu płac. – Sprawdzenie na kilku pracownikach nowo przyjętych i pracownikach, którzy odeszli.
Klasyfikacja, wycena i przyporządkowanie	Transakcje związane z wypłatami wynagrodzeń są odpowiednio ujmowane w sprawozdaniu finansowym.	<ul style="list-style-type: none"> – Prawidłowy plan kont. – Przyporządkowanie list płac do odpowiednich kont. – Budżet na płace ustalany jest przez kierownictwo. 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawdzenie planu kont. – Sprawdzenie poprawności ujmowania kosztów wynagrodzeń. – Sprawdzenie procedur ustalania płac.

Zapasy

Stwierdzenie	Cel kontroli	Czynność kontrolna	Procedura testu zgodności
Wystąpienie i istnienie	Wszystkie ruchy zapasów są zatwierdzone i księgowane	<ul style="list-style-type: none"> – Czy dokumenty PZ, WZ, RW, MM są drukami ścisłego zarachowania? – Czy dokonywane są uzgodnienia ewidencji magazynowej z księgą główną? – Czy istniejący podział obowiązków jest właściwy? 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj dokumenty celem potwierdzenia – Przejrzyj próbę dokumentów celem potwierdzenia wykonywania kontroli oraz nadzorowania tej kontroli – Zaobserwuj i oceń czy podział zadań i odpowiedzialności jest prawidłowy.
	Zapasy wykazane w sprawozdaniu istnieją	<ul style="list-style-type: none"> – Czy zapewniono fizyczną ochronę przed kradzieżą? – Czy istnieje rozdzielna odpowiedzialność czynności prowadzenia ewidencji zapasów oraz fizycznego dozoru? – Czy zapasy są obejmowane okresową inwentaryzacją? 	<ul style="list-style-type: none"> – Zaobserwuj stosowane zasady i procedury (sposób zabezpieczenia magazynu, dozór) – Zapoznaj się ze stosowanymi procedurami, przedyskutuj ich stosowanie z odpowiedzialnymi osobami – Zapoznaj się ze stosowanymi procedurami spisu z natury – Weź udział w spisie w charakterze obserwatora

Kompletność	Wszystkie zakupy i sprzedaż zapasów jest ujmowana w księgach rachunkowych	<ul style="list-style-type: none"> – Czy stosowane procedury obejmują zapasy przechowywane poza jednostką oraz czy zapasy znajdujące się w jednostce a pozostające własnością osób trzecich są traktowane odpowiednio? – Czy następuje uzgodnienie ewidencji zapasów z wynikami inwentaryzacji? 	<ul style="list-style-type: none"> – Zapoznaj się z procedurami postępowania z zapasami obcymi – Zapoznaj się z dokumentami potwierdzającymi wykonywanie tej kontroli oraz nadzorowania tej kontroli
Prawa i obowiązki	Zapasy w księgach rachunkowych przynależą do jednostki	<ul style="list-style-type: none"> – Czy stosowane procedury obejmują zapasy przechowywane poza jednostką oraz czy zapasy znajdujące się w jednostce a pozostające własnością osób trzecich są traktowane odpowiednio? 	<ul style="list-style-type: none"> – Zapoznaj się z procedurami postępowania z zapasami obcymi
Dokładność, klasyfikacja, wycena i przyporządkowanie	Stany ilościowe zapasów zostały ustalone prawidłowo	<ul style="list-style-type: none"> – Czy następuje okresowe lub roczne porównanie zapasów w magazynie ze stanem ilościowym według ewidencji 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj i przetestuj procedury jednostki dotyczące inwentaryzacji
	Zapasy są wycenione prawidłowo, nie wyżej niż cena sprzedaży możliwa do uzyskania	<ul style="list-style-type: none"> – Czy ceny ewidencyjne są regularnie weryfikowane przez kierownictwo? – Zapoznaj się z procedurami wyceny produktów oraz określania wartości odchyłeń. – Czy kierownictwo dokonuje przeglądu zapasów pod kątem identyfikacji zapasów wolno rotujących, zbędnych lub tych, które utraciły przydatność? 	<ul style="list-style-type: none"> – Zapoznaj się ze sposobem ustalania cen ewidencyjnych i przetestuj. – Przejrzyj kalkulację odchyłeń – Przeprowadź rozmowy z kierownictwem na temat tej kontroli. – Przejrzyj dokumenty potwierdzające wykonywanie tej kontroli.

Rozgraniczenie między okresami	Wszystkie zakupy i sprzedaż zapasów są księgowane do odpowiedniego okresu sprawozdawczego	<ul style="list-style-type: none"> – Czy wszystkie dokumenty wydania zapasów są rejestrowane na bieżąco? – Czy wszystkie dokumenty przyjęcia zapasów są rejestrowane na bieżąco? – Czy dokonuje się uzgodnień ewidencji zapasów z księgą główną 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj dokumentację celem potwierdzenia, że dokumenty przetwarzane są na bieżąco. – Przejrzyj dokumentację celem potwierdzenia, że dokumenty przetwarzane są na bieżąco. – Przejrzyj dokumenty potwierdzające wykonywanie tej kontroli.
Klasyfikacja, wycena i przyporządkowanie	Transakcje i salda dotyczące zapasów są prawidłowo identyfikowane i prezentowane w sprawozdaniu finansowym	<ul style="list-style-type: none"> – Czy procesowi produkcji towarzyszą udokumentowane zamówienia na materiały oraz zapotrzebowania materiałów do produkcji 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj stosowane przez jednostkę procedury oraz dokumenty wykorzystywane do klasyfikacji zapasów
	Ujawnienia dotyczące klasyfikacji i wyceny są wystarczające	<ul style="list-style-type: none"> – Czy stosowany sposób został zatwierdzony przez osobę pełniącą obowiązki dyrektora finansowego 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj dokumenty kierownictwa odnoszące się do tej kontroli.

Środki trwałe

Stwierdzenie	Czynność kontrolna	Procedura testu zgodności
Dokładność, klasyfikacja, wystąpienie, wycena, prawa i obowiązki	<ul style="list-style-type: none"> – Wszystkie wydatki są zatwierdzane – Zamówienia na środki trwałe są autoryzowane przez odpowiedni poziom kierownictwa jednostki – Zamówienie przygotowywane jest na podstawie zapotrzebowania/wniosku – Faktury są akceptowane przez osobę, która zatwierdziła zamówienie – Faktury są opisywane w odpowiedni sposób, z zaznaczeniem, iż zakup ma charakter nakładu inwestycyjnego/na środki trwałe w budowie. 	<ul style="list-style-type: none"> – Przejrzyj zasady i procedury zakupów dotyczących środków trwałych, nakładów i ich zatwierdzania – Przejrzyj próbę zamówień i sprawdź czy przed ich realizacją zostały zaakceptowane przez odpowiedni poziom kierownictwa.
Klasyfikacja	<ul style="list-style-type: none"> – Wszystkie wydatki są zaklasyfikowane prawidłowo w sprawozdaniu finansowym jako nakłady. – Sprawdź czy wszystkie znajdujące zastosowanie kontrole z obszaru zakupów są wykonywane 	<ul style="list-style-type: none"> – Patrz macierz kontroli zakupów
Kompletność	<ul style="list-style-type: none"> – Wszystkie zakupy inne niż aktywów obrotowych są ujmowane w księgach rachunkowych we właściwy sposób – Zakupione i przyjęte do użytkowania składniki majątku trwałego ujmowane są we właściwej ewidencji pomocniczej – Ewidencja pomocnicza jest regularnie uzgadniania z księgą główną 	<ul style="list-style-type: none"> – Zapoznaj się z dokumentami, które potwierdzają regularne uzgadnianie ewidencji z księgą główną oraz wyjaśnianie wykrytych rozbieżności.

Załącznik 2. – Próbkowanie w badaniu wiarygodności

1. Wprowadzenie

MSB 500 nakłada na biegłego rewidenta odpowiedzialność za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które umożliwiają biegłemu rewidentowi sformułowanie uzasadnionych wniosków leżących u podstaw opinii z badania.

Zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów badania może nastąpić poprzez objęcie procedurami badania:

- wszystkich pozycji (jednostek populacji),
- szczególnych pozycji,
- reprezentatywnej próby pozycji z populacji.

Zastosowanie procedur w odniesieniu do pełnej populacji jest właściwe, gdy:

- populacja zawiera niewielką liczbę pozycji o wysokiej wartości;
- występuje znaczące ryzyko i inne metody nie zapewniają wystarczających, odpowiednich dowodów badania; oraz
- możliwe jest zastosowanie wspomaganych komputerowo technik badania w większych populacjach w celu elektronicznego badania powtarzających się wyliczeń lub innego procesu.

Objęcie procedurami badania szczególnych pozycji może nastąpić w odniesieniu do:

- pozycji o wysokiej wartości lub o kluczowym znaczeniu, które osobno mogą spowodować wystąpienie istotnego zniekształcenia;
- wszystkich pozycji przekraczających określoną kwotę;
- wszelkich nietypowych lub wrażliwych pozycji lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym;
- wszelkich pozycji, które są w wysokim stopniu podatne na zniekształcenia;
- pozycji pozwalających na uzyskanie informacji dotyczących na przykład charakteru jednostki, charakteru transakcji i kontroli wewnętrznej; oraz
- pozycji pozwalających na testowanie czynności kontrolnych.

Biegły rewident zdecyduje się na zastosowanie procedur badania do reprezentatywnej próby pozycji z populacji poprzez wybór i sprawdzenie reprezentatywnej próby pozycji w obrębie populacji, gdy będzie to właściwe dla opracowania wniosku dotyczącego całego zbioru danych (populacji/zbiorowości).

Zastosowanie jednej ze wskazanych wyżej metod lub ich połączenia zależy od okoliczności. Przykładowo w niektórych przypadkach dowody uzyskane z badania większych transakcji lub sald mogą być wystarczające do zupełnego wyeliminowania potrzeby stosowania reprezentatywnej próby.

Tymczasem objęte procedurami obszary sprawozdania finansowego mogą stanowić bardzo liczne zbiory jednostek populacji, a zbadanie wszystkich jej elementów byłoby w praktyce zbyt pracochłonne i często niemożliwe. Dlatego biegły rewident może stosować badanie wrywkowe, które pozwala ograniczyć wykonywane procedury do wybranej z populacji próby transakcji lub sald. Możliwość wnioskowania na podstawie wyników wykonanych procedur badania zastosowanych do wybranych jednostek populacji jest uzasadniona faktem, iż do oceny sprawozdania finansowego nie ma konieczności uzyskania absolutnej pewności, że jest ono wolne od nieprawidłowości. Biegły rewident dąży do uzyskania wystarczającej, ale nie absolutnej, pewności, co oznacza, iż akceptuje istnienie błędów, które rozpatrywane pojedynczo, czy łącznie nie powodują istotnego zniekształcenia. Stąd procedury badania nie muszą być stosowane do pełnych populacji i biegły rewident może stosować badania wrywkowe tak w odniesieniu do testów kontroli jak i testów wiarygodności. W realizacji badania znajdują zastosowanie techniki próbkowania. Kluczową kwestią związaną z próbkowaniem, inaczej z badaniem wrywkowym, jest potrzeba zapewnienia, że wybrana do badania wrywkowego próba dostarcza wystarczającej pewności do sformułowania wniosków na temat populacji.

Zasadniczym celem biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania wrywkowego jest dostarczenie uzasadnionej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji, z której została pobrana próba.

Procesu badania wrywkowego może mieć następujący przebieg:

- a) planowanie badania,
- b) określenie wielkości próby,
- c) selekcja elementów próby,
- d) badanie próby,
- e) uogólnienie zidentyfikowanych nieprawidłowości,
- f) ocena wyników badania.

Aktualnie zagadnienie badania wrywkowego normują bezpośrednio postanowienia MSB 530 oraz MSB 500. Standard MSB 530 uzupełnia standard MSB 500, który dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które umożliwiają biegłemu rewidentowi sformułowanie uzasadnionych wniosków leżących u podstaw opinii z badania. Standardy zawierają także wytyczne, dotyczące dostępnych dla biegłego rewidenta sposobów wyboru pozycji do testów. MSB 530 odnosi się do stosowania przez biegłego rewidenta badania wrywkowego (próbkowania), przy przeprowadzaniu procedur badania, w tym próbkowania statystycznego i niestatystycznego podczas projektowania i wyboru próbki do badania, przeprowadzania testów kontroli i szczegółowych badań wiarygodności oraz oceny wyników badania próbki.

2. Definicje wg MSB 530

MSB 530 przywołuje kilka zasadniczych terminów związanych z badaniem wrywkowym.

Badanie wrywkowe (próbkiwanie) to stosowanie procedur badania do mniej niż 100% pozycji, które składają się na zbiór mający znaczenie dla badania, przy czym każda z jednostek populacji może zostać wybrana. Wybór pozycji do badania z populacji dokonywany jest w taki sposób, że każdy element populacji posiada jednakowe szanse znalezienia się w próbie.

Populacja to pełny zestaw danych (pozycji), spośród których zostaje wybrana próbka i o której biegły rewident zamierza sformułować wniosek.

Ryzyko próbkiwania to ryzyko, że wniosek b.r. wyprowadzony na podstawie próbki może różnić się od wniosku, jaki sformułowałby, gdyby tej samej procedurze badania poddał całą populację.

Ryzyko nie związane z próbkiwaniem to ryzyko, że biegły rewident sformułuje błędny wniosek z jakiegokolwiek powodu nie związanego z ryzykiem próbkiwania.

Anomalia to zniekształcenie lub odchylenie, które w oczywisty sposób nie jest reprezentatywne dla zniekształceń lub odchyleń w populacji.

Jednostki populacji to poszczególne pozycje składające się na populację.

Próbkiwanie statystyczne to metoda próbkiwania wykazująca następujące cechy:

- wybór pozycji próbki następuje losowo oraz
- do oceny wyników badania próbki, w tym do pomiaru ryzyka próbkiwania, stosuje się rachunek prawdopodobieństwa.

Metodę próbkiwania, która nie spełnia łącznie wskazanych wyżej cech, uznaje się za niestatystyczną metodę próbkiwania. Takie próbkiwanie oparte jest na zawodowym osądzie.

Stratyfikacja (warstwowanie) to proces dzielenia populacji na podzbiory, z których każdy stanowi zespół jednostek populacji o podobnych cechach (często wartości pieniężne).

Dopuszczalne zniekształcenie to kwota pieniężna określona przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do której biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że kwota ta nie jest niższa od rzeczywistego zniekształcenia w populacji.

Dopuszczalny wskaźnik odchylenia to wskaźnik odchylenia od ustalonych procedur kontroli wewnętrznej określony przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do którego biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że wskaźnik ten nie jest niższy od rzeczywistego wskaźnika odchylenia w populacji.

3. Projektowanie, wielkość i wybór próby

3.1. Projektowanie próbki

Przy projektowaniu próbki do badania biegły rewident rozważa:

- cel procedury badania,
- cechy populacji, z której dana próbka zostanie pobrana,
- ryzyko.

Celem badania wiarygodności może bowiem być:

- wykrycie błędów (skutkujących zawyżeniem lub zaniżeniem),
lub
- wykrycie pominięć (skutkujących zaniżeniem)

W procesie badania niezmiernie istotnym jest, ażeby mając na uwadze potrzebę zgromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów badania potwierdzających zasadność konkretnych stwierdzeń dotyczących poszczególnych pozycji tworzących sprawozdanie finansowe, odpowiednio zidentyfikować populację, z której dokonuje się wyboru próby. Biegły rewident przeprowadza wobec każdej wybranej pozycji procedury badania odpowiadające określonej celowi.

Przed podjęciem decyzji co do sposobu doboru i wielkości próby należy zatem określić **kierunek testu** ażeby prawidłowo zidentyfikować populację, z której będzie odbywać się wybór próby.

Kierunek badania

Testy wiarygodności, których celem jest wykrycie błędów za punkt wyjścia przyjmują księgi rachunkowe, w których ujęte transakcje uzgadniane są do dokumentów źródłowych.

W testach wiarygodności, których celem jest wykrycie pominięć, wychodzimy od innych źródeł informacji o zaistniałych transakcjach sprawdzając, czy transakcje te zostały ujęte w księgach.

Przykład

Jeżeli celem procedury badania wiarygodności jest potwierdzenie kompletności sprzedaży towarów, populacją może być, przykładowo, zbiór dokumentów potwierdzających odbiór towaru. Dokumenty te bowiem potwierdzają fakt oraz moment, w którym nastąpiła sprzedaż.

Biegły rewident ustala wówczas, czy każdorazowo, z chwilą, gdy nastąpiła sprzedaż w rozumieniu uzgodnionych warunków dostawy, została wygenerowana faktura sprzedaży, która została następnie ujęta w urządzeniach księgowych właściwego z punktu widzenia rachunkowości okresu, we właściwej kwocie, a przychody z tego tytułu zostały zaprezentowane w prawidłowej pozycji sprawozdania finansowego.

Przyjęcie za populację zestawienia faktur ujętych w przychodach może okazać się pomocne,

gdy cele procedur badania będą inne niż kompletność stwierdzenia.

Koncepcja kierunku testów wiarygodności związana jest zasadą podwójnego zapisu i odnosi się do faktu, że każdemu zapisowi Wn towarzyszy(ą) zapis(y) po stronie Ma i na odwrót.

Prawidłowe zaprojektowanie testów wiarygodności umożliwia wyciąganie wniosków nie tylko bezpośrednio z testowanych zapisów po stronie Wn lub zapisów po stronie Ma ale także pośrednio na temat zapisów na kontach przeciwstawnych.

Przykład

Przykładowo test ukierunkowany na zawyżenie aktywów daje jednocześnie odpowiedź dotyczącą zaniżenia innych aktywów, zawyżenia zobowiązań, zawyżenia przychodów i zaniżenia kosztów.

Zatem poprzez testowanie biegły rewident uzyskuje wnioski na temat tego czy saldo nie zostało zawyżone oraz czy nie zostało zaniżone.

Biegły rewident przeprowadza wobec każdej wybranej pozycji procedury badania odpowiadające określone celowi.

Biegły rewident ustala wielkość próbki wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkowania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Więcej na temat wielkości próby patrz III.2.

Biegły rewident wybiera pozycje wchodzące w skład próbki w taki sposób, że każda z jednostek populacji znajdujących się w populacji ma jednakowe szanse, aby zostać wybraną.

Przy projektowaniu próbki do badania biegły rewident rozważa konkretny cel, jaki ma zostać osiągnięty oraz kombinację procedur badania, które wydają się najlepsze do osiągnięcia tego celu. Rozważenie, jakie rodzaje dowodów badania są pożądane oraz uwarunkowań sprzyjających zaistnieniu ewentualnego odchylenia lub zniekształcenia, lub innych cech związanych z tymi dowodami badania, pomoże biegłemu rewidentowi w ustaleniu, co należy uznać za odchylenie lub zniekształcenie.

3.2. Wielkość próby

Biegły rewident ustala wielkość próbki wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkowania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

Ilość prób podlegających badaniu wymaga uzasadnienia, a określenie wielkości próby powinno być udokumentowane.

Co do zasady wielkość próby powinna być uzależniona od: ryzyka, poziomu istotności wykonawczej oraz wielkości/wartości populacji. Dlatego wśród czynników określających wielkość próby biegły rewident powinien rozważyć:

- wymagany stopień pewności/zapewnienia/ufności

Ufność to poziom dopuszczalnego ryzyka (ryzyko przeoczenia), że test nie pozwoli na otrzymanie dokładnych wyników. Poziom ufności wymagany dla konkretnego testu opiera się na czynnikach takich jak:

- dowody badania uzyskane z innych źródeł, takich jak przegląd analityczny, inne badania wiarygodności i pewność uzyskana z badania skuteczności działania kontroli związanych z danym stwierdzeniem,
- znaczenie stwierdzenia lub pozycji sprawozdania finansowego w porównaniu z istotnością ogólną.

Im większy jest wymagany stopień pewności, tym większa powinna być próba i odwrotnie.

- ryzyko istotnego zniekształcenia

Im wyższy jest poziom ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, tym próba powinna być większa.

- akceptowalny poziom błędów/nieprawidłowości

Im niższy jest poziom błędu, który biegły rewident jest skłonny akceptować* tym próba powinna być większa i odwrotnie.

Często podstawą określenia dopuszczalnego zniekształcenia jest istotność wykonawcza. Oznacza ona jednocześnie precyzję testu statystycznego. Istotność wykonawczą ustala się w kwocie uwzględniającej wystąpienie niewykrytych oraz nieistotnych zniekształceń, które w połączeniu mogą dać istotną kwotę.

*Dla testów szczegółowych, dopuszczalny poziom błędu/rozbieżności będzie mniejszy lub równy istotności wykonawczej przyjętej przez biegłego rewidenta dla badanego rodzaju transakcji lub badanego salda.

- oczekiwania dotyczące błędu

Im większy jest potencjalny błąd, którego audytor oczekuje, tym większa powinna być próba.

- wielkość populacji
- warstwowanie/stratyfikacja

Jeżeli populację można podzielić grupując pozycje wg określonego kryterium w podpopulacje, które posiadają identyczne cechy, zagregowana wielkość próby będzie niższa dla tego samego poziomu ryzyka niż gdyby została wybrana próba z całej populacji. Przykładowe kryterium: wartość, zaleganie, przeterminowanie, itp.

Tam, gdzie podzbiory są testowane osobno, zniekształcenia ekstrapoluje się osobno na każdą warstwę. Rozważając możliwy wpływ zniekształceń na łączne saldo konta lub całą grupę transakcji, należy dodać do siebie ekstrapolowane zniekształcenia stwierdzone w każdej z warstw.

Poziom ufności wymagany dla konkretnego testu jak wskazano wyżej, obok znaczenia stwierdzenia lub pozycji sprawozdania finansowego w porównaniu z istotnością ogólną, opiera się w znaczącej mierze na dowodach badania uzyskanych z innych źródeł (np. z przeglądu analitycznego, innych procedurach badania wiarygodności, dowodów z badania skuteczności działania kontroli związanych z danym stwierdzeniem).

Skoro im większe ryzyko istotnych zniekształceń, tym większy jest wymagany zakres procedur badania wiarygodności, to projektując badania wiarygodności, biegły rewident może uznać za przydatne zastosowanie trzech poziomów wymaganego obniżenia ryzyka: wysokiego, średniego i niskiego. Różnica pomiędzy nimi wynika ze współczynnika ufności stosowanego przy wyborze próby. Im wyższy współczynnik ufności, tym większa wielkość próby oraz uzyskany poziom obniżenia ryzyka.

Przedstawiono to poniżej w formie tabeli, która zawiera typowe poziomy ufności pozwalające osiągnąć wysokie, średnie i niskie obniżenie ryzyka³⁷.

Wymagane obniżenie ryzyka	Poziom ufności	Współczynnik ufności
Wysokie	95%	3,0
Średnie	80-90%	1,6 do 2,3
Niskie	65-75%	1,1 – 1,4

Efektywny zestaw procedur badania zaprojektowany, jako reakcja na oszacowane ryzyko i dotyczący konkretnych stwierdzeń może zawierać połączenie badań kontroli i badań wiarygodności.

Wielkość próby może zostać skalkulowana przy zastosowaniu wzoru statystycznego lub w oparciu o zastosowany obiektywnie profesjonalny osąd.

³⁷ Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 2 – Practical Guidance ©, 2011 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), Tekst w języku polskim Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek; Tom 2 – Wskazówki praktyczne, Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), wydanie trzecie, s. 232.

Przykładowo, zgodnie z informacją przedstawioną w Przewodniku stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek; Tom 2 – Wskazówki praktyczne³⁸, wielkość próby dla próbkowania reprezentatywnych pozycji w metodzie próbkowania według jednostek pieniężnych, o której mowa w rozdziale III.3. może zostać określona przy wykorzystaniu formuły:

$$\text{Wielkość próby} = \frac{\text{Wartość populacji}}{\text{Przedział próbkowania}} \quad \text{Formuła 1}$$

Formuła określająca wartość przedziału próbkowania jest funkcją istotności wykonawczej oraz współczynnika ufności i przyjmuje postać:

$$\text{Przedział próbkowania} = \frac{\text{Istotność wykonawcza}}{\text{Wymagany stopień pewności}} \quad \text{Formuła 2}$$

Jak wynika z formuły 2 w przypadku, gdy wymagany stopień pewności rośnie (np. w przypadku wysokiego ryzyka nieodłącznego dla stwierdzenia oraz wysokiego ryzyka kontroli), przedział próbkowania maleje, a w konsekwencji zastosowania formuły 1 wielkość próby rośnie, gdyż wartość populacji dzielona jest przez mniejszy interwał. Jeżeli w przypadku wysokiego ryzyka nieodłącznego dla badanego stwierdzenia biegły rewident potwierdzi i udokumentuje (poprzez testy kontroli), iż w jednostce istnieją wysoce skuteczne procedury kontroli wewnętrznej, które adresują zidentyfikowane ryzyko istotnej nieprawidłowości, wówczas wymagany stopień pewności będzie niższy, co spowoduje określenie wartości przedziału próbkowania na wyższym poziomie, a w konsekwencji minimalna wielkość próby zostanie obniżona.

Poniżej zaprezentowano przykładową matrycę ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego w relacji z poziomem ryzyka nieodłącznego dla stwierżeń.

Przykładowa matryca ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego oraz ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierżeń

Ryzyko nieodłączne	Niskie	Średnie	Wysokie
Ryzyko dla stwierżeń			
Niskie	1,10	1,25	1,40
Średnie	1,60	1,95	2,30
Wysokie	3,00	3,00	3,00

W praktyce, korzystanie z powyższej matrycy może ułatwić biegłemu rewidentowi podjęcie decyzji co do określenia wymaganego stopnia pewności, a w konsekwencji przyjęcia odpowiedniego czynnika ryzyka w zależności od konkretnych okoliczności.

³⁸ Ibid., s.233

Przykład A

Biegły rewident zidentyfikował średni poziom ryzyka istotnego zniekształcenia w odniesieniu do wyceny zapasów. Jednocześnie ryzyko nieodłączne na poziomie sprawozdania finansowego zostało określone przez biegłego rewidenta na wysokim poziomie. Oznacza to, iż w przypadku, gdy:

- a) biegły rewident nie zdecyduje się przeprowadzić testów kontroli, do określenia wielkości próby biegły rewident przyjmie poziom ryzyka 2,30.
- b) wyniki przeprowadzonego testu kontroli nie potwierdzają skuteczności działania czynności kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do wyceny zapasów, biegły rewident przyjmie podwyższony poziom ryzyka tj. 3,0 z uwagi na fakt, iż oczekiwane przez biegłego rewidenta znaczące czynności kontrolne nie zostały przez jednostkę poprawnie zaprojektowane, wdrożone, lub działają nieskutecznie. Oczekiwany stopień pewności, którego powinny dostarczyć badania szczegółowe wiarygodności powinien być wysoki.
- c) biegły rewident po przeprowadzeniu testów kontroli uzyska zapewnienie co do wysokiej skuteczności procedur kontroli wewnętrznej w odniesieniu do badanego stwierdzenia, poziom ryzyka mógłby zostać ograniczony z 2,30 do poziomu 1,40. Wielkość próby w badaniu wiarygodności uległaby obniżeniu.

Przykład B

Biegły rewident zidentyfikował wysoki poziom ryzyka w odniesieniu do wystąpienia kosztów operacyjnych. Jednocześnie ryzyko nieodłączne na poziomie sprawozdania finansowego przyjęto na poziomie wysokim. Oznacza to, iż w przypadku, gdy:

- a) biegły rewident nie zdecyduje się przeprowadzić testów kontroli, bądź też wykonane testy kontroli nie potwierdzą skuteczności działania czynności kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do stwierdzenia wystąpienia kosztów, do określenia wielkości próby biegły rewident przyjmie ryzyko na poziomie 3,0. Oczekiwany stopień pewności, którego powinny dostarczyć badania szczegółowe wiarygodności powinien być wysoki.
- b) biegły rewident po przeprowadzeniu testów kontroli uzyska zapewnienie co do wysokiej skuteczności procedur kontroli wewnętrznej w odniesieniu do badanego stwierdzenia, wymagany stopień pewności i poziom ryzyka mógłby zostać ograniczony z 3,0 do poziomu 1,4. W sytuacji, w której wykonane testy kontroli potwierdziłyby nie wysoką, ale średnią skuteczność procedur kontroli wewnętrznej w odniesieniu do badanego stwierdzenia, wymagany stopień pewności mógłby zostać ograniczony z 3,0 do poziomu 2,3. Wielkość próby w badaniu wiarygodności uległaby w obu przypadkach adekwatnemu obniżeniu.

Przykład C

Biegły rewident zidentyfikował wysoki poziom ryzyka w odniesieniu do wystąpienia kosztów operacyjnych. Jednocześnie ryzyko nieodłączne na poziomie sprawozdania finansowego zostało oszacowane na niskim poziomie. Oznacza to, iż w przypadku, gdy:

1. Biegły rewident nie zdecyduje się przeprowadzić testy kontroli, bądź też wykonane testy kontroli nie potwierdzą skuteczności działania czynności kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do stwierdzenia wystąpienia kosztów, do określenia wielkości próby biegły rewident przyjmie wymagany wskaźnik pewności na poziomie 3,0. Oczekiwany stopień pewności, którego powinny dostarczyć badania szczegółowe wiarygodności powinien być wysoki.
2. Biegły rewident po przeprowadzeniu testów kontroli uzyska zapewnienie co do wysokiej skuteczności procedur kontroli wewnętrznej w odniesieniu do badanego stwierdzenia, wymagany stopień pewności mógłby zostać ograniczony z 3,0 do poziomu 1,1. W sytuacji, w której wykonane testy kontroli potwierdziłyby nie wysoką, ale średnią skuteczność procedur kontroli wewnętrznej w odniesieniu do badanego stwierdzenia, wymagany stopień pewności mógłby zostać ograniczony z 3,0 do poziomu 1,6. Wielkość próby w badaniu wiarygodności uległaby w obu przypadkach odpowiedniemu obniżeniu.

Niezwykle istotnym jest, ażeby poziomy ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego, nieodłącznego na poziomie stwierdzeń oraz ryzyka kontroli określone zostały przez biegłego rewidenta w sposób uzasadniony, tj. ażeby zostały poparte wnioskami zawartymi w udokumentowaniu wykonanych na wcześniejszych etapach badania procedur oszacowania ryzyka.

Przykładowy model szacowania wielkości próby w zależności od poziomów ryzyka zamieszczono w [pliku E.1 – dostępnym na serwerze PIBR](#).

Komentarz i wskazówki

Wprowadzenie

Arkusze zostały opracowane celem zaprezentowania jednego z możliwych sposobów określenia wielkości próby przy uwzględnieniu wartości populacji, czynników ryzyka, w tym w szczególności ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego, różnych poziomów ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń w odniesieniu do badanych sald kont lub transakcji i zdarzeń, z uwzględnieniem wartości istotności wykonawczej. Ryzyko nieodłączne na poziomie sprawozdania finansowego ma charakter ogólny i winno zostać wyznaczone każdorazowo dla konkretnego zlecenia badania. Poziom ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń odnosi się do badanego obszaru sprawozdania finansowego. Podobnie, wyznaczenie poziomu ryzyka kontroli powinno nastąpić poprzez właściwe procedury oszacowania ryzyka odnoszące się do kontroli wewnętrznej funkcjonującej w jednostce, wśród których, oprócz procedur oceny zaprojektowania i wdrożenia przez jednostkę znaczących kontroli mogą znaleźć się testy kontroli, jeśli biegły rewident uzna to za celowe. Należy także pamiętać, iż jednym ze sposobów pozyskania dowodów badania mogą być procedury analityczne w badaniu wiarygodności, o których mowa w MSB 520 często dostarczające ograniczony stopień pewności.

Instrukcja

Należy uzupełnić wyróżnione pola arkusza poprzez wskazanie wyznaczonej przez biegłego rewidenta kwoty istotności wykonawczej oraz poziomu ogólnego ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego (część I).

W części II.A. znajduje się matryca stwierdzeń odnoszących się do sald kont na koniec okresu wg MSB 315, zaś część II.B. zawiera matrycę stwierdzeń dotyczących grup transakcji i zdarzeń wg MSB 315. Należy najpierw dostosować i uzupełnić listę badanych obszarów do każdego badania, bowiem w arkuszu celem ilustracji, podano jedynie trzy obszary (środki trwałe, zapasy i należności) w części II.A. oraz trzy obszary w części II.B. (przychody operacyjne, koszty operacyjne, koszty finansowe). Wartość każdej populacji/badanego obszaru winna zostać uzupełniona w kolumnie Części II.A. i Części II.B. odpowiednio. Dla każdego badanego obszaru należy określić poziom ryzyka nieodłącznego na poziomie każdego ze stwierdzeń.

Komentarz

Wielkość próby jest kalkulowana z uwzględnieniem poziomu ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń, ryzyka nieodłącznego na poziomie sprawozdania finansowego oraz ryzyka kontroli odnoszącej się do danego stwierdzenia.

Należy jednak mieć na uwadze, że **przedstawiony sposób określenia wielkości próby należy traktować jedynie jako jedno z wielu możliwych podejść, dla których nadrzędnym pozostaje zawodowy osąd biegłego rewidenta.**

3.3. Wybór metody próbkowania i wybór pozycji do testów

Wybór metody próbkowania zależy od profesjonalnego osądu biegłego rewidenta. Przed wyborem warto rozważyć następujące zagadnienia:

- ścisłość wymagana dla późniejszego uogólnienia (ekstrapolacji) wyników – im wymagana jest większa precyzja wyników badania tym bardziej uzasadnione jest zastosowanie metody losowej;

- stosunek między kosztem wybranej metody a jej skutecznością – w pewnych przypadkach czasochłonność statystycznego próbkowania pozostaje w absolutnej dysproporcji do celu i użyteczności badania;
- liczebność danej populacji – im ta liczebność jest większa, tym bardziej wskazana jest metoda statystyczna;
- dysponowany sprzęt informatyczny - próbkowanie statystyczne może okazać się niezwykle kosztowne, jeśli zabraknie odpowiednich narzędzi.

Podstawowe metody wyboru próbek to stosowanie

- wyboru losowego,
- wyboru systematycznego oraz
- niesystematycznego (przypadkowego).

Wybór losowy

Każdy element populacji ma różne od zera prawdopodobieństwo (szanse) wejścia do próbki i jednocześnie dla każdej próbki da się określić prawdopodobieństwo jej wylosowania. Może być dokonany z zastosowaniem generatora liczb losowych, np. tablic liczb losowych.

Wybór systematyczny

Liczbę jednostek populacji w populacji dzieli się przez wielkość próbki, aby określić przedział próbkowania. Punkt startu może zostać określony niesystematycznie (przypadkowo), ale jeśli punkt startu zostanie określony przy zastosowaniu komputerowego generatora liczb losowych lub tabel liczb losowych, prawdopodobieństwo uzyskania próbki rzeczywiście wybranej losowo wzrośnie. Stosując wybór systematyczny, b.r. musi ustalić, czy struktura jednostek populacji w populacji nie powoduje pokrywania się przedziału próbkowania z jakimś konkretnym układem populacji.

Wybór niesystematyczny (przypadkowy)

Biegły rewident nie stosuje żadnej usystematyzowanej techniki. Biegły rewident powinien unikać tendencyjności bądź przewidywalności (np. opuszczania pozycji trudnych do zlokalizowania lub wybierania bądź opuszczania za każdym razem pierwszych lub ostatnich zapisów na stronie), a tym samym starać się zapewnić, aby wszystkie pozycje w populacji mogły zostać wybrane do próbki. Wybór niesystematyczny (przypadkowy) nie jest odpowiedni, jeżeli stosuje się próbkowanie statystyczne.

Wybór blokowy

Polega na wyborze z populacji bloku(ów) kolejno następujących po sobie pozycji. Wybór blokowy zazwyczaj nie może być stosowany do próbkowania, gdyż większość populacji posiada swoistą strukturę, że jej elementy mogą być ułożone w podobnym porządku.

Próbkowanie wg jednostek pieniężnych

Polega na przyjęciu jednostek pieniężnych jako elementów składowych populacji, spośród których dokonuje się wyboru. Polega ona na podzieleniu populacji na jednolite zbiory złotych, zwanych przedziałami testowymi, a następnie na pobraniu jednostki logicznej odpowiadającej jednemu przedziałowi. Każde saldo księgowe (jednostka fizyczna) składa się z jednostek logicznych, których liczba równa się wartości tego salda. Po wybraniu konkretnych jednostek pieniężnych z populacji, np. z salda należności, b.r. może sprawdzić określone pozycje, np. salda kont analitycznych, w których znalazły się te wybrane jednostki pieniężne. Metoda ta może być stosowana w połączeniu z metodą systematycznego wyboru próbki i jest najbardziej skuteczna, kiedy pozycje wybiera się, stosując wybór losowy.

W konsekwencji zgodnie z tą metodą prawdopodobieństwo, że do badania wybrana zostanie jakaś pozycja (na przykład saldo należności), jest wprost proporcjonalne do pieniężnej wartości tej pozycji. Wobec tego prawdopodobieństwo, że zostanie wybrane saldo należności wynoszące 6.000 zł, jest trzy razy wyższe niż prawdopodobieństwo dla salda należności wynoszącego 2.000 zł. Zgodnie z tą metodą niewłaściwe byłoby wybieranie jednostek fizycznych, takich jak co pięćdziesiąta faktura lub transakcja.

Badanie wrywkowe/próbkowanie stosowane winno być do populacji jednolitych pod kątem wymaganego stopnia pewności. Oznacza to, że przed zastosowaniem próbkowania z populacji należy wyłączyć transakcje lub salda obarczone, przykładowo wyższym ryzykiem istotnego zniekształcenia, pozycje nietypowe, które zdaniem biegłego rewidenta ze szczególnych względów powinny zostać objęte procedurami badania. Te trafiają do badanej próby z wykorzystaniem innych metod, tu doboru celowego. Procesem próbkowania można wówczas objąć pozostałe jednostki populacji.

Próbkowanie wg jednostek pieniężnych pozwala na:

- 1) losowy wybór dużych kwot,
- 2) porzucenie na mniejszej – niż w pozostałych metodach – liczebności próby.

Próbkowanie wg jednostek pieniężnych nie powinno być stosowane w przypadku jeżeli oczekuje się wykrycia znaczących błędów w próbce i jeżeli chce się objąć badaniem w pierwszym rzędzie pozycje o małej wartości (ujemnej, zerowej). Istotnym utrudnieniem może być brak możliwości zastosowania komputera do wyboru próby. Ponadto metody nie należy stosować do populacji, w której występują pozycje o ujemnej wartości.

Przykładowe zastosowanie metody próbkowania według jednostek pieniężnych zamieszczono w [pliku E.2 – dostępnym na serwerze PIBR](#).

Komentarz i wskazówki

Wprowadzenie

Arkusze zostały opracowane celem zaprezentowania techniki działania metody próbkowania według jednostek pieniężnych. Populację stanowi lista 201 sald należności, spośród których wybierana jest próba z uwzględnieniem wyliczonego uprzednio interwału – patrz plik E.1., dla pozycji należności, interwał odnoszący się do stwierdzenia ISTNIENIA (kwota interwału 16.666,66 zł). Należy pamiętać, iż przed zastosowaniem próbkowania należy wyłączyć z populacji te pozycje, które biegły rewident decyduje się objąć badaniem ze szczególnych względów.

Instrukcja

Do arkusza wklejono populację w taki sposób, ażeby salda spośród których dokonywany jest wybór mieściły się w kolumnie O. W kolumnach poprzedzających powinny znaleźć się dane pozwalające na identyfikację sald stanowiących populację. Ażeby dokonany wybór spełniał wymogi uznania za losowy, wylosowano (z użyciem formuły LOS w arkuszu kalkulacyjnym) punkt startowy. W zależności od konfiguracji arkusza kalkulacyjnego, arkusz z każdym przeliczeniem automatycznie dokonuje wyboru kolejnej liczby startowej mieszczącej się w przedziale od 0 do wartości przedziału próbkowania. Stąd też funkcją LOS użytkownik powinien posłużyć się jednokrotnie poprzez dokonanie pierwszego losowania, którego wynik winien zostać wpisany do komórki G11. Arkusz dokonuje wyboru elementów populacji. Listę wylosowanych do próby elementów populacji można uzyskać poprzez zastosowanie filtra na kolumnie Q w taki sposób ażeby ukryte zostały elementy wylosowane „zero” razy – w filtrze oznaczone jako „-”.

Komentarz

Mimo, iż statystycznie wielkość próby wynosi 21 trafień, to w rzeczywistości próbę tworzy 11 elementów z uwagi na fakt, iż kilka pozycji tworzących populację trafionych jest więcej niż jednokrotnie (wyróżnione poniżej).

Nr konta	Oznaczenie kontrahenta	Saldo na dzień	Liczba trafień
201-2011975	Kontrahent2011975	4 739,74	1
201-202137	Kontrahent202137	15 938,98	1
201-202181	Kontrahent202181	26 424,57	2
201-2021116	Kontrahent2021116	21 316,87	2
201-2021117	Kontrahent2021117	34 020,62	2
201-2021144	Kontrahent2021144	130 409,86	8
201-2021252	Kontrahent2021252	7 244,99	1
201-2021259	Kontrahent2021259	17 461,24	1
201-2021322	Kontrahent2021322	20 586,86	1
201-2021323	Kontrahent2021323	7 196,69	1
201-2021510	Kontrahent2021510	11 508,87	1

Warto zauważyć, że wybór próby nastąpił w taki sposób, iż w próbie znalazły się wszystkie elementy populacji o wartości równej lub przekraczającej kwotę interwału, zaś spośród pozostałych elementów populacji wybór nastąpił w sposób losowy.

Wyniki badania ww. próby można uogólnić na całą badaną populację.

Dobór celowy

Badaniu podlegają jednostki populacji wybrane w oparciu o profesjonalny osąd biegłego rewidenta, wiedzę nt. jednostki, oszacowanie ryzyka, cechy zbiorowości, wg przyjętego kryterium.

Kryteriami doboru celowego mogą być np.:

- zwiększone ryzyko,
- bezwzględne lub względne znaczenie elementu populacji,
- przypadki nietypowe przy operacjach typowych

Rezultaty badania próby dokonanej z wykorzystaniem doboru celowego charakteryzują jedynie zbadane elementy, a więc próbkę, a nie populację.

Jeżeli próba wybrana jest doborem celowym, to brak jest podstaw do ekstrapolacji rezultatów na pozostałe, nie poddane badaniu elementy populacji.

Próbkowanie wg atrybutów

Stosowane do oceny dużej populacji, o bliskim zera prawdopodobieństwie wystąpienia odchylenia. Stosowane najczęściej w testach kontroli, a dobór jednostek populacji do próby przebiega w oparciu konkretny atrybut skorelowany w sposób bezpośredni z określonym uprzednio celem badania.

Przykładowo, jeżeli wstępnie oceniono, że ryzyko kontroli systemu zakupu lub pewnych jego procedur kontrolnych jest niskie, to dla potwierdzenia tego szacunku można między innymi sprawdzić, czy wszystkie dokumenty zakupu są akceptowane przez upoważnioną do tego osobę; czy wielkość zakupu porównuje się z odpowiednimi budżetami; czy zakupy są uzasadnione ekonomiczne etc.

W kolejnym kroku wyznacza się wielkość próbki, jaka jest niezbędna do osiągnięcia celu badania. Na liczebność próbki wpływają: ryzyko próbkowania, dopuszczalny błąd i spodziewane wystąpienie błędu.

Metoda próbkowania wg atrybutów, której zastosowanie w próbkowaniu dla badania wiarygodności jest ograniczone, nie została szerzej omówiona w niniejszym opracowaniu.

Załącznik 3. – Przykładowe podejście do określania wielkości próby przy testach kontroli

Wielkości prób są ustalane tak jak przedstawiono poniżej³⁹.

Wielkość próby = współczynnik ufności ÷ dopuszczalny wskaźnik odchyień⁴⁰

Poziom ufności⁴¹

– **współczynnik ufności**

50% – 0,7

55% – 0,8

60% – 0,9

65% – 1,1

70% – 1,2

75% – 1,4

80% – 1,6

85% – 1,9

90% – 2,3

95% – 3,0

98% – 3,7

99% – 4,6

1. Ufność **to poziom dopuszczalnego ryzyka (ryzyka przeoczenia)**, że test nie pozwoli na otrzymanie dokładnych wyników. Czy wymagany jest wyższy poziom ufności (co skutkuje koniecznością wybrania większej próby), czy niższy (gdy próba może być mniejsza)?

Poziom ufności wymagany dla konkretnego testu opiera się na czynnikach, takich jak:

- **dowody badania uzyskane z innych źródeł**, takich jak przegląd analityczny, inne badania wiarygodności i pewność uzyskana z oceny modelu kontroli związanego z danym stwierdzeniem,
- **znaczenie stwierdzenia lub pozycji sprawozdania finansowego** w porównaniu z istotnością ogólną.

2. Testy kontroli często projektowane są tak, aby zapewnić **niski lub umiarkowany** poziom ryzyka kontroli, to znaczy przy zastosowaniu wskaźnika ufności w przedziale 80-95%.

Źródło: Przewodnik stosowania MSRF w badaniu małych i średnich jednostek. KIBR, Warszawa 2011.

W celu testowania skuteczności działania kontroli przy wysokim poziomie zaufania kontroli (punkt 1) używa się często **poziomu ufności wynoszącego 90%** (właściwy współczynnik ufności wynosi **2,3**, zgodnie z tabelą powyżej). Maksymalny **dopuszczalny wskaźnik odchyień** wynosi **10%**. Najmniejsza próba w tym wypadku to 23, obliczona w następujący sposób:

Współczynnik ufności (2,3) ÷ maks. wskaźnik odchyień (0,1) = wielkość próby (23)

³⁹ Dla kontroli wykonywanych przynajmniej raz dziennie.

⁴⁰ Dopuszczalny wskaźnik odchylenia używany jest dla testów kontroli, dla których biegły rewident określa wskaźnik odchylenia od określonych procedur kontroli wewnętrznej w celu uzyskania odpowiedniego poziomu pewności. Biegły rewident stara się uzyskać odpowiedni poziom pewności, że rzeczywiste odchylenie w populacji nie przewyższyło dopuszczalnego odchylenia w populacji.

⁴¹ Na przykład poziom ufności wynoszący 95% wskazuje, że jeśli konkretny test był wykonany 100 razy (przy losowym wyborze reprezentatywnych transakcji), wyniki byłyby dokładne (w obrębie marginesu zniekształcenia) 95 razy na 100 testów. Istnieje ryzyko, że 5 testów na 100 da niedokładne wyniki.

Tam, gdzie inne dowody (takie jak dowody z procedur wiarygodności) zostały uzyskane dla konkretnego stwierdzenia współczynnik **ufności może zostać obniżony w taki sposób, by uzyskać jedynie umiarkowane obniżenie ryzyka** poprzez testy działania kontroli. W takim przypadku można użyć poziomu **ufności wynoszącego 80%** (właściwy **współczynnik ufności wynosi 1,6**, a maksymalny **dopuszczalny wskaźnik odchyień – 20%**), co dałoby mniejszą wielkość próby, równą **8**.

Współczynnik ufności (1,6) ÷ maks. wskaźnik odchyień (0,2) = wielkość próby (8)

Przy wyborze próbek dla kontroli, które nie działają codziennie, przydatne mogą być poniższe wytyczne. Warto jednak pamiętać, że rzeczywista wielkość próby powinna być zawsze ustalona na podstawie zawodowego osądu.

Kontrola działa	Liczba kontroli w roku	Sugerowana minimalna próba	Procentowy zakres testu
Co tydzień	52	10	19%
Co miesiąc	12	2-4	25%
Co kwartał	4	2	50%
Co rok	1	1	100%

Prosty plan, który może być zastosowany w próbkowaniu według atrybutów, przedstawia się następująco:

Opierając się na 95-procentowym poziomie ufności (odstępstwo dopuszczalne wynosi 5%), zaleca się przyjęcie, że:

- **próba 10 pozycji** i brak wykrytych odstępstw zapewniają **umiarkowany poziom obniżenia** ryzyka. Jeżeli wykryte zostanie odstępstwo, testy kontroli nie dają żadnej pewności,
- **próba 30 pozycji** i brak wykrytych odstępstw zapewniają wysoki poziom obniżenia ryzyka,
- w wypadku wykrycia jednego odstępstwa możliwe **jest uzyskanie jedynie umiarkowanego** poziomu obniżenia ryzyka. Jeżeli wykryte zostanie więcej niż jedno odchylenie, test kontroli nie daje żadnego obniżenia ryzyka,
- **próba 60 pozycji** i nie więcej niż jedno odstępstwo zapewniają wysoki poziom obniżenia ryzyka. W wypadku wykrycia dwóch odstępstw możliwe jest uzyskanie **jedynie umiarkowanego obniżenia ryzyka**. Jeżeli **wykryte zostaną więcej niż dwa odstępstwa, test kontroli nie daje żadnej pewności**.

Źródło: Skrypt - Wykorzystanie kontroli wewnętrznej w procesie badania sprawozdań finansowych małych i średnich przedsiębiorstw oraz świadczenia innych usług - część II. PIBR, Warszawa 2017

Załącznik 4. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości

Uwaga!

Badaną jednostkę mogą obowiązywać dodatkowe przepisy, które również wskazują wymogi ujawnień. Kwestia ta powinna każdorazowo podlegać rozpatrzeniu, udokumentowaniu i uwzględnieniu w procedurach badania przez kluczowego biegłego rewidenta (rozpoczynając od etapu rozpoznania badanej jednostki i planowania badania).

W poniższej tabeli odpowiedzi oznaczają:

- **T(tak)** – wymóg ujawnienia spełniony,
- **N(nie)** – wymóg ujawnienia nie został spełniony (zawsze konieczny komentarz),
- **ND (nie dotyczy)** – badanej jednostki nie dotyczy wymóg ujawnienia (zawsze konieczny komentarz).

Załącznik nr 1 do Uor (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
Wprowadzenie do sprawozdania finansowego			
1)	firma, siedziba i adres albo miejsce zamieszkania i adres,		
	podstawowy przedmiot działalności,		
	numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji,		
2)	wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony,		
3)	wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym,		
4)	wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne, jeżeli w skład jednostki wchodzi wewnętrzne jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe,		
5)	wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości,		
	wskazanie, czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności,		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
6)	w przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie, wskazanie, że jest to sprawozdanie finansowe sporządzone po połączeniu spółek,		
6)	w przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie, wskazanie zastosowanej metody rozliczenia połączenia (nabycia, łączenia udziałów),		
7)	omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru,		
Dodatkowe informacje i objaśnienia do sprawozdania finansowego			
1. 1)	szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia,		
1. 1)	szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych wartości niematerialnych i prawnych zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia,		
1. 1)	szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych inwestycji długoterminowych zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia,		
1. 2)	kwota dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
	aktywów finansowych,		
1. 3)	kwota kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz kwotę wartości firmy, a także wyjaśnienie okresu ich odpisywania, określonego odpowiednio w art. 33 ust. 3 oraz art. 44b ust. 10,		
1. 4)	wartość gruntów użytkowanych wieczysto,		
1. 5)	wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu,		
1. 6)	liczba oraz wartość posiadanych papierów wartościowych lub praw, w tym świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów i opcji, ze wskazaniem praw, jakie przyznają,		
1. 7)	dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego,		
1. 8)	dane o strukturze własności kapitału podstawowego oraz liczbie i wartości nominalnej subskrybowanych akcji, w tym uprzywilejowanych,		
1. 9)	stan na początek roku obrotowego, zwiększenia i wykorzystanie oraz stan końcowy kapitałów (funduszy) zapasowych, rezerwowych oraz kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny, o ile jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym,		
1. 10)	propozycje co do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy,		
1. 11)	dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym,		
1. 12)	podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową, okresie spłaty: a) do 1 roku,		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
	b) powyżej 1 roku do 3 lat, c) powyżej 3 lat do 5 lat, d) powyżej 5 lat,		
1. 13)	łączna kwota zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń,		
1. 14)	wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych, w tym kwotę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie,		
1. 15)	w przypadku gdy składnik aktywów lub pasywów jest wykazywany w więcej niż jednej pozycji bilansu, jego powiązanie między tymi pozycjami; dotyczy to w szczególności podziału należności i zobowiązań na część długoterminową i krótkoterminową,		
1. 16)	łączna kwota zobowiązań warunkowych, w tym również udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń, także wekslowych, niewykazanych w bilansie, ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń; odrębnie należy wykazać informacje dotyczące zobowiązań warunkowych w zakresie emerytur i podobnych świadczeń oraz wobec jednostek powiązanych lub stowarzyszonych,		
1. 17)	w przypadku gdy składniki aktywów niebędące instrumentami finansowymi są wyceniane według wartości godziwej:		
	a) istotne założenia przyjęte do ustalenia wartości godziwej, w przypadku gdy dane przyjęte do ustalenia tej wartości nie pochodzą z aktywnego rynku,		
	b) dla każdej kategorii składnika aktywów niebędącego instrumentem finansowym – wartość godziwa wykazana w bilansie, jak również odpowiednio skutki przeszacowania zaliczone do przychodów lub kosztów finansowych lub odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym,		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
	c) tabela zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny obejmująca stan kapitału (funduszu) na początek i koniec okresu sprawozdawczego oraz jego zwiększenia i zmniejszenia w ciągu roku obrotowego.		
2. 1)	struktura rzeczowa (rodzaje działalności) przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, w zakresie, w jakim te rodzaje istotnie różnią się od siebie, z uwzględnieniem zasad organizacji sprzedaży produktów i świadczenia usług,		
	struktura terytorialna (rynk geograficzne) przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, w zakresie, w jakim te rynki istotnie różnią się od siebie, z uwzględnieniem zasad organizacji sprzedaży produktów i świadczenia usług,		
2. 2)	w przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, dane o kosztach wytworzenia produktów na własne potrzeby oraz o kosztach rodzajowych (w podziale na grupy kosztów rodzajowych): a) amortyzacji, b) zużycia materiałów i energii, c) usług obcych, d) podatków i opłat, e) wynagrodzeń, f) ubezpieczeń i innych świadczeń, w tym emerytalnych, g) pozostałych kosztach rodzajowych;		
2. 3)	wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe,		
2. 4)	wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów,		
2. 5)	informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym,		
2. 6)	rozliczenie różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto,		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
2. 7)	koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym,		
2. 8)	odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły cenę nabycia towarów lub koszt wytworzenia produktów w roku obrotowym,		
2. 9)	poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska,		
2. 10)	kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie,		
3.	dla pozycji sprawozdania finansowego, wyrażonych w walutach obcych – kursy przyjęte do ich wyceny,		
4.	objaśnienie struktury środków pieniężnych przyjętych do rachunku przepływów pieniężnych,		
	w przypadku gdy rachunek przepływów pieniężnych sporządzony jest metodą bezpośrednią, dodatkowo należy przedstawić uzgodnienie przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, sporządzone metodą pośrednią,		
	w przypadku różnic pomiędzy zmianami stanu niektórych pozycji w bilansie oraz zmianami tych samych pozycji wykazanymi w rachunku przepływów pieniężnych, należy wyjaśnić ich przyczyny,		
5. 1)	informacje o charakterze i celu gospodarczym zawartych przez jednostkę umów nieuwzględnionych w bilansie w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki,		

Zał. nr 1 do Uor (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
5. 2)	<p>informacje o transakcjach (wraz z ich kwotami) zawartych przez jednostkę na innych warunkach niż rynkowe ze stronami powiązаныmi, przez które rozumie się podmioty powiązane zdefiniowane w międzynarodowych standardach rachunkowości przyjętych zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości, wraz z informacjami określającymi charakter związku ze stronami powiązаныmi oraz innymi informacjami dotyczącymi transakcji niezbędnymi dla zrozumienia ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki.</p> <p>Informacje dotyczące poszczególnych transakcji mogą być zgrupowane według ich rodzaju, z wyjątkiem przypadku, gdy informacje na temat poszczególnych transakcji są niezbędne dla oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki,</p>		
5. 3)	informacje o przeciętnym w roku obrotowym zatrudnieniu, z podziałem na grupy zawodowe,		
5. 4)	informacje o wynagrodzeniach, łącznie z wynagrodzeniem z zysku, wypłaconych lub należnych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających, nadzorujących albo administrujących spółek handlowych (dla każdej grupy osobno) za rok obrotowy oraz wszelkich zobowiązaniach wynikających z emerytur i świadczeń o podobnym charakterze dla byłych członków tych organów lub zobowiązaniach zaciągniętych w związku z tymi emeryturami, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii organu,		
5. 5)	informacje o kwotach zaliczek, kredytów, pożyczek i świadczeń o podobnym charakterze udzielonych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających, nadzorujących i administrujących jednostki, ze wskazaniem ich głównych warunków, wysokości oprocentowania oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdego z tych organów,		
5. 6)	informacje o wynagrodzeniu biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego, wypłaconym		

Zał. nr 1 do Uor (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
	lub należnym za rok obrotowy odrębnie za:		
	badanie ustawowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach,		
	a) inne usługi atestacyjne,		
	b) usługi doradztwa podatkowego,		
	c) pozostałe usługi;		
6. 1)	informacje o przychodach i kosztach z tytułu błędów popełnionych w latach ubiegłych odnoszonych w roku obrotowym na kapitał (fundusz) własny z podaniem ich kwot i rodzaju,		
6. 2)	Informacje o istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym oraz o ich wpływie na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki,		
6. 3)	przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny, jeżeli wywierają one istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, ich przyczyny i spowodowaną zmianami kwotę wyniku finansowego oraz zmian w kapitale (funduszu) własnym, oraz przedstawienie zmiany sposobu sporządzania sprawozdania finansowego wraz z podaniem jej przyczyny,		
6. 4)	informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy,		
7. 1)	informacje o wspólnych przedsięwzięciach, które nie podlegają konsolidacji, w tym:		
	a) nazwie, zakresie działalności wspólnego przedsięwzięcia,		
	b) procentowym udziale,		
	c) części wspólnie kontrolowanych rzeczowych składników aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
	d) zobowiązaniach zaciągniętych na potrzeby przedsięwzięcia lub zakupu używanych rzeczowych składników aktywów trwałych, e) części zobowiązań wspólnie zaciągniętych, f) przychodach uzyskanych ze wspólnego przedsięwzięcia i kosztach z nimi związanych, g) zobowiązaniach warunkowych i inwestycyjnych dotyczących wspólnego przedsięwzięcia,		
7. 2)	informacje o transakcjach z jednostkami powiązаныmi,		
7. 3)	wykaz spółek (nazwa, siedziba), w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale lub 20% w ogólnej liczbie głosów w organie stanowiącym spółki; wykaz ten powinien zawierać także informacje o procencie posiadanego zaangażowania w kapitale oraz o kwocie kapitału własnego i zysku lub stracie netto tych spółek za ostatni rok obrotowy,		
7. 4)	jeżeli jednostka nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, korzystając ze zwolnienia lub wyłączeń, informacje o: a) podstawie prawnej wraz z danymi uzasadniającymi odstąpienie od konsolidacji, b) nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na wyższym szczeblu grupy kapitałowej oraz miejscu jego publikacji, c) podstawowych wskaźnikach ekonomiczno-finansowych, charakteryzujących działalność jednostek powiązanych w danym i ubiegłym roku obrotowym, takich jak: – przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz przychody finansowe, – wynik finansowy netto oraz wartość kapitału własnego, z podziałem na grupy, – wartość aktywów, – przeciętne roczne zatrudnienie;		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
	d) rodzaju stosowanych standardów rachunkowości (krajowych czy międzynarodowych) przez jednostki powiązane,		
7.5) a)	informacje o nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najwyższym szczeblu grupy kapitałowej, w której skład wchodzi spółka jako jednostka zależna, oraz miejscu, w którym sprawozdanie to jest dostępne,		
7.5) b)	informacje o nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najniższym szczeblu grupy kapitałowej, w skład której wchodzi spółka jako jednostka zależna, oraz miejscu, w którym sprawozdanie to jest dostępne,		
7.6)	nazwa, adres siedziby zarządu lub siedziby statutowej jednostki oraz forma prawna każdej z jednostek, których dana jednostka jest współnikiem ponoszącym nieograniczoną odpowiedzialność majątkową,		
8.	w przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie:		
8.1)	jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą nabycia:		
	a) firmę i opis przedmiotu działalności spółki przejętej,		
	b) liczbę, wartość nominalną i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia,		
	c) cenę przejęcia, wartość aktywów netto według wartości godziwej spółki przejętej na dzień połączenia, wartość firmy lub ujemną wartość firmy i opis zasad jej amortyzacji,		
8.2)	jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą łączenia udziałów:		
	a) firmy i opis przedmiotu działalności spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru,		
	b) liczbę, wartość nominalną i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia,		
	c) przychody i koszty, zyski i straty oraz zmiany w kapitałach własnych połączonych spółek za okres od początku roku		

Załącznik nr 1 do UoR (pkt)	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N, ND)
	obrotowego, w ciągu którego nastąpiło połączenie, do dnia połączenia;		
9.	w przypadku występowania niepewności co do możliwości kontynuowania działalności, opis tych niepewności oraz stwierdzenie, że taka niepewność występuje, oraz wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zawiera korekty z tym związane; informacja powinna zawierać również opis podejmowanych bądź planowanych przez jednostkę działań mających na celu eliminację niepewności;		
10.	inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.		

Załącznik 5. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w sprawozdaniu z działalności

Przepis Uor	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (Nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
A. PODSTAWOWE WYMOGI PREZENTACYJNE*			
Art. 49 ust.2.1)	Zdarzenia istotnie wpływające na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego		
Art. 49 ust.2.2)	Przewidywany rozwój jednostki		
Art. 49 ust.2.3)	Ważniejsze osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju		
Art. 49 ust.2.4)	Aktualna i przewidywana sytuacja finansowa jednostki		
Art. 49 ust.2.5)	Udziały własne, w tym: <ul style="list-style-type: none"> i. przyczyna nabycia udziałów własnych w roku obrotowym, ii. liczba i wartość nominalna nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów, a w przypadku braku wartości nominalnej – ich wartość księgowa, jak też części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują, iii. w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego – równowartość tych udziałów, iv. liczba i wartość nominalna wszystkich udziałów nabytych i zatrzymanych, a w razie braku wartości nominalnej – wartość księgowa, jak również części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują 		
Art. 49 ust.2.6)	Posiadane przez jednostkę oddziały (zakłady)		
Art. 49 ust.2.7)	Instrumenty finansowe w zakresie:		
Art. 49 ust.2.7a)	a) ryzyka: zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest jednostka,		

Przepis Uor	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (Nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
Art. 49 ust.2.7b)	b) przyjętych przez jednostkę celach i metodach zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z metodami zabezpieczenia istotnych rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń;		
B. DODATKOWE WYMOGI PREZENTACYJNE			
art. 49 ust.3	Sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować również – o ile jest to istotne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki – co najmniej: a) kluczowe finansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki; b) kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki oraz informacje dotyczące zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego.		
art. 49 ust. 3a.	W przypadku, gdy istnieje powiązanie pomiędzy wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym a informacjami zawartymi w sprawozdaniu z działalności jednostki, sprawozdanie z działalności jednostki powinno zawierać odniesienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym, a także dodatkowe wyjaśnienia dotyczące tych kwot.		
C. OŚWIADCZENIE NA TEMAT INFORMACJI NIEFINANSOWYCH			
	Czy badana jednostka to jednostka wskazana w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 ustawy o rachunkowości, tj: 1) jednostka organizacyjna działająca na podstawie Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych; 2) jednostka zamierzająca ubiegać się albo ubiegająca się o zezwolenie na wykonywanie działalności na podstawie przepisów, o których mowa powyżej, lub wpis do rejestru zarządzających ASI na podstawie przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi 2a) alternatywna spółka inwestycyjna w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami		

Przepis Uor	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (Nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
	<p>inwestycyjnymi, w tym uprawniona do postępowania się nazwą „EuVECA” albo „EuSEF”</p> <p>3) emitent papierów wartościowych dopuszczonych, emitent zamierzający ubiegać się lub ubiegający się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego</p> <p>4) emitent papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu</p> <p>5) krajowa instytucja płatnicza</p> <p>6) instytucja pieniądza elektronicznego</p> <p>Jeżeli TAK, przejdź dalej.</p>		
art. 49b	<p>Czy forma organizacyjno-prawna badanej jednostki to:</p> <p>a) spółka kapitałowa</p> <p>b) spółka komandytowo-akcyjna</p> <p>c) spółka jawna lub komandytowa, której wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej formie prawnej</p> <p>Jeżeli TAK, przejdź dalej.</p>		
	<p>Czy badana jednostka w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, <u>oraz</u> w roku poprzedzającym ten rok przekracza następujące wielkości:</p> <p>a) 500 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty oraz</p> <p>b) 85 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego lub 170 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy</p> <p>Jeżeli TAK, przejdź dalej.</p>		
	<p>Czy badana jednostka zawarła dodatkowo w sprawozdaniu z działalności – jako wyodrębnioną część – oświadczenie na temat informacji niefinansowych?</p>		
art. 49 b ust 2 pkt 1	<p>Czy badana jednostka zawarła w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych:</p> <p>1. zwięzły opis modelu biznesowego jednostki;</p>		

Przepis Uor	Zagadnienie	T (tak) N (nie) ND (Nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
ust 2 pkt 2 ust 2 pkt 3, ust 5 ust 2 pkt 4 ust 2 pkt 5 ust 4 ust 6-7 ust 8	<p>2. kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki</p> <p>3. opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji, a także opis rezultatów stosowania tych polityk lub w przypadku braku stosowania polityki do jednego lub kilku zagadnień - powody jej niestosowania;</p> <p>4. opis procedur należytej staranności - jeżeli jednostka je stosuje w ramach polityk, o których mowa w pkt 3;</p> <p>5. opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki mogących wywierać niekorzystny wpływ na zagadnienia, o których mowa w pkt 3, w tym ryzyk związanych z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi ryzykami;</p> <p>6. odniesienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym, a także dodatkowe wyjaśnienia dot. tych kwot, w przypadku gdy istnieje powiązanie pomiędzy wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym a informacjami zawartymi w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych;</p> <p>7. informacja o pominięciu w ww oświadczeniu informacji dotyczących oczekiwanych zdarzeń lub spraw będących przedmiotem toczących się negocjacji - jeżeli zgodnie z uzasadnioną opinią kierownika oraz członków RN lub innego organu nadzorującego - ujawnienie takich informacji miałyby istotnie szkodliwy wpływ na sytuację rynkową jednostki (przy założeniu, że nie uniemożliwi to prawidłowej i obiektywnej oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności na zagadnienia, o których mowa w ust.2 pkt 3)</p> <p>8. informacja o tym, jakie zasady, standardy, normy lub wytyczne zastosowano przy sporządzaniu</p>		

Uwaga!

Zgodnie z przepisami art. 49 ustawy o rachunkowości, szczególne regulacje w zakresie ujawnień w sprawozdaniu z działalności dotyczą:

- a) *emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego (art.49 ust. 2a),*
- b) *specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych, funduszy inwestycyjnych zamkniętych oraz alternatywnych spółek inwestycyjnych (art.49 ust. 2b),*
- c) *jednostek zakwalifikowanych do kategorii „małych” i „mikro” w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości (art.49 ust. 4, 5, 6).*

Sprawozdanie z działalności emitenta, którego papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, powinno zawierać również – jako wyodrębnioną część – *oświadczenie o stosowaniu ładu korporacyjnego*, którego zakres określają:

- przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1382 oraz z 2015 r. poz. 978 i 1260) lub
- regulaminy wydane na podstawie art. 61 tej ustawy.

Powyższe kwestie należy każdorazowo uwzględnić w trakcie przeprowadzanego badania i weryfikacji prawidłowości i kompletności ujawnień w zakresie sprawozdania z działalności.

Załącznik 6. – Lista kontrolna – Ujawnienia wymagane do zamieszczenia w zakresie instrumentów finansowych dla jednostek zobowiązanych do stosowania *rozporządzenia ministra finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych*

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
§ 35	Czy badana jednostka (sporządzająca sprawozdanie finansowe, o którym mowa w art. 45 ust. 1 ustawy o rachunkowości), zaprezentowała w bilansie instrumenty finansowe w podziale na długoterminowe i krótkoterminowe?		
§ 36	Czy badana jednostka kompensuje się ze sobą w bilansie wartości aktywów finansowych i zobowiązań finansowych i wykazuje w wartości (kwocie) netto, tylko jeżeli jednostka: 1) posiada ważny prawnie tytuł do kompensaty określonych aktywów i zobowiązań finansowych oraz 2) zamierza rozliczyć transakcję w wartości netto poddanych kompensacie składników aktywów i zobowiązań finansowych lub jednocześnie takie składniki aktywów wyłączyć z ksiąg rachunkowych, a zobowiązanie finansowe rozliczyć?		
§ 37. 1.	Czy badana jednostka w bilansie wykazała: 1) skutki przeszacowania aktywów finansowych, odpisy aktualizujące ich wartość, jak również związane z tymi aktywami nabyte kupony odsetkowe i przychody odsetkowe, o których mowa w § 25 ust. 1 rozporządzenia ⁴² – w pozycjach, do których zakwalifikowano aktywa finansowe, 2) skutki przeszacowania zobowiązań finansowych, odpisy amortyzacyjne oraz koszty odsetkowe związane z tymi zobowiązaniami - w pozycjach, do których zakwalifikowano zobowiązania finansowe. Uwaga! Dotyczy również pozycji zabezpieczanych i pozycji zabezpieczających.		
	Czy badana jednostka w <i>rachunku zysków i strat</i> wykazała:		

⁴² Przychody z odsetek związane z dłużnymi instrumentami finansowymi ustala się proporcjonalnie do upływu czasu, na poziomie efektywnej dochodowości tych aktywów, do dnia wyłączenia ich z ksiąg rachunkowych i zalicza do przychodów finansowych poszczególnych okresów sprawozdawczych. Przychody z odsetek obejmują naliczone odsetki wyliczone za pomocą efektywnej stopy, jak również wszelkie odpisy dyskonta, premii lub innej różnicy między wartością aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny i ich wartością w terminie wymagalności.

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
§ 37. 2. § 38. 1. § 38. 2.	<p>1) skutki przeszacowania aktywów finansowych, odpisy aktualizujące ich wartość oraz przychody odsetkowe, o których mowa w § 25 ust. 1⁴³, które zalicza się do przychodów lub kosztów finansowych:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. w przypadku aktywów wycenianych w skorygowanej cenie nabycia - jako przychody lub koszty z tytułu odsetek, b. w przypadku aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej lub cenie nabycia - jako przychody lub koszty z tytułu aktualizacji wartości inwestycji, <p>2) skutki przeszacowania zobowiązań finansowych zaliczonych do kategorii przeznaczonych do obrotu, w tym koszty odsetkowe oraz wynik z operacji, o którym mowa w § 18 ust. 4⁴³ - jako przychody lub koszty z tytułu aktualizacji wartości inwestycji; w pozostałych przypadkach wykazuje się je jako przychody lub koszty z tytułu odsetek.</p> <p>3) jako <i>zysk lub stratę ze zbycia inwestycji</i> – wyniki ze sprzedaży oraz inne zyski i straty, w tym także odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, ustalone na dzień wyłączenia z ksiąg rachunkowych aktywów finansowych zaliczonych do kategorii dostępnych do sprzedaży;</p> <p>4) jako <i>zysk lub stratę ze zbycia inwestycji</i> – wyniki ze sprzedaży oraz inne zyski i straty ustalone na dzień wyłączenia z ksiąg rachunkowych aktywów finansowych zaliczonych do kategorii przeznaczonych do obrotu.</p> <p>Uwaga! Dotyczy również pozycji zabezpieczanych i pozycji zabezpieczających.</p>		
§ 39. 1.	<p>Jeżeli w aktywach bilansu badana jednostka wykazała <i>dłużne instrumenty finansowe, pożyczki udzielone lub należności własne</i>, to bez względu na sposób ich wyceny, upewnij się, że w dodatkowych informacjach i objaśnieniach podaje się przychody z odsetek wyliczone za pomocą stóp procentowych wynikających z zawartych kontraktów, przypadające na okres objęty sprawozdaniem finansowym, z podziałem na kategorie aktywów, których odsetki te dotyczą, przy czym odsetki naliczone i zrealizowane w danym okresie wykazuje się odrębnie od odsetek naliczonych, lecz niezrealizowanych.</p> <p>Odsetki niezrealizowane wykazuje się z podziałem według terminów zapłaty:</p>		

⁴³ Na dzień wyłączenia z ksiąg rachunkowych całości lub części zobowiązania finansowego wynik z operacji ustala się jako różnicę między kwotą zapłaty a wartością wyłączonego z ksiąg rachunkowych zobowiązania, w tym nierozliczonego dyskonta lub premii. Wynik ten zalicza się do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego.

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
	1) do trzech miesięcy, 2) powyżej trzech do dwunastu miesięcy, 3) powyżej dwunastu miesięcy - od dnia sporządzenia sprawozdania finansowego.		
§ 39. 2.	Jeżeli w okresie objętym sprawozdaniem dokonano odpisów aktualizujących wartość pożyczek udzielonych lub należności własnych z tytułu trwałej utraty ich wartości, to, czy badana jednostka w dodatkowych informacjach i objaśnieniach podała naliczone od tych wierzytelności odsetki, które do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zostały zrealizowane?		
§ 39. 3.	Jeżeli w pasywach bilansu badana jednostka wykazała zobowiązania finansowe, to, bez względu na sposób ich wyceny, upewnij się, że w dodatkowych informacjach i objaśnieniach podaje się koszty obciążające jednostkę z tytułu odsetek od tych zobowiązań, wyliczonych za pomocą stóp procentowych wynikających z zawartych kontraktów, przypadające na okres objęty sprawozdaniem finansowym, z podziałem na koszty odsetek związane z zobowiązaniami zaliczonymi do przeznaczonych do obrotu, pozostałymi krótkoterminowymi zobowiązaniami finansowymi oraz długoterminowymi zobowiązaniami finansowymi; koszty odsetek naliczone i zrealizowane w danym okresie ujmuje się odrębnie od kosztów odsetek naliczonych, lecz niezrealizowanych. Odsetki niezrealizowane wykazuje się z podziałem według terminów zapłaty: <ol style="list-style-type: none"> 1) do trzech miesięcy, 2) powyżej trzech do dwunastu miesięcy, 3) powyżej dwunastu miesięcy - od dnia sporządzenia sprawozdania finansowego.		
§ 40. 1.	Czy badana jednostka w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zamieściła dla wszystkich grup aktywów finansowych wykazanych w bilansie w aktywach trwałych i obrotowych oraz dla wszystkich zobowiązań finansowych wykazanych w bilansie jako długoterminowe i krótkoterminowe, w podziale co najmniej według kategorii określonych w § 5 ust. 1 ⁴⁴ :		

⁴⁴ 1) aktywa finansowe i zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu,

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
	<ol style="list-style-type: none"> 1) podstawową charakterystykę, ilość i wartość instrumentów finansowych, w tym opis istotnych warunków i terminów, które mogą wpływać na wielkość, rozkład w czasie oraz pewność przyszłych przepływów pieniężnych, 2) opis metod i istotnych założeń przyjętych do ustalania wartości godziwej aktywów i zobowiązań finansowych wycenianych w takiej wartości, 3) opis sposobu ujmowania skutków przeszacowania aktywów zaliczonych do kategorii dostępnych do sprzedaży, to jest, czy jednostka odnosi je do przychodów lub kosztów finansowych, czy też do kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny, 4) wartość wykazanych w bilansie instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej, jak również odpowiednio skutki przeszacowania odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym lub zaliczone do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego, 5) tabelę zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny w zakresie instrumentów finansowych, obejmującą stan kapitału na początek i na koniec okresu sprawozdawczego oraz jego zwiększenia i zmniejszenia, w szczególności z tytułu: <ol style="list-style-type: none"> a. skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, w tym: <ul style="list-style-type: none"> - zyski lub straty z okresowej wyceny, - kwoty przeszacowania odpisane w razie trwałej utraty wartości, - zyski lub straty z wyceny ustalone na dzień przekwalifikowania aktywów do kategorii dostępnych do sprzedaży, - kwoty rozliczone w przypadku zabezpieczenia wartości godziwej oprocentowanego instrumentu finansowego, - kwoty rozliczone w przypadku przekwalifikowania aktywów do kategorii utrzymywanych do terminu wymagalności, - kwoty odpisane na dzień wyłączenia z ksiąg rachunkowych, b. okresowej wyceny pozycji zabezpieczanych oraz instrumentów zabezpieczających w związku z zabezpieczaniem: 		

2) pożyczki udzielone i należności własne,

3) aktywa finansowe utrzymywane do terminu wymagalności,

4) aktywa finansowe dostępne do sprzedaży

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
	<ul style="list-style-type: none"> - zmian w przepływach pieniężnych, - udziałów w aktywach netto jednostek zagranicznych, c. ustalenia, przeszacowania i odpisania na wynik finansowy rezerwy oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, 6) objaśnienie do każdej kategorii aktywów finansowych, wyróżnionych zgodnie z § 5 ust. 1³, przyjętych zasad wprowadzania do ksiąg rachunkowych nabytych instrumentów finansowych, o których mowa w § 4 ust. 3⁴⁵, 7) określenie ryzyka zmiany stopy procentowej, a w szczególności informację o wcześniej przypadającym terminie wykupu lub wynikającym z umowy terminie przeszacowania wartości instrumentów finansowych, a także o efektywnej stopie procentowej, jeżeli jej ustalenie jest zasadne, 8) określenie ryzyka kredytowego, a w szczególności informację o oszacowanej maksymalnej kwocie straty, na jaką jednostka jest narażona, bez uwzględnienia wartości godziwej jakichkolwiek przyjętych lub poczynionych zabezpieczeń, w przypadku gdyby wierzyciel nie wywiązał się ze świadczenia, z podaniem informacji o koncentracji tego ryzyka. 		
§ 40. 2.	<p>Jeżeli wartość godziwa aktywów finansowych zaliczonych do kategorii przeznaczonych do obrotu lub dostępnych do sprzedaży nie może być wiarygodnie zmierzona i dlatego zostały wycenione w skorygowanej cenie nabycia, to, czy badana jednostka w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zamieściła również ich wartość wykazaną w bilansie oraz przyczyny, dla których nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej tych aktywów, a także, o ile to możliwe, określiła granice przedziału, w którym wartość godziwa tych instrumentów może się zawierać?</p>		
§ 40. 3.	<p>Czy dla aktywów i zobowiązań finansowych, których zgodnie z przepisami rozdziału 3 rozporządzenia nie wycenia się w wartości godziwej, zarówno wprowadzonych, jak i niewprowadzonych do ksiąg rachunkowych, badana jednostka zamieściła w dodatkowych informacjach i objaśnieniach dane o ich wartości godziwej na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego?</p> <p>(Jeżeli z uzasadnionych przyczyn jednostka nie ustaliła wartości godziwej</p>		

⁴⁵ Aktywa finansowe nabyte w wyniku transakcji dokonanych w obrocie regulowanym wprowadza się do ksiąg rachunkowych, w zależności od przyjętej przez jednostkę metody, pod datą zawarcia transakcji albo na dzień rozliczenia transakcji. Wybrana przez jednostkę metoda ma zastosowanie również w przypadku sprzedaży aktywów finansowych w obrocie regulowanym.

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
	takich aktywów lub zobowiązań finansowych, to powinna fakt ten ujawnić oraz podać podstawową charakterystykę instrumentów finansowych, które w innym przypadku byłyby wycenione zgodnie z § 15 pkt 1 ⁴⁶ .)		
§ 40. 4.	Jeżeli wartość godziwa aktywów i zobowiązań finansowych, o których mowa w punkcie powyżej, jest niższa od ich wartości wykazanej w sprawozdaniu finansowym, to czy badana jednostka w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zamieściła dane o wartości bilansowej i wartości godziwej danego składnika lub grupy składników, a także przedstawiła przyczyny zaniechania odpisów aktualizujących ich wartość bilansową oraz uzasadniła przekonanie o możliwości odzyskania wykazanej wartości w pełnej kwocie.		
§ 40. 5.	Jeżeli w okresie sprawozdawczym badana jednostka była stroną umowy, w wyniku której aktywa finansowe przekształca się w papiery wartościowe lub umowy odkupu, to czy w dodatkowych informacjach i objaśnieniach przedstawiła odrębnie dla każdej transakcji: <ol style="list-style-type: none"> 1) charakter i wielkość zawartych transakcji, w tym opis przyjętych lub udzielonych gwarancji i zabezpieczeń, dane przyjęte do wyliczenia wartości godziwej przychodów odsetkowych związanych z umowami zawartymi w okresie sprawozdawczym oraz transakcjami zawartymi w okresach poprzednich, zarówno zakończonymi, jak i niezakończonymi w okresie sprawozdawczym, 2) informację o aktywach finansowych wyłączonych z ksiąg rachunkowych w okresie sprawozdawczym. 		
§ 40. 6.	Jeżeli badana jednostka dokonała <i>przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii przeznaczonych do obrotu</i> zgodnie z § 6 ust. 4 albo 5 ⁴⁷ , to czy w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zamieściła następujące informacje:		

⁴⁶ Za wiarygodną uznaje się wartość godziwą ustaloną w szczególności drogą:

- 1) wyceny instrumentu finansowego po cenie ustalonej w aktywnym obrocie regulowanym, zaś informacje o tej cenie są ogólnie dostępne,
- 2) oszacowania dłużnych instrumentów finansowych przez wyspecjalizowaną, niezależną jednostkę świadczącą tego rodzaju usługi, przy czym możliwe jest rzetelne oszacowanie przepływów pieniężnych związanych z tymi instrumentami,
- 3) zastosowania właściwego modelu wyceny instrumentu finansowego, a wprowadzone do tego modelu dane wejściowe pochodzą z aktywnego obrotu regulowanego,
- 4) oszacowania ceny instrumentu finansowego, dla którego nie istnieje aktywny obrót regulowany, na podstawie publicznie ogłoszonej, notowanej w aktywnym obrocie regulowanym ceny nieróżniącego się istotnie, podobnego instrumentu finansowego, albo cen składników złożonego instrumentu finansowego,
- 5) oszacowania ceny instrumentu finansowego za pomocą metod estymacji powszechnie uznanych za poprawne.

⁴⁷ 4. Aktywa finansowe zaliczone do przeznaczonych do obrotu, z wyjątkiem określonych w ust. 5, mogą być przekwalifikowane do innych kategorii jedynie w wyjątkowych okolicznościach, przez które rozumie się okoliczności wynikające z jednorazowego,

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
	<p>a. kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii;</p> <p>b. dla każdego okresu sprawozdawczego do momentu wyłączenia z ksiąg rachunkowych, wartości wykazane w bilansie i wartości godziwe wszystkich aktywów finansowych, które zostały przekwalifikowane w okresie sprawozdawczym oraz w poprzednich okresach sprawozdawczych;</p> <p>c. jeżeli składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany zgodnie z § 6 ust. 4⁴ - uzasadnienie wskazujące na zaistnienie wyjątkowych okoliczności;</p> <p>d. dla okresu sprawozdawczego, w którym składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany, wielkość zysku lub straty związanej ze składnikiem aktywów finansowych, która została ujęta w rachunku zysków i strat w tym okresie sprawozdawczym oraz w poprzednim okresie sprawozdawczym;</p> <p>e. dla każdego okresu sprawozdawczego następującego po przekwalifikowaniu (w tym okresie sprawozdawczym, w którym składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany) do momentu wyłączenia składnika aktywów finansowych z ksiąg rachunkowych, wielkość zysku lub straty, która zostałaby ujęta w rachunku zysków i strat, jeżeli dany składnik aktywów finansowych nie zostałby przekwalifikowany, jak również wielkość zysku i straty ujętą w rachunku zysków i strat;</p> <p>f. efektywną stopę procentową i szacunkowe kwoty przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się odzyskać, według stanu na dzień przekwalifikowania składnika aktywów finansowych.</p>		
§ 40. 7.	<p>Jeżeli w okresie sprawozdawczym <i>dokonano odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości aktywów finansowych</i> albo w związku z ustaniem przyczyny, dla której dokonano takich odpisów, zwiększono wartość składnika aktywów, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach badana jednostka zamieściła informacje o kwotach odpisów obniżających i zwiększających wartość aktywów finansowych, co najmniej z podziałem według kategorii, o których mowa w § 5 ust. 1³.</p>		

nadzwyczajnego zdarzenia, co do którego istnieje bardzo małe prawdopodobieństwo ponownego zaistnienia w najbliższej przyszłości.

5. Aktywa finansowe, które w dniu ich powstania jednostka zaliczyła zgodnie z § 7 ust. 3 do przeznaczonych do obrotu, mogą być przekwalifikowane do kategorii pożyczek udzielonych i należności własnych pod warunkiem, że jednostka ma zamiar i może utrzymać te aktywa w dającej się przewidzieć przyszłości lub do czasu, gdy staną się one wymagalne.

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
§ 41. 1.	Jednostka badana jednostka opisała w dodatkowych informacjach i objaśnieniach przyjęte <i>cele i zasady zarządzania ryzykiem finansowym</i> , w tym dotyczące zabezpieczenia podstawowych rodzajów planowanych transakcji oraz uprawdopodobnionych przyszłych zobowiązań?		
§ 41. 2.	W przypadku zabezpieczenia w okresie sprawozdawczym wartości godziwej, przepływów pieniężnych lub udziałów w aktywach netto jednostek zagranicznych, czy badana jednostka w dodatkowych informacjach i objaśnieniach podała: <ol style="list-style-type: none"> 1) rodzaj zabezpieczenia, 2) opis instrumentu zabezpieczającego oraz jego wartość godziwą na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, 3) charakterystykę zabezpieczanego rodzaju ryzyka. 		
§ 41. 3.	Czy w przypadku zabezpieczenia w okresie sprawozdawczym planowanej transakcji lub uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, badana jednostka podała: <ol style="list-style-type: none"> 1) opis zabezpieczanej pozycji, w tym przewidywany okres do jej zajęcia, 2) opis zastosowanych instrumentów zabezpieczających, 3) kwoty wszelkich odroczonej lub nienaliczonych zysków lub strat i przewidywany termin uznania ich za przychody lub koszty finansowe. 		
§ 41. 4.	Jeżeli zyski lub straty z wyceny instrumentów zabezpieczających, zarówno będących pochodnymi instrumentami finansowymi, jak i aktywami lub zobowiązaniami o innym charakterze, w przypadku zabezpieczenia przepływów pieniężnych zostały odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, to czy w dodatkowych informacjach i objaśnieniach badana jednostka podała: <ol style="list-style-type: none"> 1) kwoty odpisów zwiększających i zmniejszających kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym, 2) kwoty odpisane z kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny i zaliczone do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego, 3) kwoty odpisane z kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny i dodane do ceny nabycia lub inaczej ustalonej wartości początkowej na dzień wprowadzenia do ksiąg rachunkowych składnika aktywów lub zobowiązań, który do tego dnia był objęty planowaną transakcją lub 		

KLIENT

OKRES
SPRAWOZDAWCZY

Załącznik 6

Przepis rozp.	Wyszczególnienie	T (tak) N (nie) ND (nie dotyczy)	Komentarz (zawsze dla odpowiedzi: N i ND)
	stanowił uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie poddane zabezpieczeniu.		

Załącznik 7. – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania

Załącznik nr 1 do MSB 580 wskazuje w jakich MSB zawarte są szczególne wymagania dotyczące pisemnych oświadczeń (poniżej).

MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw” - paragraf 39.

MSB 250 „Uwzględnienie przestrzegania prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych” - paragraf 16.

MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania” - paragraf 14.

MSB 501 „Dowody badania - uwagi szczególne dotyczące wybranych pozycji” – paragraf 12.

MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień” - paragraf 22.

MSB 550 „Podmioty powiązane” - paragraf 26.

MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” - paragraf 9.

MSB 570 „Kontynuacja działalności” - paragraf 16(e).

MSB 710 „Informacje porównawcze - dane korespondujące i porównawcze sprawozdań finansowych” - paragraf 9.

Uwaga! Poniżej wskazane punkty są jedynie przykładowymi zapisami. Treść oświadczenia nie stanowi zamkniętego katalogu zagadnień. Należy każdorazowo dokonać pogłębionej analizy, które zapisy są odpowiednie dla przeprowadzanego badania oraz rozważyć, czy w pisemnym oświadczeniu nie powinny zostać ujęte dodatkowe, w tym spośród powyżej wskazanych, kwestie.

OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

Nazwa i adres firmy audytorskiej

Imię i nazwisko biegłego rewidenta
przeprowadzającego badanie

Data zakończenia badania,
sporządzenia sprawozdania
z badania⁴⁸

Niniejsze oświadczenie składamy w związku z przeprowadzonym przez

(nazwa firmy audytorskiej)

na podstawie umowy numer

(numer umowy o badanie)

z dnia

(data umowy o badanie)

badaniem sprawozdania finansowego

(nazwa badanej jednostki)

zwanej dalej „Jednostką”, mającym na celu wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe, zwane dalej „sprawozdaniem finansowym”, przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej dzień 31 grudnia 201X r. oraz wyniku finansowego za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką)

⁴⁸ Data oświadczenia powinna być możliwie bliska dacie sprawozdania z badania, nie może być późniejsza od niej.

rachunkowości, oraz, że zostało sporządzone, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych oraz jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę przepisami prawa i postanowieniami jej *statutu/umowy*.

Potwierdzamy, że:

1. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w sposób zapewniający porównywalność, przez zastosowanie jednolitych zasad rachunkowości we wszystkich prezentowanych okresach, jakie zostały przez nas przyjęte w aktualnej polityce rachunkowości.
2. Jesteśmy odpowiedzialni za prawidłowość ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Odpowiedzialność ta obejmuje: zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzeniem oraz rzetelną prezentacją sprawozdania finansowego wolnego od nieprawidłowości powstałych wskutek celowych działań lub błędów, dobór oraz zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości, a także dokonywanie szacunków księgowych stosownych do zaistniałych okoliczności.
3. Wszystkie transakcje i zdarzenia dotyczące badanego okresu, które powinny zostać ujęte, zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym;
4. Wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, które wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione;
5. Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu wartości szacunkowych, w tym wycenianych według wartości godziwej są racjonalne;
6. Zapewniliśmy przeprowadzenie weryfikacji przyjętych do stosowania stawek amortyzacyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. W naszej ocenie przyjęte i stosowane stawki amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych odpowiadają okresowi ich ekonomicznej użyteczności.
7. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, opartych o rozsądne i uzasadnione założenia i prognozy, zapewniliśmy przeprowadzenie przeglądu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych pod kątem ich użytkowania i umorzenia na wypadek zaistnienia zdarzeń lub zmiany okoliczności powodujących, że nie udałoby się odzyskać wartości księgowej tych aktywów. Na tej podstawie stwierdziliśmy, że nie są konieczne korekty z tego tytułu w sprawozdaniu finansowym.
8. Przedstawiliśmy Państwu wszystkie stosowane przez Jednostkę warunki sprzedaży, w tym prawa zwrotu lub korekty ceny.

9. Relacje i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości⁴⁹.
10. Na dzień niniejszego pisma nie są nam znane zagrożenia dla kontynuowania działalności przez Jednostkę, w niezmnieszoną istotnie zakresie w ciągu co najmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego;
11. Dokonano kompletnych i prawidłowych odpisów aktualizujących wartość zapasów do ich prognozowanej ceny sprzedaży. Wszystkie zapasy stanowią własność Jednostki i nie zawierały żadnych pozycji wziętych w komis lub sprzedanych klientom.
12. Sądymy, że wszystkie koszty zaliczone do czynnych rozliczeń międzyokresowych związane są z przychodami, które będą realizowane w następnych okresach obrotowych.
13. W naszej ocenie nie zachodzi konieczność tworzenia dodatkowych, poza ujętymi w sprawozdaniu finansowym, rezerw na koszty jakie mogą być poniesione na skutek zobowiązań z tytułu korzystania z naturalnego środowiska.
14. W naszej ocenie nie zachodzi konieczność tworzenia dodatkowych, poza ujętymi w sprawozdaniu finansowym, rezerw na koszty jakie mogą być poniesione na skutek możliwości lub braku możliwości wywiązania się ze sprzedaży.
15. Ujawniliśmy Państwu charakter i cel gospodarczy wszystkich istotnych nieodzwierciedlonych w bilansie umów, w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy Jednostki.
16. Koszty aktywowanych prac rozwojowych nie zawierają żadnych kosztów, które powinny zostać odniesione w wynik finansowy okresu.
17. Jednostka wywiązała się ze wszystkich postanowień zawartych umów, których niespełnienie mogłoby wpłynąć na sprawozdanie finansowe.
18. Według naszej najlepszej wiedzy i wiary, w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, Jednostka przestrzegała wszystkich obowiązujących ją przepisów prawa i warunków zawartych umów.

⁴⁹ Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

19. Jesteśmy odpowiedzialni za określenie i zapewnienie odpowiedniego poziomu odpisów aktualizujących wartość należności, jak również za oszacowanie tych kwot. Uważamy, że wartość utworzonych odpisów jest odpowiednia, by pokryć należności, oceniane w chwili obecnej jako nieściągalne.
20. Inwentaryzacja aktywów i pasywów, została przeprowadzona w zakresie, terminach i z częstotliwością przewidzianą w ustawie o rachunkowości, a stwierdzone różnice rozliczono w księgach rachunkowych badanego okresu;
21. Przekazaliśmy Państwu kompletne informacje na temat spraw sądowych w toku, w których Jednostka jest stroną (zarówno jako pozwany, jak i pozywający). Wszelkie okoliczności dotyczące oceny ryzyka z tym związanego zostały biegłemu rewidentowi ujawnione. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, dokonaliśmy oceny ww. kwestii i odpowiednio ujęliśmy je w sprawozdaniu finansowym. Do dnia podpisania niniejszego pisma nie zaistniały zmiany w zakresie spraw sądowych i spornych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
22. Oceniliśmy dostępne informacje dotyczące wysokości przyszłego dochodu do opodatkowania i innych potencjalnych źródeł realizacji aktywów z tytułu podatku odroczonego. Kwota aktywów z tytułu podatku odroczonego nie przekracza kwoty, przy której według naszych szacunków prawdopodobieństwo pełnej realizacji aktywów jest wyższe, niż prawdopodobieństwo, że nie zostaną w pełni zrealizowane.
23. Uznajemy naszą odpowiedzialność za przyjęte przez Jednostkę metody rozliczania podatków, które były stosowane w sposób jednolity przez cały bieżący okres sprawozdawczy. Wyliczenie wszystkich podatków bieżących i odroczonego aktywów i pasywów jest oparte na obowiązujących przepisach prawa oraz oświadczamy, że nie występują żadne istotne nie zaksięgowane zobowiązania warunkowe z tytułu podatków.
24. Zgadzamy się z wynikami prac ekspertów przeprowadzających szacunek rezerw aktuarialnych i uznajemy kwalifikacje eksperta odpowiedzialnego za ich kalkulację. W naszej ocenie jesteśmy bezstronni, gdyż nie daliśmy ekspertom żadnych wskazówek odnośnie wartości lub kwot. Nie otrzymaliśmy żadnych informacji, które mogłyby podważać niezależność opinii i obiektywizm ekspertów.
25. Zgadzamy się z wynikami przeprowadzających testów na trwałą utratę wartości aktywów finansowych, które naszym zdaniem sporządzone zostały według najlepszych szacunków. Uznajemy założenia przyjęte do tych testów za prawidłowe, a projekcje finansowe za rzetelne, realne i opracowane według najlepszej wiedzy.

26. Rezerwy na świadczenia dla pracowników oraz kierownictwa z tytułu premii należnych za rok objęty badaniem zostały oszacowane na podstawie wiarygodnych założeń, a wszelkie cele i zadania warunkujące wypłatę tych świadczeń w oszacowanej wysokości uznajemy, zgodnie ze swoją wiedzą na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, za zrealizowane.
27. Według naszej wiedzy na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, na postawie podjętych do dnia sporządzenia tegoż oświadczenia uchwał organów, nie planuje się przeprowadzenia żadnych działań, które mogłyby istotnie wpłynąć na wartość lub klasyfikację poszczególnych pozycji aktywów i pasywów, w tym w szczególności nie planuje się likwidacji Jednostki lub ograniczenia w sposób istotny zakresu prowadzonej działalności.
28. Jednostka posiada odpowiednie prawa własności do posiadanego majątku.
29. Jednostka spełniła wszelkie warunki umów kontraktowych, których niespełnienie mogłoby wywrzeć istotny wpływ na dane zawarte w księgach rachunkowych (lub ujawniła wszystkie zagrożenia wynikające z niespełnienia tych umów).
30. Zastosowana metoda pomiaru stopnia zaawansowania niezakończonych umów budowlanych realizowanych przez Jednostkę w sposób rzetelny i wiarygodny odzwierciedla stopień zaawansowania prac objętych niezakończoną umową.
31. Warunki obrotu z podmiotami powiązаныmi nie odbiegają w sposób istotny od warunków rynkowych, które ustalają między sobą niezależne podmioty. Wszelkie transakcje przeprowadzone na warunkach innych niż rynkowe zostały odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym.
32. Zasady wyceny oraz kluczowe założenia wykorzystane do dokonywania szacunków, włączając ustalenie wartości godziwej, są wiarygodne.
33. Udostępniliśmy Państwu:
- wszystkie informacje, takie jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy i związane z nimi informacje, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
 - dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem oraz
 - nieograniczony kontakt z osobami z Jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał(a) Pan/Pani za konieczne;
 - wyniki naszej oceny ryzyka, że sprawozdanie finansowe może na skutek oszustwa zawierać istotne zniekształcenia;

- e) wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę, a obejmuje:
 - kierownictwo Jednostki,
 - pracowników odgrywających znaczącą rolę w systemie kontroli wewnętrznej lub
 - inne osoby, w przypadku których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe.
- f) wszystkie informacje na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzenia oszustwa wpływające na sprawozdanie finansowe Jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych;
- g) wszystkie znane lub podejrzewane przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny być zostać rozważone przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
- h) dane identyfikujące podmioty powiązane i wszystkie związki oraz transakcje z podmiotami powiązаныmi, które są nam znane.
- i) wszystkie protokoły z posiedzeń *Walnego Zgromadzenia, Rady Nadzorczej i Zarządu*⁵⁰ za okres objęty badaniem i do dnia podpisania niniejszego oświadczenia, zawierające rzetelny zapis podjętych decyzji i działań oraz podsumowania ustaleń z ostatnich spotkań, z których protokoły nie zostały jeszcze przygotowane.

34. Oświadczamy, że według naszej wiedzy:

- a) nie wystąpiły nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byliby członkowie kierownictwa Jednostki lub osoby zajmujące znaczącą pozycję w systemie kontroli wewnętrznej;
- b) nie są nam znane nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byliby pozostali pracownicy, a które miałyby istotny wpływ na informacje zawarte w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. (Przez „nieprawidłowości” rozumie się umyślne przedstawienie lub przeoczenie wartości wynikające ze zniekształcenia lub umyślnego przeoczenia pewnych zdarzeń lub operacji; manipulowanie, fałszowanie lub zmianę danych lub dokumentów; przeoczenie znaczących informacji zawartych w księgach lub dokumentach; bezpodstawne księgowanie operacji; umyślne nieprawidłowe stosowanie zasad rachunkowości; lub sprzeniewierzenie majątku w celu uzyskania korzyści materialnych przez kierownictwo, pracowników lub podmioty powiązane);
- c) nie są nam znane nieujawnione biegłemu rewidentowi zawiadomienia (decyzje, protokoły, etc.) od instytucji kontrolnych lub rządowych dotyczące niezgodności lub nieprawidłowości w stosowanych zasadach rachunkowości określonych odrębnymi

⁵⁰ Należy wpisać odpowiednie nazwy organów badanej jednostki

przepisami, które miałyby istotny wpływ na dane finansowe ujęte w księgach rachunkowych;

- d) nie są nam znane naruszenia lub możliwości naruszenia przepisów obowiązującego prawa, którego skutki powinny być ujawnione w księgach rachunkowych lub stanowią podstawę do utworzenia rezerw na przewidywane straty.
- e) nie występują roszczenia osób trzecich w stosunku do aktywów Jednostki, nie ustanowiono zastawu na aktywach ani nie przeznaczono ich pod zabezpieczenie zobowiązań, wykonania kontraktu, itp., z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym;
- f) nie występują nieujawnione zobowiązania o istotnym znaczeniu, zobowiązania warunkowe (w tym również ustne lub pisemne gwarancje, poręczenia wekslowe i inne), ewentualne straty, które wymagałyby utworzenia rezerwy lub ujawnienia w inny sposób w sprawozdaniu finansowym;
- g) nie występują transakcje o istotnym znaczeniu, które zostały nieprawidłowo zarejestrowane w księgach lub nieujawnione biegłemu rewidentowi;
- h) nie są nam znane zdarzenia, które wystąpiły lub zostały ujawnione po dacie sporządzenia sprawozdania finansowego, a które powinny być uwzględnione w tym sprawozdaniu;
- i) nie występują istotne zobowiązania kontraktowe (takie jak budowa obiektów, kupno nieruchomości, długoterminowe umowy z dostawcami itp.), inne niż ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
- j) nie występują uzgodnienia (kontraktowe lub inne), dotyczące sposobu ustalania świadczeń dla pracowników, które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu finansowym.
- k) nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia, zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

35. Następujące operacje gospodarcze, w związku z ich wystąpieniem do dnia sporządzenia niniejszego oświadczenia, zostały prawidłowo zaksięgowane lub przedstawione w sprawozdaniu finansowym i księgach rachunkowych:

- a) transakcje z podmiotami powiązаныmi oraz wynikające z nich kwoty należności i zobowiązań, włączając m.in. sprzedaż, zakupy, pożyczki, transfery, umowy leasingowe, gwarancje (ustne i pisemne) oraz instrumenty finansowe;
- b) wspólne przedsięwzięcia;
- c) umowy wykupu kapitału akcyjnego na podstawie opcji, warrantów, konwersji lub innych instrumentów pochodnych;

d) uzgodnienia z instytucjami finansowymi dotyczące kompensaty sald lub blokad środków pieniężnych na kontach bankowych, linii kredytowych bądź inne podobne uzgodnienia;

e) umowy odkupu uprzednio sprzedanych aktywów.

36. Poza zdarzeniami opisanymi w informacji dodatkowej, po dniu bilansowym nie wystąpiły żadne inne istotne zdarzenia, które należałoby uwzględnić w formie korekty lub ujawnienia.

37. Oświadczamy, iż według naszej wiedzy na dzień sporządzenia niniejszego oświadczenia nie zaistniały istotne zdarzenia dotyczące okresu objętego sprawozdaniem finansowym, które wystąpiły między dniem bilansowym a datą wyrażenia opinii i mogące mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.

38. Skutki nieskorygowanych zniekształceń są dla sprawozdania finansowego jako całości nieistotne zarówno pojedynczo, jak i łącznie. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

39. Wykaz uchwał podjętych przez organy Jednostki od dnia

(*pierwszy dzień badanego roku obrotowego*)

do daty niniejszego oświadczenia stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

40. Wykaz wszystkich kancelarii prawnych/prawników reprezentujących Jednostkę w sprawach dotyczących sporów i roszczeń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

Podpis kierownika Jednostki