

**POLITYKI I PROCEDURY
ZARZĄDZANIA SYSTEMEM
KONTROLI I PRZEPROWADZANIA
KONTROLI**

**POLSKIEJ AGENCJI NADZORU
AUDYTOWEGO**

wersja 2

marzec 2021 r.

I. Spis treści

Wykaz skrótów i terminów	3
Rozdział 1: Wstęp	5
2.1 Polityki przeprowadzania kontroli.....	5
2.2 Główny cel procedur kontroli PANA.....	5
2.3 Podstawy prawne	6
2.4 Zadania PANA w zakresie kontroli.....	6
2.5 Uprawnienia PANA w zakresie kontroli	7
2.6 Osoby kontrolujące i polityka zachowania tajemnicy	7
2.7 Wydawanie dokumentów w procesie kontroli PANA	9
Rozdział 2: Kontrole planowe.....	10
3.1 Zakres kontroli.....	10
3.2 Planowanie kontroli	13
3.3 Harmonogram realizacji kontroli.....	14
Rozdział 3: Proces kontroli planowych.....	16
3.1 Stosowanie przepisów ustawy PP.....	16
3.2 Przygotowanie kontroli.....	19
3.3 Przydział personelu do kontroli	20
3.4 Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli	21
3.5 Oświadczenie o „niezależności”	23
3.6 Wszczęcie kontroli	24
3.7 Czynności kontrolne w firmie audytorskiej.....	25
3.8 Zakończenie kontroli	33
3.9 Protokół kontroli.....	33
3.10 Zastrzeżenia do protokołu.....	34
3.11 Działania pokontrolne	34
3.12 Raport z kontroli	35
3.13 Akta kontroli	35
3.14 Weryfikacja realizacji zaleceń	36
Rozdział 4: Kontrole tematyczne i doraźne	37
4.1. Kontrole tematyczne	37
4.2. Kontrole doraźne	38
Rozdział 5: Informowanie odpowiednich organów	40
Rozdział 6: Zapewnienie jakości kontroli PANA	41
Rozdział 7: Zatwierdzanie Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli	45
Wykaz załączników.....	46

Wykaz skrótów i terminów

PANA/ Agencja	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
PIBR	Polska Izba Biegłych Rewidentów
KRBR	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KNA	Komisja Nadzoru Audytowego
KNF	Komisja Nadzoru Finansowego
KEONA	Komitety Europejskich Organów Nadzoru Audytowego
IFIAR	Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (ang. International Forum of Independent Audit Regulators)
JZP	jednostka zainteresowania publicznego
KSKJ1	Krajowy Standard Kontroli Jakości 1
KSB	Krajowe Standardy Badania
KSP	Krajowe Standardy Przeglądu
KSUA	Krajowe Standardy Usług Atestacyjnych innych niż Badanie i Przegląd
KSUP	Krajowe Standardy Usług Pokrewnych
SWKJ	system wewnętrznej kontroli jakości
Kodeks etyki	Kodeks etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)
ustawa	ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)
ustawa zmieniająca	ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 1571)
ustawa zmieniana	ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2019 r. poz. 1421)
dyrektywa 2006/43/WE	dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, str. 87, Dz. Urz. UE L 81 z 20.03.2008, str. 53, Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, str. 19, Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 196 oraz Dz. Urz. UE L 24 z 30.01.2016, str. 14/1)

rozporządzenie nr 537/2014	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66)
KPA	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 256 z późn. zm.)
ustawa PP	ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.)
ustawa o rachunkowości	ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351 z późn. zm.)
kontrolerzy Agencji	pracownicy PANA zatrudnieni na stanowisku związanym z przeprowadzaniem kontroli
osoby kontrolujące	kontrolerzy Agencji, eksperci oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, dokonujące osobiście czynności kontrolnych, upoważnieni przez PANA do przeprowadzenia poszczególnych kontroli
organ kontroli	PANA
przedsiębiorca / kontrolowany	kontrolowana firma audytorska
badanie ustawowe	badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania
usługi atestacyjne	usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi
usługi pokrewne	usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych

Rozdział 1: Wstęp

2.1 Polityki przeprowadzania kontroli

Zaufanie publiczne do ładu korporacyjnego i sprawozdawczości finansowej zależy od zaufania publicznego do rewizji finansowej, stąd biegli rewidentzi i firmy audytorskie, dla zapewnienia wysokiego poziomu zaufania inwestorów i konsumentów, podlegają nadzorowi publicznemu, niezależnemu od środowiska zawodowego biegłych rewidentów.

PANA sprawuje niezależny nadzór nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i samorządem zawodowym biegłych rewidentów.

PANA dba o prawidłowe przeprowadzanie przez biegłych rewidentów badań sprawozdań finansowych w szczególności kluczowych jednostek gospodarczych.

W tym celu PANA ustanawia system zapewniania jakości badań ustawowych sprawozdań finansowych, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych oparty na kontrolach biegłych rewidentów i firm audytorskich.

System kontroli PANA powinien być bezstronny. Wybór osób uczestniczących w systemie kontroli jest dokonywany zgodnie z zasadą zagwarantowania obiektywizmu i niezależności od kontrolowanej firmy audytorskiej / biegłego rewidenta.

Podstawowym celem przeprowadzanych kontroli przez PANA jest nadzorowanie procesu badań ustawowych sprawozdań finansowych w dążeniu do poprawy ich jakości. PANA może również przeprowadzać kontrole w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych w celu zweryfikowania poprawności wykonania tych usług.

Ustalenia i wnioski z kontroli stanowią podstawę zaleceń PANA, przekazywanych firmie audytorskiej. Realizacja zaleceń PANA podlega weryfikacji.

Zalecenia służą poprawie jakości badań ustawowych sprawozdań finansowych, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych, a tym samym zwiększają wiarygodność publikowanych informacji finansowych i zapewniają lepszą ochronę akcjonariuszy, współników, inwestorów, wierzycieli i innych zainteresowanych stron.

Zawód biegłego rewidenta wymaga postawy, w której interes publiczny stawiany jest zawsze ponad interes indywidualny, w której jakość wykonanej pracy stawiana jest ponad maksymalizację zysków firmy audytorskiej, która cechuje się stałym podnoszeniem zawodowych umiejętności.

Istotnym zadaniem PANA jest także prowadzenie współpracy międzynarodowej z Komisją Europejską oraz organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej, w szczególności w ramach KEONA, a ponadto z urzędami nadzoru państw trzecich. Współpraca ta zakłada dążenie do wypracowania spójności w podejściu do systemu nadzoru publicznego w obszarze kontroli.

2.2 Główny cel procedur kontroli PANA

Celem opracowania procedur kontroli PANA jest zebranie zasad przeprowadzania kontroli PANA, w tym wskazanie i opisanie:

- ✓ podstaw prawnych kontroli PANA,
- ✓ zakresu zadań i uprawnień PANA w zakresie kontroli,
- ✓ zasad planowania kontroli,
- ✓ szczegółowego zakresu kontroli,

- ✓ procesu kontroli wraz ze wzorami dokumentów, które będą sporządzane na poszczególnych etapach kontroli.

Procedury kontroli PANA służą zagwarantowaniu wypełnienia wszystkich obowiązków wynikających z ustawy i rozporządzenia nr 537/2014 oraz zapewnieniu jednolitości stosowania zasad przeprowadzania kontroli.

Stosowanie jednolitej metodyki kontroli jest niezbędne dla zapewnienia równego traktowania kontrolowanych firm audytorskich, a także porównywalności wyników poszczególnych kontroli, co da możliwość formułowania przez PANA wniosków mających na celu poprawę jakości badań ustawowych, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych i podejmowania systemowych działań.

Niniejszy dokument opisuje również działania podejmowane dla zapewnienia jakości przeprowadzanych kontroli PANA wspomagające realizację zadań zgodnie z wyznaczonymi celami i obowiązującymi przepisami prawa.

2.3 Podstawy prawne

Zasady niezależnego nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi sprawowanego przez PANA regulują przepisy rozdziału 7 ustawy – *Nadzór publiczny* oraz następujące przepisy ustawy zmieniającej : art. 29 [niezakończone kontrole prowadzone przez PIBR], art. 31-33 [kontynuacja kontroli rozpoczętych przez KNA lub zaplanowanych i nierozpoczętych przez KNA], art. 39-40 [okres dostosowania dokumentacji do wymogów ustawy dla firm audytorskich oraz sprawozdania firm audytorskich].

Ustawa wdraża dyrektywę 2006/43/WE¹ oraz służy stosowaniu rozporządzenia nr 537/2014².

Do zagadnień dotyczących kontroli zapewnienia jakości zastosowanie mają przepisy art. 90 ust. 3-5 [zadania PANA], art. 95 [obowiązek zachowania tajemnicy], art. 106, 109 – 125 [zakres i procedura kontroli, zadania i uprawnienia PANA, regulacje dotyczące osób kontrolujących, w tym kontrolerów Agencji] ustawy.

Do kontroli PANA stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy PP – Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej. Obowiązujące przepisy nie przewidują wyłączenia stosowania ustawy PP do kontroli PANA.

W sprawach nieuregulowanych w ustawie do kontroli przeprowadzanych przez PANA stosuje się odpowiednio przepisy art. 6–16 [zasady ogólne], art. 32–34 [pełnomocnik, przedstawiciel], art. 39–60 [doręczenia, wezwania, terminy], art. 67–88a [protokoły i adnotacje, udostępnianie akt, dowody], z tym że termin wskazany w art. 79 § 1 wynosi 3 dni i art. 123–126 [postanowienia] oraz art. 141–144 [zażalenia] KPA. Do osób kontrolujących stosuje się również odpowiednio przepisy KPA dotyczące wyłączenia pracownika [art. 24 i 26]³.

2.4 Zadania PANA w zakresie kontroli

PANA przeprowadza kontrole w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych oraz może przeprowadzać kontrole usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe, a także usług pokrewnych.

PANA:

- ✓ określa procedury przeprowadzania kontroli,

¹ Art. 29 dyrektywy 2006/43/WE nakłada na Państwa Członkowskie wymóg objęcia biegłych rewidentów i firm audytorskich systemem zapewnienia jakości i wskazuje kryteria jakie system ten musi spełniać.

² Art. 26 rozporządzenia nr 537/2014 określa wymogi w zakresie ustanowienia systemu zapewnienia jakości.

³ Art. 115 ustawy.

- ✓ określa procedury informowania odpowiednich organów w sytuacji, gdy ustalenia dokonane w trakcie przeprowadzania kontroli mogą wskazywać na działania niezgodne z prawem, a tym samym wymagać wszczęcia przez te organy odpowiednich działań wyjaśniających,
- ✓ ustala roczne plany kontroli,
- ✓ sporządza raporty z kontroli oraz raporty z realizacji zaleceń,
- ✓ upoważnia osoby kontrolujące do przeprowadzenia poszczególnych kontroli.⁴

Poza kontrolami przewidzianymi w rocznym planie kontroli PANA może przeprowadzać w firmach audytorskich kontrole tematyczne⁵.

Ponadto, w przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych lub świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, PANA może przeprowadzić w firmach audytorskich kontrolę doraźną⁶.

Corocznie, do dnia 31 maja, PANA publikuje na stronie internetowej roczne sprawozdanie obejmujące kompleksową informację m.in. o ustaleniach i wnioskach z przeprowadzonych kontroli w firmach audytorskich oraz o zaleceniach wydanych w ramach przeprowadzonych kontroli oraz działaniach sprawdzających realizację tych zaleceń⁷.

2.5 Uprawnienia PANA w zakresie kontroli

PANA może zażądać udzielenia informacji niezbędnych dla celów przeprowadzenia kontroli także od osób uczestniczących w czynnościach biegłych rewidentów i firm audytorskich, jednostki, która podlegała badaniu przez firmę audytorską i biegłego rewidenta, podmiotów powiązanych / stron trzecich⁸.

PANA, w celu przeprowadzenia kontroli w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych, może zażądać⁹ od firmy audytorskiej wszelkich informacji niezbędnych do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności informacji dotyczących:

- ✓ działalności firmy audytorskiej,
- ✓ badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską,
- ✓ sprawozdań finansowych JZP, skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych jednostek oraz sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej JZP.

Osoby kontrolujące mają uprawnienia służące gromadzeniu dowodów (w tym prawo wglądu do dokumentów, danych w systemach teleinformatycznych, żądania udzielania informacji/ wyjaśnień), na podstawie których dokonuje się ustaleń kontroli¹⁰.

2.6 Osoby kontrolujące i polityka zachowania tajemnicy

Kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych JZP przeprowadzają kontrolerzy Agencji¹¹.

⁴ Art. 111 ust. 2 ustawy.

⁵ Art. 123 ustawy.

⁶ Art. 124 ustawy.

⁷ Art. 90 ust. 5 ustawy.

⁸ Art. 90 ust. 6 ustawy.

⁹ Art. 111 ust. 3 ustawy.

¹⁰ Art. 114 ustawy.

¹¹ Art. 106 ust. 3 ustawy.

Kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż JZP, wraz z kontrolerami Agencji, pod nadzorem kontrolerów Agencji, mogą przeprowadzać osoby niebędące kontrolerami Agencji.¹²

Kontrole w zakresie usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu przeprowadzają kontrolerzy Agencji lub osoby niebędące kontrolerami Agencji.¹³

Określone czynności służące realizacji zadań kontrolnych PANA mogą być wykonywane również przez ekspertów na podstawie umowy cywilnoprawnej¹⁴.

PANA może skorzystać z ekspertów:

- ✓ dla przeprowadzenia określonych kontroli w przypadku niedostatecznej liczby kontrolerów Agencji¹⁵ lub
- ✓ gdy jest to niezbędne do właściwego przeprowadzenia kontroli, w szczególności, gdy wymagana jest specjalistyczna wiedza w obszarach objętych kontrolą (np. rzeczoznawca, aktuariusz, doradca podatkowy, prawnik, ekspert IT).

Ekspert musi korzystać z pełni praw publicznych, mieć nieposzlakowaną opinię a także nie może być skazany prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. Funkcji eksperta w ramach kontroli przeprowadzanej w firmie audytorskiej nie może pełnić osoba, która w okresie 3 lat poprzedzających była partnerem lub pracownikiem danej firmy audytorskiej/biegłego rewidenta lub była w inny sposób powiązana z daną firmą audytorską/danym biegłym rewidentem. Eksperti nie mogą uczestniczyć w zarządzaniu organami i stowarzyszeniami zawodowymi, być przez nie zatrudniani i działać na ich rzecz w oparciu o inną umowę, ale mogą być ich członkami.¹⁶

O potrzebie skorzystania z eksperta i zakresie udziału eksperta w kontroli decyduje PANA.

PANA może przeprowadzać kontrole przy udziale osób niebędących kontrolerami Agencji.

Osoba niebędąca kontrolerem Agencji musi korzystać z pełni praw publicznych, mieć nieposzlakowaną opinię a także nie może być skazany prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. W ramach kontroli przeprowadzanej w firmie audytorskiej nie może pełnić osoba, która w okresie 3 lat poprzedzających była partnerem lub pracownikiem danej firmy audytorskiej lub była w inny sposób powiązana z daną firmą audytorską.¹⁷

Kontrolerzy Agencji, eksperci, o których mowa w art. 109 ust 1 ustawy oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy zwani są w ustawie osobami kontrolującymi¹⁸.

Prezes Agencji, Zastępca Prezesa Agencji, członkowie Rady Agencji, pracownicy Agencji i osoby zatrudnione w Agencji na podstawie umowy o dzieło, umowy zlecenia albo innych umów o podobnym charakterze oraz osoby kontrolujące, w zakresie spraw związanych z kontrolami, są obowiązani do zachowania tajemnicy¹⁹.

¹² Art. 106 ust. 3a ustawy.

¹³ Art. 123a ust. 5 ustawy.

¹⁴ Art. 92 ust. 4 ustawy.

¹⁵ Art. 109 ust 1. ustawy

¹⁶ Art. 109 ust. 1 oraz art. 26 ust. 5 rozporządzenia nr 537/2014.

¹⁷ Art. 106 ust. 3a oraz art. 123a ust. 5 ustawy.

¹⁸ Art. 111 ust. 2 pkt 5 ustawy.

¹⁹ Art. 95 i 110 ustawy.

2.7 Wydawanie dokumentów w procesie kontroli PANA

Agencja może upoważnić pracowników Agencji do podejmowania działań w zakresie właściwości Agencji, w tym wydawania decyzji administracyjnych i postanowień. Upoważnienie nie może dotyczyć zadań zastrzeżonych dla Rady Agencji ²⁰.

²⁰ Art. 94o ustawy.

Rozdział 2: Kontrole planowe

3.1 Zakres kontroli

System zapewnienia jakości sprawowany przez PANA odnosi się zarówno do firm audytorskich jak i do biegłych rewidentów. Kontrole PANA obejmują zatem zagadnienia dotyczące zarówno działalności firm audytorskich jak i wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów.

Czynności kontrolne dotyczące działalności firm audytorskich koncentrują się na rozpoznaniu i ocenie zaprojektowania / wdrożenia SWKJ w kontrolowanej firmie audytorskiej oraz weryfikacji jego skuteczności. Ponadto obejmują ocenę zgodności działalności firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014, w szczególności w zakresie przedmiotu działalności, realizacji obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych, naliczania i wnoszenia opłat z tytułu nadzoru.

Realizowane czynności kontrolne mają również na celu dokonanie oceny, czy wybrane do kontroli akta badania / dokumentacje badania²¹ potwierdzają właściwe stosowanie przez biegłych rewidentów przepisów prawa, standardów badania oraz wymogów w zakresie etyki i niezależności a zgromadzone dowody badania są wystarczające ilościowo i odpowiednie jakościowo do tego, aby inny, niez zaangażowany w badanie doświadczony biegły rewident, mógł prześledzić ten proces. Kontrola akt badania / dokumentacji badania służy także zweryfikowaniu skuteczności działania SWKJ.

Przedmiotem oceny w trakcie kontroli (zarówno na poziomie oceny SWKJ jak i poszczególnych akt badania / dokumentacji badania) jest również zagadnienie ilości i jakości zasobów wykorzystanych do przeprowadzenia badania oraz kwestie naliczonego i wypłaconego wynagrodzenia za badanie.

Ponadto ocenie podlega metodyka wykorzystywana przez firmę audytorską do przeprowadzania badań ustawowych.

W trakcie kontroli dokonywana jest również weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli.

Zakres kontroli przewidzianej w rocznym planie kontroli PANA określony jest w art. 112 ustawy i obejmuje:

- 1) ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie standardów badania i kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie, zasadach etyki zawodowej oraz art. 4 i art. 5 rozporządzenia nr 537/2014,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
- 2) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;

²¹ Art. 67 ust. 4 ustawy określa, co zwierają akta badania. Definicję pojęcia „dokumentacja badania” zawiera art. 68 pkt 1 ustawy. Rozporządzenie nr 537/2014 posługuje się pojęciem „zbiory dokumentacji z badania”, które jest równoznaczne z użytym w ustawie pojęciem „akta badania”.

- 3) w związku z ustaleniami dokonany na podstawie pkt 1) i 2), ocenę zawartości przynajmniej ostatniego sporządzonego, rocznego sprawozdania z przejrzystości zamieszczonego na stronie internetowej kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 4) ocenę zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badania z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
- 5) ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, o którym mowa w art. 8 pkt 2 ustawy, na podstawie analizy wybranej dokumentacji badania w rozumieniu art. 68 pkt 1 ustawy oraz polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 6) ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania korzystał kluczowy biegły rewident lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 7) ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014.

Akta badania podlegające sprawdzeniu podczas kontroli, wybiera się na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego przeprowadzenia badania ustawowego.²²

Podczas kontroli dokonywany jest również przegląd metodyki wykorzystywanej przez firmę audytorską do przeprowadzania badań ustawowych.²³

Podczas kontroli sprawdzeniu może podlegać również dokumentacja z wykonania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w celu zweryfikowania:

- 1) wpływu tych usług na jakość badania ustawowego lub
- 2) poprawności wykonywania tych usług.²⁴

Zakres kontroli z wykonania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych może obejmować ocenę:

- 1) systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w zasadach etyki zawodowej,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
- 2) zgodności wybranej do kontroli dokumentacji wykonanej usługi z obowiązującymi przepisami prawa, krajowymi standardami wykonywania zawodu i krajowymi standardami kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności.²⁵

²² Art. 112 ust. 2 ustawy

²³ Art. 112 ust. 4 ustawy

²⁴ Art. 112 ust. 3 ustawy

²⁵ Art. 123a ustawy

Do dokonania oceny w powyższym zakresie w trakcie kontroli brane są pod uwagę:

- ✓ aktualne przepisy ustawy,
- ✓ przepisy rozporządzenia nr 537/2014,
- ✓ KSKJ1²⁶,
- ✓ KSB²⁷,
- ✓ KSP²⁸,
- ✓ KSUA²⁹,
- ✓ KSUP³⁰

²⁶ Firmy audytorskie wykonujące badania lub przeglądy sprawozdań finansowych JZP, sporządzonych za okresy kończące się pomiędzy dniem 31 grudnia 2016 r., a dniem 31 grudnia 2017 r., zostały zobowiązane do dostosowania swojej działalności do przepisów uchwały nr 2784/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych do dnia 1 stycznia 2016 r., a pozostałe podmioty do dnia 1 stycznia 2017 r.

²⁷ Firmy audytorskie wykonujące badania sprawozdań finansowych JZP zostały zobowiązane do stosowania uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (z późn. zm.) do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2016 r. i później, a pozostałe podmioty za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2017 r. i później. W zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania odpowiednio następujących uchwał KRBR: uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r., uchwała nr 2039/37a/2018 KRBR z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)), uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r. oraz uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. z późn. zm. Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 4.8 uchwały nr 3430/52a/2019, stosuje się wyłącznie krajowe standardy badania (KSB) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3430/52a/2019. Ww. uchwała wprowadza obowiązek stosowania już tylko jednej wersji KSB. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego niezależnie od tego za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych. Od 1 stycznia 2020 r. do badania sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwały nr 3430/52a/2019.

²⁸ W zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe/śródroczne informacje finansowe, w celu wykonania przeglądu, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów przeglądu zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

- uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r.,
- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,
- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r. Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 3.6 uchwały nr 3436/52e/2019, korzystamy wyłącznie z krajowych standardów przeglądu (KSP) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3436/52e/2019. Ww. uchwały wprowadzają obowiązek stosowania już tylko jednej wersji KSP. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając przegląd sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej niezależnie od tego za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych. Od 1 stycznia 2020 r. do przeglądu sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwały nr 3436/52e/2019.

²⁹ W zależności od daty rozpoczęcia usługi atestacyjnej innej niż badanie i przegląd, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów wykonywania usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

- uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r.,
- uchwała nr 1153/28/2017 KRBR z dnia 4 lipca 2017 r.,
- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,
- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r.

³⁰ W zależności od daty rozpoczęcia usługi pokrewnej, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów wykonywania usług pokrewnych, zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

- ✓ Kodeks etyki.

3.2 Planowanie kontroli

Zgodnie z art. 106 ustawy częstotliwość kontroli uzależniona jest od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych, przy czym kontrola nie może być przeprowadzana rzadziej niż:

- ✓ raz na 3 lata – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe JZP spełniających kryteria dużej jednostki,
- ✓ raz na 6 lat – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe pozostałych jednostek.

Zgodnie z art. 123a. ustawy częstotliwość kontroli w firmach audytorskich w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych, jest uzależniona od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w wykonaniu tych usług.

Taka konstrukcja przepisów oznacza, że proces planowania kontroli tj. wyboru firm audytorskich, które zostaną ujęte w rocznym planie kontroli, opiera się na rozpoznaniu ryzyka wiążącego się z działalnością firm audytorskich lub cykliczności.

Wybór firm audytorskich do kontroli jest prowadzony w oparciu o wykaz firm audytorskich sporządzany na podstawie sprawozdań przekazywanych PANA, w terminie do ostatniego dnia lutego następnego roku przez firmy audytorskie ³¹.

Sprawozdania będą zawierać w szczególności:

- ✓ informacje, o których mowa w art. 14 rozporządzenia nr 537/2014 [wykaz zbadanych JZP wraz z podaniem uzyskanych od nich przychodów] w przypadku badań ustawowych JZP,
- ✓ informacje o podwykonawcach wraz ze wskazaniem czynności, jakie wykonywali – w przypadku badań ustawowych,
- ✓ informacje o osobach wykonujących usługi w imieniu firmy audytorskiej,
- ✓ informacje o liczbie, strukturze rodzajowej, podmiotowej, terytorialnej i wartościowej usług lub przychodów.³²

Przy analizie ryzyka wiążącego się z działalnością firm audytorskich, prowadzonej w oparciu m.in. o informacje zawarte w ww. sprawozdaniach, uwzględnia się m. in. takie czynniki ryzyka jak:

- ✓ specyfika/rozmiar działalności firmy audytorskiej (m.in. liczba przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych, charakter jednostek objętych badaniami, liczba kluczowych biegłych rewidentów i ew. zmiany w tym zakresie, forma prawna współpracy z biegłymi rewidentami, powiązania w ramach sieci),
- ✓ liczba badań ustawowych przeprowadzonych w JZP oraz badań podmiotów będących emitentami papierów wartościowych wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu
- ✓ specyfika działalności podmiotów, na rzecz których firma audytorska wykonała badania ustawowe (sektory/branże, w których jednostki prowadzą działalność i rozmiary tych działalności),

- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,
- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r.

³¹ Art. 51 ustawy.

³² Art. 51 ustawy.

- ✓ ustalenia poprzednich kontroli przeprowadzonych w firmie audytorskiej,
- ✓ wyniki monitorowania firmy audytorskiej (procesu wewnętrznego nadzorowania przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości),
- ✓ informacje o nałożonych na firmę audytorską karach,
- ✓ informacje o karach nałożonych na biegłych rewidentów wykonujących usługi w ramach firmy audytorskiej,
- informacje o rozwiązanych umowach o badanie³³,
- ✓ inne dostępne informacje (np. artykuły prasowe, zasoby internetowe, informacje pozyskane od innych organów nadzoru, zawiadomienia skierowane do PANA).

W procesie wyboru firm audytorskich, które zostaną ujęte w rocznym planie kontroli, bierze się pod uwagę czas, który upłynął od poprzedniej kontroli celem wypełnienia obowiązku cyklicznego poddawania kontroli firm audytorskich:

- ✓ w przypadku przeprowadzania badań ustawowych JZP spełniających kryteria dużej jednostki – nie rzadziej niż raz na 3 lata,
- ✓ w przypadku przeprowadzania badań ustawowych pozostałych jednostek – nie rzadziej niż raz na 6 lat.

Roczny plan kontroli, przygotowany w oparciu o powyżej opisane założenia, jest ustalany uchwałą Rady Agencji i publikowany na stronie internetowej PANA.³⁴

3.3 Harmonogram realizacji kontroli

Z uwagi na:

- ✓ przedstawione w pkt 2.2. terminy przekazywania sprawozdań przez firmy audytorskie oraz publikacji przez PANA wykazu firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe w JZP³⁵,
- ✓ coroczne przygotowywanie przez PANA ankiety IFIAR³⁶, w której prezentowane są ustalenia kontroli przeprowadzonych od 1 lipca roku N do 30 czerwca roku N+1,

proces realizacji kontroli („cykl kontroli”) będzie się odbywał corocznie zgodnie z poniższym harmonogramem:

<i>sprawozdania firm audytorskich:</i>	<i>luty roku N (np. 2020 r.)</i>
<i>wykaz firm audytorskich:</i>	<i>31 marca roku N (np. 2020 r.)</i>
<i>ustalenie rocznego planu kontroli N/N+1:</i>	<i>maj roku N (np. 2020 r.)</i>
<i>przeprowadzanie kontroli:</i>	<i>1 lipca roku N (np. 2020 r.) – 30 czerwca roku N+1 (np. 2021 r.)</i>

Przyjęcie powyższego „cyklu kontroli” zapewni możliwość planowania kontroli w oparciu o najaktualniejsze informacje o badaniach oraz szybkiego objęcia kontrolą „najświeższych”

³³ Obowiązek informowania PANA o rozwiązaniu umowy wynika z art. 66 ust. 9 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 30 ust. 5 ustawy KRBR będzie informować PANA o realizacji tego obowiązku w rocznym sprawozdaniu przekazywanym KNA corocznie do 31 marca.

³⁴ Art. 111 ust. 2c ustawy.

³⁵ Art. 91 ustawy

³⁶ PANA jest członkiem IFIAR i przygotowuje wkład (w postaci corocznej ankiety) służący przygotowywaniu przez IFIAR corocznego *Przeglądu wyników kontroli firm audytorskich*.

badan, co daje możliwość odniesienia wyników kontroli do najaktualniej obowiązującego w firmie audytorskiej systemu wewnętrznej kontroli jakości.

Ponadto zbieżność „cyklu kontroli” z terminami, za jakie sporządzana jest ankieta IFIAR, przyczyni się do sprawnego jej przygotowywania.

Rozdział 3: Proces kontroli planowych

3.1 Stosowanie przepisów ustawy PP

Ustawa PP wprowadza zasadę, że kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców przeprowadzana jest na zasadach określonych w rozdziale 5 tej ustawy. Dopiero w zakresie nieuregulowanym w tym rozdziale stosuje się odrębne przepisy, normujące postępowanie kontrolne prowadzone przez poszczególne organy kontroli³⁷.

Unormowania zawarte w rozdziale 5 ustawy PP oznaczają, że przepisy te dotyczą kontroli w ścisłym rozumieniu tego pojęcia, a więc tych czynności organów kontroli, które prowadzone są u przedsiębiorcy w jego siedzibie.

Od kontroli lub poszczególnych czynności kontrolnych, o których mowa w tym rozdziale, należy odróżnić analizę dokumentów, danych i informacji zebranych w czasie kontroli, które dokonywane są już w siedzibie organu kontroli.

W przypadku kontroli PANA, przez kontrolę w ścisłym rozumieniu tego pojęcia, należy rozumieć czynności kontrolne w firmie audytorskiej.

Zakaz równoczesnych kontroli i czas trwania kontroli

Ustawa PP³⁸ formułuje zakaz równoczesnych kontroli różnych organów administracji. Reguluje ponadto czas trwania kontroli³⁹. Maksymalny czas kontroli jest zróżnicowany – zależy od wielkości kontrolowanego przedsiębiorcy.

Czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać⁴⁰:

- ✓ w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców - 12 dni roboczych,
- ✓ w odniesieniu do małych przedsiębiorców - 18 dni roboczych,
- ✓ w odniesieniu do średnich przedsiębiorców - 24 dni roboczych,
- ✓ w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców - 48 dni roboczych.

Przedłużenie czasu trwania kontroli jest możliwe jedynie z przyczyn niezależnych od organu kontroli i wymaga uzasadnienia na piśmie. Uzasadnienie doręcza się przedsiębiorcy. Przedłużenie czasu trwania kontroli nie może naruszać terminów wskazanych powyżej.

Jeżeli wyniki kontroli wykazały rażące naruszenie przepisów prawa przez przedsiębiorcę, można przeprowadzić powtórny kontrolę w tym samym zakresie przedmiotowym w danym roku kalendarzowym, a czas jej trwania nie może przekraczać 7 dni. Czasu trwania powtórnej kontroli nie wlicza się do czasu, o którym mowa powyżej.

Jeżeli działalność gospodarcza przedsiębiorcy jest już objęta kontrolą innego organu, organ kontroli odstąpi od podjęcia czynności kontrolnych oraz może ustalić z przedsiębiorcą inny termin przeprowadzenia kontroli.⁴¹

³⁷ Art. 45 ustawy PP.

³⁸ Art. 54 ustawy PP.

³⁹ Art. 55 ustawy PP.

⁴⁰ Ustawa PP przewiduje przypadki, w których ograniczeń czasu kontroli nie stosuje się, jednakże wyjątki te nie dotyczą kontroli PANA.

⁴¹ Art. 54 ust. 5 ustawy PP.

Organ kontroli nie przeprowadza kontroli, w przypadku gdy ma ona dotyczyć przedmiotu kontroli objętego uprzednio zakończoną kontrolą przeprowadzoną przez ten sam organ, za wyjątkiem następujących sytuacji⁴²:

- ✓ kontrola ma dotyczyć okresu nieobjętego uprzednio zakończoną kontrolą;
- ✓ ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- ✓ ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w związku z uchyleciem lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- ✓ ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w celu sprawdzenia wykonania zaleceń pokontrolnych organu lub wykonania decyzji lub postanowień nakazujących usunięcie naruszeń prawa, w związku z przeprowadzoną kontrolą;
- ✓ organ kontroli poweźmie uzasadnione podejrzenie, że uprzednio zakończona kontrola została przeprowadzona z naruszeniem prawa mającym wpływ na wynik kontroli lub dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe lub protokół kontroli został sporządzony w wyniku przestępstwa;
- ✓ po sporządzeniu protokołu kontroli z poprzedniej kontroli wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody nieznanne organowi administracji w chwili przeprowadzenia kontroli.

Książka kontroli⁴³

Przedsiębiorca prowadzi i przechowuje w swojej siedzibie książkę kontroli oraz upoważnienia i protokoły kontroli.

Książka kontroli powinna zawierać wpisy obejmujące:

- 1) oznaczenie organu kontroli;
- 2) oznaczenie upoważnienia do kontroli;
- 3) zakres przedmiotowy przeprowadzonej kontroli;
- 4) daty podjęcia i zakończenia kontroli.

Przedsiębiorca prowadzi książkę kontroli w postaci:

- 1) papierowej, w tym również w formie zbioru dokumentów, lub
- 2) elektronicznej.

Domniemywa się, że dane zawarte w książce kontroli prowadzonej w postaci elektronicznej znajdują potwierdzenie w dokumentach przechowywanych przez przedsiębiorcę.

Wpisów w książce kontroli prowadzonej w postaci:

- 1) papierowej – dokonuje kontrolujący;
- 2) elektronicznej – dokonuje przedsiębiorca.

W przypadku wszczęcia kontroli, przedsiębiorca jest obowiązany niezwłocznie okazać kontrolującemu książkę kontroli. Okazanie książki kontroli prowadzonej w postaci elektronicznej następuje przez zapewnienie dostępu przy użyciu urządzenia pozwalającego na zapoznanie się z jej treścią albo wykonanie wydruków z systemu informatycznego, w którym prowadzona jest książka kontroli, poświadczonych przez przedsiębiorcę za zgodność z wpisem w książce kontroli.

⁴² Art. 58 ustawy PP.

⁴³ Art. 57 ustawy PP.

Przedsiębiorca nie okazuje książki kontroli, jeżeli jej okazanie jest niemożliwe ze względu na udostępnienie jej innemu organowi kontroli. W takim przypadku przedsiębiorca okazuje książkę kontroli w siedzibie organu kontroli w terminie 3 dni roboczych od dnia zwrotu tej książki przez inny organ kontroli.

Fakt, iż przedsiębiorca nie posiada książki kontroli nie będzie skutkowało brakiem możliwości przeprowadzenia kontroli. Może jednak utrudnić korzystanie przez przedsiębiorcę z uprawnień jakie daje art. 55 ust. 1 ustawy PP (ograniczenia czasu kontroli).

Sprzeciw⁴⁴

Sprzeciw kontrolowanego wobec niektórych czynności organu kontroli jest formą ochrony prawnej kontrolowanego. Może on dotyczyć np.

- 1) braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli,
- 2) podjęcia kontroli bez okazania legitymacji służbowej i upoważnienia do przeprowadzenia kontroli,
- 3) niepoinformowania kontrolowanego o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli,
- 4) wykonywania kontroli podczas nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej,
- 5) podejmowania i prowadzenia równocześnie więcej niż jednej kontroli u tego samego przedsiębiorcy,
- 6) przekroczenia dopuszczalnego czasu trwania kontroli,
- 7) podejmowania i prowadzenia kontroli bez ograniczeń czasowych w przypadkach innych niż wymienione w art. 55 ust. 2 ustawy PP.

Sprzeciw wnosi się:

- na piśmie do organu kontroli, o czym zawiadamia się również na piśmie kontrolującego (pracownika organu kontroli),
- w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli przez organ kontroli lub wystąpienia przesłanki do wniesienia sprzeciwu.

Przedsiębiorca musi uzasadnić wniesienie sprzeciwu.

Wniesienie sprzeciwu powoduje wstrzymanie:

- 1) czynności kontrolnych przez organ kontroli, którego czynności sprzeciw dotyczy – z chwilą doręczenia kontrolującemu zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu;
- 2) biegu czasu trwania kontroli – od dnia wniesienia sprzeciwu do dnia zakończenia postępowania wywołanego jego wniesieniem.

W przypadku wniesienia sprzeciwu organ kontroli może, w drodze postanowienia, dokonać zabezpieczenia dowodów mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli, na czas rozpatrzenia sprzeciwu. Zabezpieczeniu podlegają dokumenty, informacje, próbki wyrobów oraz inne nośniki informacji, jeżeli stanowią lub mogą stanowić dowód w toku kontroli.

Organ kontroli ma 3 dni robocze (od dnia otrzymania sprzeciwu) na rozpatrzenie sprzeciwu tj. wydanie postanowienia o:

- odstąpieniu od czynności kontrolnych lub
- kontynuowaniu czynności kontrolnych.

Na postanowienie, o kontynuowaniu czynności kontrolnych, przedsiębiorcy przysługuje zażalenie w terminie 3 dni od dnia doręczenia postanowienia. Właściwy organ rozpatruje zażalenie w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia oraz wydaje postanowienie o:

- 1) utrzymaniu w mocy zaskarżonego postanowienia;
- 2) uchyleniu zaskarżonego postanowienia i odstąpieniu od czynności kontrolnych.

⁴⁴ Art. 59 ustawy PP.

Nierozpatrzenie sprzeciwu w terminie oznacza odstąpienie od czynności kontrolnych. Nierozpatrzenie zażalenia w terminie jest równoznaczne w skutkach z wydaniem postanowienia o uchyleniu zaskarżonego postanowienia i odstąpieniu od czynności kontrolnych.

Do postępowań, o których mowa w art. 59 ust. 6 [wydania postanowienia dotyczącego dokonania zabezpieczenia dowodów mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli, na czas rozpatrzenia sprzeciwu – jeżeli takiego zabezpieczenia organ kontroli dokonał w przypadku wniesienia sprzeciwu], art. 59 ust. 7 [wydania postanowienia w sprawie rozpatrzenia sprzeciwu] oraz art. 59. ust 9 [wydania postanowienia w sprawie rozpatrzenia zażalenia] ustawy PP, w zakresie nieuregulowanym stosuje się przepisy KPA.

Dalsze szczegółowe zagadnienia dotyczące przeprowadzania kontroli, wynikające z ustawy PP, zostały opisane w kolejnych punktach niniejszego dokumentu.

3.2 Przygotowanie kontroli

Dla każdej FA zakładane są foldery i skrzynki do gromadzenia dokumentów w czasie kontroli:

- folder FAXXXX – folder na potrzeby przekazania przez FA informacji i dokumentów (gdzie XXXX oznacza numer FA na liście firm audytorskich, w przypadku numerów krótszych znaki uzupełniane są znakiem „0” z przodu numeru FA) na dyskach dostępnych dla FA oraz IT
- folder FKXXXX – folder na potrzeby prowadzenia dokumentacji kontroli dostępny dla DK
- skrzynka mailowa w formacie kontrolaXXXX@pana.gov.pl.

Foldery kontroli poszczególnych FA mają stałą strukturę. Na pierwszym poziomie wskazywany jest rok planu kontroli (np. 2020). Na kolejnych poziomach ustala się strukturę zgodną z fazami kontroli:

- 1.dok_otrz_przed_kontrola
- 2.dok_form_ze_strony_PANA
- 3.planowanie
- 4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr
- 5.nagrania
- 6.korespondencja mailowa z FA
- 7.protokol raport
- 8.dokumentacja tworzona przez kontrolerow

Na etapie przygotowania do kontroli gromadzone i analizowane są informacje dotyczące kontrolowanej firmy audytorskiej, w szczególności wynikające z:

- ✓ rocznego sprawozdania firmy audytorskiej,
- ✓ ostatniego opublikowanego sprawozdania z przejrzystości (w odniesieniu do ustawowych badań JZP),
- ✓ listy firm audytorskich / rejestru biegłych rewidentów,
- ✓ ustaleń poprzednich kontroli i podjętych działań pokontrolnych (zalecenia, postępowania dyscyplinarne, postępowania administracyjne w przedmiocie nałożenia kary),
- ✓ innych dostępnych informacji na temat firmy audytorskiej (KRS, CEIDG, strona internetowa firmy audytorskiej, zasoby internetowe, artykuły prasowe, informacje od innych organów nadzoru itp.).

Celem zebrania informacji niezbędnych do przygotowania kontroli w zakresie badań ustawowych do firm audytorskich ujętych w planie kontroli PANA kieruje, w trybie art. 111

ust. 3 ustawy, pismo o informację niezbędne do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności o informację dotyczące:

- 1) działalności firmy audytorskiej,
- 2) systemu wewnętrznej kontroli jakości,
- 3) badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską,
- 4) sprawozdań finansowych JZP, skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych jednostek oraz sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej JZP,

Wzór pisma, zawierający przykładową listę informacji/dokumentów, o które można wystąpić do firmy audytorskiej, został ujęty w Załączniku 1 PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ JZP (dla podmiotów badających JZP) oraz w Załączniku 1a PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ (dla pozostałych podmiotów). Do pism dołączana jest zgoda na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Każde wysyłane pismo do FA jest rejestrowane w systemie EZD pod kolejnym numerem sprawy zgodnie z instrukcją kancelaryjną. Pisma są umieszczane również w podfolderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

FA może przesłać dokumenty tak w formie papierowej jak i elektronicznej. W przypadku przesłania w formie papierowej dokumentacja jest skanowana przez sekretariat i przekazywana w wersji papierowej do DK oraz w wersji elektronicznej przez EZD do Dyrektora DK. Dyrektor DK dekretuje i przekazuje do skopiowana do odpowiedniego folderu kontroli.

Przesłane przez FA informacje i dokumenty dekodowane i rozpakowywane przez IT oraz są kopiowane do folderów kontroli o nazwach FKXXX do podfolderu „1.dok_otrz_przed_kontrola”.

DK prowadzi rejestr wysyłek oznaczając dla każdej FA datę pisma, planowaną datę wpływu dokumentów, wpływ zgody na komunikację elektroniczną oraz mail wskazany do doręczeń.

3.3 Przydział personelu do kontroli

Osoby wykonujące kontrolę (kontrolerzy, eksperci zatrudnieni na umowy-cywilnoprawne) przydzielane są do poszczególnych kontroli na podstawie:

- a) Informacji o niezależności
- b) Dostępności czasowej
- c) Ewentualnych ograniczeń terytorialnych (w przypadku kontroli prowadzonych w siedzibie FA).

Przydzielenie osoby do kontroli odnotowywane jest w rejestrze kontroli (Załącznik 7 REJESTR KONTROLI). Osoby przydzielone do kontroli podpisują oświadczenia o niezależności (Załącznik 4 OŚWIADCZENIE O NIEZALEŻNOŚCI). Podpis może być złożony elektronicznie podpisem kwalifikowanym. W przypadku podpisania podpisem kwalifikowanym oświadczenie jest archiwizowane w folderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

PANA prowadzi wewnętrzny rejestr kontroli. Rejestr prowadzony jest w podziale na kontrole planowe, tematyczne i doraźne. Na podstawie rejestru upoważnieniu zostaje nadany kolejny numer (tożsamy z numerem kontroli).

Wzór rejestru zawiera Załącznik 7 REJESTR KONTROLI.

Osoby przydzielone do kontroli przygotowują się do rozpoczęcia kontroli zapoznając się z informacjami dostępnymi w PANA. Działania podejmowane na etapie przygotowania kontroli prowadzą do rozpoznania ryzyk wiążących się z działalnością kontrolowanej firmy audytorskiej, biegłymi rewidentami wykonującymi czynności rewizji finansowej w jej imieniu oraz wykonanymi badaniami ustawowymi.

Na podstawie informacji zgromadzonych na etapie przygotowania kontroli, uzupełnionych podczas spotkania wprowadzającego, następuje określenie ryzyk na poziomie firmy, co determinuje wybór elementów systemu kontroli jakości do kontroli, dokumentacji badania podlegających sprawdzeniu podczas kontroli oraz obszarów dokumentacji badania do kontroli.

Podczas przygotowania kontroli sporządzany jest arkusz według wzoru określonego w Załączniku 2 PRZYGOTOWANIE KONTROLI. Arkusz może być sporządzony w formie elektronicznej podpisanej podpisami kwalifikowanymi i zarchiwizowany w folderze „3.planowanie”.

Informacje zawarte w tym arkuszu podlegają potwierdzeniu / uzupełnieniu na podstawie informacji uzyskanych podczas spotkania wprowadzającego.

Przed rozpoczęciem kontroli możliwe jest wstępne ustalenie przez osoby kontrolujące terminu przeprowadzenia kontroli, np. poprzez nawiązanie telefonicznego bądź e-mailowego kontaktu z firmą audytorską. Informacja o tym terminie może być wzięta pod uwagę dla ustalenia terminu dokonania zawiadomienia firmy audytorskiej o zamiarze wszczęcia kontroli. Przed rozpoczęciem kontroli konieczne jest również potwierdzenie wielkość FA celem ustalenia maksymalnego czasu trwania kontroli.

3.4 Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli

Przepis art. 48 ust. 1 ustawy PP nakłada obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Kontrola może być wszczęta nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

Na wniosek firmy audytorskiej kontrola może być wszczęta przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

W przypadku przekroczenia terminu 30 dni organ musi wysłać zawiadomienie ponownie.

Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli zawiera:

- 1) oznaczenie organu;
- 2) datę i miejsce wystawienia;
- 3) oznaczenie przedsiębiorcy;
- 4) wskazanie zakresu przedmiotowego kontroli;
- 5) imię, nazwisko oraz podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji.

Wzór zawiadomienia stanowi Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI elektroniczne (w przypadku uzyskania wcześniejszej zgody na doręczanie pism w formie elektronicznej) oraz Załącznik 3A ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI papierowe (w przypadku braku zgody na doręczanie pism w formie elektronicznej).

Do zawiadomień dołączane jest oświadczenie o wyrażeniu zgody na kontrolę w siedzibie PANA oraz na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W przypadku papierowej formy zawiadomienie sporządzane jest w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręczany jest kontrolowanej firmie audytorskiej.

Zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli wpisywane są do REJESTRU KONTROLI.

Zawiadomienia wpisywane są do systemu EZD (wraz z wysłanymi e-mailami jeśli korespondencja była prowadzona elektronicznie) oraz kopiowane do folderu „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

W przypadku otrzymania zgody na kontrolę w siedzibie PANA jest to odnotowywane w Rejestrze Kontroli oraz kopiowane do folderu „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

Doręczenia

Kwestie doręczeń regulują przepisy art. 39-49b KPA, z których wynika w szczególności, że pisma doręcza się za pokwitowaniem przez operatora pocztowego, przez pracowników organu lub przez inne upoważnione osoby lub organy. Doręczanie pism możliwe jest również za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁴⁵.

Pisma doręcza się:

- kontrolowanej firmie audytorskiej – gdy działa samodzielnie,
- pełnomocnikowi – w przypadku ustanowienia takiego pełnomocnika.

Odbierający pismo potwierdza doręczenie mu pisma swoim podpisem ze wskazaniem daty doręczenia. Jeżeli odbierający pismo uchyla się od potwierdzenia doręczenia lub nie może tego uczynić, doręczający sam stwierdza datę doręczenia oraz wskazuje osobę, która odebrała pismo i przyczynę braku jej podpisu.

Jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma przesłanego mu przez operatora pocztowego lub inny organ albo w inny sposób, pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją włącza się do akt sprawy. W takich przypadkach uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

Terminy

Ponieważ zarówno ustawa PP jak i ustawa przewidują terminy na wykonanie określonych czynności, należy zwrócić uwagę na następujące reguły wynikające z art. 57-60 KPA:

- ✓ jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło; upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu;
- ✓ terminy określone w tygodniach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który nazwą odpowiada początkowemu dniowi terminu;
- ✓ terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było - w ostatnim dniu tego miesiąca;
- ✓ terminy określone w latach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było - w dniu poprzedzającym bezpośrednio ten dzień;

⁴⁵ W rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (tj. Dz.U. z 2019 r. poz. 123); po spełnieniu dodatkowych warunków.

- ✓ jeżeli koniec terminu do wykonania czynności przypada na dzień uznany ustawowo za wolny od pracy lub na sobotę, termin upływa następnego dnia, który nie jest dniem wolnym od pracy ani sobotą.

Termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 2188) albo placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej albo państwie członkowskim Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stronie umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

Termin może być przywrócony na prośbę zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie terminu nastąpiło bez jego winy. Prośbę o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu. Jednocześnie z wniesieniem prośby należy dopełnić czynności, dla której określony był termin. O przywróceniu terminu postanawia właściwy w sprawie organ. Od postanowienia o odmowie przywrócenia terminu służy zażalenie.

3.5 Oświadczenie o „niezależności”

Proces kontroli PANA powinien być bezstronny. Wybór osób biorących udział w kontrolach dokonywany jest zgodnie z zasadą zagwarantowania niezależności od kontrolowanej firmy audytorskiej / biegłego rewidenta.

Mając na uwadze brzmienie art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014:

- ✓ dana osoba nie może pełnić funkcji osoby kontrolującej w ramach kontroli przeprowadzanej u biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej przed upływem przynajmniej trzech lat od momentu, gdy przestała być ona partnerem lub pracownikiem tego biegłego rewidenta lub tej firmy audytorskiej lub przestała być ona w inny sposób powiązana z tym biegłym rewidentem lub tą firmą audytorską,
- ✓ osoby kontrolujące składają oświadczenie o braku konfliktu interesów między nimi a biegłym rewidentem i firmą audytorską, które mają zostać poddane kontroli.

Osoba kontrolująca podlega wyłączeniu w szczególności od udziału w kontroli:

- 1) jeśli pozostaje z kontrolowaną firmą audytorską w takim stosunku prawnym, że wynik kontroli może mieć wpływ na jej prawa lub obowiązki,
- 2) swego małżonka oraz krewnych i powinowatych do drugiego stopnia, osoby związanej z nią z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli, przy czym powody wyłączenia osoby kontrolującej od udziału w kontroli trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli,
- 3) w przypadku stwierdzenia innych przyczyn, które mogłyby wywołać wątpliwości co do jej bezstronności.⁴⁶

Po wyznaczeniu zespołów do przeprowadzenia poszczególnych kontroli (przed przystąpieniem do przygotowania kontroli) osoby kontrolujące, składają oświadczenie w zakresie spełnienia warunków, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014⁴⁷.

Przed wszczęciem poszczególnych kontroli osoby kontrolujące ponownie potwierdzają spełnianie warunków, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014.

⁴⁶ Art. 115 ustawy i odpowiednio przepisy Rozdziału 5 w Dziale I KPA.

⁴⁷ Art. 106 ust. 4, art. 123a ust. 6 oraz art. 124 ust. 4 ustawy.

Oświadczenie składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”.

W przypadku, gdy po podpisaniu oświadczenia wystąpią okoliczności, które mogą mieć wpływ na utratę niezależności osoby kontrolującej są zobowiązane się do niezwłocznego poinformowania bezpośredniego przełożonego o tym fakcie.

Wzór oświadczenia stanowi Załącznik 4 OŚWIADCZENIE O NIEZALEŻNOŚCI.

Oświadczenia mogą być podpisane podpisem kwalifikowanym i zarchiwizowane w folderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

3.6 Wszczęcie kontroli

Wszczęcie kontroli⁴⁸ następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez PANA oraz okazania dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej – funkcję takiego dokumentu może spełniać legitymacja służbowa lub dowód osobisty.

Upoważnienie zawiera:

- 1) wskazanie podstawy prawnej przeprowadzenia kontroli;
- 2) oznaczenie organu przeprowadzającego kontrolę;
- 3) datę i oznaczenie miejsca wystawienia upoważnienia;
- 4) imię i nazwisko osoby kontrolującej oraz numer dokumentu potwierdzającego jej tożsamość;
- 5) wskazanie kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 6) określenie zakresu przedmiotowego kontroli;
- 7) wskazanie daty wszczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli;
- 8) podpis osoby upoważnionej do wystawienia upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
- 9) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanej firmy audytorskiej, w tym pouczenie o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu.

Zmiana zakresu przedmiotowego kontroli oraz osoby kontrolującej wymaga wystawienia nowego upoważnienia.

Wzór upoważnienia stanowi Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE.

Upoważnienie sporządzane jest w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręczany jest kontrolowanej firmie audytorskiej. W przypadku gdy FA udzieliła zgody na komunikację drogą elektroniczną upoważnienie może być sporządzone elektronicznie i podpisane podpisem kwalifikowanym osoby upoważnionej do wystawienia upoważnienia.

Upoważnienie ewidencjonowane jest w systemie EZD (wraz z potwierdzeniem wysłania) oraz archiwizowane w folderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

Kontrolowana firma audytorska potwierdza doręczenie upoważnienia, okazanie dowodu osobistego oraz zapoznanie się z prawami i obowiązkami wynikającymi z ustawy. W przypadku upoważnienia w wersji elektronicznej FA odsyła upoważnienie podpisane podpisem kwalifikowanym osób upoważnionych ze strony FA.

Po wszczęciu kontroli od kierownictwa kontrolowanej firmy audytorskiej badającej JZP pozyskiwane jest oświadczenie według wzoru określonego w Załączniku 6 OŚWIADCZENIE ZARZĄDU. W przypadku wersji elektronicznej oświadczenie jest archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

⁴⁸ Art. 113 ustawy.

Pełnomocnik

Zgodnie z przepisami art. 32-34 KPA firma audytorska może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone do protokołu. Treść pełnomocnictwa powinna określać zakres czynności, jakich może dokonywać pełnomocnik. Pełnomocnikiem może zostać wyłącznie osoba fizyczna posiadająca zdolność do czynności prawnych.

3.7 Czynności kontrolne w firmie audytorskiej

Spotkanie wprowadzające

Spotkanie to będzie służyć zapoznaniu się osób kontrolujących z informacjami na temat działalności kontrolowanej firmy audytorskiej / uzupełnieniu informacji zgromadzonych na etapie przygotowania kontroli zawartych w arkuszu sporządzonym według wzoru określonego w Załączniku 2 PRZYGOTOWANIE KONTROLI.

Spotkanie wprowadzające jest elementem istotnym dla dalszego przebiegu kontroli i prowadzi do prawidłowego rozpoznania działalności firmy audytorskiej.

Przykładowa agenda spotkania wprowadzającego została określona w Załączniku 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE. Wszystkie dokumenty przekazywane FA są archiwizowane w folderze „8.dokumentacja tworzona przez kontrolerów”.

Ponadto przeprowadzane jest również spotkanie z osobą odpowiedzialną za przestrzeganie zasad niezależności w firmie audytorskiej. Przykładowa agenda spotkania została określona w Załączniku 8A SPOTKANIE NIEZALEŻNOŚĆ.

Wybór próby

Dokumentacje z badania ustawowego, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych podlegające sprawdzeniu podczas kontroli, wybiera się na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego wykonania tych usług.

Przy analizie ryzyka brane będą pod uwagę m.in. informacje o:

- ✓ biegłym rewidencie sporządzającym dokumentację rewizyjną (w tym o liczby wykonanych usług, ew. ustaleniach poprzednich kontroli, przeprowadzonych wobec niego dochodzeniach/postępowaniach dyscyplinarnych),
- ✓ jednostce, której sprawozdanie lub informacje finansowe w innej formie były przedmiotem wykonywanej usługi: sektor, ryzyko zagrożenia kontynuacji działalności,
- ✓ ustaleniach poprzedniej kontroli,
- ✓ wynikach monitorowania firmy audytorskiej (procesu wewnętrznego nadzorowania przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości),

a także ryzyko związane z badaniem sprawozdań skonsolidowanych.

Dokonanie wyboru próby dokumentowane jest według wzoru określonego w Załączniku 9 WYBÓR PRÓBY. Dobór próby jest archiwizowany w folderze „3.planowanie”

Osoby kontrolujące informują przedstawiciela firmy audytorskiej o dokumentacjach badań wybranych do próby i proszą o dokumentację tych badań opracowaną, zgromadzoną i zarchiwizowaną w czasie badania przez biegłego rewidenta.

Na okoliczność potwierdzenia, że przedłożone do kontroli dokumentacje badania stanowią komplet dokumentów z tego badania, kontrolujący przedkładają firmie audytorskiej do podpisu oświadczenie, iż nie istnieją inne dokumenty, które mają związek z badaniem i nie zostały

okazane kontrolującym. Wzór oświadczenia stanowi Załącznik 10 OŚWIADCZENIE O KOMPLETNOŚCI DOKUMENTACJI. W przypadku dokumentu przekazanego elektronicznie oświadczenie archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

Czas i miejsce wykonywania czynności kontrolnych

Kontrola PANA jest przeprowadzana w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności, w godzinach pracy lub czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowaną firmę audytorską lub w siedzibie PANA.

Jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli, kontrola może być prowadzona w siedzibie PANA za zgodą kontrolowanej firmy audytorskiej⁴⁹.

Dla zapewnienia zgodności z przepisami osoby kontrolujące ustalają normalny czas pracy firmy audytorskiej i planują wykonanie pełnego zakresu kontroli w normalnych godzinach pracy. Jeżeli czynności kontrolne mają być prowadzone także poza godzinami pracy firmy audytorskiej, ale w czasie faktycznego wykonywania przez nią działalności, należy pozyskać od firmy audytorskiej oświadczenie o treści:

„Niniejszym informujemy, że w zaplanowanym okresie kontroli przeprowadzanej z upoważnienia Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, działalność gospodarcza naszej firmy audytorskiej będzie wykonywana, w godzinach od..... do.....”.

Wzór oświadczenia stanowi załącznik 11 OŚWIADCZENIE O GODZINACH WYKONYWANIA DZIAŁALNOŚCI. Dokument powyższy powinien być załączony do akt kontroli. W przypadku dokumentu przekazanego elektronicznie oświadczenie archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

Za zgodą lub na wniosek przedsiębiorcy kontrolę przeprowadza się w miejscu przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, innym niż siedziba lub miejsce wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli⁵⁰. Za zgodą przedsiębiorcy kontrola lub poszczególne czynności kontrolne mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu kontroli, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli⁵¹. Dokumenty oraz informacje zebrane w toku czynności wykonywanych przez organ kontroli z naruszeniem przepisów art. 51 ust. 2 i 3 (ustawy PP) nie stanowią dowodu w postępowaniu kontrolnym⁵².

Kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba ma prawo uczestniczyć w czynnościach kontrolnych⁵³.

Dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli powinny być sporządzane w języku polskim lub firma audytorska zapewnia ich pisemne tłumaczenie na język polski.⁵⁴ Firmy audytorskie dostosowują dokumentację przedstawianą podczas kontroli do ww. wymogów do 31 sierpnia 2020 r.⁵⁵

Czynności kontrolne wykonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej. Kontrolowany jest obowiązany do pisemnego wskazania osoby upoważnionej do reprezentowania go w trakcie kontroli, w szczególności w czasie jego nieobecności.

⁴⁹ Art. 116 oraz art. 123a ustawy, art. 106 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. poz. 695 ze zm.), art. 51 ust. 3a ustawy PP

⁵⁰ Art. 51 ust. 2 ustawy PP.

⁵¹ Art. 51 ust. 3 ustawy PP.

⁵² Art. 51 ust. 4 ustawy PP.

⁵³ Art. 116 ust. 2 oraz art. 123a ust.8 ustawy.

⁵⁴ Art. 50 ust. 1, art. 67 ust. 4a oraz art. 116 ust. 4 ustawy.

⁵⁵ Art. 39 ustawy o zmianie

W przypadku nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej albo niewykonania przez kontrolowaną firmę audytorską obowiązku wskazania osoby upoważnionej do reprezentowania jej w czasie kontroli, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innego pracownika firmy audytorskiej lub osoby zatrudnionej u przedsiębiorcy w ramach innego stosunku prawnego, którzy mogą być uznani za osobę, o której mowa w art. 97 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2019 r, poz. 1145), lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu kontroli.⁵⁶

Dla zapewnienia zgodności z przepisami osoby kontrolujące pozyskują oświadczenie o osobach upoważnionych do reprezentowania kontrolowanego w trakcie kontroli, w szczególności w czasie nieobecności.

Wzór oświadczenia stanowi Załącznik 12 UPOWAŻNIENIE DO REPREZENTOWANIA W TRAKCIE KONTROLI.

Dokument powyższy powinien być załączony do akt kontroli. W przypadku dokumentu przekazanego elektronicznie oświadczenie archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

Do czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 55 ust. 1 (ustawy PP), nie wlicza się czasu nieobecności przedsiębiorcy lub osoby przez niego upoważnionej, jeżeli stanowi to przeszkodę w wykonaniu czynności kontrolnych⁵⁷.

Szczegółowy zakres czynności kontrolnych

Przedmiotem kontroli jest sprawdzenie pracy biegłych rewidentów i działalności firm audytorskich z punktu widzenia, czy praca ta i działalność były prowadzone zgodnie z przepisami prawa oraz wymaganiami standardów zawodowych i etycznych.

Zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres wskazany w upoważnieniu.

Szczegółowy zakres czynności kontrolnych obejmuje:

1. ocenę struktury SWKJ w kontrolowanej firmie audytorskiej uwzględniającą:

- ✓ ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą, rozporządzeniem, wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności,

w tym, ocenę:

- ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystywanych do przeprowadzenia badania ustawowego lub usług atestacyjnych niebędących badaniem ustawowym, a także usług pokrewnych – z poziomu przyjmowania zleceń i kontynuowania współpracy z klientem oraz przeprowadzania zlecenia,
- przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego – z poziomu zasobów ludzkich,
- metodyki wykorzystywanej do przeprowadzania badań ustawowych – z poziomu przeprowadzanych zleceń w firmie audytorskiej;

- ✓ testy zgodności procedur w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;

Załącznik 13 SWKJ

⁵⁶ Art. 50 ustawy PP.

⁵⁷ Art. 50 ust. 4 ustawy PP.

2. ocenę wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub usługi pokrewnej uwzględniającą:

A. ocenę zgodności wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub usługi pokrewnej z mającymi zastosowanie odpowiednio standardami badania, standardami usług przeglądu, standardami usług atestacyjnych, standardami usług pokrewnych i standardami kontroli jakości, w tym, ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych oraz metodyki wykorzystywanej do przeprowadzania badań ustawowych, usług atestacyjnych niebędących badaniem ustawowym oraz usług pokrewnych – na podstawie wykonanych zleceń powyższych usług,

Ocena akt badania / dokumentacji badania, dokumentacji usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub usługi pokrewnej przeprowadzana jest na podstawie przeglądu odpowiednio dla usługi:

a) zbadanego sprawozdania finansowego (informacji finansowej będącej przedmiotem przeglądu, informacji finansowej/ raportu/sprawozdania będącego przedmiotem innej usługi atestacyjnej itp.) – w celu identyfikacji:

- *znaczących obszarów badania/ innej usługi atestacyjnej/ usługi pokrewnej;*
- *sposobu podejścia do złożonych kwestii rachunkowości.*

b) dokumentacji roboczej według zgodności ze standardami badania, standardami przeglądu, standardami usług atestacyjnych, standardami usług pokrewnych, regulacjami w zakresie badania oraz przeprowadzania innych usług atestacyjnych lub pokrewnych, standardami etycznymi;

Oceniając akta badania osoba kontrolująca dokonuje, także przeglądu:

- a) kluczowych stwierdzeń będących przedmiotem badania – w celu potwierdzenia udokumentowania wyrażonej opinii;*
- b) znaczących zawodowych osądów dokonanych przez kluczowego biegłego rewidenta.*

ocenę zgodności wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, *dokumentacji usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji usługi pokrewnej* odpowiednio z ustawą, rozporządzeniem oraz wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności (w tym ocenę zgodności z przepisami prawa wynagradzania za badanie oraz inne usługi);

Załącznik 14 Dokumentacja KSP, KSUA, KSUP

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

3. ocenę zawartości rocznego sprawozdania z przejrzystości firmy audytorskiej (najbardziej aktualnego) uwzględniającą ustalenia czynności kontrolnych opisanych w pkt 1 i 2;

Załącznik 15 SPRAWOZDANIE Z PRZEJRZYSTOŚCI

4. ocenę zgodności działalności **kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem** nr 537/2014.

Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ

5. weryfikację realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli (jeśli dotyczy)

Załącznik 17 REALIZACJA ZALECEŃ.

Dokumentowanie czynności kontrolnych

Poniżej wskazane zostały zasady dokumentowania spostrzeżeń / ustaleń wynikających z przeprowadzonych czynności kontrolnych:

1. ocena struktury SWKJ w kontrolowanej firmie audytorskiej – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 13A SWKJ_LISTA,
2. ocena wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych

Przed przystąpieniem do kontroli wybranej do próby dokumentacji badania/akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji z wykonania usługi pokrewnej, przeprowadzana jest analiza dokumentacji celem zidentyfikowania ryzyk/istotnych obszarów badania. Analiza przeprowadzana jest zgodnie z Załącznikiem 14C DOKUMENTACJA ANALIZA.

Spostrzeżenia/wstępne ustalenia wynikające z kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji z wykonania usługi pokrewnej, ujmowane są w tabeli sporządzonej według wzoru z załącznika 14D DOKUMENTACJA SPOSTRZEŻENIA_USTALENIA. Tabela ta przekazywana jest kluczowemu biegłemu rewidentowi celem pozyskania jego stanowiska. Po analizie stanowiska kluczowego biegłego rewidenta formułowane są ustalenia kontroli wraz ze wskazaniem podstawy prawnej.

Wyniki oceny zgodności wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji z wykonania usługi pokrewnej, z ustawą, rozporządzeniem oraz wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności dokumentowane są poprzez wypełnienie Załącznika 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY.

Podsumowanie kontroli dokumentacji badania/akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji z wykonania usługi pokrewnej sporządzane jest według wzoru z Załącznika 14E DOKUMENTACJA_PODSUMOWANIE.

3. ocena zawartości rocznego sprawozdania z przejrzystości firmy audytorskiej – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 15,
4. ocena zgodności działalności **kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014** – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 16,
5. weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli (jeśli dotyczy) – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 17.

Czynności kontrolne mogą być również dokumentowane w postaci notatki podpisanej przez osobę kontrolującą, która dokonała tych czynności. Notatka może być także sporządzona w formie dokumentu elektronicznego.

W przypadku, gdy w wyniku kontroli zostaną stwierdzone nieprawidłowości, dokumentacja z kontroli powinna zawierać wystarczające i odpowiednie dowody potwierdzające opisany w protokole kontroli stan faktyczny.

Dokumentacja tworzona przez kontrolerów jest archiwizowana w folderze „8.dokumentacja tworzona przez kontrolerów”.

Uprawnienia osób kontrolujących

Na podstawie art. 114 ustawy osoby kontrolujące mają prawo:

- ✓ wstępu do wszystkich pomieszczeń kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ wglądu do wszelkich dokumentów kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ sporządzania uwierzytelnionych kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień i danych niezbędnych do przeprowadzenia kontroli,
- ✓ wglądu do danych zawartych w systemie teleinformatycznym kontrolowanej firmy audytorskiej oraz sporządzania kopii lub wyciągów z tych danych, w tym w postaci elektronicznej,
- ✓ żądania udzielania ustnych lub pisemnych wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą, w formie i terminie przez nią wyznaczonych, oraz zapewnienia terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ żądania zapewnienia warunków i środków będących w dyspozycji kontrolowanej firmy audytorskiej niezbędnych do sprawnego przeprowadzania kontroli,
- ✓ żądania zapewnienia nienaruszalności zabezpieczonych przez osobę kontrolującą materiałów pozostawionych na przechowanie w kontrolowanej firmie audytorskiej.

Koszty sporządzenia kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów lub wyciągów z danych zawartych w systemie teleinformatycznym ponosi kontrolowana firma audytorska.

Osoba kontrolująca ma także prawo do żądania udzielenia informacji, w tym przekazania dokumentów, związanych z badaniami ustawowymi przeprowadzonymi przez kontrolowaną firmę audytorską od:

- ✓ badanych przez kontrolowaną firmę audytorską jednostek, ich jednostek powiązanych i stron z nimi powiązanych,
- ✓ osób trzecich, którym kontrolowana firma audytorska przeprowadzająca badanie ustawowe zleciła określone czynności w ramach umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2 ustawy,
- ✓ innych osób uczestniczących w czynnościach biegłego rewidenta wykonywanych w ramach badań ustawowych,
- ✓ osób będących stroną powiązaną z biegłym rewidentem lub kontrolowaną firmą audytorską.

W czasie trwania kontroli kontrolowana firma audytorska wypełnia obowiązki, o których mowa powyżej w terminach i formach wskazanych przez osobę kontrolującą⁵⁸.

Dowody

Katalog dowodów, na podstawie których dokonuje się ustaleń kontroli, został uregulowany w art. 117 ustawy.

Dowodami tymi są:

- ✓ dokumenty,
- ✓ dane zawarte w systemach teleinformatycznych kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ ustne lub pisemne wyjaśnienia w zakresie objętym kontrolą,
- ✓ oświadczenia osób trzecich,

⁵⁸ Art. 116 ust. 3 ustawy.

- ✓ wyniki oględzin,
- ✓ inne materiały, które mogą przyczynić się do stwierdzenia stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą.

Jako dowód należy w trakcie kontroli dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

W trakcie kontroli należy w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Gromadzenie dowodów, w szczególności dokumentów/informacji od kontrolowanej firmy audytorskiej w trakcie kontroli może następować w szczególności w drodze wymiany pism, wiadomości e-mail, pozyskiwania wyjaśnień lub oświadczeń.

Wszelkie przedstawione w trakcie kontroli dokumenty oraz informacje pisemne sporządzane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli powinny być opatrzone czytelnym podpisem osoby przedstawiającej dokumenty lub sporządzającej informacje pisemne. W przypadku odmowy podpisania, osoba kontrolująca powinna sporządzić adnotację.

Zgodność z oryginałem kopii odpisów lub wyciągów z dokumentów pozyskiwanych w trakcie kontroli potwierdza kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba. Kopie dokumentów przekazywanych osobom kontrolującym w trakcie kontroli są potwierdzane „za zgodność z oryginałem” przez kontrolowaną firmę audytorską na każdej zadrukowanej stronie wraz ze wskazaniem daty potwierdzenia.

Jeżeli zachodzi ryzyko / niebezpieczeństwo utraty dowodów osoba kontrolująca może wskazać sposób zabezpieczenia dowodów przez przechowywanie ich w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności w oddzielnym, zamkniętym i opieczętowanym pomieszczeniu. O zwolnieniu dowodów spod takiego zabezpieczenia decyduje osoba kontrolująca.

Dokumenty urzędowe sporządzone w przepisanej formie przez powołane do tego organy państwowe w ich zakresie działania stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.⁵⁹

Zamiast oryginału dokumentu kontrolowana firma audytorska może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika firmy audytorskiej będącego adwokatem, radcą prawnym, rzecznikiem patentowym lub doradcą podatkowym.⁶⁰ W uzasadnionych przypadkach można zażądać od kontrolowanej firmy audytorskiej składającej odpis dokumentu przedłożenia oryginału tego dokumentu.

Fakty powszechnie znane oraz fakty znane PANA z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane PANA z urzędu należy zakomunikować kontrolowanemu.

Wśród dowodów wymienionych w art. 117 wskazane zostały wyniki oględzin. W przypadku przeprowadzania dowodu z oględzin kontrolowana firma audytorska powinna być

⁵⁹ Możliwe jest przeprowadzenie dowodu przeciwko treści tych dokumentów. Jeżeli dokument znajduje się w aktach organu, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ odpis lub wyciąg z dokumentu. Można zażądać udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli firma audytorska sama ich nie może uzyskać. Gdy konieczne będzie przejrzanie oryginału dokumentu, można wystąpić o jego dostarczenie.

⁶⁰ Zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika firmy audytorskiej będącego adwokatem, radcą prawnym, rzecznikiem patentowym lub doradcą podatkowym albo przez upoważnionego pracownika organu kontroli ma charakter dokumentu urzędowego.

zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia tego dowodu przynajmniej na 3⁶¹ dni przed terminem.

Wzór zawiadomienia stanowi Załącznik 18 ZAWIADOMIENIE OGLEDZINY.

Zawiadomienie sporządzane jest w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręczany jest kontrolowanej firmie audytorskiej.

Zawiadomienia są podpisywane przez kontrolerów Agencji lub ekspertów, o którym mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

Firma audytorska ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu z oględzin. Jeżeli przedmiot oględzin znajduje się u osób trzecich, osoby te są obowiązane do okazania przedmiotu oględzin.⁶²

Z oględzin sporządza się protokół. Protokół sporządza się tak, aby z niego wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy tym obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby. Protokół odczytuje się wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, które powinny następnie protokół podpisać. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek osoby należy omówić w protokole. Skreśleń i poprawek w protokole należy tak dokonywać, aby wyrazy skreślone i poprawione były czytelne. Skreślenia i poprawki powinny być stwierdzone w protokole przed jego podpisaniem.⁶³

Wzór protokołu oględzin stanowi Załącznik 19 PROTOKÓŁ OGLEDZIN.

Protokoły oględzin są podpisywane przez kontrolerów Agencji bądź ekspertów, o którym mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

W przypadku dostarczania przez firmę audytorską dowodów w formie elektronicznej są one archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr” w podziale na otrzymane akta czy dokumentacje.

W przypadku prowadzenia kontroli przy użyciu środków komunikacji elektronicznej i dokumentowania spotkań w postaci nagrań wszystkie nagrania należy zarchiwizować w folderze „5.nagrania”.

W folderze „6.korespondencja mailowa z FA” należy zarchiwizować maile wymieniane z firmą audytorską w trakcie kontroli.

W przypadku dowodów otrzymanych od stron trzecich należy stworzyć odrębny folder do przechowywania dowodów.

Spotkanie podsumowujące

Podsumowanie przeprowadzonych czynności kontrolnych i omówienie ich wstępnych rezultatów jest dokonywane na spotkaniu z osobami upoważnionymi do reprezentowania kontrolowanej firmy audytorskiej.

Przed spotkaniem należy przygotować agendę, której przykładowy wzór został określony w Załączniku 20 SPOTKANIE PODSUMOWUJĄCE.

⁶¹ Art. 125 ustawy.

⁶² Jeżeli kontrolowana firma audytorska/osoba trzecia bezzasadnie odmówi okazania przedmiotu oględzin, może być ukarana grzywną. W kwestii ukarania grzywną PANA wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. PANA może na wniosek ukaranego, złożony w ciągu siedmiu dni od daty otrzymania zawiadomienia o ukaraniu, uznać za usprawiedliwioną odmowę okazania przedmiotu oględzin i zwolnić od kary grzywny. Na odmowę zwolnienia od kary służy zażalenie. (art. 88 KPA)

⁶³ Art. 67, 68, 71 KPA.

3.8 Zakończenie kontroli

Zakończenie kontroli następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej zawiadomienia o jej zakończeniu⁶⁴.

Wzór zawiadomienia stanowi Załącznik 21 ZAWIADOMIENIE O ZAKOŃCZENIU KONTROLI.

Zawiadomienia o zakończeniu kontroli są podpisywane przez kontrolerów Agencji, bądź ekspertów, o których mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

Zawiadomienie sporządzane jest w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręczany jest kontrolowanej firmie audytorskiej.

Na etapie zakończenia kontroli pozyskiwany jest od kontrolowanej firmy audytorskiej wykaz dokumentów (wraz ze wskazaniem z ilości stron w przypadku dokumentacji przekazanej w formie papierowej lub ze wskazaniem wielkości plików w przypadku dokumentacji przekazanej elektronicznie) przekazanych w trakcie kontroli.

Wzór wykazu stanowi Załącznik 22 WYKAZ DOKUMENTÓW.

3.9 Protokół kontroli

W terminie 30 dni roboczych od dnia zakończenia kontroli, osoba kontrolująca sporządza protokół kontroli⁶⁵.

Protokół kontroli zawiera w szczególności⁶⁶:

- 1) nazwę i adres kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 2) wskazanie jednostek organizacyjnych kontrolowanej firmy audytorskiej objętych kontrolą;
- 3) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób kontrolujących;
- 4) datę upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz wzmianki o jego zmianach;
- 5) określenie zakresu przedmiotowego kontroli;
- 6) określenie dnia wszczęcia i zakończenia kontroli;
- 7) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób składających oświadczenia oraz udzielających informacji i wyjaśnień w trakcie przeprowadzania kontroli;
- 8) opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres, w tym opis ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie sprawozdania z przejrzystości;
- 9) opis załączników, z podaniem nazwy każdego załącznika;
- 10) pouczenie kontrolowanej firmy audytorskiej o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu;
- 11) określenie miejsca i dnia sporządzenia protokołu kontroli.

Wzór protokołu stanowi Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI.

Protokół kontroli podpisuje kontroler Agencji lub ekspert, o którym mowa w art. 109 ustawy⁶⁷. Strony protokołu są parafowane przez kontrolera Agencji lub eksperta upoważnionego do

⁶⁴ Art. 118 ust. 1 ustawy.

⁶⁵ Art. 118 ust. 2 ustawy.

⁶⁶ Art. 118 ust. 3 ustawy.

⁶⁷ Art. 118 ust. 4 ustawy.

przeprowadzenia kontroli.

Protokół sporządza się w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręcza się kontrolowanej firmie audytorskiej. Po doręczeniu protokołu kontroli nie dokonuje się w protokole żadnych poprawek ani dopisków. Oczywiście omyłki pisarskie lub rachunkowe prostuje osoba podpisująca protokół, parafując sprostowania. PANA o sprostowaniu oczywistych omyłek informuje pisemnie kontrolowaną firmę audytorską.⁶⁸

3.10 Zastrzeżenia do protokołu

W terminie 20 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli kontrolowana firma audytorska może zgłosić PANA pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu.

O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń PANA informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania.

W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie wskazanym w ust. 1 przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli.⁶⁹

3.11 Działania pokontrolne

W wyniku kontroli dokonywane są ustalenia dotyczące stwierdzonych w jej toku nieprawidłowości.

Zasadniczo dotyczą one trzech obszarów⁷⁰:

- ✓ procesu badania ustawowego, innej usługi atestacyjnej niebędącej badaniem ustawowym lub usługi pokrewnej, w tym braku wystarczających i odpowiednich dowodów stanowiących podstawę dla wyrażonej przez biegłego rewidenta odpowiednio dla przeprowadzonej usługi: opinii, wniosku itp.
- ✓ zasad rachunkowości, w tym nierozpoznania lub niewłaściwego zaadresowania istotnych błędów lub potencjalnie istotnych błędów w zastosowanych zasadach rachunkowości w sprawozdaniu finansowym zbadanym przez kluczowego biegłego rewidenta,
- ✓ systemu kontroli jakości w firmach audytorskich, w tym odstępstw od standardu kontroli jakości oraz wymogów etycznych, w tym przede wszystkim niezależności (odstępstw mogących wpłynąć na jakość badania, ze względu na ich znaczenie lub naturę systemową).

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli PANA podejmuje następujące działania pokontrolne⁷¹:

- ✓ kieruje do **kontrolowanej firmy audytorskiej zalecenia** wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającego ich realizację⁷²,
- ✓ jeżeli istnieją do tego podstawy – wszczyna postępowanie wyjaśniające lub dochodzenie *dyscyplinarne* lub składa zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego,
- ✓ w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1 ustawy – wszczyna wobec kontrolowanej firmy audytorskiej *postępowanie administracyjne*.

⁶⁸ Art. 119 ustawy.

⁶⁹ Art. 120 ustawy.

⁷⁰ Przegląd wyników kontroli firm audytorskich przeprowadzony przez IFIAR.

⁷¹ Art. 121 ustawy.

⁷² W przypadku zaleceń dotyczących SWKJ termin ich realizacji nie może przekraczać 12 miesięcy.

3.12 Raport z kontroli

PANA kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej raport z kontroli zawierający główne ustalenia i wnioski z kontroli, w tym zalecenia, a także informacje o planowanych pozostałych ww. działaniach pokontrolnych.

Wzór raportu z kontroli stanowi Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI.

Projekt raportu przygotowują osoby kontrolujące.

Po przygotowaniu projektu raportu z kontroli osoba obsługująca Stanowisko ds. kontroli wewnętrznej dokonuje weryfikacji dokumentacji kontrolnej w celu:

- ✓ potwierdzenia, że czynności kontrolne zostały w całości zrealizowane,
- ✓ weryfikacji, czy dokumentacja kontrolna została sporządzona kompletnie,
- ✓ sprawdzenia, czy wszystkie ustalenia kontroli są poparte odpowiednimi dowodami źródłowymi,
- ✓ weryfikacji, czy dokumentacja kontrolna potwierdza zredagowane w projekcie raportu z kontroli zalecenia.

Projekt raportu z kontroli jest przygotowywany w terminie 60 dni roboczych od dnia przekazania kontrolowanemu informacji o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu.

3.13 Akta kontroli

Przebieg i ustalenia kontroli są dokumentowane przez osoby kontrolujące w aktach kontroli.

Akta kontroli obejmują dowody i inne dokumenty mające znaczenie dla ustaleń prowadzonej kontroli, a w szczególności:

- ✓ upoważnienie,
- ✓ zawiadomienia,
- ✓ wezwania,
- ✓ oświadczenia,
- ✓ dokumentację z czynności kontrolnych,
- ✓ protokoły z art. 67 KPA,
- ✓ protokół kontroli,
- ✓ zastrzeżenia firmy audytorskiej do protokołu kontroli,
- ✓ informacja PANA o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń,
- ✓ raport z kontroli,
- ✓ informacje firmy audytorskiej o sposobie wdrożenia zaleceń.

Akta kontroli prowadzi się zgodnie z tokiem dokonywanych czynności, numerując kolejno strony akt.

W przypadku kontroli prowadzonej przy użyciu środków komunikacji elektronicznej akta kontroli prowadzone są na dyskach PANA zgodnie z opisem w rozdziale 3.

Akta kontroli sporządza się w jednym egzemplarzu i przechowuje w sposób zabezpieczający je przed utratą lub uszkodzeniem. Akta prowadzone w sposób elektroniczny zabezpiecza się przed nieuprawnionym dostępem.

3.14 Weryfikacja realizacji zaleceń

W przypadku firm audytorskich, w których, zgodnie z art. 106 ust. 2 pkt 2 ustawy, kontrola przeprowadzana jest nie rzadziej niż raz na 6 lat, weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli może odbywać się w okresie wcześniejszym niż termin następnej kontroli. PANA prowadzi wykaz firm audytorskich, do których po przeprowadzonej kontroli skierowano zalecenia.

Wykaz zawiera:

- 1) nazwę i numer ewidencyjny firmy audytorskiej,
- 2) numer kontroli,
- 3) datę raportu,
- 4) odwołanie do punktu raportu,
- 5) treść zaleceń,
- 6) termin realizacji zaleceń.

Weryfikacja realizacji zaleceń przeprowadzana jest przez osoby kontrolujące (jednoosobowo lub w zespole) wyznaczone przez PANA, po złożeniu przez kontrolerów oświadczenia o niezależności.

Weryfikacja realizacji zaleceń przeprowadzana jest w siedzibie PANA w oparciu o przekazaną przez firmę audytorską informację.

Weryfikacja realizacji zaleceń może być przeprowadzona w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności, jeżeli może to usprawnić dokonanie ustaleń.

Jeśli stwierdzenie wykonania zaleceń wymaga nieograniczonego dostępu do akt badania firmy audytorskiej, to w przypadku gdy:

- w firmie audytorskiej ma być przeprowadzona kontrola planowa PANA w bieżącym cyklu kontrolnym, podczas tej kontroli dokonuje się weryfikacji realizacji zaleceń,
- nie zaplanowano przeprowadzenia w firmie audytorskiej kontroli planowej PANA w bieżącym cyklu kontrolnym, PANA może uwzględnić firmę audytorską w najbliższym planie kontroli, w celu umożliwienia dokonania weryfikacji realizacji zaleceń.

W przypadku nieprzekazania przez firmę audytorską informacji, PANA wysyła do firmy audytorskiej wezwanie do jej złożenia. Wezwanie zawiera zastrzeżenie, że niezłożenie informacji w wyznaczonym terminie traktowane będzie jak brak realizacji zaleceń.

W przypadku wątpliwości co do treści informacji, PANA występuje do firmy audytorskiej o przekazanie dodatkowych dokumentów, dowodów, wyjaśnień itp.

Raport z realizacji zaleceń jest sporządzany zgodnie z wzorem określonym w załączniku nr 25. PANA może podjąć decyzję o zakończeniu weryfikacji oraz w sytuacji uznania zaleceń za niewykonane, podjąć działania określone w art. 121 ust. 1 pkt 2 lub 3 ustawy.

Rozdział 4: Kontrole tematyczne i doraźne

4.1. Kontrole tematyczne

PANA może przeprowadzać kontrole tematyczne⁷³ w firmach audytorskich, w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych i usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

Zakres kontroli tematycznych może obejmować wybrane zagadnienia dotyczące np. zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z przepisami, SWKJ, prawidłowości dokumentacji ustawowych badań sprawozdań finansowych.

Kontrola tematyczna jest prowadzona przez kontrolerów Agencji, na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez PANA. (*patrz pkt 3.5. niniejszego dokumentu*)

W trakcie kontroli tematycznych kontrolerzy Agencji mogą korzystać z pomocy ekspertów. Kontrole tematyczne w firmach audytorskich, w zakresie usług atestacyjnych i usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu na rzecz jednostek innych niż JZP wraz z kontrolerami Agencji, pod nadzorem kontrolerów Agencji, mogą przeprowadzać osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a.

W przypadku niewystarczającej liczby kontrolerów Agencji do przeprowadzenia kontroli tematycznej, kontrolę przeprowadza ekspert, który poza warunkami, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d oraz ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte rozporządzenia nr 537/2014, spełnia warunki, o których mowa w art. 106 ust. 3 pkt 2-4.⁷⁴

Kontrolowana firma audytorska jest obowiązana udzielać wszelkich żądanych informacji i wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą tematyczną, w wyznaczonej postaci i wyznaczonym terminie przez osobę kontrolującą.

Jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli, kontrola tematyczna może być prowadzona w siedzibie PANA, za zgodą kontrolowanej firmy audytorskiej.⁷⁵

Z kontroli tematycznych PANA sporządza sprawozdanie zawierające ogólne ustalenia i wnioski wraz ze wskazaniem działań zaradczych, jakie firmy audytorskie mają podjąć. Sprawozdanie jest publikowane na stronie internetowej PANA.

Do kontroli tematycznych stosuje się odpowiednio następujące przepisy ustawy:

- ✓ art. 111 ust 1 i 2 –procedury kontroli PANA,
- ✓ art. 113 - wszczęcie kontroli,
- ✓ art. 114 ust. 1 i 2 - uprawnienia osób kontrolujących,
- ✓ art. 115 - wyłączenie pracownika,
- ✓ art. 116 ust. 4 – dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską
- ✓ art. 117 - dowody,
- ✓ art. 118 ust. 1 - zakończenie kontroli.

Przy przeprowadzaniu kontroli tematycznych należy zatem stosować odpowiednio zapisy niniejszych procedur kontroli PANA dotyczące powyższych zagadnień.

⁷³ Art. 123 ustawy, art. 51 ust. 3a ustawy PP.

⁷⁴ Art. 123 ustawy

⁷⁵ Art. 123 ust. 5 ustawy.

Pamiętać należy również o stosowaniu w trakcie kontroli tematycznych przepisów ustawy PP. (patrz szczególnie pkt 3.1. i 3.3. niniejszego dokumentu)

4.2. Kontrole doraźne

W przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych lub świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, PANA może przeprowadzić kontrolę doraźną⁷⁶. Kontrola może być przeprowadzona w sposób zdalny za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. z 2020 r. poz. 1041) lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub przemawia za tym charakter prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej.

Kontrola doraźna PANA ma na celu wyjaśnienie, czy nieprawidłowości, o których powzięto informację, miały miejsce.

Kontrola doraźna jest prowadzona przez kontrolerów Agencji lub osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a, na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez PANA. (patrz pkt 3.5. niniejszego dokumentu)

W trakcie kontroli doraźnych kontrolerzy PANA oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a mogą korzystać z pomocy ekspertów.

Kontrolowana firma audytorska jest obowiązana udzielać wszelkich żądanych informacji i wyjaśnień, w tym przekazywać dokumenty, w zakresie objętym kontrolą doraźną, w wyznaczonej postaci i wyznaczonym terminie przez osobę kontrolującą.

W przypadku podejrzenia rażącego naruszenia przez firmę audytorską przepisów prawa, krajowych standardów wykonywania zawodu lub zasad etyki w związku z badaniami ustawowymi lub świadczeniem usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych oraz jeżeli jest to istotne dla zapewnienia prawidłowego:

- ✓ funkcjonowania, stabilności, bezpieczeństwa, przejrzystości lub zaufania do rynku finansowego, lub zapewnienia ochrony interesów uczestników tego rynku lub
- ✓ funkcjonowania, stabilności lub bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, lub
- ✓ funkcjonowania, stabilności lub bezpieczeństwa rynku usług świadczonych przez firmy audytorskie

PANA może przeprowadzić kontrolę doraźną również wtedy, gdy w kontrolowanej firmie audytorskiej prowadzona jest równocześnie kontrola przez inny organ lub PANA wyczerpała limit czasu trwania kontroli w danym roku kalendarzowym, o którym mowa w art. 55 ustawy PP. Warunkiem niezbędnym do jej przeprowadzenia jest uchwała podjęta przez Radę PANA⁷⁷.

Czas trwania kontroli doraźnej, o której mowa powyżej, nie może przekroczyć czasu, o którym mowa w art. 55 ustawy PP.

Do kontroli doraźnych stosuje się odpowiednio następujące przepisy ustawy:

- ✓ art. 109 ust. 1 – przeprowadzanie kontroli przez eksperta
- ✓ art. 111 ust. 1 i 2 - procedury kontroli PANA,
- ✓ art. 113 - wszczęcie kontroli,

⁷⁶ Art. 124 ustawy, art. 51 ust. 3a ustawy PP.

⁷⁷ Art. 124 ust. 6a ustawy.

- ✓ art. 114 - uprawnienia osób kontrolujących,
- ✓ art. 115 - wyłączenie pracownika,
- ✓ art. 116 ust.4 - dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską
- ✓ art. 117 - dowody,
- ✓ art. 118 i art. 119 - zakończenie kontroli, protokół,
- ✓ art. 120 - zastrzeżenia do protokołu,
- ✓ art. 121 - działania pokontrolne PANA,
- ✓ art. 122 - raport z kontroli.

Przy przeprowadzaniu kontroli doraźnych należy zatem stosować odpowiednio zapisy niniejszych procedur kontroli PANA dotyczące powyższych zagadnień.

Pamiętać należy również o stosowaniu w trakcie kontroli doraźnych przepisów ustawy PP. *(patrz szczególnie pkt 3.1. i 3.3. niniejszego dokumentu)*

Rozdział 5: Informowanie odpowiednich organów⁷⁸

Ustalenia dokonane w trakcie kontroli PANA mogą wskazywać na działania niezgodne z prawem, a tym samym wymagać wszczęcia przez właściwe organy odpowiednich działań wyjaśniających. W takich przypadkach istnieje konieczność poinformowania przez PANA odpowiednich organów o dokonanych w trakcie kontroli ustaleniach. Sposób postępowania regulowany jest odrębną „Procedurą informowania odpowiednich organów o okolicznościach, mogących wskazywać na niezgodne z prawem działania, które zostały zidentyfikowane w trakcie przeprowadzania kontroli przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego”.

⁷⁸ Art. 111 ust. 2 pkt 2 ustawy.

Rozdział 6: Zapewnienie jakości kontroli PANA

Dla prawidłowego funkcjonowania ustanowionego przez PANA systemu zapewnienia jakości usług atestacyjnych lub usług pokrewnych konieczne jest podejmowanie działań w celu utrzymania/poprawienia jakości, przysporzenia wartości oraz usprawniania procesu kontroli PANA.

Na program zapewnienia jakości kontroli PANA składają się następujące elementy:

- ✓ struktura organizacyjna PANA,
- ✓ system zarządzania dokumentacją,
- ✓ nadzór / koordynacja pracy,
- ✓ komunikacja wewnątrz PANA,
- ✓ kwalifikacje kontrolerów Agencji,
- ✓ kwalifikację ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy
- ✓ coroczny przegląd *Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA*.

Struktura organizacyjna PANA

PANA jest organem sprawującym niezależny nadzór nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i samorządem zawodowym biegłych rewidentów.

Kompetencje PANA a także zasady organizacji pracy PANA są określone, stabilne i zapewniają niezależność.

System zarządzania dokumentacją

Dla celów realizacji i dokumentowania kontroli PANA oraz komunikowania ich wyników wprowadzone zostały wzory stosowanych dokumentów tj.: upoważnienia, list sprawdzających, protokołu kontroli, raportu z kontroli.

Jednolite wzory dokumentów stosowane są we wszystkich kontrolach PANA.

Nadzór / koordynacja pracy

Za realizację poszczególnych kontroli odpowiedzialni są kontrolerzy Agencji lub eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy, dysponujący wiedzą w odpowiednich dziedzinach, niezbędną do realizacji zadań.

Bieżący merytoryczny nadzór nad realizacją zadań wykonywanych przez kontrolerów Agencji, ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy lub osób niebędących kontrolerami Agencji sprawuje Dyrektor Departamentu Kontroli.

PANA wyznacza kierunki w zakresie realizacji zadań kontrolnych i zatwierdza rezultaty kontroli.

Komunikacja wewnętrzna

Posiedzenia Rady Agencji poświęcane są planowaniu prac PANA, zagadnieniom horyzontalnym wymagającym wspólnego rozwiązania. Na posiedzeniach Rady Agencji podejmuje decyzje co do kierunków działań PANA, które następnie są realizowane przez PANA.

Kierownictwo PANA odpowiada za przekazanie ustaleń z posiedzeń Rady PANA pracownikom PANA, a ponadto za zapewnienie – poprzez spotkania wydziałowe bądź indywidualne rozmowy z pracownikami – komunikacji wewnątrz PANA (przydzielanie zadań,

udzielanie instrukcji dotyczących ich wykonania, rozwiązywanie problemów wynikających w trakcie realizacji poszczególnych zadań).

W trakcie realizacji kontroli kontrolerzy Agencji, eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, pozostają w kontakcie telefonicznym lub mailowym celem bieżącej wymiany informacji niezbędnych do realizacji zadania.

Kwalifikacje kontrolerów Agencji, ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy

Kontrolerzy Agencji spełniają kryteria merytoryczne wynikające z przepisów art. 26 ust. 5 rozporządzenia nr 537/2014, tj.:

- ✓ posiadają kierunkowe wykształcenie, a także doświadczenie w obszarze badania sprawozdań finansowych i rachunkowości / sprawozdawczości finansowej w połączeniu ze szczegółowym szkoleniem w zakresie kontroli zapewnienia jakości,
- ✓ nie wykonują czynnie zawodu biegłego rewidenta i nie są zatrudnieni lub w inny sposób powiązani z jakąkolwiek firmą audytorską.

Kontrolerzy Agencji odbyli przeszkolenie z przeprowadzania kontroli zapewniania jakości, posiadają wysoki poziom wiedzy w zakresie warsztatu biegłego rewidenta, w tym metodologii badania oraz dokumentacji rewizyjnej, dający rękojmię prawidłowego przebiegu kontroli.

Kontrolerzy Agencji uczestniczą w corocznym obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym (zarówno z zakresu rachunkowości jak i rewizji finansowej), a także innych szkoleniach doskonalenia zawodowego, kursach, konferencjach z zakresu przeprowadzania kontroli.

Ustawiczne doskonalenie zawodowe kontrolerów Agencji, poza udziałem w szkoleniach zewnętrznych, realizowane jest również poprzez:

- ✓ szkolenia/warsztaty wewnętrzne – dzielenie się wiedzą i doświadczeniami, kaskadowe przekazywanie wiedzy ze szkoleń zewnętrznych,
- ✓ udział w spotkaniach międzynarodowych, w szczególności warsztatach IFIAR i posiedzeniach KEONA w ramach, którego powołana jest Podgrupa Inspekcje,
- ✓ wspólne kontrole międzynarodowe,
- ✓ samokształcenie.

Eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy, spełniają kryteria merytoryczna wynikające z przepisów art. 26 ust. 5 lit. c i d oraz ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte rozporządzenia 537/2014, tj.:

- ✓ nie przeprowadzają kontroli w firmach audytorskich, w których byli zatrudnieni, lub w jakikolwiek inny sposób byli z nimi powiązani, jeżeli od momentu zaprzestania tego powiązania nie minęły 3 lata;
- ✓ nie uczestniczą w zarządzaniu organami i stowarzyszeniami zawodowymi, nie są przez nie zatrudniani ani nie działają na ich rzecz w oparciu o inną umowę, ale mogą być ich członkami.

Przegląd Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzenie kontroli PANA

Polityki i Procedury zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA będą podlegały przynajmniej raz w roku analizie, w wyniku której mogą zostać zaktualizowane.

Konieczność aktualizacji wynikać może m.in. ze zmian przepisów prawnych, standardów, doświadczeń wynikających z przeprowadzonych kontroli oraz zebranych w ramach międzynarodowej współpracy z innymi organami nadzoru.

Analizy dokonywać będą pracownicy PANA.

Dla kolejnych wersji procedur uzupełniana jest poniższa tabela prezentująca historię dokonanych zmian.

Nr wersji	Data zatwierdzenia	Opis zmian
1	24.02.2020	-
2		<ol style="list-style-type: none">1. Aktualizacja aktów prawnych2. Wyodrębnienie procedury informowania odpowiednich organów o okolicznościach, mogących wskazywać na niezgodne z prawem działania, które zostały zidentyfikowane w trakcie przeprowadzania kontroli przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego3. Aktualizacja szablonów załączników4. Aktualizacja w związku z kontrolami prowadzonymi zdalnie
3		

Rozdział 7: Zatwierdzanie Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli

Treść *Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA* zatwierdza Rada PANA uchwałą podpisywaną przez Prezesa PANA, a przypadku jego nieobecności przez Zastępcę Prezesa PANA.

Wykaz załączników

- Załącznik 1 PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ JZP
- Załącznik 1a PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ
- Załącznik 2 PRZYGOTOWANIE KONTROLI
- Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI elektroniczne
- Załącznik 3a ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI papierowe
- Załącznik 4 OŚWIADCZENIE O NIEZALEŻNOŚCI
- Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE
- Załącznik 6 OŚWIADCZENIE ZARZĄDU
- Załącznik 7 REJESTR KONTROLI
- Załącznik 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE
- Załącznik 8A SPOTKANIE NIEZALEŻNOŚĆ
- Załącznik 9 WYBÓR PRÓBY
- Załącznik 10 OŚWIADCZENIE O KOMPLETNOŚCI DOKUMENTACJI
- Załącznik 11 OŚWIADCZENIE O GODZINACH WYKONYWANIA DZIAŁALNOŚCI
- Załącznik 12 UPOWAŻNIENIE DO REPREZENTOWANIA W TRAKCIE KONTROLI
- Załącznik 13 SWKJ
- Załącznik 13A SWKJ LISTA
- Załącznik 14 DOKUMENTACJA KSP, KSUA, KSUP
- Załącznik 14A DOKUMENTACJA_MS B
- Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY
- Załącznik 14C DOKUMENTACJA_ANALIZA
- Załącznik 14D DOKUMENTACJA_SPOSTRZEŻENIA_ USTALENIA
- Załącznik 14E DOKUMENTACJA_PODSUMOWANIE
- Załącznik 15 SPRAWOZDANIE Z PRZEJRZYSTOŚCI
- Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ
- Załącznik 17 REALIZACJA ZALECEŃ
- Załącznik 18 ZAWIADOMIENIE OGLĘDZINY
- Załącznik 19 PROTOKÓŁ OGLĘDZIN
- Załącznik 20 SPOTKANIE PODSUMOWUJĄCE
- Załącznik 21 ZAWIADOMIENIE O ZAKOŃCZENIU KONTROLI
- Załącznik 22 WYKAZ DOKUMENTÓW
- Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI
- Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI

Załącznik 25 RAPORT Z REALIZACJI ZALECEŃ

Załącznik 26 OGÓLNY SCHEMAT POLITYK I PROCEDUR ZARZĄDZANIA
SYSTEMEM KONTROLI I PRZEPROWADZANIA KONTROLI PANA

Załącznik 1 PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ JZP



Warszawa, dniar.

Nr. sprawy: DK/4040/XXX/2020

Nazwa
Adres

na podstawie art. 111 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)⁷⁹, celem zaplanowania i przeprowadzenia kontroli w Państwa firmie audytorskiej, Polska Agencja Nadzoru Audytowego prosi o przekazanie, w terminie 14 dni roboczych od dnia otrzymania niniejszego pisma, **w polskiej wersji językowej**, niżej wskazanych informacji/dokumentów.

Dokumenty i informacje prosimy przesłać na adres e-mail: kontrola@pana.gov.pl. Dokumenty i informacje przesyłane drogą elektroniczną powinny być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym przez osobę przedstawiającą dokument lub sporządzającą informację. Rekomendujemy, aby informacje i dokumenty związane z kontrolami przesyłane elektronicznie do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego były przekazywane w formie zaszyfrowanej. Sposób szyfrowania przedstawiony jest na stronie www.pana.gov.pl w zakładce Zadania nadzorcze / kontrola (<https://pana.gov.pl/zadania-nadzorcze/bezpieczne-przesylanie-dokumentow/>).

Dokumenty, których treść uznają Państwo za tajemnicę przedsiębiorstwa prosimy przesłać za pośrednictwem operatora pocztowego na adres:

Polska Agencja Nadzoru Audytowego
ul. Kolejowa 1
01-217 Warszawa

Dokumenty i informacje przekazywane w postaci papierowej powinny być opatrzone czytelnym podpisem osoby przedstawiającej dokument lub sporządzającej informację.

Prosimy także o poinformowanie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego o przesłaniu dokumentów w postaci papierowej (wraz z podaniem numeru nadania przesyłki oraz nazwą operatora pocztowego), poprzez kontakt pocztą elektroniczną na adres e-mail: kontrola@pana.gov.pl.

We wszystkich sprawach związanych z przygotowaniem dokumentów/informacji prosimy kontaktować się pocztą elektroniczną na adres e-mail: kontrola@pana.gov.pl.

Aby uprościć dalszą komunikację zwracamy się z prośbą o wyrażenie zgody na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca

⁷⁹ Dalej: ustawa

2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną oraz wskazanie adresu elektronicznego służącego do doręczeń.

Oświadczenie podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej, prosimy przesłać na adres: kontrola@pana.gov.pl w terminie 5 dni roboczych od otrzymania niniejszego zawiadomienia. Proponowaną treść oświadczenia o wyrażeniu zgody zawiera załącznik do niniejszego pisma.

Informacje ogólne

1. Ilekroć w wykazie mowa o okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy oznacza to poprzedni rok kalendarzowy⁸⁰.
2. W przypadku:
 - a. braku danych, informacji czy procedur lub sytuacji, gdy dane zagadnienie nie wystąpiło w praktyce firmy audytorskiej, należy każdorazowo przesłać oświadczenie w tym zakresie (tj. o braku danych, informacji czy procedur lub sytuacji, że dane zagadnienie nie wystąpiło),
 - b. gdy dane zagadnienie:
 - nie dotyczyło firmy audytorskiej, należy przesłać oświadczenie w tym przedmiocie ze wskazaniem dlaczego,
 - nie jest sformalizowane w firmie audytorskiej, a znajduje zastosowanie, należy przesłać opis, w jaki sposób jest ono praktycznie stosowane i dokumentowane, wraz z podaniem uzasadnienia dla braku formalnych polityk czy procedur w tym zakresie,
 - jest sformalizowane w firmie audytorskiej, ale nie znalazło zastosowania, należy przesłać opis przyczyn takiego stanu rzeczy a w przypadku gdy stan faktyczny uzasadniał jego zastosowanie - wskazać podjęte działania zastępcze.

Wykaz dokumentów i informacji związanych z zaplanowaniem kontroli do przekazania, w terminie 14 dni roboczych od dnia otrzymania niniejszego pisma, w polskiej wersji językowej

zgodny z listą na stronie internetowej pana.gov.pl w zakładce zadania nadzorcze PANA / kontrole (<https://pana.gov.pl/zadania-nadzorcze/wykaz-dokumentow-i-informacji-zwiazanych-z-zaplanowaniem-kontroli/>):

1. Dokumenty potwierdzające wdrożenie zaleceń z poprzedniej kontroli.
2. Informacje/dokumenty o firmie audytorskiej i jej funkcjonowaniu:
 - a. umowa/statut oraz struktura organizacyjna,
 - b. osoby zarządzające wraz z podziałem odpowiedzialności i czynności,
 - c. właściciele, osoby nadzorujące,
 - d. ostatnie zatwierdzone sprawozdanie finansowe,

⁸⁰ Sprawozdania, o których mowa w art. 51 lub 52 ustawy za 2019 r. należy rozumieć zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571, 2200).

- e. firmy zależne, stowarzyszone, współpracujące i w inny sposób powiązane – z podaniem struktury zależności i współzależności oraz informacją dotyczącą zakresu współpracy lub innego powiązania (w przypadku firm współpracujących i powiązanych w inny sposób); należy wskazać, czy wszystkie te firmy są traktowane jako sieć, a jeśli nie to należy wskazać, które z nich nie są traktowane jako sieć i dlaczego.
3. Oświadczenie co do wielkości firmy audytorskiej w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.).
4. Oświadczenie co do zgodności danych na liście firm audytorskich ze stanem faktycznym a w przypadku braku takiej zgodności – wyjaśnienie przyczyn niezgodności.
5. Dowody potwierdzające podstawy zmian danych na liście firm audytorskich w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy oraz potwierdzenie, że ww. dowody zostały przekazane do PIBR/PANA w terminie 30 dni od dnia zaistnienia zdarzeń uzasadniających zmiany.
6. Kopię aktualnej, oraz za poprzednie 2 lata, polisy ubezpieczeniowej od odpowiedzialności cywilnej firmy audytorskiej wraz z ostatnim sprawozdaniem (lub listem) skierowanym do ubezpieczyciela o sprawach w toku lub wysoce prawdopodobnych przeciwko firmie audytorskiej, jej partnerom lub kluczowym biegłym rewidentom w niej zatrudnionym.
7. Kopię korespondencji z PIBR w związku z prowadzeniem spraw dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom zatrudnionym w firmie audytorskiej lub z nią współpracujących (w tym będących przedmiotem postępowań wyjaśniających) w okresie od 1 stycznia 2017 r.
8. Informacje na temat zakończonych dochodzeń/postępowań dyscyplinarnych (w tym sposobu zakończenia) wobec biegłych rewidentów, zatrudnionych w firmie audytorskiej i z którymi firma audytorska aktualnie współpracuje.
9. Kopię korespondencji z PIBR w związku z prowadzonymi w okresie od 1 stycznia 2017 r. postępowaniami administracyjnymi w sprawie nałożenia kary.
10. Kopię korespondencji z byłymi klientami dotyczącej przyczyn rozwiązania umowy o świadczenie określonych usług w okresie od 1 stycznia 2017 r. a w przypadku zakończenia współpracy z klientem z innych przyczyn – informację zawierającą wyjaśnienie tych przyczyn.
11. Informację o przypadkach, o których mowa w art. 12 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66) lub w innych regulacjach, które zobowiązują firmę audytorską/biegłego rewidenta do złożenia wyjaśnień, informacji do Komisji Nadzoru Finansowego w okresie od 1 stycznia 2017 r., wraz z dokumentacją źródłową w tym zakresie.
12. Informacje/dokumenty w zakresie dotyczącym organizacji pracy i zasad etyki:
 - a. aktualną wersję opracowanego i wdrożonego systemu wewnętrznej kontroli jakości (dalej SWKJ) wraz ze wszystkimi załącznikami, włączając w to metodologię wykonywania określonych usług oraz opis i przyczyny poszczególnych zmian w SWKJ wprowadzonych od 1 stycznia 2018 r., wraz z przykładami dowodów na wdrożenie tych zmian jak: komunikacja mailowa, opis podjętych działań, porównanie zmian w zapisach, przeprowadzone/ planowane szkolenia związane ze zmianami itp.;
 - b. wewnętrzne akty prawne wprowadzające i zmieniające SWKJ,;

- c. aktualną wersję zaprojektowanych i funkcjonujących w firmie audytorskiej zasad etyki, w tym procedur antykorupcyjnych oraz procedur związanych z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy, jeśli są uregulowane poza SWKJ (w przypadku braku opisów takich procedur – opis stosowanych praktyk i narzędzi w tym zakresie); przykłady zdarzeń (jak np. odrzucenie zlecenia, czy brak możliwości kontynuacji zlecenia), wraz z opisem podjętych działań;
 - d. procedury/podręcznik/metodyka wykonywania określonych usług wraz z aktualnymi procedurami wykonywania określonych usług obowiązującymi w firmie audytorskiej w odniesieniu do określonych usług przeprowadzonych w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy, wraz z listami kontrolnymi stosowanymi do potwierdzenia kompletności prezentacji i ujawnień w badanych sprawozdaniach finansowych, wzorcami sprawozdań z badania sprawozdań do komitetu audytu, raportów atestacyjnych itp.;
 - e. sprawozdania/raporty z przeprowadzonych, w okresie od 1 stycznia 2017 r., wewnętrznych kontroli zapewnienia jakości (monitorowania), wraz z pełną dokumentacją źródłową stanowiącą podstawę ich sporządzenia (w przypadku inspekcji zleceń badania przeprowadzonej w ramach monitoringu – pełną dokumentacją stanowiącą podstawę wniosków z tej inspekcji) oraz uzasadnieniem dla powierzenia funkcji monitorowania i/lub funkcji inspekcji zleceń osobom, które przeprowadziły ostatni monitoring;
 - f. informacje o wszelkich naruszeniach prawa w okresie od 1 stycznia 2017 r. (w przypadku braku takich naruszeń, oświadczenie w tym zakresie);
 - g. opis procedur, jakie stosuje firma audytorska w celu monitorowania oraz oceny adekwatności i skuteczności SWKJ zgodnie z art. 50 ust. 2 ustawy, niezależnie od wymogów przeprowadzenia corocznej oceny SWKJ (art. 50 ust. 3 ustawy) oraz dowody, że firma audytorska w latach 2017-2019, stosowała się do art. 50 ust. 2 ustawy;
 - h. analiza organizacji firmy audytorskiej, w tym jej SWKJ, pod kątem spełnienia wymogów ustawy i rozporządzenia nr 537/2014, z odniesieniem do każdego z wymogów w poszczególnych politykach i procedurach SWKJ, z uwzględnieniem proporcjonalności i skali działalności firmy audytorskiej w stosunku do poszczególnych elementów SWKJ (tj. z jednoczesną oceną przez firmę audytorską, który z elementów SKWJ uważa ona za odpowiednio znaczący bądź mniej znaczący/nieznaczący, uzasadnieniem dla każdej z tych ocen oraz wskazaniem wynikających z tych ocen uproszczeń/nie uwzględnienia wymogów w SWKJ oraz w stosowaniu wybranych procedur).
13. Potwierdzenie dokonania przez kierownictwo najwyższego szczebla przydzielenia wyznaczonej osobie odpowiedzialności operacyjnej za SWKJ oraz uzasadnienie wystarczającego i odpowiedniego doświadczenia i umiejętności oraz niezbędnych uprawnień posiadanych przez tę osobę.
14. Opis innych procedur zapewniających zachowanie uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, zachowania tajemnicy informacji oraz profesjonalnej postawy, obok pozyskiwania rocznych oświadczeń o niezależności; przykłady działań w tym zakresie.
15. Opis procedur - w przypadku firmy audytorskiej należącej do sieci – że w sieci funkcjonują odpowiednie procedury zarządzania ryzykiem konfliktu interesów i zagrożeniami utraty niezależności; opis przypadków, gdy spółki z sieci zareagowały na sytuację wystąpienia ww. zagrożeń, w tym opis podjętych działań.
16. Informację o wszelkich sytuacjach konfliktu interesów, które miały miejsce w okresie od 1 stycznia 2017 r.

17. Oświadczenie, że w związku z wykonywaniem określonych usług za lata 2017-2019 nie wystąpiły kwestie (problemy) związane z:

- 1) niezależnością firmy audytorskiej i jej pracowników, w tym w zakresie:
 - a) relacji finansowych z klientami audytowymi (konflikty interesów, powiernictwo, pożyczki, gwarancje itp.),
 - b) relacji biznesowych z klientami audytowymi (wspólne przedsięwzięcia, leasing, najem, umowy ajencyjne, inne znaczące oraz bliskie powiązania gospodarcze z klientem),
 - c) relacji osobistych członków zespołów wykonujących określone usługi z osobami sprawującymi nadzór w jednostkach klienta,
 - d) procedur i czynności kontrolnych zapewniających spełnienie wymogów niezależności przez firmę audytorską i osoby uczestniczące w wykonywaniu określonych usług, w celu potwierdzenia nieposiadania wybranych typów instrumentów finansowych określonych ustawą, nieuczestniczenia w transakcjach oraz niecierpania korzyści z tych instrumentów,
 - e) procedur i czynności kontrolnych w odniesieniu do firmy audytorskiej i osób uczestniczących w badaniu, w celu potwierdzenia niewykonywania czynności i niepełnienia funkcji w badanej jednostce zagrażających niezależności tych osób;
- 2) deklaracjami niezależności sporządzonymi przez firmę audytorską jej pracowników i współpracowników,
- 3) zachowaniem poufności przez pracowników i współpracowników firmy audytorskiej;
- 4) akceptacją klientów;
- 5) ponownym przyjęciem zleceń;
- 6) kompetencjami pracowników i współpracowników – w tym nieodbyciem szkolenia obligatoryjnego;
- 7) procesem oceny partnerów (wspólników) i pracowników firmy audytorskiej;
- 8) ustanowieniem, wdrożeniem i przestrzeganiem wymogów KSKJ1;
- 9) przestrzeganiem zasad etyki, w tym w zakresie:
 - a) sporów prawnych z klientami,
 - b) otrzymywania od klientów prezentów oraz gościnności i innych korzyści majątkowych lub osobistych,
 - c) usług związanych z wyceną i ich wpływem na sprawozdanie finansowe badanej jednostki/raport z wykonania określonych usług,
 - d) usług aktuarialnych i ich wpływem na sprawozdanie finansowe badanej jednostki,
 - e) usług podatkowych i ich wpływem na zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta,
 - f) wsparcia w sporze (występowanie w charakterze obrońcy, pełnomocnika klienta w sporach z osobami trzecimi),
 - g) pomocy prawnej (prowadzenie spraw sądowych, występowanie w charakterze obrońcy, pełnomocnika klienta w sprawach sądowych, ekspertyzy, opinie i inne usługi pomocnicze w sprawach sądowych, doradztwo prawne i wsparcie w sprawie połączeń i przejęć, a także pomoc dla wewnętrznych działów prawnych klientów),
 - h) pośrednictwa w zatrudnianiu lub temu podobne (np. przystąpienie członka zespołu wykonującego określoną usługę do negocjacji w sprawie zatrudnienia u klienta),
 - i) pomocy w transakcjach (analizy prawne o charakterze „due diligence”, pomoc przy zawieraniu umów),
 - j) pomocy w restrukturyzacji,

- k) prowadzenia ksiąg i pomocy księgowej (księgowość, płace, rachunkowość zarządcza, zapisy księgowe, VAT, przygotowanie sprawozdań finansowych, usługi podatkowe), sporządzania sprawozdań finansowych dla klientów,
- l) procedur i czynności kontrolnych w firmie audytorskiej w odniesieniu do jej byłych pracowników i kadry kierowniczej wyższego szczebla niebędącej biegłymi rewidentami w celu potwierdzenia niezajmowania stanowisk i niepełnienia funkcji kierowniczych bądź nadzorczych w badanych jednostkach.

W przypadku wystąpienia którejs z ww. kwestii należy opisać tę kwestię, wraz z uzasadnieniem, dlaczego dana kwestia nie stanowiła zagrożenia dla niezależności czy zasad etyki, a dla kwestii zidentyfikowanych jako naruszenie albo zagrożenie naruszenia niezależności czy zasad etyki – przedstawić opis podjętych działań odpowiednio korygujących i prewencyjnych.

- 18. Opis stosowanych procedur związanych ze składaniem oświadczeń o niezależności (okresowych i związanych z konkretnymi zleceniami) w przypadku, jeśli są one bardziej szczegółowe niż regulacja SWKJ albo nie są w SWKJ bezpośrednio uregulowane (wraz z kopiami przykładowych oświadczeń).
- 19. Opis działań podejmowanych przez firmę audytorską nastawionych na promowanie kultury jakości, wraz z dowodami/przykładami takich działań (w tym z odniesieniem się do innych dostępnych dowodów, wymienionych w odpowiedzi na pozostałe ustępy wykazu).
- 20. Opis sposobu weryfikacji odbycia obowiązkowego doskonalenia zawodowego przez biegłych rewidentów zatrudnionych w firmie audytorskiej, lub z nią współpracujących, w okresie od 1 stycznia 2018 r. oraz wyniki tej weryfikacji (dla każdego roku/ trzyletniego cyklu oddzielnie).
- 21. Opis działań podjętych przez firmę audytorską w przypadkach stwierdzenia niespełnienia wymogów dotyczących obowiązkowego doskonalenia zawodowego w okresie rozliczeniowym 2015–2017 oraz w odniesieniu do wymogów dotyczących kolejnego okresu rozliczeniowego.
- 22. Opis procesu przeprowadzania ocen rocznych wraz z dokumentacją z przeprowadzonych ostatnich ocen:
 - a) rocznych pracowników zaangażowanych w wykonywanie określonych usług,
 - b) rocznych i awansów biegłych rewidentów oraz partnerów działu audytu,
 - c) rekrutacji (do działów wykonujących określone usługi) i odejść pracowników/współpracowników zaangażowanych w wykonywanie określonych usług.
- 23. Oświadczenie firmy audytorskiej, iż metodologia wykonywania określonych usług:
 - a) jest aktualna, zgodna z prawem i wymogami wszystkich obowiązujących krajowych standardów badania/ standardów innych usług atestacyjnych i pokrewnych, usług przeglądu w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania/Międzynarodowych Standardów Przeglądu/Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji Finansowych,
 - b) była aktualna w odniesieniu do usług przeprowadzonych w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy oraz po tym okresie.
- 24. Aktualne procedury w zakresie przestrzegania wymogów ustawy i rozporządzenia nr 537/2014 w zakresie rotacji firmy audytorskiej i biegłego rewidenta (lub opis aktualnie stosowanych procedur wraz ze wskazaniem do stosownych polityk/procedur w tym zakresie, w przypadku, jeśli stosowane procedury są bardziej szczegółowe niż SWKJ albo nie są w SWKJ

bezpośrednio uregulowane), a w przypadku niespełnienia wymogów rotacyjnych lub wystąpienia zagrożeń w tym zakresie – także opis zdarzenia oraz zakres planowanych/podjętych działań w okresie ostatnich 2 lat.

25. Opis stosowanego procesu planowania i nadzorowania wykonywania określonych usług (w przypadku, jeśli stosowane procedury są bardziej szczegółowe niż SWKJ albo nie są w SWKJ bezpośrednio uregulowane), w tym:
- dokumentowania alokacji wystarczających i odpowiednich zespołów do wykonania określonych usług oraz ewentualnych w nich zmian;
 - narzędzi stosowanych do dokumentowania planowania i monitorowania realizacji określonych usług;
 - przedstawienie przykładów zastosowania ww. narzędzi w reakcji firmy audytorskiej na powstałe w trakcie realizacji określonych usług opóźnienia po stronie badanych podmiotów lub firmy audytorskiej,
 - przedstawienie braków zasobów lub innych przyczyn, które uniemożliwiły lub okazały się zagrożeniem dla firmy audytorskiej dla wywiązania się z warunków umowy o badanie lub niewywiązania się z niej w terminie.
26. Opis procedur akceptacji zleceń – w odniesieniu do określonych usług (zwłaszcza jeśli stosowane praktyki są szczegółowsze niż procedury zawarte w SWKJ), ze szczególnym uwzględnieniem oceny ryzyka klienta/zlecenia oraz wystarczalności i kompetencji zasobów; przykłady przypadków nieprzyjęcia zlecenia/odrzućcia klienta z powodu niewystarczających zasobów, czasu lub środków.
27. Przykłady udokumentowania akceptacji nowych zleceń/nowych klientów oraz akceptacji ponownych zleceń dla dotychczasowych klientów dla trzech ostatnich określonych usług.
28. Opis procedur lub narzędzi lub praktyki (w przypadku, gdy dana kwestia nie jest uregulowana w dokumentach/ procedurach firmy audytorskiej lub jeśli stosowane praktyki są szczegółowsze niż procedury zawarte w SWKJ), które mają zapewnić, że:
- do każdego badania firma audytorska wyznacza przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta, kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości badania oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania,
 - firma audytorska zapewnia kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący badanie, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania,
 - kluczowy biegły rewident bierze czynny udział w przeprowadzaniu badania,
 - kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczają wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania,
 - właściciel, wspólnicy ani członkowie zarządu oraz organów nadzorczych firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z firmą audytorską nie mogą ingerować, w sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi biegłego rewidenta, w przeprowadzanie przez niego badania sprawozdania finansowego,
 - kluczowy biegły rewident, biegli rewidenci przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, pracownicy firmy audytorskiej oraz osoby należące do kadry

kierowniczej wyższego szczebla niebędące kluczowymi biegłymi rewidentami, jak również osoby fizyczne, z których usług korzysta lub które nadzoruje dany biegły rewident lub firma audytorska, jeżeli są biegłymi rewidentami, nie mogą w badanej jednostce sprawować funkcji i zajmować stanowisk, zgodnie z art. 76 ustawy, w terminach określonych w ww. przepisach (monitorowanie aktywności zawodowej pracowników audytu),

wraz z oświadczeniem, że w odniesieniu do badań za poprzednie 2 lata ww. procedury były przestrzegane (w przypadku nieprzestrzegania którejs z ww. procedur należy przesłać opis sytuacji oraz podjętych działań).

Gdy wymóg opisany w pkt. 1 - 6 jest ujęty w SWKJ lub innym dokumencie lub stanowi praktykę firmy audytorskiej, firma audytorska przesyła oświadczenie w odniesieniu do takiego wymogu, które zawiera przypisanie danego wymogu odpowiednio do SWKJ, innego dokumentu lub praktyki firmy audytorskiej, wraz z opisem tej praktyki.

Firma audytorska przekazuje:

- narzędzia/wzorcowe kwestionariusze służące rejestracji spełniania ww. wymogów lub
 - dokumenty potwierdzające spełnienie ww. wymogów w odniesieniu do przykładowych badań.
29. Kopię korespondencji z organem regulacyjnym, dotyczącej wycofania się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem w okresie od 1 stycznia 2017 r. (ewentualnie – oświadczenie, że nie wystąpiły przypadki wycofania się ze zlecenia).
 30. Opis w jaki sposób, wobec nie stosowania ewidencji czasu, firma audytorska upewnia się, iż kluczowy biegły rewident poświęca badaniu odpowiedni, oczekiwany przez nią, czas wraz z opisem stosowanych procedur w tym zakresie i odwołaniem się do wewnętrznych uregulowań (gdy nie dotyczy należy wypełnić odpowiednie części załącznika nr 2 do wykazu).
 31. Zestawienie należności od klientów audytowych, wobec których firma audytorska świadczyła lub świadczy określone usługi (ich wartość nominalną, ich wartość w relacji do całkowitych skumulowanych przychodów od klienta w roku kalendarzowym oraz do całości skumulowanych przychodów firmy audytorskiej), które nie zostały uregulowane w terminie, określające czy trwa współpraca z klientem (tak/nie) oraz ocenę takich przypadków w świetle procedur firmy audytorskiej oraz zakres planowanych/podjętych działań, jeśli współpraca ma miejsce.
 32. Opis procedur mających zapewnić, że wynagrodzenie za określone usługi (w tym badanie) spełnia wymogi dotyczące wynagrodzenia, o których mowa w art. 80 ustawy (wraz z oświadczeniem, że za określone usługi za poprzednie 2 lata wynagrodzenie to spełniało wymogi art. 80 ustawy).
 33. Opis procedur mających zapewnić, że firma audytorska monitoruje limity wynagrodzenia za usługi dozwolone, niebędące badaniem, wynikające z art. 4 rozporządzenia nr 537/2014, z uwzględnieniem art. 137 ustawy, limit wynagrodzenia całkowitego od jednostki niebędącej JZP, o którym mowa w art. 70 ustawy oraz limit wynagrodzenia całkowitego od jednostki będącej JZP, o którym mowa w art. 4 ust. 3 rozporządzenia nr 537/2014 (wraz z oświadczeniem, że w odniesieniu do badań za poprzednie 2 lata ww. limity nie zostały przekroczone).
 34. Opis procedur służących monitorowaniu możliwości wykonania usług nieaudytowych dla klientów audytowych w świetle wymogów ustawy i rozporządzenia nr 537/2014,

ze szczególnym uwzględnieniem jednostek będących JZP, a w przypadku zidentyfikowania zagrożeń w tym zakresie – także opis sytuacji, w której wystąpiło zagrożenie oraz podjętych działań.

35. Oświadczenie, że dla jednostek będących JZP nie były świadczone usługi zabronione w rozumieniu art. 5 rozporządzenia nr 537/2014 oraz art. 136 ustawy.
36. Umowy z JZP na usługi atestacyjne, dla których wydano sprawozdania z badania sprawozdań finansowych za poprzednie 2 lata, które nie zawierały informacji o kluczowych sprawach badania w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za 2018 r. i 2019 r. (KSB 701) bądź informacji o znaczących ryzykach istotnego zniekształcenia w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za 2017 r. - załącznik nr 2 do wykazu wraz z uzasadnieniem dla niezawarcia ww. informacji oraz dokumentacją źródłową.
37. Przykłady komunikacji z komitetami audytu dla ostatnich badań.
38. Opis wdrożonych procedur oraz narzędzi zapewniających, że dokumentacja klientów oraz akta badań spełniają wymogi art. 67 ustawy – odpowiednio ust. 3 i ust. 4 – wraz z wzorcami dokumentacji/kwestionariuszy dotyczących stosowania ww. wymogów oraz przykłady ich zastosowań.
39. Opis praktyki przeprowadzania konsultacji, w przypadku niedokumentowania konsultacji, uwzględniający tematy konsultacji przeprowadzonych dla poszczególnych okresów oraz wskazanie, czy wyniki konsultacji zostały zastosowane/wdrożone. W przypadku nieprzeprowadzenia konsultacji należy przesłać pisemne uzasadnienie nieprzeprowadzenia konsultacji.
40. Co najmniej pięć (przykładowych) protokołów kontroli jakości dla ostatnich zleceń określonych usług, w tym wszystkie przypadki od 1 stycznia 2019 r., w których miały miejsce rozbieżności zdań pomiędzy kontrolerem jakości a zespołem wykonującym określoną usługę lub rozbieżności zdań w zespole wykonującym określoną usługę.
41. Wzorce opinii i raportów/sprawozdań z badania/raportów z wykonywania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych, zastosowane przez firmę audytorską w odniesieniu do wykonywania określonych usług za lata 2017-2019.
42. Potwierdzenia zgłoszeń wszystkich przypadków modyfikacji lub odmowy wydania sprawozdania biegłego rewidenta w okresie od 1 stycznia 2018 r. albo oświadczenie, że w ww. okresie takie przypadki nie miały miejsca.
43. Dowody zakomunikowania stronie zamiaru i treści raportu z wykonania określonych usług zawierającego wnioski zmodyfikowane oraz zakomunikowania osobom sprawującym nadzór lub innym o kwestiach, które mogą być odpowiednie do zakomunikowania (oszustwo, podejrzenie oszustwa lub stroniczość podczas sporządzania informacji o przedmiocie uzgodnienia (par.78 MSUA 3000)).
44. Rejestr/ewidencję skarg i zażaleń ze strony klientów określonych usług w sprawach związanych z określoną usługą, wraz z opisem stosowanej procedury dokumentowania wniesienia skargi i reagowania na nią przez firmę audytorską, w przypadku, jeśli jest ona bardziej szczegółowa niż regulacja SWKJ.
45. Opis narzędzi w zakresie zgłaszania skarg wewnętrznych (pracowniczych) w ramach firmy audytorskiej oraz opis przypadków skarg i reakcji na nie kierownictwa firmy audytorskiej, wraz z dokumentacją źródłową.

46. Opis czynności które zapewniają, że biegli rewidenci współpracujący z firmą audytorską na zasadzie podwykonawstwa stosują jej standardy kontroli jakości, są zaznajomieni i stosują jej metodologię badania oraz – iż stosowane przez nich własne programy badania podlegały przeglądowi spójności z metodologią badania firmy audytorskiej/krajowymi standardami badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania; należy przesłać co najmniej trzy dowody na przeprowadzenie każdej z ww. czynności.
47. Przykładowe umowy dotyczące podwykonawców, konsultantów i ekspertów spoza firmy audytorskiej, z których firma audytorska korzystała przy wykonaniu określonych usług w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy.
48. Opis ustanowionych zasad/polityk i procedur dotyczących skutecznego nawiązywania i prowadzenia dialogu między właściwymi organami nadzorującymi instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń a biegłym rewidentem i firmą audytorską przeprowadzającymi badanie ustawowe tych instytucji i zakładów; należy podać przykłady takiej komunikacji.
49. Oświadczenie firmy audytorskiej, że:
 - 1) w odniesieniu do akt/dokumentacji z wykonania określonych usług (kompletnych i zarchiwizowanych, zamkniętych zgodnie z art. 67 ust 5a ustawy), w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy, przedstawiono listę wszystkich zamkniętych akt/dokumentacji określonych usług (ze wskazaniem tych akt i dokumentacji w oświadczeniu);
 - 2) brak jest na dzień wydania oświadczenia akt/dokumentacji z wykonania określonych usług, które nie zostały zamknięte, a których termin zamknięcia upłynął (w przypadku niezamknięcia wybranych akt/dokumentacji w terminie, wskazanie listy takich akt/dokumentacji oraz przyczyny opóźnienia).
50. Informację o przypadkach przekroczenia obowiązującego w firmie audytorskiej terminu na zamknięcie akt wykonania określonej usługi (w założeniu terminu nie dłuższego niż termin 60 dni wynikający z ustawy) w odniesieniu do określonych usług (w tym badań sprawozdań finansowych) za lata 2017-2019 z podaniem:
 - 1) daty sprawozdania z wykonania określonej usługi (w tym badania),
 - 2) najpóźniejszego terminu wynikającego z ustawy lub wewnętrznych procedur firmy audytorskiej na zamknięcie akt zlecenia określonej usługi, w tym badania (jeśli jest krótszy),
 - 3) faktycznego terminu zamknięcia akt zlecenia określonej usługi, w tym badania, wraz z dowodami potwierdzającymi tę datę,
 - 4) przypadków przekroczeń terminów zamknięcia zlecenia określonej usługi, w tym badania, z podaniem powodów tych przekroczeń oraz podjętych działań mających zapobiegać takim przypadkom.
51. Opis stosowanych:
 - 1) procedur kontroli dostępu do postaci papierowej i elektronicznej dokumentacji/akt poszczególnych badań lub usług;
 - 2) polityk w zakresie haseł, kopii bezpieczeństwa,
 - 3) narzędzi zapobiegania utracie danych np. kradzieży, pożarowi, zalaniu itp. (zabezpieczenie dostępu do danych i ich nośników, zabezpieczenie przepływu informacji oraz katalogów; fizyczne zabezpieczenie dokumentacji w postaci papierowej np. czujniki alarmowe, przeciwpożarowe).
52. Kopię aktualnej polisy ubezpieczeniowej w zakresie zdarzeń losowych.

53. Wypełnione (w formacie Excel), dla roku bieżącego oraz poprzednich 3 lat obrotowych, oświadczenia zgodne ze wzorami w formie arkuszy Excel dostępnych na stronie pana.gov.pl w zakładce zadania nadzorcze PANA / kontrole <https://pana.gov.pl/zadania-nadzorcze/wykaz-dokumentow-i-informacji-zwiazanych-z-zaplanowaniem-kontroli/> :

- 1) załącznik nr 1 „Lista osób w Dziale Audytu”,
- 2) załącznik nr 2 „Lista usług firmy audytorskiej” (należy wypełnić w każdym wierszu oddzielnie dla każdej usługi),
- 3) załącznik nr 3 „Zestawienie umów z klientami audytowymi na usługi niezwiązane z badaniem sprawozdania finansowego oraz nie będące określonymi usługami.”

54. Uzgodnienie danych z załączników wymienionych w ustępie 53 do:

- 1) ewidencji księgowej z okresu objętego ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy oraz ostatnim sprawozdaniem z przejrzystości,
- 2) ostatniego sprawozdania finansowego (jeśli dotyczy),
- 3) ostatniego sprawozdania z przejrzystości,
- 4) ostatniego sprawozdania z art. 51 ustawy,
- 5) zapłaty zaliczek za rok bieżący i rok poprzedni,
- 6) potwierdzonej zapłaty ostatecznej kwoty opłaty z tytułu nadzoru.

O terminie wszczęcia kontroli zostaną Państwo poinformowani odrębnym zawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli.

Po wszczęciu kontroli zostaną Państwo poproszeni o podpisanie oświadczenia według wzoru przekazanego w załączeniu do niniejszego pisma.

Oświadczenie zarządu firmy audytorskiej

W związku z sporządzonym przez nas sprawozdaniem z przejrzystości datowanym My, niżej podpisani / Ja, niżej podpisany(-a):

.....
.....

działający(-a) w imieniu firmy audytorskiej:

.....

adres:.....

nr na liście firm audytorskich

oświadczamy, zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem, że:

1. Przestrzegaliśmy wymogów etycznych określonych w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)⁸¹ oraz w Kodeksie etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) zgodnie z uchwałą nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z późn. zm.;
2. Wszystkie zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej zostały dostosowane do aktualnie obowiązujących przepisów prawa i wymogów standardów;
3. Firma audytorska przestrzega wymogów ustawy dotyczących zamknięcia akt wykonania określonej usługi, w tym badania, oraz ich przechowywania;
4. Zostały wdrożone zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej w zakresie ustalonym w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1115 z późn. zm.) określające zasady oraz tryb przeciwdziałania praniu pieniędzy, przeciwdziałania finansowaniu terroryzmu, stosowania szczególnych środków ograniczających przeciwko osobom, grupom i podmiotom oraz obowiązki podmiotów uczestniczących w obrocie finansowym w zakresie gromadzenia i przekazywania informacji;
5. Nie jesteśmy powiernikiem żadnych środków pieniężnych i innych wartości majątkowych należących do naszych klientów;
6. Sprawujemy kontrolę nad działalnością firmy audytorskiej przestrzegając:
 - ✓ obowiązujących przepisów prawa;
 - ✓ krajowych standardów wykonywania zawodu⁸²;
 - ✓ zasad wewnętrznej kontroli jakości w brzmieniu Krajowego Standardu Kontroli Jakości 1 (IAASB) zgodnie z uchwałą nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 3 marca 2018 r.;
7. Zostały wdrożone zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej zapewniające, że kluczowi biegli rewidentzi i członkowie zespołów przeprowadzających: badania, przeglądy, inne usługi atestacyjne inne niż badanie lub usługi pokrewne w imieniu firmy audytorskiej posiadali i posiadają niezbędne kompetencje do wykonywania powierzonych

⁸¹ Dalej: ustawa

⁸² Należy umieścić odpowiednią uchwałę KRBR w zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe.

im zleceń;

8. Firma audytorska podejmowała się przeprowadzania tylko: badań sprawozdań finansowych, przeglądów sprawozdań finansowych i śródrocznych informacji finansowych, usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, usług pokrewnych, do których była przygotowana tj. posiadała zasoby osobowe, rzeczowe i finansowe;
9. Terminowo zawiadamialiśmy właściwe organy nadzoru, w tym: Polską Agencję Nadzoru Audytowego (PANA), Komisję Nadzoru Audytowego (KNA), Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) oraz Komisję Nadzoru Finansowego (KNF) o wszelkich zdarzeniach, które zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa wymagały takich zawiadomień;
10. Sprawozdanie z przejrzystości obejmuje całą działalność firmy audytorskiej wszystkie jej spółki zależne i oddziały oraz wszystkich członków sieci zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i żadna jej działalność nie została pominięta;
11. Przestrzegaliśmy uchwał PIBR;
12. Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i świadomością: oświadczenia, zobowiązania, przedsięwzięcia i inne informacje zawarte w sprawozdaniu z przejrzystości są prawdziwe i dokładne oraz właściwie odzwierciedlają działalność i stan spraw firmy audytorskiej;
13. Na żądanie upoważnionych przez PANA kontrolerów Agencji przedstawimy wszelkie dostępne dokumenty i informacje, przeznaczymy niezbędny czas w celu udzielenia odpowiedzi na pytania związane ze sprawozdaniem z przejrzystości oraz zgodnie z art. 114 ust. 1 ustawy zapewnimy respektowanie przysługujących praw osobom kontrolującym.

reprezentujące firmę audytorską:

.....
*(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)*

.....
*(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)*

.....
*(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)*

Załącznik

Polska Agencja Nadzoru Audytowego
ul. Kolejowa 1, 01 – 217 Warszawa

ZGODA NA DORECZANIE PISM ZA POMOCĄ
ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

.....
(nazwa firmy audytorskiej i jej numer na liście firm audytorskich)
wyraża zgodę na doręczanie pism w związku z kontrolą wynikającą z planu kontroli na rok 2020/2021 (a w szczególności zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o którym mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424); imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego do przeprowadzenia kontroli oraz dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej, o których mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁸³; zawiadomienia o zakończeniu kontroli, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ustawy) za pomocą za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną oraz wskazuje następujący adres elektroniczny służący do doręczeń

.....
(wskazany adres elektroniczny do doręczeń)

.....
(data i podpis osoby upoważnionej)

⁸³ Dalej: ustawa

Załącznik 1A PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ



Warszawa, dniar.

Nr. sprawy: DK/4040/XXX/2020

Nazwa
Adres

na podstawie art. 111 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)⁸⁴, celem zaplanowania i przeprowadzenia kontroli w Państwa firmie audytorskiej, Polska Agencja Nadzoru Audytowego prosi o przekazanie, w terminie 14 dni roboczych od dnia otrzymania niniejszego pisma, **w polskiej wersji językowej**, niżej wskazanych informacji/dokumentów.

Dokumenty i informacje prosimy przesłać na adres e-mail: kontrola@pana.gov.pl Dokumenty i informacje przesyłane drogą elektroniczną powinny być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym przez osobę przedstawiającą dokument lub sporządzającą informację. Rekomendujemy, aby informacje i dokumenty związane z kontrolami przesyłane elektronicznie do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego były przekazywane w formie zaszyfrowanej. Sposób szyfrowania przedstawiony jest na stronie www.pana.gov.pl w zakładce Zadania nadzorcze / kontrola (<https://pana.gov.pl/zadania-nadzorcze/bezpieczne-przesylanie-dokumentow/>). Dokumenty, których treść uznają Państwo za tajemnicę przedsiębiorstwa prosimy przesłać za pośrednictwem operatora pocztowego na adres:

Polska Agencja Nadzoru Audytowego
ul. Kolejowa 1
01-217 Warszawa

Dokumenty i informacje przekazywane w postaci papierowej powinny być opatrzone czytelnym podpisem osoby przedstawiającej dokument lub sporządzającej informację.

Prosimy także o poinformowanie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego o przesłaniu dokumentów w postaci papierowej (wraz z podaniem numeru nadania przesyłki oraz nazwą operatora pocztowego), poprzez kontakt pocztą elektroniczną na adres e-mail: kontrola@pana.gov.pl.

We wszystkich sprawach związanych z przygotowaniem dokumentów/informacji prosimy kontaktować się pocztą elektroniczną na adres e-mail: kontrola@pana.gov.pl.

Aby uprościć dalszą komunikację zwracamy się z prośbą o wyrażenie zgody na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca

⁸⁴ Dalej: ustawa

2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną oraz wskazanie adresu elektronicznego służącego do doręczeń.

Oświadczenie podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej, prosimy przesłać na adres: kontrola@pana.gov.pl w terminie 5 dni roboczych od otrzymania niniejszego zawiadomienia. Proponowaną treść oświadczenia o wyrażeniu zgody zawiera załącznik do niniejszego pisma.

Informacje ogólne

3. Ilekroć w wykazie mowa o okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy oznacza to poprzedni rok kalendarzowy⁸⁵.
4. W przypadku:
 - a. braku danych, informacji czy procedur lub sytuacji, gdy dane zagadnienie nie wystąpiło w praktyce firmy audytorskiej, należy każdorazowo przesłać oświadczenie w tym zakresie (tj. o braku danych, informacji czy procedur lub sytuacji, że dane zagadnienie nie wystąpiło),
 - b. gdy dane zagadnienie:
 - nie dotyczyło firmy audytorskiej, należy przesłać oświadczenie w tym przedmiocie ze wskazaniem dlaczego,
 - nie jest sformalizowane w firmie audytorskiej, a znajduje zastosowanie, należy przesłać opis, w jaki sposób jest ono praktycznie stosowane i dokumentowane, wraz z podaniem uzasadnienia dla braku formalnych polityk czy procedur w tym zakresie,
 - jest sformalizowane w firmie audytorskiej, ale nie znalazło zastosowania, należy przesłać opis przyczyn takiego stanu rzeczy a w przypadku gdy stan faktyczny uzasadniał jego zastosowanie - wskazać podjęte działania zastępcze.

Wykaz dokumentów i informacji związanych z zaplanowaniem kontroli do przekazania, w terminie 14 dni roboczych od dnia otrzymania niniejszego pisma, w polskiej wersji językowej

zgodny z listą na stronie internetowej pana.gov.pl w zakładce zadania nadzorcze PANA / kontrole (<https://pana.gov.pl/zadania-nadzorcze/wykaz-dokumentow-i-informacji-zwiazanych-z-zaplanowaniem-kontroli/>):

55. Dokumenty potwierdzające wdrożenie zaleceń z poprzedniej kontroli.
56. Informacje/dokumenty o firmie audytorskiej i jej funkcjonowaniu:
 - a. umowa/statut oraz struktura organizacyjna,
 - b. osoby zarządzające wraz z podziałem odpowiedzialności i czynności,
 - c. właściciele, osoby nadzorujące,
 - d. ostatnie zatwierdzone sprawozdanie finansowe,

⁸⁵ Sprawozdania, o których mowa w art. 51 lub 52 ustawy za 2019 r. należy rozumieć zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571, 2200).

- e. firmy zależne, stowarzyszone, współpracujące i w inny sposób powiązane – z podaniem struktury zależności i współzależności oraz informacją dotyczącą zakresu współpracy lub innego powiązania (w przypadku firm współpracujących i powiązanych w inny sposób); należy wskazać, czy wszystkie te firmy są traktowane jako sieć, a jeśli nie to należy wskazać, które z nich nie są traktowane jako sieć i dlaczego.
57. Oświadczenie co do wielkości firmy audytorskiej w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.).
58. Oświadczenie co do zgodności danych na liście firm audytorskich ze stanem faktycznym a w przypadku braku takiej zgodności – wyjaśnienie przyczyn niezgodności.
59. Dowody potwierdzające podstawy zmian danych na liście firm audytorskich w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy oraz potwierdzenie, że ww. dowody zostały przekazane do PIBR/PANA w terminie 30 dni od dnia zaistnienia zdarzeń uzasadniających zmiany.
60. Kopię aktualnej, oraz za poprzednie 2 lata, polisy ubezpieczeniowej od odpowiedzialności cywilnej firmy audytorskiej wraz z ostatnim sprawozdaniem (lub listem) skierowanym do ubezpieczyciela o sprawach w toku lub wysoce prawdopodobnych przeciwko firmie audytorskiej, jej partnerom lub kluczowym biegłym rewidentom w niej zatrudnionym.
61. Kopię korespondencji z PIBR w związku z prowadzeniem spraw dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom zatrudnionym w firmie audytorskiej lub z nią współpracujących (w tym będących przedmiotem postępowań wyjaśniających) w okresie od 1 stycznia 2017 r.
62. Informacje na temat zakończonych dochodzeń/postępowań dyscyplinarnych (w tym sposobu zakończenia) wobec biegłych rewidentów, zatrudnionych w firmie audytorskiej i z którymi firma audytorska aktualnie współpracuje.
63. Kopię korespondencji z PIBR w związku z prowadzonymi w okresie od 1 stycznia 2017 r. postępowaniami administracyjnymi w sprawie nałożenia kary.
64. Kopię korespondencji z byłymi klientami dotyczącej przyczyn rozwiązania umowy o świadczenie określonych usług w okresie od 1 stycznia 2017 r. a w przypadku zakończenia współpracy z klientem z innych przyczyn – informację zawierającą wyjaśnienie tych przyczyn.
65. Informacje/dokumenty w zakresie dotyczącym organizacji pracy i zasad etyki:
- a. aktualną wersję opracowanego i wdrożonego systemu wewnętrznej kontroli jakości (dalej SWKJ) wraz ze wszystkimi załącznikami, włączając w to metodologię wykonywania określonych usług oraz opis i przyczyny poszczególnych zmian w SWKJ wprowadzonych od 1 stycznia 2018 r., wraz z przykładami dowodów na wdrożenie tych zmian jak: komunikacja mailowa, opis podjętych działań, porównanie zmian w zapisach, przeprowadzone/ planowane szkolenia związane ze zmianami itp.;
 - b. wewnętrzne akty prawne wprowadzające i zmieniające SWKJ,;
 - c. aktualną wersję zaprojektowanych i funkcjonujących w firmie audytorskiej zasad etyki, w tym procedur antykorupcyjnych oraz procedur związanych z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy, jeśli są uregulowane poza SWKJ (w przypadku braku opisów takich procedur – opis stosowanych praktyk i narzędzi w tym zakresie); przykłady zdarzeń (jak np. odrzucenie zlecenia, czy brak możliwości kontynuacji zlecenia), wraz z opisem podjętych działań;
 - d. procedury/podręcznik/metodyka wykonywania określonych usług wraz z aktualnymi procedurami wykonywania określonych usług obowiązującymi w firmie audytorskiej w odniesieniu do określonych usług przeprowadzonych w okresie objętym ostatnim

- sprawozdaniem z art. 51 ustawy, wraz z listami kontrolnymi stosowanymi do potwierdzenia kompletności prezentacji i ujawnień w badanych sprawozdaniach finansowych, wzorcami sprawozdań z badania sprawozdań do komitetu audytu, raportów atestacyjnych itp.;
- e. sprawozdania/raporty z przeprowadzonych, w okresie od 1 stycznia 2017 r., wewnętrznych kontroli zapewnienia jakości (monitorowania), wraz z pełną dokumentacją źródłową stanowiącą podstawę ich sporządzenia (w przypadku inspekcji zleceń badania przeprowadzonej w ramach monitoringu – pełną dokumentacją stanowiącą podstawę wniosków z tej inspekcji) oraz uzasadnieniem dla powierzenia funkcji monitorowania i/lub funkcji inspekcji zleceń osobom, które przeprowadziły ostatni monitoring;
 - f. informacje o wszelkich naruszeniach prawa w okresie od 1 stycznia 2017 r. (w przypadku braku takich naruszeń, oświadczenie w tym zakresie);
 - g. opis procedur, jakie stosuje firma audytorska w celu monitorowania oraz oceny adekwatności i skuteczności SWKJ zgodnie z art. 50 ust. 2 ustawy, niezależnie od wymogów przeprowadzenia corocznej oceny SWKJ (art. 50 ust. 3 ustawy) oraz dowody, że firma audytorska w latach 2017-2019, stosowała się do art. 50 ust. 2 ustawy;
66. Potwierdzenie dokonania przez kierownictwo najwyższego szczebla przydzielenia wyznaczonej osobie odpowiedzialności operacyjnej za SWKJ oraz uzasadnienie wystarczającego i odpowiedniego doświadczenia i umiejętności oraz niezbędnych uprawnień posiadanych przez tę osobę.
67. Opis innych procedur zapewniających zachowanie uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, zachowania tajemnicy informacji oraz profesjonalnej postawy, obok pozyskiwania rocznych oświadczeń o niezależności; przykłady działań w tym zakresie.
68. Informację o wszelkich sytuacjach konfliktu interesów, które miały miejsce w okresie od 1 stycznia 2017 r.
69. Oświadczenie, że w związku z wykonywaniem określonych usług za lata 2017-2019 nie wystąpiły kwestie (problemy) związane z:
- 10) niezależnością firmy audytorskiej i jej pracowników, w tym w zakresie:
 - f) relacji finansowych z klientami audytowymi (konflikty interesów, powiernictwo, pożyczki, gwarancje itp.),
 - g) relacji biznesowych z klientami audytowymi (wspólne przedsięwzięcia, leasing, najem, umowy ajencyjne, inne znaczące oraz bliskie powiązania gospodarcze z klientem),
 - h) relacji osobistych członków zespołów wykonujących określone usługi z osobami sprawującymi nadzór w jednostkach klienta,
 - i) procedur i czynności kontrolnych zapewniających spełnienie wymogów niezależności przez firmę audytorską i osoby uczestniczące w wykonywaniu określonych usług, w celu potwierdzenia nieposiadania wybranych typów instrumentów finansowych określonych ustawą, nieuczestniczenia w transakcjach oraz niecierpania korzyści z tych instrumentów,
 - j) procedur i czynności kontrolnych w odniesieniu do firmy audytorskiej i osób uczestniczących w badaniu, w celu potwierdzenia niewykonywania czynności i niepełnienia funkcji w badanej jednostce zagrażających niezależności tych osób;
 - 11) deklaracjami niezależności sporządzonymi przez firmę audytorską jej pracowników i współpracowników,
 - 12) zachowaniem poufności przez pracowników i współpracowników firmy audytorskiej;

- 13) akceptacją klientów;
- 14) ponownym przyjęciem zleceń;
- 15) kompetencjami pracowników i współpracowników – w tym nieodbyciem szkolenia obligatoryjnego;
- 16) procesem oceny partnerów (wspólników) i pracowników firmy audytorskiej;
- 17) ustanowieniem, wdrożeniem i przestrzeganiem wymogów KSKJ1;
- 18) przestrzeganiem zasad etyki, w tym w zakresie:
 - m) sporów prawnych z klientami,
 - n) otrzymywania od klientów prezentów oraz gościnności i innych korzyści majątkowych lub osobistych,
 - o) usług związanych z wyceną i ich wpływem na sprawozdanie finansowe badanej jednostki/raport z wykonania określonych usług,
 - p) usług aktuarialnych i ich wpływem na sprawozdanie finansowe badanej jednostki,
 - q) usług podatkowych i ich wpływem na zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta,
 - r) wsparcia w sporze (występowanie w charakterze obrońcy, pełnomocnika klienta w sporach z osobami trzecimi),
 - s) pomocy prawnej (prowadzenie spraw sądowych, występowanie w charakterze obrońcy, pełnomocnika klienta w sprawach sądowych, ekspertyzy, opinie i inne usługi pomocnicze w sprawach sądowych, doradztwo prawne i wsparcie w sprawie połączeń i przejęć, a także pomoc dla wewnętrznych działów prawnych klientów),
 - t) pośrednictwa w zatrudnianiu lub temu podobne (np. przystąpienie członka zespołu wykonującego określoną usługę do negocjacji w sprawie zatrudnienia u klienta),
 - u) pomocy w transakcjach (analizy prawne o charakterze „due diligence”, pomoc przy zawieraniu umów),
 - v) pomocy w restrukturyzacji,
 - w) prowadzenia ksiąg i pomocy księgowej (księgowość, płace, rachunkowość zarządcza, zapisy księgowe, VAT, przygotowanie sprawozdań finansowych, usługi podatkowe), sporządzania sprawozdań finansowych dla klientów,
 - x) procedur i czynności kontrolnych w firmie audytorskiej w odniesieniu do jej byłych pracowników i kadry kierowniczej wyższego szczebla niebędącej biegłymi rewidentami w celu potwierdzenia niezajmowania stanowisk i niepełnienia funkcji kierowniczych bądź nadzorczych w badanych jednostkach.

W przypadku wystąpienia którejs z ww. kwestii należy opisać tę kwestię, wraz z uzasadnieniem, dlaczego dana kwestia nie stanowiła zagrożenia dla niezależności czy zasad etyki, a dla kwestii zidentyfikowanych jako naruszenie albo zagrożenie naruszenia niezależności czy zasad etyki – przedstawić opis podjętych działań odpowiednio korygujących i prewencyjnych.

70. Opis stosowanych procedur związanych ze składaniem oświadczeń o niezależności (okresowych i związanych z konkretnymi zleceniami) w przypadku, jeśli są one bardziej szczegółowe niż regulacja SWKJ albo nie są w SWKJ bezpośrednio uregulowane (wraz z kopiami przykładowych oświadczeń).
71. Opis działań podejmowanych przez firmę audytorską nastawionych na promowanie kultury jakości, wraz z dowodami/przykładami takich działań (w tym z odniesieniem się do innych dostępnych dowodów, wymienionych w odpowiedzi na pozostałe ustępy wykazu).

72. Opis sposobu weryfikacji odbycia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego przez biegłych rewidentów zatrudnionych w firmie audytorskiej, lub z nią współpracujących, w okresie od 1 stycznia 2018 r. oraz wyniki tej weryfikacji (dla każdego roku/ trzyletniego cyklu oddzielnie).
73. Opis działań podjętych przez firmę audytorską w przypadkach stwierdzenia niespełnienia wymogów dotyczących obligatoryjnego doskonalenia zawodowego w okresie rozliczeniowym 2015–2017 oraz w odniesieniu do wymogów dotyczących kolejnego okresu rozliczeniowego.
74. Opis procesu przeprowadzania ocen rocznych wraz z dokumentacją z przeprowadzonych ostatnich ocen:
- d) rocznych pracowników zaangażowanych w wykonywanie określonych usług,
 - e) rocznych i awansów biegłych rewidentów oraz partnerów działu audytu,
 - f) rekrutacji (do działów wykonujących określone usługi) i odejść pracowników/współpracowników zaangażowanych w wykonywanie określonych usług.
75. Oświadczenie firmy audytorskiej, iż metodologia wykonywania określonych usług:
- c) jest aktualna, zgodna z prawem i wymogami wszystkich obowiązujących krajowych standardów badania/ standardów innych usług atestacyjnych i pokrewnych, usług przeglądu w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania/Międzynarodowych Standardów Przeglądu/Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji Finansowych,
 - d) była aktualna w odniesieniu do usług przeprowadzonych w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy oraz po tym okresie.
76. Opis stosowanego procesu planowania i nadzorowania wykonywania określonych usług (w przypadku, jeśli stosowane procedury są bardziej szczegółowe niż SWKJ albo nie są w SWKJ bezpośrednio uregulowane), w tym:
- e) dokumentowania alokacji wystarczających i odpowiednich zespołów do wykonania określonych usług oraz ewentualnych w nich zmian;
 - f) narzędzi stosowanych do dokumentowania planowania i monitorowania realizacji określonych usług;
 - g) przedstawienie przykładów zastosowania ww. narzędzi w reakcji firmy audytorskiej na powstałe w trakcie realizacji określonych usług opóźnienia po stronie badanych podmiotów lub firmy audytorskiej,
 - h) przedstawienie braków zasobów lub innych przyczyn, które uniemożliwiły lub okazały się zagrożeniem dla firmy audytorskiej dla wywiązania się z warunków umowy o badanie lub niewywiązania się z niej w terminie.
77. Opis procedur akceptacji zleceń – w odniesieniu do określonych usług (zwłaszcza jeśli stosowane praktyki są szczegółowsze niż procedury zawarte w SWKJ), ze szczególnym uwzględnieniem oceny ryzyka klienta/zlecenia oraz wystarczalności i kompetencji zasobów; przykłady przypadków nieprzyjęcia zlecenia/odrzućcia klienta z powodu niewystarczających zasobów, czasu lub środków.
78. Przykłady udokumentowania akceptacji nowych zleceń/nowych klientów oraz akceptacji ponownych zleceń dla dotychczasowych klientów dla trzech ostatnich określonych usług.
79. Opis procedur lub narzędzi lub praktyki (w przypadku, gdy dana kwestia nie jest uregulowana w dokumentach/ procedurach firmy audytorskiej lub jeśli stosowane praktyki są szczegółowsze niż procedury zawarte w SWKJ), które mają zapewnić, że:

- 7) do każdego badania firma audytorska wyznacza przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta, kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości badania oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania,
- 8) firma audytorska zapewnia kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący badanie, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania,
- 9) kluczowy biegły rewident bierze czynny udział w przeprowadzaniu badania,
- 10) kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczają wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania,
- 11) właściciel, wspólnicy ani członkowie zarządu oraz organów nadzorczych firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z firmą audytorską nie mogą ingerować, w sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi biegłego rewidenta, w przeprowadzanie przez niego badania sprawozdania finansowego,
- 12) kluczowy biegły rewident, biegli rewidentzi przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, pracownicy firmy audytorskiej oraz osoby należące do kadry kierowniczej wyższego szczebla niebędące kluczowymi biegłymi rewidentami, jak również osoby fizyczne, z których usług korzysta lub które nadzoruje dany biegły rewident lub firma audytorska, jeżeli są biegłymi rewidentami, nie mogą w badanej jednostce sprawować funkcji i zajmować stanowisk, zgodnie z art. 76 ustawy, w terminach określonych w ww. przepisach (monitorowanie aktywności zawodowej pracowników audytu),

wraz z oświadczeniem, że w odniesieniu do badań za poprzednie 2 lata ww. procedury były przestrzegane (w przypadku nieprzestrzegania którejs z ww. procedur należy przesłać opis sytuacji oraz podjętych działań).

Gdy wymóg opisany w pkt. 1 - 6 jest ujęty w SWKJ lub innym dokumencie lub stanowi praktykę firmy audytorskiej, firma audytorska przesyła oświadczenie w odniesieniu do takiego wymogu, które zawiera przypisanie danego wymogu odpowiednio do SWKJ, innego dokumentu lub praktyki firmy audytorskiej, wraz z opisem tej praktyki.

Firma audytorska przekazuje:

- narzędzia/wzorcowe kwestionariusze służące rejestracji spełniania ww. wymogów lub
- dokumenty potwierdzające spełnienie ww. wymogów w odniesieniu do przykładowych badań.

80. Kopię korespondencji z organem regulacyjnym, dotyczącej wycofania się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem w okresie od 1 stycznia 2017 r. (ewentualnie – oświadczenie, że nie wystąpiły przypadki wycofania się ze zlecenia).
81. Opis w jaki sposób, wobec nie stosowania ewidencji czasu, firma audytorska upewnia się, iż kluczowy biegły rewident poświęca badaniu odpowiedni, oczekiwany przez nią, czas wraz z opisem stosowanych procedur w tym zakresie i odwołaniem się do wewnętrznych uregulowań (gdy nie dotyczy należy wypełnić odpowiednie części załącznika nr 2 do wykazu).
82. Zestawienie należności od klientów audytowych, wobec których firma audytorska świadczyła lub świadczy określone usługi (ich wartość nominalną, ich wartość w relacji do całkowitych

skumulowanych przychodów od klienta w roku kalendarzowym oraz do całości skumulowanych przychodów firmy audytorskiej), które nie zostały uregulowane w terminie, określające czy trwa współpraca z klientem (tak/nie) oraz ocenę takich przypadków w świetle procedur firmy audytorskiej oraz zakres planowanych/podjętych działań, jeśli współpraca ma miejsce.

83. Opis procedur mających zapewnić, że wynagrodzenie za określone usługi (w tym badanie) spełnia wymogi dotyczące wynagrodzenia, o których mowa w art. 80 ustawy (wraz z oświadczeniem, że za określone usługi za poprzednie 2 lata wynagrodzenie to spełniało wymogi art. 80 ustawy).
84. Opis wdrożonych procedur oraz narzędzi zapewniających, że dokumentacja klientów oraz akta badań spełniają wymogi art. 67 ustawy – odpowiednio ust. 3 i ust. 4 – wraz z wzorcami dokumentacji/kwestionariuszy dotyczących stosowania ww. wymogów oraz przykłady ich zastosowań.
85. Opis praktyki przeprowadzania konsultacji, w przypadku niedokumentowania konsultacji, uwzględniający tematy konsultacji przeprowadzonych dla poszczególnych okresów oraz wskazanie, czy wyniki konsultacji zostały zastosowane/wdrożone. W przypadku nieprzeprowadzenia konsultacji należy przesłać pisemne uzasadnienie nieprzeprowadzenia konsultacji.
86. Co najmniej pięć (przykładowych) protokołów kontroli jakości dla ostatnich zleceń określonych usług, w tym wszystkie przypadki od 1 stycznia 2019 r., w których miały miejsce rozbieżności zdań pomiędzy kontrolerem jakości a zespołem wykonującym określoną usługę lub rozbieżności zdań w zespole wykonującym określoną usługę.
87. Wzorce opinii i raportów/sprawozdań z badania/raportów z wykonywania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych, zastosowane przez firmę audytorską w odniesieniu do wykonywania określonych usług za lata 2017-2019.
88. Dowody zakomunikowania stronie zamiaru i treści raportu z wykonania określonych usług zawierającego wnioski zmodyfikowane oraz zakomunikowania osobom sprawującym nadzór lub innym o kwestiach, które mogą być odpowiednie do zakomunikowania (oszustwo, podejrzenie oszustwa lub stronniczość podczas sporządzania informacji o przedmiocie uzgodnienia (par.78 MSUA 3000)).
89. Rejestr/ewidencję skarg i zażaleń ze strony klientów określonych usług w sprawach związanych z określoną usługą, wraz z opisem stosowanej procedury dokumentowania wniesienia skargi i reagowania na nią przez firmę audytorską, w przypadku, jeśli jest ona bardziej szczegółowa niż regulacja SWKJ.
90. Opis narzędzi w zakresie zgłaszania skarg wewnętrznych (pracowniczych) w ramach firmy audytorskiej oraz opis przypadków skarg i reakcji na nie kierownictwa firmy audytorskiej, wraz z dokumentacją źródłową.
91. Opis czynności które zapewniają, że biegli rewidenci współpracujący z firmą audytorską na zasadzie podwykonawstwa stosują jej standardy kontroli jakości, są zaznajomieni i stosują jej metodologię badania oraz – iż stosowane przez nich własne programy badania podlegały przeglądowi spójności z metodologią badania firmy audytorskiej/krajowymi standardami badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania; należy przesłać co najmniej trzy dowody na przeprowadzenie każdej z ww. czynności.

92. Przykładowe umowy dotyczące podwykonawców, konsultantów i ekspertów spoza firmy audytorskiej, z których firma audytorska korzystała przy wykonaniu określonych usług w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy.
93. Oświadczenie firmy audytorskiej, że:
- 3) w odniesieniu do akt/dokumentacji z wykonania określonych usług (kompletnych i zarchiwizowanych, zamkniętych zgodnie z art. 67 ust 5a ustawy), w okresie objętym ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy, przedstawiono listę wszystkich zamkniętych akt/dokumentacji określonych usług (ze wskazaniem tych akt i dokumentacji w oświadczeniu);
 - 4) brak jest na dzień wydania oświadczenia akt/dokumentacji z wykonania określonych usług, które nie zostały zamknięte, a których termin zamknięcia upłynął (w przypadku niezamknięcia wybranych akt/dokumentacji w terminie, wskazanie listy takich akt/dokumentacji oraz przyczyny opóźnienia).
94. Informację o przypadkach przekroczenia obowiązującego w firmie audytorskiej terminu na zamknięcie akt wykonania określonej usługi (w założeniu terminu nie dłuższego niż termin 60 dni wynikający z ustawy) w odniesieniu do określonych usług (w tym badań sprawozdań finansowych) za lata 2017-2019 z podaniem:
- 5) daty sprawozdania z wykonania określonej usługi (w tym badania),
 - 6) najpóźniejszego terminu wynikającego z ustawy lub wewnętrznych procedur firmy audytorskiej na zamknięcie akt zlecenia określonej usługi, w tym badania (jeśli jest krótszy),
 - 7) faktycznego terminu zamknięcia akt zlecenia określonej usługi, w tym badania, wraz z dowodami potwierdzającymi tę datę,
 - 8) przypadków przekroczeń terminów zamknięcia zlecenia określonej usługi, w tym badania, z podaniem powodów tych przekroczeń oraz podjętych działań mających zapobiegać takim przypadkom.
95. Opis stosowanych:
- 4) procedur kontroli dostępu do postaci papierowej i elektronicznej dokumentacji/akt poszczególnych badań lub usług;
 - 5) polityk w zakresie haseł, kopii bezpieczeństwa,
 - 6) narzędzi zapobiegania utracie danych np. kradzieży, pożarowi, zalaniu itp. (zabezpieczenie dostępu do danych i ich nośników, zabezpieczenie przepływu informacji oraz katalogów; fizyczne zabezpieczenie dokumentacji w postaci papierowej np. czujniki alarmowe, przeciwpożarowe).
96. Kopię aktualnej polisy ubezpieczeniowej w zakresie zdarzeń losowych.
97. Wypełnione (w formacie Excel), dla roku bieżącego oraz poprzednich 3 lat obrotowych, oświadczenia zgodne ze wzorami w formie arkuszy Excel dostępnych na stronie pana.gov.pl w zakładce zadania nadzorcze PANA / kontrole <https://pana.gov.pl/zadania-nadzorcze/wykaz-dokumentow-i-informacji-zwiazanych-z-zaplanowaniem-kontroli/> :
- 4) załącznik nr 1 „Lista osób w Dziale Audytu”,
 - 5) załącznik nr 2 „Lista usług firmy audytorskiej” (należy wypełnić w każdym wierszu oddzielnie dla każdej usługi),
 - 6) załącznik nr 3 „Zestawienie umów z klientami audytowymi na usługi niezwiązane z badaniem sprawozdania finansowego oraz nie będące określonymi usługami.”
98. Uzgodnienie danych z załączników wymienionych w ustępie 43 do:

- 7) ewidencji księgowej z okresu objętego ostatnim sprawozdaniem z art. 51 ustawy,
- 8) ostatniego sprawozdania finansowego (jeśli dotyczy),
- 9) ostatniego sprawozdania z art. 51 ustawy,
- 10) zapłaty zaliczek za rok bieżący i rok poprzedni,
- 11) potwierdzonej zapłaty ostatecznej kwoty opłaty z tytułu nadzoru.

O terminie wszczęcia kontroli zostaną Państwo poinformowani odrębnym zawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli.

Po wszczęciu kontroli zostaną Państwo poproszeni o podpisanie oświadczenia według wzoru przekazanego w załączeniu do niniejszego pisma.

Oświadczenie zarządu firmy audytorskiej

W związku z sporządzonym przez nas sprawozdaniem z przejrzystości datowanym My, niżej podpisani / Ja, niżej podpisany(-a):

.....
.....

działający(-a) w imieniu firmy audytorskiej:

.....
adres:.....

nr na liście firm audytorskich

oświadczamy, zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem, że:

14. Kierując działalnością firmy audytorskiej, przestrzegaliśmy:

- ✓ ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2019 r. poz. 1421 z późn. zm.)⁸⁶ oraz innych obowiązujących przepisów prawa,
- ✓ krajowych standardów wykonywania zawodu,
- ✓ zasad etyki,
- ✓ krajowych standardów kontroli jakości, w okresach objętych przedmiotem kontroli;

15. Wszystkie zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej zostały dostosowane do aktualnie obowiązujących przepisów prawa i wymogów standardów;

16. Firma audytorska przestrzega wymogów ustawy dotyczących zamknięcia akt badania oraz ich przechowywania;

17. Zostały wdrożone zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej w zakresie ustalonym w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2019 r. poz. 1115 z późn. zm.) określające zasady i tryb przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;

18. Nie jesteśmy powiernikiem żadnych środków pieniężnych i innych wartości majątkowych należących do naszych klientów;

19. Zostały wdrożone zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej zapewniające, że kluczowi biegli rewidenci i członkowie zespołów badających przeprowadzających badania w imieniu firmy audytorskiej posiadali i posiadają niezbędne kompetencje do wykonywania powierzonych im zleceń;

20. Firma audytorska podejmowała się przeprowadzania tylko badań sprawozdań finansowych, do których była przygotowana, tj. posiadała zasoby osobowe, rzeczowe i finansowe;

21. Terminowo zawiadamialiśmy właściwe organy nadzoru, w tym: Polską Agencję Nadzoru Audytowego (PANA), Komisję Nadzoru Audytowego (KNA), Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) oraz Komisję Nadzoru Finansowego (KNF) o wszelkich zdarzeniach, które zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa wymagały takich zawiadomień;

⁸⁶ Dalej: ustawa

22. Przestrzegaliśmy uchwał PIBR⁸⁷;
23. Oświadczenia, zobowiązania, przedsięwzięcia i inne informacje zawarte w sprawozdaniu z przejrzystości są prawdziwe i dokładne oraz właściwie odzwierciedlają działalność i stan spraw firmy audytorskiej;
24. Na żądanie upoważnionych przez PANA kontrolerów PANA przedstawimy wszelkie dostępne dokumenty i informacje, przeznaczymy niezbędny czas w celu udzielenia odpowiedzi na pytania związane ze sprawozdaniem z przejrzystości oraz zgodnie z art. 114 ust. 1 ustawy zapewnimy respektowanie przysługujących praw osobom kontrolującym.

reprezentujące firmę audytorską:

.....
*(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)*

.....
*(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)*

.....
*(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)*

⁸⁷ Odpowiednio uchwał KIBR

Załącznik

Polska Agencja Nadzoru Audytowego
ul. Kolejowa 1, 01 – 217 Warszawa

ZGODA NA DORECZANIE PISM ZA POMOCĄ
ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

.....
(nazwa firmy audytorskiej i jej numer na liście firm audytorskich)
wyraża zgodę na doręczanie pism w związku z kontrolą wynikającą z planu kontroli na rok 2020/2021 (a w szczególności zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o którym mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424); imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego do przeprowadzenia kontroli oraz dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej, o których mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁸⁸; zawiadomienia o zakończeniu kontroli, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ustawy) za pomocą za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną oraz wskazuje następujący adres elektroniczny służący do doręczeń

.....
(wskazany adres elektroniczny do doręczeń)

.....
(data i podpis osoby upoważnionej)

⁸⁸ Dalej: ustawa

Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI elektroniczne

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Przygotowanie kontroli

Poniższe należy uzupełnić na podstawie informacji zebranych podczas przygotowania kontroli oraz uzyskanych w trakcie spotkania prowadzącego

I. Wykaz dokumentów / informacji przeanalizowanych celem rozpoznania firmy audytorskiej:

Lp.	Dokument / informacje	Data dokumentu/otrzymania dokumentu/nr załącznika w aktach kontroli
1.	roczne sprawozdania firmy audytorskiej złożone zgodnie z art. 51 ustawy (najaktualniejsze i za poprzednie okresy – jeśli dotyczy)	
2.	informacje z baz firm audytorskich PANA w zakresie: ✓ wyników poprzednich kontroli i podjętych działań pokontrolnych (zalecenia, postępowania dyscyplinarne, postępowania administracyjne w przedmiocie nałożenia kary), ✓ informacji o postępowaniach dyscyplinarnych, ✓ informacji o postępowaniach administracyjnych wobec firmy audytorskiej	
3.	informacje zawarte na liście firm audytorskich	
4.	informacje zawarte w rejestrze biegłych rewidentów	
5.	informacje wynikające z programu „Ewidencja” PIBR lub ewidencji w PANA w zakresie: ✓ danych zawartych w sprawozdaniach składanych zgodnie z art. 52 ustawy (uchylony) za poprzednie okresy, ✓ wyników poprzednich kontroli i podjętych działań pokontrolnych (zalecenia, postępowania dyscyplinarne, postępowania administracyjne w przedmiocie nałożenia kary),	

Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI elektroniczne

Lp.	Dokument / informacje	Data dokumentu/otrzymania dokumentu/nr załącznika w aktach kontroli
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ informacji o postępowaniach dyscyplinarnych, w ciągu ostatnich 3 lat obrotowych, wobec biegłych rewidentów powiązanych w okresie 3 lat z firmą audytorską, ✓ informacji o postępowaniach administracyjnych wobec firmy audytorskiej 	
6.	ostatnie opublikowane sprawozdanie z przejrzystości	
7.	informacje pozyskane w trybie art. 111 ust. 3 ustawy - jeśli dotyczy	
9.	informacje uzyskane w trakcie spotkania wprowadzającego	
8.	inne informacje na temat firmy audytorskiej oraz rynku (zasoby internetowe, artykuły prasowe, informacje od innych organów nadzoru itp.)	

II. Opis podstawowych informacji wynikających z rozpoznania firmy audytorskiej:

Lp.	Obszar	Zebrane informacje
1.	forma prawna firmy audytorskiej	
2.	siedziba firmy audytorskiej	
3.	nr i data wpisu na listę firm audytorskich	
4.	<p>imiona, nazwiska (wraz z nr w rejestrze biegłych rewidentów) / nazwy właścicieli/wspólników (wraz z nr na liście firm audytorskich) oraz:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ w spółkach komandytowych – wskazanie czy komplementariusze spełniają art. 46 ustawy, ✓ w spółkach kapitałowych – ilość głosów na walnym zgromadzeniu należących do biegłych rewidentów. 	
5.	skład zarządu (wraz z nr w rejestrze biegłych rewidentów)	

Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI elektroniczne

Lp.	Obszar	Zebrane informacje
6.	skład rady nadzorczej (wraz z nr w rejestrze biegłych rewidentów – jeśli dotyczy)	
7.	liczba biur	
8.	podstawowe rodzaje działalności	
9.	liczba biegłych rewidentów powiązanych z firmą audytorską	
10.	formy współpracy z biegłymi rewidentami	
11.	liczba czynności rewizji finansowej, w tym badania ustawowe JZP i nie-JZP – jeśli dotyczy	
12.	przynależność do sieci	
13.	ostatnie kontrole w firmie audytorskiej (organu nadzoru, monitoring wewnętrzny, kontrola sieciowa, inne)	

III. Wnioski z analizy zebranych dokumentów/informacji

1. Zrozumienie firmy audytorskiej i rozpoznanie ryzyk związanych z jej działalnością

Zwróć uwagę w szczególności na:

- ✓ *model biznesowy,*
 - ✓ *procedury systemu wewnętrznej kontroli jakości,*
 - ✓ *zasady/polityki w zakresie etyki,*
 - ✓ *stosowane narzędzia pracy - dokumentacja rewizyjna / programy audytorskie / standardy / metodyka itp.,*
 - ✓ *ostatnie sprawozdanie z przejrzystości*
- i związane z tym ryzyka.*

Opis zidentyfikowanych ryzyk:

2. Rozpoznanie rynku na jakim działa firma audytorska i ryzyk z tym związanych

Zwróć uwagę w szczególności na:

- ✓ *wielkości i branżę klientów,*
- ✓ *dostępne informacje o klientach (zasoby internetowe, artykuły prasowe, informacje od innych organów nadzoru itp.).*

Opis zidentyfikowanych ryzyk:

Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI elektroniczne

3. Wyniki ostatnich kontroli i ryzyka z nich wynikające

Opis zidentyfikowanych ryzyk:

IV. Wpływ zidentyfikowanych ryzyk na przebieg kontroli

1. Wyznaczenie obszarów SWKJ do kontroli

Element SWKJ	Czy jest kluczowy ze względu na zidentyfikowane ryzyka?	Uzasadnienie
obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie		
odpowiednie wymogi etyczne		
przyjmowanie zleceń i kontynuowanie współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń		
zasoby ludzkie		
przeprowadzenie zlecenia		
nadzorowanie		

2. Dobór próby dokumentacji / akt badania, akt usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe, akt usług pokrewnych

Wskazanie czynników ryzyka, które w pierwszej kolejności powinny być wzięte pod uwagę przy wyborze próby.

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)



**POLSKA AGENCJA
NADZORU AUDYTOWEGO**

Warszawa,r.

DK/4040/XXX/2020

Nr kontroli: XX/P/2020

**Nazwa
Adres
Adres**

**Zawiadomienie
o zamiarze wszczęcia kontroli**

Na podstawie art. 48 ust. 1, 2, 3 i 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, ze zm.) w związku z art. 106 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415), Polska Agencja Nadzoru Audytowego zawiadamia o zamiarze wszczęcia kontroli w:

Nazwa

Adres

Adres

nr na liście firm audytorskich: XXXX

Zakres kontroli będzie obejmował:

- 1) ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie standardów badania i kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) oraz zasadach etyki zawodowej,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;

Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI elektroniczne

- 2) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;
- 3) ocenę zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badania z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
- 4) ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, na podstawie analizy wybranej dokumentacji badania oraz polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 5) ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania korzystał kluczowy biegły rewident lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 6) ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich.

Kontrola zostanie wszczęta nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia niniejszego zawiadomienia. Na wniosek firmy audytorskiej kontrola może być wszczęta przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

W związku z powyższym zwracamy się z prośbą o wyrażenie zgody na przeprowadzenie kontroli w siedzibie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w sposób określony w art. 116 ust. 1a ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415).

Oświadczenie podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej, prosimy przesłać na adres: kontrolaXXXX@pana.gov.pl w terminie 5 dni roboczych od otrzymania niniejszego zawiadomienia. Proponowaną treść oświadczenia o wyrażeniu zgody zawiera załącznik do niniejszego zawiadomienia.

Prezes

Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

Marcin Obroniecki

Załącznik

Polska Agencja Nadzoru Audytowego
ul. Kolejowa 1,
01 – 217 Warszawa

OŚWIADCZENIE

.....
(nazwa firmy audytorskiej i jej numer na liście firm audytorskich)

1. wyraża zgodę na przeprowadzanie kontroli w sposób określony w art. 116 ust. 1a ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415).
2. wyraża zgodę na doręczanie pism w związku z kontrolą wynikającą z planu kontroli na rok 2020/2021 (a w szczególności zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o którym mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424); imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego do przeprowadzenia kontroli oraz dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej, o których mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁸⁹; zawiadomienia o zakończeniu kontroli, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ustawy) za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną oraz wskazuje następujący adres elektroniczny służący do doręczeń

.....
.....
(wskazany adres elektroniczny do doręczeń)

.....
(podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej)

⁸⁹ Dalej: ustawa

Załącznik 3A ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI papierowe



**POLSKA AGENCJA
NADZORU AUDYTOWEGO**

Warszawa, r.

DK/4040/XXX/2020

Nr kontroli: XX/P/2020

**Nazwa
Adres
Adres**

**Zawiadomienie
o zamiarze wszczęcia kontroli**

Na podstawie art. 48 ust. 1, 2, 3 i 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, ze zm.) w związku z art. 106 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415), Polska Agencja Nadzoru Audytowego zawiadamia o zamiarze wszczęcia kontroli w:

Nazwa

Adres

Adres

nr na liście firm audytorskich: XXXX

Zakres kontroli będzie obejmował:

- 7) ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską;
- d) mających zastosowanie standardów badania i kontroli jakości,
- e) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) oraz zasadach etyki zawodowej,
- f) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;

Załącznik 3A ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI papierowe

- 8) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;
- 9) ocenę zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badania z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
- 10) ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, na podstawie analizy wybranej dokumentacji badania oraz polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 11) ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania korzystał kluczowy biegły rewident lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 12) ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich.

Kontrola zostanie wszczęta nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia niniejszego zawiadomienia. Na wniosek firmy audytorskiej kontrola może być wszczęta przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

W związku z powyższym zwracamy się z prośbą o wyrażenie zgody na przeprowadzenie kontroli w siedzibie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w sposób określony w art. 116 ust. 1a ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415).

Oświadczenie podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej, prosimy przesłać na adres: kontrolaXXXX@pana.gov.pl w terminie 5 dni roboczych od otrzymania niniejszego zawiadomienia. Proponowaną treść oświadczenia o wyrażeniu zgody zawiera załącznik do niniejszego zawiadomienia.

Załącznik

Polska Agencja Nadzoru Audytowego

Załącznik 3A ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI papierowe

ul. Kolejowa 1,
01 – 217 Warszawa

OŚWIADCZENIE

.....
(nazwa firmy audytorskiej i jej numer na liście firm audytorskich)

3. wyraża zgodę na przeprowadzanie kontroli w sposób określony w art. 116 ust. 1a ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415).
4. wyraża zgodę na doręczanie pism w związku z kontrolą wynikającą z planu kontroli na rok 2020/2021 (a w szczególności zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o którym mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424); imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego do przeprowadzenia kontroli oraz dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej, o których mowa w art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁹⁰; zawiadomienia o zakończeniu kontroli, o którym mowa w art. 118 ust. 1 ustawy) za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną oraz wskazuje następujący adres elektroniczny służący do doręczeń

.....
.....
(wskazany adres elektroniczny do doręczeń)

.....
(podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej)

⁹⁰ Dalej: ustawa

Załącznik 4 OŚWIADCZENIE O NIEZALEŻNOŚCI

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Oświadczenie o braku konfliktu interesów

Imię i nazwisko:.....

Pełniona funkcja:.....

(kontroler Agencji / osoba niebędąca kontrolerem Agencji, o której mowa w art. 106 ust. 3a ustawy / ekspert)

Zgodnie z art. 106 ust. 4 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)⁹¹, ja niżej podpisana/podpisany oświadczam, że spełniam warunki, o których mowa w art. 106 ust. 3 pkt 2-4 ustawy oraz art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014 tj.:

- korzystam z pełni praw publicznych,
- mam nieposzlakowaną opinię,
- nie byłam skazany/skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,
- w okresie 3 lat poprzedzających podpisanie niniejszego oświadczenia nie byłam i nie jestem partnerem, pracownikiem, zatrudniona/zatrudniony ani w inny sposób powiązana/powiązany z niżej wymienioną firmą audytorską lub biegłymi rewidentami, która/którzy mają zostać poddane/poddani kontroli,
- nie występuje konflikt interesów między mną a firmą audytorską i biegłymi rewidentami, która/którzy mają zostać poddane/poddani kontroli.

nazwa firmy audytorskiej:.....

adres:.....

nr na liście firm audytorskich:

W przypadku, gdy po podpisaniu niniejszego oświadczenia wystąpią okoliczności, które mogą mieć wpływ na utratę mojej niezależności zobowiązuję się do niezwłocznego poinformowania bezpośredniego przełożonego o tym fakcie.

Jestem świadoma/świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.

PO WYZNACZENIU DO PRZEPROWADZENIA
KONTROLI

PRZED WSZCZĘCIEM KONTROLI

.....
(data i podpis kontrolera / osoby nadzorującej
kontrolera / eksperta)

.....
(data i podpis kontrolera / osoby nadzorującej
kontrolera / eksperta)

⁹¹ dalej: ustawa

Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE



Warszawa, dniar.

**POLSKA AGENCJA
NADZORU AUDYTOWEGO**

DK/XXXX/XXX/2020

**Upoważnienie
do przeprowadzenia kontroli nr**

Na podstawie art. 111 ust. 2 pkt 5 oraz art. 113 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) Polska Agencja Nadzoru Audytowego

upoważnia

.....
(imię i nazwisko, nr legitymacji służbowej osoby kontrolującej)

.....
(imię i nazwisko, nr legitymacji służbowej osoby kontrolującej)

do przeprowadzenia kontroli w:

nazwa firmy audytorskiej:.....

adres:.....

nr na liście firm audytorskich:

Nr kontroli:

Podstawa prawna przeprowadzenia kontroli:

art. 90 ust. 1 pkt 3 oraz art. 106 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1415) oraz art. 106 ust. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r. poz. 695)

Upoważnienie obejmuje w szczególności podpisywanie pism, zawiadomień (w tym zawiadomienia o zakończeniu kontroli) i protokołów sporządzanych w trakcie kontroli.

Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE

Zakres przedmiotowy kontroli:

- 1) ocena systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocena polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie, zasadach etyki zawodowej oraz art. 4 i art. 5 rozporządzenia nr 537/2014,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
- 2) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;
- 3) ocena zawartości przynajmniej ostatniego sporządzonego, rocznego sprawozdania z przejrzystości zamieszczonego na stronie internetowej kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 4) ocena zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badania z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
- 5) ocena ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, w tym ocena przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, na podstawie analizy wybranej dokumentacji badania oraz polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 6) ocena zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania korzystał kluczowy biegły rewident lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 7) ocena zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014.

Data wszczęcia kontroli:

(dzień doręczenia upoważnienia)

Przewidywany termin zakończenia kontroli:

Z upoważnienia
Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

.....
(podpis osoby upoważnionej do wystawienia
upoważnienia z podaniem zajmowanego
stanowiska lub funkcji)

Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE

Potwierdzam doręczenie niniejszego upoważnienia, okazanie dokumentu potwierdzającego tożsamość oraz zapoznanie się prawami i obowiązkami wynikającymi z ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)

.....
(data, miejsce, podpis i pieczęć kontrolowanej firmy audytorskiej / osoby upoważnionej)

Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE

Pouczenie o prawach i obowiązkach

wynikających z ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)⁹²

1. Wszczęcie kontroli następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego oraz okazania legitymacji służbowej osoby kontrolującej (art. 113 ust. 1 ustawy).
2. Kontrola jest przeprowadzana w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności, w godzinach pracy lub czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowaną firmę audytorską (art. 116 ust. 1 ustawy). W przypadku przeprowadzania kontroli w firmie audytorskiej w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli, kontrola może być prowadzona w siedzibie Agencji za zgodą kontrolowanej firmy audytorskiej (art. 116 ust. 1a ustawy).
3. Kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba ma prawo uczestniczyć w czynnościach kontrolnych (art. 116 ust. 2 ustawy).
4. Osoba kontrolująca, w zakresie wynikającym z upoważnienia, ma prawo do:
 - 1) wstępu do wszystkich pomieszczeń kontrolowanej firmy audytorskiej;
 - 2) wglądu do wszelkich dokumentów kontrolowanej firmy audytorskiej;
 - 3) sporządzania uwierzytelnionych kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień i danych niezbędnych do przeprowadzenia kontroli;
 - 4) wglądu do danych zawartych w systemie teleinformatycznym kontrolowanej firmy audytorskiej oraz sporządzania kopii lub wyciągów z tych danych, w tym w postaci elektronicznej;
 - 5) żądania udzielania ustnych lub pisemnych wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą, w formie i terminie przez nią wyznaczonych, oraz zapewnienia terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników kontrolowanej firmy audytorskiej;
 - 6) żądania zapewnienia warunków i środków będących w dyspozycji kontrolowanej firmy audytorskiej niezbędnych do sprawnego przeprowadzania kontroli;
 - 7) żądania zapewnienia nienaruszalności zabezpieczonych przez osobę kontrolującą materiałów pozostawionych na przechowanie w kontrolowanej firmie audytorskiej (art. 114 ust. 1 ustawy).

Koszty sporządzenia kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów lub wyciągów z danych zawartych w systemie teleinformatycznym, o których mowa w pkt 3 i 4 ponosi kontrolowana firma audytorska (art. 114 ust. 2 ustawy).

W czasie trwania kontroli kontrolowana firma audytorska wypełnia powyższe obowiązki w terminach i formach wskazanych przez osobę kontrolującą (art. 116 ust. 3 ustawy).

5. Ustaleń kontroli dokonuje się na podstawie dowodów, do których zalicza się:
 - 1) dokumenty;
 - 2) dane zawarte w systemach teleinformatycznych kontrolowanej firmy audytorskiej;
 - 3) ustne lub pisemne wyjaśnienia w zakresie objętym kontrolą;
 - 4) oświadczenia osób trzecich;
 - 5) wyniki oględzin;
 - 6) inne materiały, które mogą przyczynić się do stwierdzenia stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą (art. 117 ust. 1 ustawy).

Wszelkie przedstawione w trakcie kontroli dokumenty oraz informacje pisemne sporządzane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli

⁹² Dalej: ustawa.

Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE

opatruje się czytelnym podpisem osoby przedstawiającej dokumenty lub sporządzającej informacje pisemne. W przypadku odmowy podpisania, osoba kontrolująca sporządza adnotację (art. 117 ust. 2 ustawy).

Zgodność z oryginałem kopii odpisów lub wyciągów z dokumentów potwierdza kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba (art. 117 ust. 3 ustawy).

W przypadku niebezpieczeństwa utraty dowodów osoba kontrolująca może wskazać sposób zabezpieczenia dowodów przez przechowywanie ich w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności w oddzielnym, zamkniętym i opieczętowanym pomieszczeniu (art. 117 ust. 4 ustawy).

O zwolnieniu dowodów spod zabezpieczenia decyduje osoba kontrolująca (art. 117 ust. 5 ustawy).

6. Zakończenie kontroli następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej zawiadomienia o jej zakończeniu (art. 118 ust. 1 ustawy).
7. W terminie 30 dni roboczych od dnia zakończenia kontroli, osoba kontrolująca sporządza protokół kontroli. Protokół kontroli podpisują osoby kontrolujące (art. 118 ust. 2 i 4 ustawy).
8. Protokół kontroli sporządza się w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręcza się kontrolowanej firmie audytorskiej. Po doręczeniu protokołu kontroli nie dokonuje się w protokole żadnych poprawek ani dopisków. Oczywiście omyłki pisarskie lub rachunkowe prostuje osoba podpisująca protokół, parafując sprostowania. Polska Agencja Nadzoru Audytowego o sprostowaniu oczywistych omyłek informuje pisemnie kontrolowaną firmę audytorską (art. 119 ustawy).
9. W terminie 20 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli kontrolowana firma audytorska może zgłosić Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu. O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń Polska Agencja Nadzoru Audytowego informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania. W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie powyżej wskazanym przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli (art. 120 ustawy).
10. Do kontroli stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.).
11. W sprawach nieuregulowanych w ustawie do kontroli stosuje się odpowiednio przepisy art. 6–16, art. 32–34, art. 39–60, art. 67–88a, z tym że termin wskazany w art. 79 § 1 wynosi 3 dni i art. 123–126 oraz art. 141–144 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 256).

Załącznik 6 OŚWIADCZENIE FIRMY AUDYTORSKIEJ

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Oświadczenie firmy audytorskiej

W związku ze sporządzonym przez nas sprawozdaniem z przejrzystości datowanym My, niżej podpisani / Ja, niżej podpisany(-a):

.....
.....

działający(-a) w imieniu firmy audytorskiej:

.....

adres:.....

nr na liście firm audytorskich

oświadczamy, że:

25. Przestrzegaliśmy wymogów etycznych określonych w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) oraz w Kodeksie etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) zgodnie z uchwałą nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z późn. zm.;
26. Wszystkie zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej zostały dostosowane do aktualnie obowiązujących przepisów prawa i wymogów standardów;
27. Firma audytorska przestrzega wymogów ustawy dotyczących zamknięcia akt badania oraz ich przechowywania;
28. Zostały wdrożone zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej w zakresie ustalonym w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 971 z późn. zm.) określające zasady oraz tryb przeciwdziałania praniu pieniędzy, przeciwdziałania finansowaniu terroryzmu, stosowania szczególnych środków ograniczających przeciwko osobom, grupom i podmiotom oraz obowiązki podmiotów uczestniczących w obrocie finansowym w zakresie gromadzenia i przekazywania informacji;
29. Nie jesteśmy powiernikiem żadnych środków pieniężnych i innych wartości majątkowych należących do naszych klientów;
30. Sprawujemy kontrolę nad działalnością firmy audytorskiej przestrzegając:
 - ✓ obowiązujących przepisów prawa;
 - ✓ krajowych standardów wykonywania zawodu.⁹³;

⁹³ Należy umieścić odpowiednią uchwałę KRBR w zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe.

Załącznik 6 OŚWIADCZENIE FIRMY AUDYTORSKIEJ

- ✓ zasad wewnętrznej kontroli jakości w brzmieniu Krajowego Standardu Kontroli Jakości 1 (IAASB) zgodnie z uchwałą nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 3 marca 2018 r.;
- 31. Zostały wdrożone zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej zapewniające, że kluczowi biegli rewidenci i członkowie zespołów przeprowadzających: badania, przeglądy, inne usługi atestacyjne inne niż badanie lub usługi pokrewne w imieniu firmy audytorskiej posiadali i posiadają niezbędne kompetencje do wykonywania powierzonych im zleceń;
- 32. Firma audytorska podejmowała się przeprowadzania tylko: badań sprawozdań finansowych, przeglądów sprawozdań finansowych i śródrocznych informacji finansowych, usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, usług pokrewnych, do których była przygotowana tj. posiadała zasoby osobowe, rzeczowe i finansowe;
- 33. Terminowo zawiadamialiśmy właściwe organy nadzoru, w tym: Polską Agencję Nadzoru Audytowego (PANA), Komisję Nadzoru Audytowego (KNA), Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) oraz Komisję Nadzoru Finansowego (KNF) o wszelkich zdarzeniach, które zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa wymagały takich zawiadomień;
- 34. Sprawozdanie z przejrzystości obejmuje całą działalność firmy audytorskiej wszystkie jej spółki zależne i oddziały oraz wszystkich członków sieci zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i żadna jej działalność nie została pominięta;
- 35. Przestrzegaliśmy uchwał PIBR;
- 36. Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i świadomością: oświadczenia, zobowiązania, przedsięwzięcia i inne informacje zawarte w sprawozdaniu z przejrzystości są prawdziwe i dokładne oraz właściwie odzwierciedlają działalność i stan spraw firmy audytorskiej;
- 37. Na żądanie upoważnionych przez PANA kontrolerów Agencji przedstawimy wszelkie dostępne dokumenty i informacje, przeznaczymy niezbędny czas w celu udzielenia odpowiedzi na pytania związane ze sprawozdaniem z przejrzystości oraz zgodnie z art. 114 ust. 1 ustawy zapewnimy respektowanie przysługujących praw osobom kontrolującym.

Osoby reprezentujące firmę audytorską:

.....
(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)

.....
(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)

.....
(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)

Załącznik 7 REJESTR KONTROLI

Rejestr kontroli
Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego
na rok

I. Kontrole planowe

Lp.	Plan kontroli	Klasyfikacja FA (JZP/nie JZP)	Nr kontroli /upoważnienia	Data wydania		Podmiot kontrolowany			Osoby kontrolujące	Zgody firmy audytorskiej		Sposób odbycia kontroli (zdalna /w siedzibie FA)	Data wyznaczenia	Data rozpoczęcia kontroli	Termin ważności	
				Zawiadomienie	Upoważnienie	Nazwa	Nr na liście firm audytorskich	Nr sprawy:		Komunikacja elektroniczna	Kontrola zdalna				Przewidywany termin zakończenia kontroli	Termin zakończenia kontroli
1			1/P/2021													

Załącznik 7 REJESTR KONTROLI

II. Kontrole tematyczne

Lp.	Plan kontroli	Klasyfikacja FA (JZP/nie JZP)	Nr kontroli /upoważnienia	Data wydania		Podmiot kontrolowany			Osoby kontrolujące	Zgody firmy audytorskiej		Sposób odbycia kontroli (zdalna /w siedzibie FA)	Data wyznaczenia	Data rozpoczęcia kontroli	Termin ważności	
				Zawiadomienie	Upoważnienie	Nazwa	Nr na liście firm audytorskich	Nr sprawy:		Komunikacja elektroniczna	Kontrola zdalna				Przewidywany termin zakończenia kontroli	Termin zakończenia kontroli
1			1/T/2021													

Załącznik 7 REJESTR KONTROLI

III. Kontrole doraźne

Lp.	Plan kontroli	Klasyfikacja FA (JZP/nie JZP)	Nr kontroli /upoważnienia	Data wydania		Podmiot kontrolowany			Osoby kontrolujące	Zgody firmy audytorskiej		Sposób odbycia kontroli (zdalna /w siedzibie FA)	Data wyznaczenia	Data rozpoczęcia kontroli	Termin ważności	
				Zawiadomienie	Upoważnienie	Nazwa	Nr na liście firm audytorskich	Nr sprawy:		Komunikacja elektroniczna	Kontrola zdalna				Przewidywany termin zakończenia kontroli	Termin zakończenia kontroli
1			1/D/2021													

Załącznik 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Agenda spotkania wstępnego – rozpoczynającego kontrolę

Data spotkania:

Uczestnicy spotkania:

Wprowadzenie

1. Przedstawienie się
2. Wyjaśnienie powodów kontroli (np. kontrola planowa wg. cyklicznego planu kontroli)
3. Przedstawienie planu (struktury) kontroli. Potwierdzenie dostępności personelu firmy audytorskiej w czasie kontroli.
4. Potwierdzenie dostępności do wszystkich raportów z zakończonych kontroli zewnętrznych i wewnętrznych (szczególnie raportów z monitoringu)
5. Potwierdzenie dostępu do wszystkich zakończonych akt badania/ akt usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe/ akt usług pokrewnych
6. Potwierdzenie godzin pracy / wykonywania działalności firmy audytorskiej
7. Oświadczenie Zarządu w zakresie kwestii niezbędnych dla celów kontrolnych

Firma audytorska

1. Historia
 - ✓ Założenie firmy
 - ✓ Misja, cele, strategia
 - ✓ Przejęcia i połączenia
 - ✓ Partnerzy – właściciele (do kogo należy ponad 50% głosów – kto faktycznie podejmuje decyzje w firmie audytorskiej)
 - ✓ Dane dotyczące rejestracji - KRS
2. Biegli rewidenci
 - ✓ Kluczowi biegli rewidenci odpowiedzialni za badania sprawozdań finansowych
 - ✓ Nowi kluczowi biegli rewidenci (od roku odpowiedzialni za badania sprawozdań finansowych)
 - ✓ Inni biegli rewidenci (nieodpowiadający za badania sprawozdań finansowych), pełnione przez nich funkcje w firmie i członkostwo w innych instytucjach poza PIBR
 - ✓ Biegły rewident - osoba funkcyjna - odpowiedzialna za dział audytu
3. Konsultanci zewnętrzni
4. Biura zamiejscowe, centra usług wspólnych
5. Analiza zatrudnienia
 - ✓ Personel
 - ✓ Konsultanci zewnętrzni

Załącznik 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE

- ✓ Podwykonawcy
 - ✓ Osoby odbywający aplikacje
6. Analiza przychodów
- ✓ Z usług audytowych
 - ✓ Z usług nie audytowych
 - ✓ W podziale na kluczowych biegłych rewidentów
7. Analiza klientów
- ✓ Liczba
 - ✓ Wg. wysokości wynagrodzenia za rewizję
 - ✓ Wg. wysokości przychodów
 - ✓ Wg. podziału jzp vs. nie jzp
 - ✓ Wg. podziału giełdowi / inne podmioty notowane przez KNF i GPW / pozostałe podmioty
 - ✓ Sporządzający sprawozdania finansowe wg. MSSF
 - ✓ Z sektora finansowego i ubezpieczeniowego
 - ✓ Podlegające wymogom PCAOB (USA)
 - ✓ Inna firma audytorska bada sprawozdanie finansowe podmiotu dominującego/ wykonuje usługi atestacyjne innych niż badanie ustawowe/ usługi pokrewne na rzecz podmiotu dominującego
 - ✓ Z sektora finansowego, zagrożonego utratą rynku ze względu na COVID-19
 - ✓ Badanie wymaga specyficznych kwalifikacji (np. granty)
 - ✓ Kompleksowe sprawozdania finansowe ze specyficznym ryzykiem (np. konsolidacje)
 - ✓ Odległe lokalizacje
 - ✓ Opinie o sprawozdaniu finansowym, które zawierały modyfikacje
 - ✓ Opinie o sprawozdaniu finansowym, które odnosiły się do kontynuacji działalności
 - ✓ Nowy klient
8. Powiązania kapitałowe firmy audytorskiej i inne - ich ewentualny wpływ na audyt
9. Handlowe nazwy własne firmy audytorskiej
- ✓ Czy zostały zarejestrowane
 - ✓ Czy wszystkie sprawozdania z badania firmy audytorskiej były wydane pod handlową nazwą własną
10. Plany na przyszłość
- ✓ Czy firma audytorska przewiduje rozwój czy stagnację swojej działalności
 - ✓ Czy poziom realizowanego wynagrodzenia za badanie jest adekwatny do wykonanej pracy audytorskiej - Czy gwarantuje utrzymanie się na rynku firm audytorskich
11. System wewnętrznej kontroli jakości
- ✓ Kwestie specyficzne dla firmy audytorskiej
 - ✓ Odzwierciedlenie modelu biznesowego
 - ✓ Kwestie problemowe

Załącznik 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE

Procedury badania w firmie audytorskiej

1. Metodyka badania/usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe/ usług pokrewnych firmy audytorskiej, w tym oprogramowanie komputerowe stosowane do wykonania zlecenia
 - ✓ Czy firma audytorska posiada własną metodykę badania/ usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe/ usług pokrewnych i oprogramowanie w tym zakresie
 - ✓ Czy firma audytorska wykorzystuje również oprogramowania od zewnętrznych dostawców czy autorskie programy należące do biegłych rewidentów, w tym podwykonawców
 - ✓ Czy oprogramowanie jest zgodne z KSB/KSP/KSUA/KSUP
 - ✓ W jaki sposób firma audytorska zapewnia, że biegli rewidenci stosują jednolite podejście w kwestiach nie zawsze wymaganych przez komputerowe programy badania (np. wielkość próby)
 - ✓ Czy oprogramowanie zgodne z KSB/KSP/KSUA/KSUP stosowane jest na wszystkich zleceniach
 - ✓ Czy obowiązującą formą dokumentacji badania, podlegającą zamknięciu i przechowywaniu w terminach określonych ustawą o biegłych rewidentach, jest dokumentacja papierowa, elektroniczna czy może „mieszana”?
 - ✓ Czy stosowane są listy kontrolne dla potwierdzenia stwierdzeń prezentacji i ujawnień
 - ✓ W jaki sposób dokonuje się uaktualnienia procedur oraz w jaki sposób zapewnia się, że zespoły wykonujące zlecenie zostały zaznajomione z wprowadzonymi istotnymi aktualizacjami tych procedur
 - ✓ Czy stosowane jest oprogramowanie dla specjalistycznych usług atestacyjnych i usług pokrewnych (np. banki i ubezpieczyciele)
 - ✓ W jaki sposób firma audytorska – w przypadku autorskich programów należących do biegłych rewidentów, w tym podwykonawców - upewnia się co do ich zgodności z jej metodyką i standardami wykonywania zawodu
 - ✓ Czy przeprowadzane są specjalistyczne szkolenia w zakresie audytów specjalistycznych (np. banki i ubezpieczyciele)
 - ✓ Czy są przeprowadzane szkolenia ze standardów wykonywania zawodu
 - ✓ Czy są ustalone procedury kontroli jakości na poszczególnych zleceniach (czy każdy biegły rewident jest poddany tym procedurom)
 - ✓ Czy są przeprowadzane przeglądy jakości wykonanych prac przed wydaniem opinii z badania
 - ✓ Czy są przeprowadzane konsultacje, czy są ustanowione procedury w przypadku wystąpienia odmiennych zdań (opinii)
 - ✓ Czy tylko biegli rewidenci podpisują sprawozdania z badania zawierające opinie
 - ✓ Jakie są okresy zamknięcia i przechowywania akt badania
2. Zmiana biegłego rewidenta
 - ✓ Czy w przypadku przerwania wykonywania badania – przed wydaniem opinii (wykonaniem umowy o badanie) firma audytorska poinformowała organy regulacyjne (KRBR, KNF)
 - ✓ Czy firma audytorska uzyskała dostęp do akt badania poprzedniego audytora w przypadku nowego zlecenia badania

Załącznik 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE

3. Procedury postępowania biegłego rewidenta przy przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu
 - ✓ Czy ustanowiono w firmie audytorskiej wewnętrzne procedury w związku z przepisami przeciwdziałającymi praniu pieniędzy
 - ✓ Czy ustanowiono odpowiedzialność zarządu za przestrzeganie procedur zapobiegających praniu pieniędzy
 - ✓ Czy przeprowadzono szkolenia w zakresie prania pieniędzy dla kierownictwa i całego personelu
 - ✓ Czy wprowadzono procedury identyfikacji klientów (nowych i istniejących) z punktu widzenia ryzyka prania pieniędzy – w tym procedury oceny tego ryzyka
 - ✓ Czy ustanowiono procedury przechowywania dokumentów związanych z praniem pieniędzy (*w czasie kontroli nie należy dokonywać oceny merytorycznej złożonych raportów a jedynie sprawdzić, czy raporty te były sporządzone we właściwym czasie i wymaganej formie*).
 - ✓ Czy firma audytorska monitoruje wewnętrznie przyjętą procedurę
4. Procedury związane z podejrzeniem korupcji
 - ✓ Czy firma audytorska ma świadomość, że korupcja podlega odpowiedzialności karnej
 - ✓ Czy w firmie audytorskiej wyznaczono osobę odpowiedzialną za sprawy związane z naruszeniem prawa, w tym korupcji oraz, czy personel został o tym poinformowany
 - ✓ Czy w firmie przeprowadza się szkolenia w zakresie przeciwdziałaniu korupcji
 - ✓ Czy firma audytorska opracowała procedury wewnętrzne dotyczące przeciwdziałania korupcji, w tym oceny ryzyka, zasad postępowania, monitoringu
 - ✓ Czy firma audytorska ma świadomość istnienia różnych źródeł informacji (w tym przewodników opracowań) dotyczących przeciwdziałania korupcji
5. Kwestie związane z działalnością całej firmy audytorskiej - Czy w firmie audytorskiej wystąpiły kwestie (problemy) związane z:
 - ✓ Niezależnością firmy audytorskiej i jej pracowników
 - ✓ Deklaracjami niezależności sporządzonymi przez firmę audytorską i jej pracowników
 - ✓ Zachowaniem poufności przez pracowników firmy audytorskiej
 - ✓ Akceptacją klientów
 - ✓ Ponownym przyjęciem zleceń
 - ✓ Kompetencjami pracowników – w tym szkoleniem obligatoryjnym
 - ✓ Wypełnieniem wymogów standardu edukacyjnego nr 8 IFAC
 - ✓ Procesem oceny partnerów i pracowników firmy (jeśli dotyczy)
 - ✓ Ustanowieniem, wdrożeniem i przestrzeganiem wymogów KSKJ1
 - ✓ Przestrzeganiem zasad etyki

i jaka była reakcja firmy audytorskiej w każdej ze zidentyfikowanych sytuacji
6. Wewnętrzne kontrole zapewnienia jakości
 - ✓ Daty przeprowadzenia tych kontroli
 - ✓ Przez kogo były wykonywane
 - ✓ Według jakiego programu (porządku) były przeprowadzone
 - ✓ Jaki był zakres tych kontroli

Załącznik 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE

- ile akt badania sprawdzono
 - jaka była podstawa selekcji akt badania
 - prace ilu biegłych rewidentów sprawdzono
 - jakie wewnętrzne procedury kontroli jakości sprawdzono
 - jakie były ustalenia z prowadzonej kontroli
 - jakie były reakcje zwrotne na ustalenia ze strony zarządu firmy audytorskiej
 - jakie podjęto działania naprawcze w firmie audytorskiej
7. Sposoby wprowadzania przez firmę audytorską zmian w swoich procedurach wewnętrznych
 8. Wyniki poprzedniej kontroli organu nadzoru
 - ✓ Zalecenia
 - ✓ Wykonanie
 9. Nowe wyzwania, przed którymi stoi firma audytorska

Załącznik 8A SPOTKANIE NIEZALEŻNOŚĆ

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Agenda dotycząca zagrożeń dla niezależności

Spotkanie z osobą odpowiedzialną w firmie audytorskiej za sprawy etyki, w tym niezależności.

1. Relacje finansowe z klientami audytowymi (konflikty interesów, powiernictwo, pożyczki, gwarancje).
2. Relacje biznesowe z klientami audytowymi (wspólne przedsięwzięcia, leasing, najem, umowy ajencyjne, inne znaczące oraz bliskie powiązania gospodarcze z klientem).
3. Relacje osobiste członków zespołu badającego z osobami sprawującymi nadzór w jednostkach badanych.
4. Długotrwałe świadczenie usług (nadmierna zażyłość), w tym mechanizmy rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz stopniowej rotacji najwyższego rangą personelu biorącego udział w badaniu ustawowym, obejmujący przynajmniej osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów.
5. Zależność ekonomiczna od wynagrodzenia klienta (nadmierne uzależnienie finansowe firmy audytorskiej od łącznego wynagrodzenia pochodzącego od jednego klienta).
6. Spory prawne z klientem (zagrożenie, że firmie audytorskiej zostanie wytoczona sprawa sądowa przez klienta).
7. Prezenty i gościnność oraz inne korzyści majątkowe lub osobiste.
8. Usługi nieaudytowe świadczone dla klientów audytowych (w kontekście zagrożenia niezależności).
9. Usługi związane z wyceną i ich wpływ na sprawozdanie finansowe badanej jednostki.
10. Usługi aktuarialne i ich wpływ na sprawozdanie finansowe badanej jednostki.
11. Usługi podatkowe i ich wpływ na zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta.
12. Wsparcie w sporze (występowanie w charakterze obrońcy, pełnomocnika klienta w sporach ze stronami trzecimi).
13. Pomoc prawna (prowadzenie spraw sądowych, występowanie w charakterze obrońcy, pełnomocnika klienta w sprawach sądowych, ekspertyzy, opinie i inne usługi pomocnicze w sprawach sądowych, doradztwo prawne i wsparcie w sprawie połączeń i przejęć, a także pomoc dla wewnętrznych działów prawnych klientów).
14. Pośrednictwo w zatrudnianiu (przystąpienie członka zespołu wykonującego badanie do negocjacji w sprawie zatrudnienia u klienta).
15. Pomoc w transakcjach (analizy prawne o charakterze „due diligence”, pomoc przy zawieraniu umów).
16. Pomoc w restrukturyzacji.

Załącznik 8A SPOTKANIE NIEZALEŻNOŚĆ

17. Prowadzenie ksiąg i pomocy księgowej (księgowość, płace, rachunkowość zarządcza, zapisy księgowe, VAT, przygotowanie spr. finans., usługi podatkowe), sporządzanie sprawozdań finansowych.
18. Działania podejmowane przez firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta w celu ochrony ich niezależności przed ingerencją właścicieli oraz członków organów firmy audytorskiej w przeprowadzanie badania, ich udziałem w procesie podejmowania decyzji oraz powstaniem konfliktu interesów i wpływem różnych możliwych relacji gospodarczych i osobowych.
19. Procedury i czynności kontrolne zapewniające spełnienie wymogów niezależności przez firmę audytorską i osoby uczestniczące w badaniu, w celu potwierdzenia braku posiadania wybranych typów instrumentów finansowych określonych ustawą, uczestnictwa w transakcjach oraz czerpania korzyści z tych instrumentów.
20. Procedury i czynności kontrolne w odniesieniu do firmy audytorskiej i osób uczestniczących w badaniu, w celu potwierdzenia braku wykonywania czynności i pełnienia funkcji w badanej jednostce zagrażających ich niezależności.
21. Procedury w zakresie składania oświadczeń o spełnianiu wymogów niezależności przez firmę audytorską i osoby uczestniczące w badaniu/świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych (w tym stosowane wzory oświadczeń o niezależności).
22. Procedury i czynności kontrolne w firmie audytorskiej w odniesieniu do jej byłych pracowników i kadry kierowniczej wyższego szczebla niebędącej biegłymi rewidentami w celu potwierdzenia braku zajmowania stanowisk i pełnienia funkcji kierowniczych bądź nadzorczych w badanej jednostce.

Załącznik 9 WYBÓR PRÓBY

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Założenia do wyboru próby

Podstawą do określenia wielkości próby – tj. liczby dokumentacji badania, innych usług atestacyjnych niż badanie lub usług pokrewnych wybranych do kontroli – będzie liczba biegłych rewidentów, którzy wykonali powyższe usługi w imieniu kontrolowanej firmy audytorskiej wykazane w sprawozdaniu firmy audytorskiej za poprzedni rok kalendarzowy oraz czas trwania kontroli.

Wielkość próby określana będzie w zależności od liczby kluczowych biegłych rewidentów w następujący sposób:

Liczba biegłych rewidentów	Minimalna wielkość próby
1	1
2-3	2
4-5	3
6-7	4
8-9	5
10 i więcej	6

Wielkość próby ograniczona zostanie ze względu na czas trwania kontroli

Wielkość firmy audytorskiej	Sugerowany górny limit wielkości próby
Mikroprzedsiębiorstwo	4
Małe przedsiębiorstwo	6
Średnie przedsiębiorstwo	8
Duże przedsiębiorstwo	10

Dokumentacje z wykonania usług badania, usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych podlegające sprawdzeniu podczas kontroli wybierane będą na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego przeprowadzenia tych usług.

Przed uwzględnieniem dalej opisanych czynników ryzyka, istnieje takie samo prawdopodobieństwo, że każdy biegły rewident, który wykonał w imieniu kontrolowanej firmy audytorskiej wyżej wymienioną usługę trafi do próby.

Przy analizie ryzyka brane będą pod uwagę m.in. informacje o:

Załącznik 9 WYBÓR PRÓBY

- ✓ biegłym rewidencie sporządzającym dokumentację z wykonania usługi (w tym o liczbie wykonanych wyżej wymienionych usług, ew. ustaleniach poprzednich kontroli, przeprowadzonych wobec niego dochodzeniach/postępowaniach dyscyplinarnych),
 - ✓ jednostce której sprawozdanie/ informacje finansowe etc. były przedmiotem wykonanego zlecenia: sektor, ryzyko zagrożenia kontynuacji działalności,
 - ✓ ustaleniach poprzedniej kontroli,
 - ✓ wynikach monitorowania firmy audytorskiej (procesu wewnętrznego nadzorowania przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości),
- a także ryzyko związane z badaniem sprawozdań skonsolidowanych.

Proces wyboru próby

W celu dokonania wyboru próby należy:

1) Przeanalizować dostępne dane wynikające z:

- ✓ systemu Ewidencja (PIBR),
- ✓ bazy firm audytorskich PANA ,
- ✓ dokumentacji z poprzednich kontroli,
- ✓ informacji otrzymanych od firmy audytorskiej na podstawie art. 111 ust. 3 ustawy,
- ✓ informacji zebranych w trakcie spotkania wprowadzającego,
- ✓ informacji pozyskanych z innych dostępnych źródeł (zasoby internetowe, artykuły prasowe, informacje od innych organów nadzoru itp.).

W trakcie analizy zwróć uwagę w szczególności na następujące informacje/dane stanowiące **czynniki ryzyka**:

- ✓ liczba usług badania, usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych przeprowadzonych przez każdego biegłego rewidenta, w tym przeprowadzonych w jednostkach zainteresowania publicznego (analizę przeprowadź na bazie najświeższych dostępnych danych z uwzględnieniem – jeśli zasadne informacji z wcześniejszych okresów),
- ✓ rodzaj badania (badanie jednostkowe, konsolidacja),
- ✓ rodzaj wydanych opinii,
- ✓ sektor działalności jednostek (finansowy, inne), należy zwrócić uwagę na emitentów papierów wartościowych wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu,
- ✓ wielkość jednostek (określana wg wynagrodzenia za badanie, przychodów),
- ✓ wynagrodzenie za badanie (w celu wzięcia pod uwagę zbyt niskiego wynagrodzenia mogącego skutkować „niedobadaniem”),
- ✓ kompetencje kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów, w tym m. in. odbyte szkolenia,

Załącznik 9 WYBÓR PRÓBY

- ✓ zaangażowanie podwykonawców,
 - ✓ procentowe zaangażowanie kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów w portfolio klientów,
 - ✓ procentowe zaangażowanie kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów w czas realizacji badania,
 - ✓ kwestie konsultowane w trakcie badania/ usług atestacyjnych innych niż badanie / usług pokrewnych, w przypadku przeprowadzania usługi badania i przeglądu: w szczególności zagadnienia dotyczące kontynuacji działalności,
 - ✓ klienci sieciowi,
 - ✓ wystąpienie jakichkolwiek zidentyfikowanych kwestii etycznych,
 - ✓ ustaleniach poprzednich kontroli dotyczące kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów,
 - ✓ przeprowadzone wobec kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów dochodzenia/postępowania dyscyplinarne,
 - ✓ wystąpienie kwestii zidentyfikowanych w wewnętrznych kontrolach zapewnienia jakości (monitoring),
 - ✓ zaprzestanie współpracy z klientem wraz z przyczynami,
 - ✓ okoliczności rozpoczęcia współpracy z klientem,
 - ✓ informacje mogące mieć wpływ na ryzyko z innych źródeł.
- 2) Dokonać wyboru kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów, których dokumentacje zostaną objęte kontrolą.

Przy wyborze kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów należy wziąć po uwagę w szczególności następujące założenia:

- ✓ objęcie kontrolą jak największej liczby kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów firmy audytorskiej,
 - ✓ uwzględnienie kompetencji kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów, w tym ustaleń poprzednich kontroli/postępowań dyscyplinarnych,
 - ✓ uwzględnienie udziału kluczowych biegłych rewidentów/ biegłych rewidentów w portfolio firmy audytorskiej.
- 3) Dokonać wyboru dokumentacji z wykonania usługi do kontroli.

Przy wyborze dokumentacji z wykonania usługi do kontroli należy wziąć po uwagę w pierwszej kolejności założenie objęcia kontrolą badań sprawozdań finansowych z sektora finansowego oraz będących emitentami papierów wartościowych wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu.

W dalsze kolejności należy dokonać analizy pod kątem pozostałych czynników ryzyka wskazanych w pkt 1).

Na tym etapie uzyskujemy próbę dokumentacji z wykonania usługi odpowiadającą liczbie wynikającej z opisanych na wstępie *Założeń do wyboru próby*.

Załącznik 9 WYBÓR PRÓBY

- 4) Na podstawie jednej dokumentacji z wykonania usługi przeprowadzana jest ocena skuteczności monitoringu (oceny tzw. „cold file review”). Jeżeli wyniki oceny wskazują, że monitoring jest nieskuteczny, próba do kontroli zostanie rozszerzona, z zastosowaniem pkt 1) – 3).

Opisz przeprowadzoną analizę dokumentów/informacji, wskaż wnioski wynikające z analizy i powiąż je z wybraną próbą.

Tabela podsumowująca dobór próby

LP	Oznaczenie: (JZP /nieJZP /inne nadzorowane)	NAZWA JEDNOSTKI	Okres badany	KBR	UZASADNIENIE WYBRANIA BADANIA DO PRÓBY
1					
2					
3					
4					
5					
6					

Załącznik 10 OŚWIADCZENIE O KOMPLETNOŚCI DOKUMENTACJI

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

**Oświadczenie
o kompletności dokumentacji / akt badania/ usług atestacyjnych innych niż
badanie/usług pokrewnych przedstawionych do kontroli**

My, niżej podpisani / Ja, niżej podpisany(-a):

.....
działający(-a) w imieniu firmy audytorskiej:

.....
adres:.....

nr na liście firm audytorskich

oświadczamy, że wymienione poniżej dokumentacje wykonanych usług przedłożone osobom kontrolującym działającym na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr stanowią zbiory dokumentów z przeprowadzenia tych usług, które są kompletne oraz zostały zamknięte nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdań z badań lub sprawozdań z przeprowadzenia usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych oraz nie istnieją inne dokumenty, które mają związek z tymi usługami i nie zostały okazane kontrolującym.

- 1) Badanie sprawozdania finansowego, z siedzibą w
..... przy ul. za okres
- 2) Badanie sprawozdania finansowego, z siedzibą w
..... przy ul. za okres
- 3) Badanie sprawozdania finansowego, z siedzibą w
..... przy ul. za okres
- 4) Inna usługa atestacyjna wykonana dla, z siedzibą w
..... przy ul. za okres
- 5) Usługa pokrewna wykonana dla....., z siedzibą w
..... przy ul. za okres

.....
(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

**Oświadczenie
o godzinach wykonywania działalności**

My, niżej podpisani / Ja, niżej podpisany(-a):

.....,

.....,

działający(-a) w imieniu firmy audytorskiej:

adres:

nr na liście firm audytorskich

informujemy, że w zaplanowanym okresie kontroli przeprowadzanej z upoważnienia Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, działalność gospodarcza naszej firmy audytorskiej podmiotu będzie wykonywana, w godzinach od do

.....
*(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)*

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

**Upoważnienie
do reprezentowania w trakcie kontroli⁹⁴**

My, niżej podpisani / Ja, niżej podpisany(-a):

.....,
.....,

działający(-a) w imieniu firmy audytorskiej:

.....

adres:.....

nr na liście firm audytorskich

upoważniam do reprezentowania w trakcie kontroli Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr
....., w szczególności w czasie mojej nieobecności, Panią / Pana

.....
.....
.....

.....
(data i podpis osoby upoważnionej
do reprezentowania firmy audytorskiej)

⁹⁴ Podstawa prawna: art. 50 ust. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.).

Załącznik 13 SWKJ

Uwagi:

- 1. Zakres przeprowadzonych w trakcie kontroli testów uzależniony jest od specyfiki kontrolowanej firmy audytorskiej i ryzyk z tym związanych.**
- 2. Dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załącznika 13 SWKJ_LISTA.**

Cel procedur:

Sprawdzenie, czy firma audytorska opracowała system wewnętrznej kontroli jakości spełniający cele Krajowego Standardu Kontroli Jakości 1 oraz ocena zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą, rozporządzeniem nr 537/2014 i wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności.

Cel standardu (KSKJ1 pkt 11)

Celem firmy jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości, aby uzyskać wystarczającą pewność, że:

- 1. Firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych.*
- 2. Sprawozdania sporządzone przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenia są odpowiednie w danych okolicznościach.*

Wymogi (KSKJ1 pkt 13, 15)

Pracownicy firmy odpowiedzialni za opracowanie i stosowanie systemu kontroli jakości zapoznają się z całością niniejszego standardu, w tym materiałami dotyczącymi zastosowania i innymi materiałami objaśniającymi, aby zrozumieć cel standardu i właściwie stosować zawarte w nim wymogi.

Wymogi zostały opracowane w celu umożliwienia firmie osiągnięcia celu określonego w niniejszym standardzie. Właściwe zastosowanie wymogów jest zatem kluczowe dla osiągnięcia tego celu. Jednak w związku z tym, że okoliczności mogą się znacząco różnić od siebie i nie można ich do końca przewidzieć, firma rozważa, czy istnieją szczególne zagadnienia lub okoliczności wymagające od niej opracowania dodatkowych zasad i procedur, oprócz tych wymaganych przez niniejszy standard dla osiągnięcia określonego celu.

Kryteria oceny:

Ustawa, rozporządzenie, KSKJ1, Kodeks etyki w tym między innymi:

- art. 50, 64, 65 ustawy,
- odpowiednie przepisy rozporządzenia nr 537/2014,
- uchwała nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości.

Załącznik 13 SWKJ

Elementy struktury systemu wewnętrznej kontroli jakości:

- a) Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie
- b) Odpowiednie wymogi etyczne
- c) Przyjmowanie zleceń i kontynuowanie współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń
- d) Zasoby ludzkie
- e) Przeprowadzenie zlecenia (w tym przeprowadzanie zlecenia wykonania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych)
- f) Nadzorowanie

Opis czynności kontrolnych – zagadnienia wstępne:

1. Czy firma audytorska posiada opis systemu wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ) – zasady/polityki i procedury? (art. 50 ustawy, KSKJ1 pkt 3, 4, A3)

TEST: Ustal datę obowiązywania SWKJ oraz daty wszystkich jego aktualizacji od 1 stycznia 2018 r.

2. Czy system kontroli jakości obejmuje zasady/polityki i procedury uwzględniające wymagane elementy? (ustawa art. 50, KSKJ1 pkt 16)

3. Czy wielkość i rodzaj działalności firmy audytorskiej zostały wzięte pod uwagę przy projektowaniu zasad/polityk i procedur kontroli jakości? (ustawa art. 65, KSKJ1 pkt 3, 4, A3)

TEST 1: Oceń strategię i „model biznesowy” firmy w kontekście proporcjonalności zaprojektowanych elementów systemu kontroli jakości.

TEST 2: Na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy uzyskaj od firmy audytorskiej, jeśli uznasz to za niezbędne, dokument, w którym miałyby ona wykazać, że stosowane przez nią mechanizmy kontroli wewnętrznej (również polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne) są odpowiednie do skali i stopnia złożoności czynności wykonywanych przez tę firmę audytorską, biegłych rewidentów lub podwykonawców działających w jej imieniu i na jej rzecz. (ustawa art. 65 ust. 2)

4. Czy zasady/polityki i procedury kontroli jakości, w tym również ich zmiany, są komunikowane personelowi? (KSKJ1 pkt 17, A2, A3)

TEST: Pozyskaj dowody przekazywania informacji i oceń sposób komunikowania.

a) Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie

Firma audytorska określa zasady/polityki i procedury zaprojektowane w celu promowania wewnętrznej kultury działania, opierającej się na uznaniu jakości za kluczowy element przy realizacji zleceń. Takie zasady/polityki i procedury wymagają od dyrektora wykonawczego firmy (lub jego odpowiednika) lub, jeśli to odpowiednie, od zarządu (...), aby przyjął ostateczną odpowiedzialność za system kontroli jakości firmy (KSKJ1 pkt 18).

Załącznik 13 SWKJ

Komentarz:

Działalność firmy audytorskiej musi być ukierunkowana, na jakość wykonywanych usług. Przesłanie to musi być spójne i konsekwentne. Zasady/polityki i procedury kontroli jakości w firmie audytorskiej powinny być wdrożone na wszystkich poziomach struktury organizacyjnej.

Firma audytorska musi wykonywać prace zgodnie ze standardami zawodowymi, przepisami prawa i wymaganiami regulacyjnymi oraz wydawać opinie, raporty i inne sprawozdania właściwe w danych okolicznościach.

Przesłanie to musi być we właściwy sposób zakomunikowane personelowi i wdrożone.

1. Czy została wyznaczona osoba odpowiedzialna za sprawowanie operacyjnej odpowiedzialności za system kontroli jakości? (KSKJ1 pkt 18, 19).

TEST: Pozyskaj delegację tej odpowiedzialności ze strony kierownictwa najwyższego szczebla na osobę odpowiedzialną za sprawowanie operacyjnej odpowiedzialności za system kontroli jakości (jeśli jest to osoba inna niż kierownictwo najwyższego szczebla), alternatywnie uzyskaj stosowne oświadczenia od osoby delegującej i przyjmującej delegację tej odpowiedzialności.

Jeżeli nie została wyznaczona osoba, ostateczną odpowiedzialność za system kontroli jakości ponosi zarząd (dyrektor) firmy audytorskiej.

2. Czy osoba ta ma wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności oraz niezbędne uprawnienia do przyjęcia tej odpowiedzialności? (KSKJ1 pkt 19, A6)?

TEST: Pozyskaj od kierownictwa najwyższego szczebla (jeśli funkcja ta została delegowana) oświadczenie zawierające uzasadnienie dla powierzenia tej funkcji tej osobie. W przypadku wątpliwości w osądzie, pozyskaj życiorys osoby, która przyjęła i sprawuje operacyjną odpowiedzialność za system kontroli jakości oraz dokumenty potwierdzające doświadczenie tej osoby (teczka osobowa), oraz oceń kwalifikacje tej osoby pod kątem skutecznego pełnienia przez tę osobę powierzonych funkcji.

3. Czy osoba ta posiada uprawnienia biegłego rewidenta? (ustawa art. 50 ust. 4)
4. Czy struktura organizacyjna przewidziała wdrożenie procesu konsultacji/wsparcia dla biegłego rewidenta?
5. Czy kierownictwo promuje wewnętrzną kulturę jakości?

TEST: Przeprowadź z kierownictwem wywiad na temat stosowanych metod i narzędzi promujących jakość.

Pozyskaj informacje o podejmowanych działaniach/komunikatach kierownictwa (spotkania, szkolenia, publikacje/periodyki, oświadczenia, komunikaty itp.).

Przeanalizuj „model biznesowy” firmy, ustal na jakich usługach koncentruje się firma. Zdiagnozuj ewentualne ryzyka wynikające z przyjętego modelu biznesowego i oceń, czy SWKJ odpowiada na te ryzyka.

Załącznik 13 SWKJ

Rozważ ustanowione zasady i praktykę przydzielania zadań, oceny wyników, wynagradzania, awansów oraz polityki szkoleniowej i ocen, czy zapewnienie jakości pracy jest w nich podkreślone jako nadrzędne.

Zwróć uwagę, czy promowanie kultury jakości obejmuje również podwykonawców lub inne osoby realizujące czynności badania.

Ustal, czy kierownictwo podkreśla wagę brania przez kluczowego biegłego rewidenta czynnego udziału w badaniu ustawowym.

Ustal w jaki sposób, wyniki kontroli wewnętrznych i zewnętrznych uwzględniane są w procesie modyfikacji SWKJ, w tym w zakresie zasad wynagradzania, awansowania i sankcji.

Dostrzeżone na tym etapie ryzyka należy uwzględnić podczas oceny kolejnych obszarów SWKJ.

6. Czy kierownictwo odpowiednio poinformowało personel o wynikach ostatnich kontroli (zewnętrznych i wewnętrznych) i podjętych działaniach naprawczych?

TEST: Pozyskaj potwierdzenie przekazania ww. informacji (protokół/notatka ze spotkania, komunikat, e-mail itp.)

7. Czy kierownictwo poświęca uwagę stałemu rozwojowi, dokumentacji i wspomaganiu zasad/polityk i procedur kontroli jakości?

TEST: Ustal, czy firma audytorska posiada procedury/program badania, czy procedury/program badania są na bieżąco aktualizowane, w odpowiedzi na zmiany środowiska zewnętrznego i wewnętrznego (zmiana przepisów, ustalenia kontroli, zmiana metodyki badania), czy zmiany procedur/programu badania są komunikowane i czy monitorowane jest ich wdrożenie.

8. Czy informacje zawarte w rocznym sprawozdaniu z przejrzystości odzwierciedlają funkcjonujący w firmie audytorskiej SWKJ?

*TEST: Oceń roczne sprawozdanie z przejrzystości w kontekście zgodności z zebranymi w trakcie kontroli informacjami na temat zaprojektowania i funkcjonowania SWKJ.
Zwróć uwagę na każdy obszar rocznego sprawozdania z przejrzystości, w którym opisane są elementy promowania jakości, oceń jego kompletność i spójność ze stanem faktycznym oraz ustaleniami kontroli. Oceń, czy roczne sprawozdanie z przejrzystości potencjalnie nie wprowadza zewnętrznych użytkowników w błąd – nawet jeśli jest zgodne z faktami.*

b) Odpowiednie wymogi etyczne

Firma audytorska ustala zasady/polityki i procedury niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma audytorska i jej personel przestrzegają stosownych wymogów etycznych. (KSKJ1 pkt 20)

Komentarz

Załącznik 13 SWKJ

Firma audytorska opiera swoje zasady etyczne na zasadach fundamentalnych, określa zagrożenia dla tych zasad oraz ustala zabezpieczenia.

1. Czy firma audytorska ustanowiła zasady/polityki i procedury niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma i jej personel przestrzegają odpowiednich wymogów etycznych? (KSKJ1 pkt 20, ustawa art. 69 ust. 1; Kodeks etyki)

TEST: Oceń, czy ustanowione procedury uwzględniają podstawowe zasady etyki zawodowej Kodeksu etyki (KSKJ1 A7):

- (a) uczciwość,*
- (b) obiektywizm,*
- (c) kompetencje zawodowe i należyta staranność,*
- (d) zachowanie tajemnicy informacji oraz*
- (e) profesjonalną postawę.*

oraz czy są wzmocnione w szczególności przez (KSKJ1 A9):

- kierownictwo firmy,*
- edukację i szkolenie,*
- nadzorowanie oraz*
- proces postępowania w razie nieprzestrzegania zasad.*

Ustal w jaki sposób, wyniki kontroli wewnętrznych i zewnętrznych uwzględniane są w procesie modyfikacji SWKJ w zakresie odpowiednich wymogów etycznych.

Niezależność

2. Czy firma audytorska ustanowiła zasady/polityki i procedury w sposób umożliwiający uzyskanie wystarczającej pewności, że firma i jej personel (w tym personel firm należących do sieci) zachowują niezależność wtedy, gdy wymagają tego odpowiednie wymogi etyczne? (KSKJ1 pkt 21-23, ustawa art. 73⁹⁵)

TEST: Przeanalizuj konsultacje w zakresie wymogów etycznych oraz dotyczących niezależności. Oceń, czy właściwie zidentyfikowano zagrożenia utraty niezależności oraz czy podjęto stosowne działania.

Przeanalizuj podejmowane działania naprawcze w przypadkach naruszenia niezależności, stosowność, terminowość tych działań, czy w skutek tych działań zmieniono procedury (np. przyjmowania zlecenia oraz kontynuacji współpracy z klientem), czy rozważano nałożenie kar w stosunku do osób odpowiedzialnych.

3. Czy firma audytorska uzyskuje, przynajmniej raz w roku, od całego personelu, od którego wymogi etyczne tego wymagają, pisemne potwierdzenie dotyczące niezależności? (KSKJ1 pkt 24)

TEST: Sprawdź czy firma posiada procedury monitorujące czy cały personel złożył pisemne potwierdzenia dotyczące niezależności, czy podejmuje

⁹⁵ W przypadku usług atestacyjnych innych niż badanie oraz w przypadku usług pokrewnych procedury kontroli w zakresie niezależności zawarte są w Załączniku 14 do Procedur kontroli PANA.

Załącznik 13 SWKJ

odpowiednie działania w stosunku do osób, które tego nie uczyniły lub zrobiły to po terminie.

Oceń czy firma rozwiązuje faktyczne lub potencjalne problemy ujawnione w potwierdzeniach.

Sprawdź grupę kluczowych biegłych rewidentów, kontrolerów jakości wykonania zlecenia oraz innych członków zespołu badającego, czy dostępne są ich potwierdzenia, czy złożono je w terminie oraz na właściwym jednolitym wzorze. Dokonaj powyższych czynności w stosunku do osób nowo zatrudnionych.

4. Niezależnie od uzyskiwania pisemnych potwierdzeń, o których mowa w pkt 3 czy opracowano zasady/polityki i procedury dotyczące uzyskiwania, przed przystąpieniem do udziału w badaniu, oświadczenia o niezależności, o którym mowa w art. 74 ust. 2 ustawy, przez firmę audytorską i członków zespołu wykonującego badanie? (ustawa art. 74 ust. 2)

TEST: Sprawdź grupę kluczowych biegłych rewidentów, kontrolerów jakości wykonania zlecenia oraz innych członków zespołu badającego czy oświadczenia o niezależności złożono przed przystąpieniem do badania, czy spełniają wymogi art. 69–73 ustawy oraz rozdziału 290/291 Kodeksu etyki?

5. Czy firma audytorska ustanowiła i wdrożyła zasady/polityki i procedury określające kryteria wskazujące na potrzebę wprowadzenia zabezpieczeń służących zmniejszeniu do akceptowalnego poziomu zagrożenia zażyłości wynikającego z długotrwałego angażowania do przeprowadzania zlecenia atestacyjnego? (KSKJ1 pkt 25)

Czy ustanowione w tym zakresie zasady/polityki i procedury obejmują poniższe kwestie:

Przy ocenie weź pod uwagę poniższe stanowisko Ministerstwa Finansów:

<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rewizja-finansowa/najczesciej-zadawane-pytania>

- pierwsze zlecenie trwa co najmniej dwa lata (z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy) (ustawa o rachunkowości art. 66 ust. 5),

Zwróć uwagę, iż zgodnie z art. 284 ust. 1 ustawy przepis art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości, stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r.

- w przypadku JZP –
 - ✓ maksymalny czas nieprzerwanego trwania zleceń badań ustawowych, przeprowadzanych przez tę samą firmę audytorską lub firmę audytorską powiązaną z tą firmą audytorską lub jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach Unii Europejskiej, do której należą te firmy audytorskie, nie może

Załącznik 13 SWKJ

przekraczać 5 lat (ustawa art. 134 ust. 1)⁹⁶ lub 10 lat (rozporządzenie nr 537/2014 art. 17 ust. 1 akapit drugi),

Zwróć uwagę, iż zgodnie z art. 283 ust. 2 ustawy przepis art. 134 ust. 1 stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r.

- ✓ okres karencji dla firmy audytorskiej jest nie krótszy niż 4 lata (rozporządzenie nr 537/2014 art. 17 ust. 3),
- ✓ kluczowy biegły rewident nie przeprowadza badania ustawowego w tej samej JZP przez okres dłuższy niż 5 lat (ustawa art. 134 ust. 2),
- ✓ okres karencji dla kluczowego biegłego rewidenta jest nie krótszy niż 3 lata (rozporządzenie nr 537/2014 art. 17 ust. 7 akapit pierwszy, ustawa art. 134 ust. 3),
- ✓ po upływie maksymalnego okresu, o którym mowa odpowiednio w art. 17 ust. 1 akapit drugi, w ust. 2 lit. b), lub w ust. 4 rozporządzenia nr 537/2014, JZP może, w drodze wyjątku, złożyć do właściwego organu, o którym mowa w art. 20 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014, wniosek o zezwolenie na przedłużenie celem ponownego powołania firmy audytorskiej na kolejne zlecenie, w przypadku gdy spełnione są warunki określone w art. 17 ust. 4 lit. a) lub b) rozporządzenia nr 537/2014; takie dodatkowe zlecenie nie trwa dłużej niż dwa lata (rozporządzenie nr 537/2014 art. 17 ust. 6),
- ✓ firma audytorska wprowadziła mechanizm stopniowej rotacji w odniesieniu do przynajmniej biegłych rewidentów biorących udział w badaniu ustawowym (rozporządzenie nr 537/2014 art. 17 ust. 7 akapit trzeci).

*TEST: Przeanalizuj listę zleceń dotyczących badań ustawowych JZP i sprawdź czy firma audytorska gromadzi odpowiednie dane, tak aby mogła monitorować czy spełnia wymogi dotyczące rotacji.
Oceń czy firma audytorska przestrzega wymogów dotyczących:*

- *długości trwania pierwszego zlecenia (dotyczy wszystkich badań ustawowych, w tym również nie JZP),*
- *maksymalnego czasu nieprzerwanego trwania zleceń badań ustawowych przeprowadzanych przez tę samą firmę audytorską,*
- *okresu przeprowadzania badania ustawowego w tej samej JZP przez kluczowego biegłego rewidenta,*
- *okresu karencji dla firmy audytorskiej oraz dla kluczowego biegłego rewidenta,*
- *mechanizmu stopniowej rotacji w odniesieniu do przynajmniej biegłych rewidentów biorących udział w badaniu ustawowym.*

⁹⁶ Obowiązywało do 31 marca 2020 r. Przepis wykreślony na mocy ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 (Dz. U. z 2020 poz. 568)

Załącznik 13 SWKJ

6. Czy firma audytorska ustanowiła i wdrożyła zasady/polityki i procedury dotyczące monitorowania personelu odchodzącego z firmy, czy nie podejmują pracy u klientów audytowych? (ustawa art. 76)

Czy ustanowione w tym zakresie zasady/polityki i procedury obejmują poniższe kwestie:

Biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej nie może:

- należeć do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym obejmować funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego,
- obejmować funkcji członka komitetu audytu lub organu pełniącego jego funkcje,
- obejmować funkcji członka organu nadzorczego,

w badanej jednostce przez okres co najmniej:

- a) 1 roku od dnia zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego biegłego rewidenta lub wzięcia bezpośredniego udziału w badaniu danej jednostki – w przypadku jednostek niebędących JZP
- b) 2 lat od dnia zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego biegłego rewidenta lub wzięcia bezpośredniego udziału w badaniu danej jednostki w przypadku JZP.

TEST: Ustal czy firma audytorska monitoruje czy biegli rewidenty odchodzący z firmy nie podejmują zatrudnienia w jednostkach będących klientem audytowym (niezależnie od formy tj. etat, zlecenie, powołanie itp.). Ustal czy miały miejsce przypadki podjęcia zatrudnienia przez biegłych rewidentów w jednostkach będących klientem audytowym, jeżeli tak to czy wymagany okres karencji został dochowany i czy był monitorowany przez firmę.

7. Czy firma audytorska ustanowiła i wdrożyła zasady/polityki i procedury dotyczące ustalania wynagrodzenia za badania ustawowe, za świadczenie usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych ? (ustawa art. 80, Kodeks etyki)

Czy ustanowione w tym zakresie zasady/polityki i procedury obejmują poniższe kwestie:

- dotyczy JZP - w przypadku gdy całkowite wynagrodzenie otrzymane od JZP za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych wynosi ponad 15 % całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez firmę audytorską, przeprowadzającą badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych, dana firma audytorska ujawnia ten fakt komitetowi audytu i omawia z nim zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane dla ograniczenia tych zagrożeń. Komitet ds. audytu rozważa, czy zlecenie badania powinno zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską przed wydaniem sprawozdania z badania (rozporządzenie nr 537/2014 art. 4 ust. 3 akapit pierwszy),
- dotyczy JZP - w przypadku gdy wynagrodzenie otrzymane od takiej JZP nadal przekracza 15 % całkowitych wynagrodzeń firmy audytorskiej, komitet ds. audytu decyduje, na

Załącznik 13 SWKJ

podstawie obiektywnych przyczyn, czy firma audytorska może kontynuować przeprowadzanie badań ustawowych przez dodatkowy okres, który w żadnym przypadku nie może przekraczać dwóch lat (rozporządzenie nr 537/2014 art. 4 ust. 3 akapit drugi),

- zlecenie badania jednostki innej niż JZP nie może być kontynuowane w przypadku, gdy przynajmniej w jednym roku, w okresie ostatnich 5 lat, przychód firmy audytorskiej z tytułu wszystkich wykonanych w danym roku obrotowym usług na rzecz jednostki innej niż JZP lub jednostki z nią powiązanej stanowił co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu firmy audytorskiej. Przepisu nie stosuje się do pierwszego roku działalności firmy audytorskiej (ustawa art. 70).
- wynagrodzenie za przeprowadzenie badania, świadczenie usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych uzyskiwane przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców działających w ich imieniu i na ich rzecz nie może być:
 - 1) uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania;
 - 2) kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską lub jakiegokolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci.Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania, świadczenia usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje (ustawa art. 80).

TEST: Ustal listę klientów audytowych będących JZP, u których wykonano badania ustawowe, ustal otrzymane całkowite wynagrodzenie od JZP za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych sprawdź czy wynosi ono ponad 15 % całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych.

Oceń działania podjęte przez firmę audytorską w przypadku wystąpienia takich przypadków, czy został ujawniony ten fakt komitetowi audytu, czy omówiono z nim zagrożenia niezależności oraz zastosowano odpowiednie zabezpieczenia dla ograniczenia tych zagrożeń. Czy takie zlecenie poddano kontroli jakości wykonania zlecenia (kjaw)? Czy okres, w którym całkowite wynagrodzenie od JZP przekracza 15 % wynagrodzenia firmy audytorskiej jest dłuższy niż 2 lata? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 4 ust. 3 akapit drugi)

Ustal listę klientów audytowych niebędących JZP, u których wykonano badania, ustal czy przynajmniej w jednym roku, w okresie ostatnich 5 lat, przychód firmy audytorskiej z tytułu wszystkich wykonanych w danym roku obrotowym usług na rzecz jednostki stanowił co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu firmy audytorskiej. Sprawdź czy wystąpiły takie przypadki i czy wówczas zlecenie badania było kontynuowane? (ustawa art. 70)

Ustal czy firma audytorska posiada ogólne zasady ustalania wynagrodzenia związane z realizacją zleceń atestacyjnych lub zleceń pokrewnych, czy spełniają one wymogi art. 80 ustawy oraz rozdziału 240

Załącznik 13 SWKJ

Kodeksu etyki. Oceń czy wynagrodzenie nie jest uzależnione od żadnych warunków oraz czy odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje. Oceń udział wynagrodzenia kluczowego biegłego rewidenta oraz całego zespołu wykonującego zlecenie w wynagrodzeniu za zlecenie.

8. Czy firma audytorska nie ma zaległych, przeterminowanych wynagrodzeń od klientów audytowych? (Kodeks etyki)

TEST: Ustal należności przeterminowane od klientów audytowych, oceń ich wielkość bezwzględną oraz w relacji do całkowitych przychodów od klienta audytowego i do całości działalności firmy audytorskiej. Oceń czy te zaległości mogą stanowić zagrożenie utraty niezależności, oceń działania podjęte przez firmę audytorską, czy są one zgodne z polityką firmy, czy rozważono nie podjęcie dalszej współpracy?

9. Dotyczy JZP - Czy firma audytorska ustanowiła i wdrożyła zasady/polityki i procedury dotyczące usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych (usługi nieaudytowe) świadczonych przez firmę lub sieć, sposób ich zatwierdzania (konsultacje w zakresie zagrożeń niezależności), czy są to usługi dozwolone oraz czy zachowano limit, o którym mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy rozporządzenia nr 537/2014? Czy usługi nieaudytowe nie są brane pod uwagę przy kalkulacji wynagrodzenia za badanie?

Czy ustanowione w tym zakresie zasady/polityki i procedury obejmują poniższe kwestie:

- w przypadku gdy firma audytorska świadczy przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014, całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług jest ograniczone do najwyżej 70 % średniego wynagrodzenia płaconego w trzech kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego (badań ustawowych) badanej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, jej jednostki dominującej, jednostek przez nią kontrolowanych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych tej grupy przedsiębiorstw (rozporządzenie nr 537/2014 art. 4 ust. 2 akapit pierwszy),
- na potrzeby ograniczeń określonych w akapicie pierwszym wyłącza się usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014, których świadczenie jest wymagane zgodnie z przepisami ustawodawstwa unijnego lub krajowego (rozporządzenie nr 537/2014 art. 4 ust. 2 akapit drugi),
- firma audytorska przeprowadzająca badania ustawowe JZP oraz – jeżeli dotyczy – każdy członek sieci mogą świadczyć na rzecz badanej jednostki, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż zabronione z zastrzeżeniem zatwierdzenia przez komitet audytu po przeprowadzeniu odpowiedniej oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności zastosowanych zgodnie z art. 22b dyrektywy 2006/43/WE. W stosownych przypadkach

Załącznik 13 SWKJ

komitet audytu wydaje wytyczne dotyczące usług, o których mowa w ust. 3 rozporządzenia nr 537/2014 (rozporządzenie nr 537/2014 art. 5 ust. 4 akapit pierwszy),

- usługami zabronionymi zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014 są usługi określone w art. 136 ustawy.

Zwróć uwagę, iż zgodnie z art. 284 ustawy przepis art. 136 stosuje się do badań ustawowych sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r.

Usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej, o których mowa w art. 136, niewymienione w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014, świadczone przez biegłych rewidentów, firmy audytorskie lub podmioty należące do sieci na rzecz badanej JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych, na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, mogły być świadczone nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2017 r.

- PANA może, na wniosek firmy audytorskiej, zwolnić, w drodze decyzji administracyjnej, tę firmę z wymogów, o których mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy rozporządzenia nr 537/2014, w odniesieniu do usług dozwolonych świadczonych na rzecz badanej JZP, jej jednostki dominującej lub jednostki przez nią kontrolowanej, na okres nie dłuższy niż 2 lata obrotowe, biorąc pod uwagę:
 - 1) zagrożenia dla niezależności firmy audytorskiej;
 - 2) zastosowane przez firmę audytorską dodatkowe zabezpieczenia w celu ograniczenia tych zagrożeń;
 - 3) ważny interes firmy audytorskiej lub badanej JZP (ustawa art. 137).

TEST: Ustal czy u klientów audytowych występowały usługi nieaudytowe, czy są to usługi dozwolone, czy zachowano limit tych usług oraz czy zostały zatwierdzone przez komitet audytu po przeprowadzeniu odpowiedniej oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności. Ustal czy firma audytorska zwracała się z wnioskiem do PANA/KNA celem zwolnienia z limitu, o których mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy rozporządzenia nr 537/2014, ustal czy firma audytorska nie przekroczyła okresu zwolnienia. Ustal wysokość wynagrodzenia za usługi nieaudytowe, oceń czy wynagrodzenie to było znaczące w stosunku do wynagrodzenia za badanie ustawowe, czy przeprowadzono konsultacje pod kątem niezależności przed zatwierdzeniem tych usług. Oceń wyniki tych konsultacji oraz działania podjęte w przypadku wystąpienia zagrożenia niezależności.

10. Czy firma audytorska ustanowiła i wdrożyła zasady/polityki i procedury, uniemożliwiające właścicielom, wspólnikom (w tym komplementariuszom) lub udziałowcom (akcjonariuszom), członkom zarządu lub innemu organu nadzorczego firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z firmą, ingerowanie w przeprowadzanie badania w sposób zagrażający niezależności lub obiektywizmowi biegłego rewidenta? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 75)

TEST: Przeprowadź wywiad z przedstawicielami kierownictwa firmy audytorskiej oraz odrębnie z kluczowymi biegłymi rewidentami

Załącznik 13 SWKJ

przeprowadzającymi badanie i zidentyfikuj zlecenia badania, gdzie udział w zleceniu kierownictwa dotyczył istotnych kwestii czy też był znaczący czasowo. Dla tak zidentyfikowanych zleceń oceń, jak to nadmierne zaangażowanie przedstawicieli kierownictwa (jeśli inni niż kluczowy biegły rewident) odnosi się do obowiązujących norm czy stosowanych w tej firmie praktyk oraz czy nie występują przesłanki czy dowody na to, że mogło ono wpłynąć bądź wpłynęło na obiektywizm i niezależność kluczowego biegłego rewidenta. Oceń działania podjęte przez firmę audytorską i/lub kluczowego biegłego rewidenta w przypadku wystąpienia zagrożenia niezależności.

11. Czy firma audytorska ustanowiła i wdrożyła zasady/polityki i procedury, które zapewniają, że zasady etyki zawodowej, przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz rotacji firmy audytorskiej mają zastosowanie do całego zespołu wykonującego badanie, w tym do podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy? (ustawa art. 49 pkt 1)

TEST: Uzyskaj listę zleceń z udziałem podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy oraz dla próby potwierdź, czy firma audytorska uzyskała od nich zapewnienie (np. w formie udokumentowanego zobowiązania się) przestrzegania ustanowionych zasad i procedur kontroli jakości w zakresie zasad etyki zawodowej, niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz rotacji firmy audytorskiej. Oceń w jaki sposób firma audytorska weryfikuje uzyskane, od podwykonawców i osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy, oświadczenia.

c) Przyjmowanie zleceń i kontynuowanie współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń

Firma audytorska ustala zasady/polityki i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń, które są niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma audytorska podejmuje lub będzie kontynuować współpracę i zlecenie tylko wtedy, gdy:

- a) posiada kompetencje niezbędne do przeprowadzenia zlecenia, a także odpowiednie zasoby, w tym czas i środki,*
- b) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych,*
- c) rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które każałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy. (KSKJ1 pkt 26)*

Komentarz

Firma audytorska rozważa, czy będzie w stanie (w kontekście posiadanych zasobów, kwestii etycznych oraz ryzyk związanych z nieuczciwością klienta) wykonać zlecenie zgodnie z zawodowymi standardami, obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz w wymaganym czasie sporządzić odpowiednie w danych okolicznościach sprawozdanie.

Załącznik 13 SWKJ

1. Czy firma posiada udokumentowane zasady/polityki i procedury rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta? (KSKJ1 pkt 26). Czy procedury te są dostosowane do wielkości i rodzaju prowadzonej działalności podstawowej (modelu biznesowego), w tym do wielkości i rodzaju jednostek, na rzecz których świadczy usługi atestacyjne lub usługi pokrewne? (ustawa art. 65 ust. 1 i 2).

TEST 1: Spotkaj się z odpowiednim partnerem w celu zrozumienia i oceny zasad/polityk i procedur rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta w firmie. Zrozum i oceń te zasady/polityki i procedury, w tym ocenę ryzyka związanego z klientem. Zrozum i oceń, w jaki sposób model biznesowy i wielkość firmy zostały uwzględnione w zasadach/politykach i procedurach rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta.

TEST 2: Dla próbki klientów (nowych i kontynuowanych) przejrzyj i oceń dokumentację zasad/polityk i procedur od ostatniej kontroli/za kontrolowany okres dotyczących rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta.

TEST 3: Przejrzyj statystyki/dane dotyczące alokacji ryzyka w portfolio zleceń firmy (procent zleceń o ryzyku niskim/średnim/wysokim wg branży/kluczowego biegłego rewidenta) od ostatniej kontroli/za kontrolowany okres i dokonaj analizy danych pod względem trendu, który mógłby wskazywać, że firma audytorska naraża się na zlecenia o ryzyku na wyższym poziomie, gdzie firma audytorska nie ma kompetencji lub możliwości wykonania.

TEST 4: Uzyskaj listę zleceń z udziałem podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy oraz dla próby potwierdź, czy firma audytorska upewniła się (np. w formie otrzymanego od nich udokumentowanego zobowiązania się) co do przestrzegania ustanowionych przez firmę audytorską zasad/polityk i procedur SWKJ w zakresie zasad etyki zawodowej, niezależności oraz procedur przeprowadzania zleceń..

2. Czy firma posiada udokumentowane zasady/polityki i procedury rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta rozważające spełnienie wymogów ustawodawstwa krajowego i unijnego w zakresie, usług zastrzeżonych i rotacji oraz czasu na jaki obowiązuje umowa? Przy ocenie weź pod uwagę:

a) dotyczy JZP - procedury oceny czy biegły rewident lub firma audytorska w przypadku rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta:

- będzie spełniać wymogi art. 4 i 5 rozporządzenia nr 537/2014;

Załącznik 13 SWKJ

- będzie spełniać warunki art. 17 rozporządzenia nr 537/2014;
 - ocenił bez uszczerbku dla dyrektywy 2005/60/WE⁹⁷, uczciwość członków organu nadzorczego, administrującego i zarządzającego JZP (rozporządzenie nr 537/2014 art. 6 ust. 1),
- b) upewnienie się czy możliwe będzie spełnienie wymogu rotacji firmy, personelu najwyższego rangą (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 6 lit. b) oraz osób zaangażowanych w zlecenie (rozporządzenie nr 537/2014 art. 17, ustawa art. 134-137 oraz art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości),

Pierwsze zlecenie: co najmniej dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Maksymalny okres trwania zlecenia dla firmy audytorskiej - 5 lat. Przerwa dla firmy audytorskiej - 4 lata. Kluczowy biegły rewident - maksimum 5 lat, przerwa 3 lata.

- c) czy w przypadku rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem w zakresie badania sprawozdania finansowego wyboru firmy audytorskiej dokonano zgodnie z art. 66 ust 4 ustawy o rachunkowości?

TEST: Wybierz próbkę klientów (nowych i tych w stosunku do których współpraca jest kontynuowana) i potwierdź, że decyzja dotycząca rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta uwzględnia ww. wymogi ustawodawstwa krajowego i unijnego.

3. Czy ustanowione zasady/polityki i procedury rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem obejmują poniższe kwestie (w tym czy procedura zawiera rozważenie specyficznych ryzyk związanych z sytuacją gdy w realizację zlecenia ma być zaangażowany podwykonawca tak aby spełniony był wymóg art. 49 oraz art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy):
- a) właściwego zrozumienia przedmiotu zlecenia oraz jego wymogów regulacyjnych i sprawozdawczych (KSKJ1 pkt 26a, A18),
 - b) doświadczenia personelu w zakresie wymogów regulacyjnych i sprawozdawczych lub zdolności do skutecznego zdobycia odpowiednich umiejętności i wiedzy oraz posiadania przez personel odpowiedniej wiedzy o branży (ustawa art. 64 ust 1 pkt 1 lit. b oraz art. 86, KSKJ1 pkt 26a, A18),
 - c) posiadania przez firmę odpowiedniej liczby członków zespołu, którzy posiadają czas oraz niezbędne kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania badania (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. b, art. 66 ust. 2, art. 74 ust. 1 pkt 3 i 4, art. 78, KSKJ1 pkt 26a, A18),
 - d) posiadania przez firmę odpowiedniej liczby i jakości zasobów rzeczowych i finansowych niezbędnych do właściwego wykonania badania (ustawa art. 66, w szczególności art. 66 ust. 2),

⁹⁷ Dyrektywa 2005/60/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie przeciwdziałania korzystaniu z systemu finansowego w celu prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu wdrożona ustawą z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Załącznik 13 SWKJ

- e) w przypadku badania skonsolidowanego – możliwość spełnienia wymogów wynikających z art. 81 ust. 4 -5 i 7-11 ustawy,
- f) w przypadku zastąpienia innej firmy audytorskiej – możliwości otrzymania akt badania, zgodnie z art. 82 ustawy,
- g) w przypadku zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych – możliwość spełnienia wymogów wynikających z art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. d,
- h) możliwości dostępu do ekspertów – rozważenia w jakim zakresie i do jakich ekspertów powinny być udokumentowane (KSKJ1 pkt 26a, A18),
- i) dostępu do osób spełniających kryteria i wymogi związane z przeprowadzeniem kontroli jakości zlecenia, gdy ma ona zastosowanie (KSKJ1 pkt 26a, A18),
- j) zakończenia zlecenia w wymaganym terminie (KSKJ1 pkt 26a, A18).

TEST: Poproś o obowiązujący w firmie audytorskiej formularz/check-listę. Na próbie zleceń różnych typów przetestuj udokumentowanie spełnienia wymogów. W wyborze próby weź pod uwagę:

- *ryzyka wynikające z modelu biznesowego,*
- *nietypowe dla firmy zlecenia (szczególnie duże, z nietypowych dla firmy branż, zawierających nietypowe dla firmy wymogi regulacyjne),*
- *zlecenia z istotnym udziałem podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy.*

Przeprowadź rozmowę z osobą odpowiedzialną za SWKJ w firmie audytorskiej/Zarządem w zakresie podejścia do spełnienia wymogów, zwłaszcza w odniesieniu do nietypowych zleceń oraz zleceń z istotnym udziałem podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy.

4. Czy procedury rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta obejmują upewnienie się co do uczciwości klienta, w tym braku jakichkolwiek informacji, które kazałyby sądzić, iż klient jest nieuczciwy? (KSKJ1 pkt 26c, A19-20) Przy ocenie procedury weź pod uwagę:
- a) Czy procedura uwzględnia spotkanie z klientem oraz informacje wstępne uzyskane w trakcie takiego spotkania a mogące mieć znaczenie w ocenie uczciwości klienta (przykładowo: rodzaj działalności, informacje na temat postaw kierownictwa – np. agresywna interpretacja przepisów, oznaki ograniczenia zakresu prac, przyczyny zmiany audytora, inne mogące wskazywać na zagrożenie uczciwości klienta)?
 - b) Czy procedura wymusza wykonanie konkretnych czynności dodatkowych poza spotkaniem z klientem (przykładowo – przeszukiwanie internetu, baz danych, płatnych portali gromadzących informacje w zakresie rzetelności firm, kontakt z poprzednim audytorem, inne działania)? Jeśli tak, jakie są to czynności (KSKJ1 A20)?
 - c) Czy procedura uwzględnia odpowiedź na ryzyko prania pieniędzy (w tym wagę wykonania oceny „znaj swojego klienta”)? W jaki sposób?

Załącznik 13 SWKJ

TEST: *Uzyskaj standardowy formularz/check-listę. Na próbie zleceń różnych typów sprawdź udokumentowanie spełnienia wymogów. W każdym przypadku poproś o notatkę/podsumowanie/informacje wynikające z rozmowy wstępnej z klientem.*

Oceń zasady/polityki i procedury przyjęte w reakcji na ryzyko prania pieniędzy w ramach zasad/polityk i procedur rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta.

5. Czy procedury rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta zawierają udokumentowanie upewnienia się co do spełnienia przez firmę wszystkich wymogów etycznych w zakresie przedmiotowego zlecenia? (KSKJ1 pkt 26b, Kodeks etyki)

Przy ocenie weź pod uwagę następujące kwestie:

- a) procedury dotyczące upewnienia się czy możliwe będzie spełnienie wymogu niezależności firmy oraz osób zaangażowanych w zlecenie co najmniej w okresie objętym zleceniem oraz w okresie przeprowadzania zlecenia (art. 64 ust. 1 pkt 3a ustawy, art. 69 ust. 1, 4-7, ust 9 ustawy, art. 71-73 ustawy, art. 74 ust. 1 pkt 1 ustawy, art. 74 ust. 2 ustawy),
- b) procedury dotyczące oceny czy biegły rewident lub firma audytorska, w przypadku gdy stwierdził zagrożenia dla własnej niezależności – omówił z komitetem ds. audytu te zagrożenia oraz zabezpieczenia stosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń, wskazane w dokumentacji sporządzonej zgodnie z art. 6 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014 (rozporządzenie nr 537/2014 art. 6 ust 2).
- c) procedury uniemożliwiające właścicielom, wspólnikom (w tym komplementariuszom) lub udziałowcom (akcjonariuszom), członkom zarządu lub innego organu nadzorczego firmy lub podmiotu powiązanego z firmą, ingerowania w przeprowadzenie badania w sposób zagrażający niezależności lub obiektywizmowi biegłego rewidenta (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 75),
- d) procedury dotyczące upewnienia się czy możliwe będzie spełnienie innych niż niezależność wymogów etycznych wynikających z ustawy oraz z Kodeksu etyki (uczciwość, obiektywizm, zawodowe kompetencje i należyta staranność, zachowanie tajemnicy informacji, profesjonalne zachowanie się) dotyczących biegłego rewidenta oraz innych osób zaangażowanych w zlecenie (ustawa art. 69 ust. 1),
- e) procedury dotyczące wynagrodzenia za przeprowadzone badanie, usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych – mające na celu spełnienie wymogu, iż (ustawa art. 80):
 - wynagrodzenie ma odzwierciedlać pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje,
 - wynagrodzenie nie jest zależne od żadnych warunków ani też świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niezwiązanych z badaniem przez firmę lub jakikolwiek podmiot z nią powiązany lub należący do sieci,

Załącznik 13 SWKJ

- f) procedury dotyczące ograniczeń wynagrodzenia związanych z usługami świadczonymi dla danego klienta oraz z usługami innymi niż badanie świadczonymi dla danego klienta,
- g) procedury dotyczące upewnienia się czy możliwe będzie spełnienie wymogu nieobejmowania określonych funkcji przez biegłych rewidentów biorących udział w zleceniu (ustawa art. 76),

Czy procedura zawiera rozważenie specyficznych ryzyk związanych z sytuacją gdy w realizację zlecenia ma być zaangażowany podwykonawca tak aby spełniony był wymóg art. 49 oraz art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy? W jaki sposób te ryzyka są w procedurze adresowane? (ustawa art. 49 oraz art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. c)

TEST: Uzyskaj o standardowy formularz/check-listę w tym zakresie. Na próbie zleceń różnych typów przetestuj udokumentowanie spełnienia wymogów. W wyborze próby weź pod uwagę:

- ryzyka wynikające z modelu biznesowego,
- nietypowe dla firmy zlecenia (szczególnie duże, z nietypowych dla firmy branż, zawierających nietypowe dla firmy wymogi regulacyjne),
- zlecenia z istotnym udziałem podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy.

Kwestionariusz zawierający odpowiedzi typu „tak/nie” nie dokumentuje uzyskania przez firmę „racjonalnej pewności” w przedmiotowym zakresie.

6. Czy w firmie istnieją procedury w wyniku zaistnienia konfliktu interesów w związku z przyjęciem nowego zlecenia? (ustawa art. 69 ust. 5-7, ust. 9; art. 72 oraz art. 74 ust. 1 pkt 2, KSKJ1 pkt 27b oraz c) Jeśli tak to czy procedura ta zawiera przyjęte przez firmę możliwe narzędzia rozwiązywania konfliktu interesów? Czy procedura zawiera rozważenie specyficznych ryzyk związanych z sytuacją zaistnienia konfliktu interesów w związku z przyjęciem nowego zlecenia w przypadku gdy w realizację zlecenia miał być zaangażowany podwykonawca tak aby spełniony był wymóg art. 49 art. 64 ust 1 pkt 1c ustawy? W jaki sposób te ryzyka są w procedurze adresowane?

Czy wymagane jest udokumentowanie przeprowadzenia procedury? Oceń zaprojektowanie procedury i jej możliwości wdrożenia w praktyce.

TEST: Uzyskaj na piśmie wskazanie sytuacji konfliktu interesów, które miały miejsce w przeszłości (lub oświadczenie o braku takich sytuacji). Poproś o udokumentowanie tego procesu. Na przykładzie wskazanych sytuacji wystąpienia konfliktu interesów oceń zgodność postępowania firmy z procedurą firmy oraz z wymogami zawartymi w ustawie i Kodeksie etyki .

7. Czy w firmie istnieją procedury wycofania się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem? Czy wymagane jest udokumentowanie przeprowadzenia procedury? Jakie kluczowe zmiany zostały wprowadzone od 1 stycznia 2018 r. w zakresie zasad/polityk

Załącznik 13 SWKJ

i procedur dotyczących wycofania się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem?
Czy procedura wycofania się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem zawiera:

- a) narzędzia wskazujące/wymuszające zastosowanie procedury, w tym opis okoliczności w jakich procedura powinna być zastosowana,
- b) omówienie z kierownictwem odpowiedniego szczebla lub z osobami sprawującymi nadzór odpowiednich czynności, które firma mogłaby podjąć w oparciu o odpowiednie fakty i okoliczności (w tym przykładowe możliwości takich czynności) (KSKJ1 pkt 28, A22),
- c) w przypadku podjęcia decyzji dotyczącej wycofania się ze zlecenia i/lub ze współpracy z klientem – omówienie tej decyzji z kierownictwem odpowiedniego szczebla lub z osobami sprawującymi nadzór u klienta wraz ze wskazaniem przyczyn wycofania się (KSKJ1 pkt 28, A22),
- d) rozważenie czy istnieje zawodowy, regulacyjny lub prawny wymóg kontynuacji zlecenia lub obowiązek poinformowania o wycofaniu się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem z podaniem przyczyny organom regulacyjnym (KSKJ1 pkt 28, A22),
- e) procedurę dalszego postępowania biorąc pod uwagę standardowe zapisy w umowie z klientem, wyniki rozmów z klientem oraz wszystkie inne fakty i okoliczności zarówno w przypadku wycofania się ze zlecenia i/lub współpracy z klientem jak i w okolicznościach występowanie wymogu kontynuacji zlecenia,
- f) w przypadku gdy inna firma audytorska zastąpi firmę – procedurę przekazania innej firmie audytorskiej akt badania oraz procedurę wykazania tego przekazania na żądanie PANA/KNA lub odpowiednich organów PIBR – zgodnie z art. 82 ustawy oraz art. 18 rozporządzenia nr 537/2014,
- g) udokumentowanie całego procesu, w tym znaczących spraw, okoliczności, konsultacji, wniosków oraz podstaw wyciągnięcia tych wniosków (KSKJ1 pkt 28, A22),
- h) rozważenie specyficznych ryzyk związanych z sytuacją konieczności wycofania się ze zlecenia i/lub relacji z klientem w przypadku gdy w realizację zlecenia jest zaangażowany podwykonawca tak aby spełniony był wymóg art. 49 i art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy? W jaki sposób te ryzyka są w procedurze adresowane?

Oceń zaprojektowanie procedury i jej możliwości wdrożenia w praktyce.

TEST 1: Uzyskaj na piśmie wskazanie sytuacji rozpoczęcia przez firmę procedury wycofania się ze zlecenia po 1 stycznia 2018 r. Poproś o udokumentowanie wszystkich przypadków tego procesu po 1 stycznia 2018 r. Oceń zgodność z procedurą firmy oraz z wymogami zawartymi w ustawie i Kodeksie etyki.

TEST 2: Przejrzyj podsumowanie kluczowych zmian w procedurach dotyczących wycofania się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem w okresie po 1 stycznia 2018. Oceń ich racjonalność.

TEST 3: Przejrzyj korespondencję z organem regulacyjnym dotyczącą wycofania się ze zlecenia lub ze zlecenia i współpracy z klientem i rozważ ich

Załącznik 13 SWKJ

odpowiedniość. Potwierdź, dla wybranych przypadków, czy szczegóły zostały odpowiednio zaraportowane do komitetu audytu.

TEST 4: Przejrzyj listę klientów/zleceń audytowych, z których firma wycofała się lub które straciła od czasów ostatniej kontroli i omów znaczące sprawy z partnerem zarządzającym ryzykiem. Uzyskaj szczegóły powodów utraty klienta bądź wycofania się.

8. Jakie zmiany były wprowadzane od ostatniej kontroli/za kontrolowany okres? Zrozum i oceń intencję tych zmian.

TEST 1: Spotkaj się z odpowiednim biegłym rewidentem odpowiedzialnym za SWKJ w celu przedyskutowania wprowadzanych znaczących zmian w zasadach/politykach i procedurach, aby zrozumieć i ocenić intencję tych zmian.

Przejrzyj wymianę komunikacji z siecią dotyczącą ustaleń związanych z procesem rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta i rozważ zachowanie terminów.

Oceń dokument zawierający roczny pomiar skuteczności zasad/polityk i procedur rozpoczęcia/kontynuowania współpracy z klientem/przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta, który został przekazany organom zarządzającym w firmie (np. raport o wyjątkach lub wyniki przeglądu przez globalną sieć). Rozważ zachowanie terminów.

TEST 2: Rozważ odpowiedniość i terminowość działań podjętych w celu usunięcia nieprawidłowości stwierdzonych podczas zewnętrznej i wewnętrznej kontroli od ostatniej kontroli/za kontrolowany okres.

d) Zasoby ludzkie

Firma audytorska ustala zasady/polityki i procedury służące uzyskaniu wystarczającej pewności, że zatrudnia odpowiednich pracowników posiadających przygotowanie, umiejętności i przestrzegających zasady etyczne konieczne do:

- a) wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz*
- b) umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzanie sprawozdania odpowiedniego w danych okolicznościach (KSKJ1 pkt 29).*

Komentarz

Firma audytorska powinna:

- 1. Zatrudniać osoby, których potrzebuje.*
- 2. Zatrudniać osoby posiadające niezbędne umiejętności (kompetencje).*
- 3. Umożliwiać rozwój zawodowy swojemu personelowi, w tym:
- kształcenie;
- szkolenia;
- ocenę wyników pracy i dokonań zawodowych.*
- 4. Właściwie wynagradzać pracowników, w tym:*

Załącznik 13 SWKJ

- określać ścieżkę kariery zawodowej;
- wynagradzać i premiować pracowników;
- awansować.

1. Czy firma audytorska ustanowiła zasady/polityki i procedury przeprowadzania badań, szkoleń, nadzorowania i oceniania działań pracowników oraz zasady/polityki i procedury zapewniające, aby pracownicy i inne osoby, z których usług korzysta lub nadzoruje, i które biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie usług atestacyjnych i pokrewnych, posiadali odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie przydzielonych im zadań? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. b i d)

Zagadnienia pracownicze zgodne z zasadami/politykami i procedurami firmy dotyczącymi zasobów ludzkich obejmują np. rekrutacje, ocenę wyników pracy, zdolności, w tym czas wykonywania zleceń, kompetencje, rozwój kariery, procedury dotyczące awansowania, wynagradzanie, ustalanie potrzeb personelu. (KSKJ1 pkt 30, 31, A24, A25; w przypadku JZP również rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 2 lit. i)

TEST: Oceń proces ustalania celów i oceny wyników pracy biegłych rewidentów (partnerów) i personelu działu audytu.

Oceń system przydzielania zleceń biegłym rewidentom (partnerom) i przydzielania personelu do zespołów wykonujących zlecenia badania sprawozdań finansowych, innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych..

Zapytaj osobę odpowiedzialną za dział audytu, czy zmieniono jakiegokolwiek biegłego rewidenta (partnera) zlecenia na żądanie klienta lub z innych przyczyn. Rozważ stosowność dokonanej zmiany i działania podjęte przez firmę audytorską w celu zapewnienia wysokiej, jakości zlecenia.

Uzyskaj listę zleceń usług atestacyjnych i zleceń usług pokrewnych, dla których zaewidencjonowano zerową lub niewielką liczbę godzin spędzonych przez biegłego rewidenta (partnera). Poproś o wyjaśnienie braku godzin i podjętych, w związku z tym działaniach przez firmę audytorską.

Oceń założenia przyjęte przez firmę audytorską, w celu określenia kompetencji pracowników wymaganych na poszczególnych szczeblach lub stanowiskach.

Oceń założenia przyjęte przez firmę audytorską, w celu określenia kompetencji wymaganych od nowo zatrudnionych pracowników.

Oceń wyniki okresowego (nie rzadziej niż raz do roku) procesu nadzorowania (monitoringu) alokacji zleceń, obciążenia pracą menadżerów i biegłych rewidentów (partnerów).

Dla wybranej próby awansów personelu oceń stosowanie się do procedur firmy audytorskiej, w tym wewnętrznych zasad wynagradzania.

Dla wybranej próby nowo zatrudnionych pracowników oceń odpowiedniość procesu rekrutacji.

Załącznik 13 SWKJ

2. Czy zasady/polityki i procedury podkreślają potrzebę ustawicznych szkoleń dla personelu każdego szczebla oraz dostarczają niezbędnych środków i pomoc szkoleniową, która umożliwi personelowi rozwijanie i utrzymywanie wymaganych kompetencji i umiejętności? (KSKJ1 pkt A26; rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 2 lit. h oraz art. 26 ust. 7 lit. b; ustawa art. 8 pkt 2 oraz art. 112 ust. 1 pkt 5).

TEST: Oceń proces w firmie audytorskiej, mający na celu zapewnienie, że wszyscy biegli rewidenci (partnerzy) odbywają odpowiednie coroczne doskonalenie zawodowe.

Przejrzyj i oceń wybrane materiały szkoleniowe, w tym w zakresie zastosowania właściwego sceptycyzmu zawodowego przez biegłych rewidentów (partnerów) i pracowników biorących udział w badaniach sprawozdań finansowych.

W przypadku korzystania ze szkoleń zewnętrznych oceń na wybranej próbie, czy szkolenia zewnętrzne były właściwie zaakceptowane przez firmę audytorską, czy uczestnicy musieli zaliczyć test końcowy, czy uczestnicy otrzymali certyfikat ukończenia, czy czas spędzony na szkoleniach został właściwie ujęty w systemie monitorowania czasu.

Sprawdź w oparciu o dostępną w firmie audytorskiej ewidencję, czy wszyscy biegli rewidenci - objęci obowiązkiem obligatoryjnego doskonalenia zawodowego - wypełnili ten obowiązek w ciągu kolejnych trzech lat od czasu ostatniej kontroli.

Oceń odpowiedniość podjętych niezbędnych kroków/sankcji w przypadkach, gdy biegły rewident (partner) lub pracownik nie spełnili odpowiednich wymogów dotyczących szkoleń.

3. Czy firma audytorska ustanowiła polityki wynagrodzeń, w tym polityki udziału w zyskach, określające odpowiednie zachęty do osiągnięcia wysokiej jakości świadczonych usług atestacyjnych i pokrewnych, uwzględniając, że kwota przychodów, które biegły rewident lub firma audytorska uzyskuje ze świadczenia na rzecz badanej jednostki usług niebędących badaniem, nie jest brana pod uwagę przy ocenie wyników w zakresie uzyskiwania wysokiej jakości badania, oraz nie stanowi elementu wynagrodzenia jakichkolwiek osób biorących udział w badaniu lub mogących na nie wpłynąć? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 5)

TEST: Oceń proces ustalania wynagradzania biegłych rewidentów (partnerów) i ustalania wynagrodzeń personelowi działu audytu.

Dla wybranych biegłych rewidentów (partnerów) oceń dokumentację dotyczącą ich ostatniej oceny i celów wyznaczonych na kolejny rok.

Dla wybranej grupy personelu działu audytu przydzielonego do zleceń badania oceń dokumentację dotyczącą ich ostatniej oceny i ich celów wyznaczonych na kolejny rok.

e) **Przeprowadzenie zlecenia**

Firma określa zasady i procedury mające na celu uzyskanie wystarczającej pewności, że zlecenie jest przeprowadzane zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi

Załącznik 13 SWKJ

wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz że firma audytorska lub osoba odpowiedzialna za zlecenie wydają sprawozdania, które są odpowiednie w danych okolicznościach i obejmują:

- a) zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości przeprowadzanego zlecenia,
- b) obowiązki dotyczące nadzoru, oraz
- c) obowiązki dotyczące przeglądu? (KSKJ1 pkt 32)

Komentarz

Procedury w zakresie przeprowadzania zlecenia powinny być skuteczne. Firma audytorska powinna przy tym dbać o spójność ich stosowania, aby zapewnić odpowiednią jakość badania.

Dla procesu skutecznego przeprowadzenia zlecenia ważne jest, aby w firmie audytorskiej były ustanowione i przestrzegane procedury w zakresie zarówno nadzoru, jak i przeglądu zlecenia.

Procedury te powinny regulować zagadnienia związane z konsultacjami przeprowadzanymi w trakcie wykonywania zlecenia, postępowanie na wypadek rozbieżności opinii czy wymagania dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia. W zakresie kontroli jakości zastosowanie ustanowionych w firmie audytorskiej odpowiednich procedur powinno w szczególności zapewniać powierzenie kontroli jakości osobie o właściwych kwalifikacjach merytorycznych, w tym koniecznym doświadczeniu i uprawnieniach, oraz obiektywną ocenę osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie.

Elementem procesu skutecznego przeprowadzenia zlecenia powinno być również ustanowienie i przestrzeganie takich procedur, które zapewniałyby zamknięcie akt badania w terminie oraz przechowywanie dokumentacji zlecenia przez odpowiedni okres, z zachowaniem takich zasad jak zachowanie tajemnicy, sprawowanie pieczy, uczciwość, dostępność i odzyskiwalność.

1. Czy firma audytorska ustanowiła zasady/polityki i procedury przeprowadzenia zlecenia, które obejmują zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości przeprowadzanego zlecenia, obowiązki dotyczące nadzoru oraz obowiązki dotyczące przeglądu?

Rozważ w szczególności:

- a) w obszarze zapewnienia spójności w zakresie jakości przeprowadzanego zlecenia:
 - sposób, w jaki zespół wykonujący zlecenie jest informowany o zleceniu w celu zrozumienia celów wykonywanej pracy,
 - proces przestrzegania mających zastosowanie standardów związanych ze zleceniem,
 - proces nadzoru nad realizacją zlecenia, szkoleniem i nauczaniem pracowników,
 - metody przeglądu wykonanej pracy, znaczących osądów oraz formy wydanego sprawozdania,
 - odpowiednią dokumentację wykonanej pracy oraz czasu i zakresu przeprowadzonego przeglądu,
 - procesy służące zapewnieniu aktualności wszystkich zasad/polityk i procedur,
 - czy firma audytorska stosuje narzędzia, aby odpowiednia praca w zespole oraz

Załącznik 13 SWKJ

szkolenia pomogły mniej doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie w lepszym zrozumieniu celów przydzielonej pracy. (KSKJ 1pkt A32-33)
oraz

➤ czy w przypadku świadczenia przez firmę audytorską usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych zasady/polityki i procedury obejmują mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, które zapewniają przestrzeganie decyzji i procedur na wszystkich poziomach organizacyjnych firmy audytorskiej lub w odniesieniu do wszystkich osób i podmiotów biorących udział w badaniu, usłudze atestacyjnej innej niż badanie lub usłudze pokrewnej. (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 4),

b) w obszarze zapewnienia właściwego nadzoru nad zleceniem, czy zasady/polityki i procedury obejmują:

- śledzenie postępów realizacji zlecenia,
- rozważenie kompetencji i umiejętności poszczególnych członków zespołu wykonującego zlecenie oraz tego, czy posiadają wystarczającą ilość czasu do wykonania pracy, czy rozumieją instrukcje oraz czy praca jest wykonywana zgodnie z zaplanowanym podejściem do zlecenia,
- rozważenie znaczących spraw pojawiających się w trakcie realizacji zlecenia, rozważenie ich znaczenia i odpowiednie zmodyfikowanie zaplanowanego podejścia oraz
- zidentyfikowanie w trakcie zlecenia spraw wymagających konsultacji bądź rozważenia przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie? (KSKJ1 pkt A34)

oraz

➤ podejście, że bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeprowadzają przegląd pracy wykonanej przez mniej doświadczonych członków zespołu (KSKJ 1 pkt 33).

c) w obszarze zapewnienia właściwego przeglądu zlecenia, czy:

- praca została wykonana zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- wskazano na znaczące sprawy, które będą przedmiotem dalszych rozważań,
- przeprowadzono odpowiednie konsultacje, a wyciągnięte wnioski zostały udokumentowane i wdrożone,
- istnieje potrzeba zrewidowania rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu wykonanej pracy,
- wykonana praca potwierdza uzyskane wnioski i jest odpowiednio udokumentowana,
- uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie dla potwierdzenia sprawozdania oraz cele zastosowanych procedur zlecenia zostały osiągnięte? (KSKJ1 pkt A35)

TEST 1: Oceń zasady/polityki i procedury - metodykę przeprowadzenia zlecenia (wraz ze zmianami, jakie miały miejsce od ostatniej kontroli/ za kontrolowany okres), a następnie spotkaj się z odpowiednim przedstawicielem/ przedstawicielami kierownictwa oraz omów i oceń, czy w firmie audytorskiej zaprojektowanie SWKJ obejmuje zasady/polityki i procedury adresujące wszystkie elementy procesu

Załącznik 13 SWKJ

przeprowadzania zlecenia.

TEST 2:

Oceń w rozmowie z osobami odpowiedzialnymi za metodykę zlecenia (rozumianą jako np. pisemne lub elektroniczne podręczniki, narzędzia komputerowe lub inne formy standardowej dokumentacji oraz specyficznych materiałów z wytycznymi dotyczącymi branży lub przedmiotu zlecenia) i na podstawie oglądu przedstawionej dokumentacji w tym zakresie, czy jest ona aktualna oraz czy w szczególności adresuje ona:

- sposoby komunikacji do zespołu wykonującego zlecenie informacji o zleceniu w celu zrozumienia przez niego celów wykonywanej pracy,*
- systemy IT, w szczególności oprogramowanie służące do wykonania usługi atestacyjnej lub pokrewnej, pod kątem oceny sposobu przechowywania tych systemów, ich aktualizacji oraz osoby odpowiedzialnej, jak również związku tych systemów z kontrolą jakości w firmie audytorskiej oraz wpływu na kontrolę,*
- proces odwzorowania i przestrzegania mających zastosowanie standardów i przepisów prawa związanych ze zleceniem, włączając w to proces szkoleń i nauczania personelu, w tym w szczególności:
 - wytyczne opracowane w celu wyjaśnienia, jak metodyka firmy audytorskiej powinna być stosowana przy zleceniach dotyczących specyficznych branż czy jednostek,*
 - proces wdrażania zmian w przepisach prawa i krajowych standardach wykonywania zawodu oraz bieżących problemów w świadczeniu usług atestacyjnych lub pokrewnych,,*
 - procesy służące zapewnieniu aktualności wszystkich zasad i procedur, w tym zmian w metodyce firmy w zakresie świadczenia usług atestacyjnych lub pokrewnych,, wzorcach sprawozdania/ raportu biegłego rewidenta czy wzorcach sprawozdań kierowanych do osób sprawujących nadzór (wraz z zapewnieniem właściwej i terminowej komunikacji do odpowiedniego personelu dotyczącą zmian wprowadzonych do metodyki badania firmy i wzorców sprawozdań), z uwzględnieniem wyników zewnętrznych i wewnętrznych kontroli w tym zakresie,*
 - metodykę firmy audytorskiej w zakresie przeprowadzania usług atestacyjnych lub pokrewnych , w tym wytyczne pod kątem badania technologii informatycznych, w tym podejście w firmie do korzystania ze specjalistów w dziedzinie badania, w tym IT i innych ekspertów, w szczególności:
 - a) sposób testowania kompletności i dokładności raportów***

Załącznik 13 SWKJ

wykorzystywanych, w szczególności przy badaniu, w tym sposób, w jaki firma audytorska rozróżnia poleganie na raportach, dla których ogólne kontrole IT i kontrole IT programów są efektywne od raportów, dla których ogólne kontrole IT i kontrole IT programów nie były testowane lub testy wykazały ich nieefektywność oraz

b) sposób, w jaki firma audytorska ocenia słabości ogólnych kontroli IT oraz wpływ nieefektywnych ogólnych kontroli IT,

- wymogi i zakres szkoleń dla pracowników w zakresie znajomości metodyki świadczenia usług atestacyjnych lub pokrewnych, z różnych obszarów badania (również IT),
- proces nadzoru i przeglądu zlecenia, w tym w szczególności:
 - metody nadzoru zapewniające, aby odpowiednia praca w zespole pomogła mniej doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie w lepszym zrozumieniu celów przydzielonej pracy, a praca mniej doświadczonego personelu została zweryfikowana przez bardziej doświadczone osoby,
 - metody przeglądu wykonanej pracy, znaczących osądów oraz formy wydanego sprawozdania,
 - odpowiednią dokumentację wykonanej pracy oraz czasu i zakresu przeprowadzonego przeglądu.

TEST 3: Ustal, czy i kiedy miały miejsce zmiany metodyki świadczenia usług atestacyjnych lub pokrewnych oraz kiedy i w jaki sposób zostały zakomunikowane personelowi firmy audytorskiej.

TEST 4: W przypadku istotnych zmian metodyki świadczenia usług atestacyjnych lub pokrewnych przetestuj wdrożenie tych zmian.

2. Czy ustanowione w firmie audytorskiej zasady/polityki i procedury przeprowadzenia zlecenia:

- a) zapewniają, iż dla każdego badania firma audytorska wyznacza przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta (ustawa art. 66 ust. 1),
- b) wymagają, aby kluczowy biegły rewident brał czynny udział w przeprowadzaniu badania (ustawa art. 66 ust. 3) oraz aby kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczali wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania? (ustawa art. 66 ust. 4).

TEST 1: Ustal w jaki sposób procedury stosowane przez firmę zapewniają, że kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczali wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania.

TEST 2: Pozyskaj zestawienie zleceń badania i oceń, czy dla każdego zlecenia badania został wyznaczony kluczowy biegły rewident (przynajmniej

Załącznik 13 SWKJ

jeden).

TEST 3:

Kierując się stosownymi kryteriami (np. najbardziej rentowane zlecenia, zlecenia z dużą średnią stawką pracownika na godzinę dla danego zlecenia itp.), wybierz próbę zleceń badania i dla niej:

a) pozyskaj:

- informacje odnośnie kluczowego biegłego rewidenta i pozostałych członków zespołu (doświadczenie, doświadczenie w branży, w której działa badana jednostka lub środki zapobiegawcze podjęte przez firmę audytorską w przypadku, gdy dany członek zespołu nie ma doświadczenia w danej branży, a został wyznaczony do badania
- analogiczne informacje odnośnie kontrolera jakości,
- dane finansowe badanej jednostki: suma bilansowa, przychody, kapitały własne, zatrudnienie,
- dane dotyczące planowanego budżetu zlecenia za rok badany i poprzedni (jeśli badany), w tym informacje na temat udziału zaangażowania osób poszczególnych szczebli związanych z badaniem do zaangażowania ogółem,
- dane dotyczące wykonanego budżetu zlecenia za rok badany i poprzedni (jeśli badany), w tym informacje na temat udziału zaangażowania osób poszczególnych szczebli związanych z badaniem do zaangażowania ogółem,
- stopień zaangażowania lub uzasadnienie dla braku zaangażowania ekspertów,
- informację, czy określone minimalne normy zaangażowania osób nadzorujących badanie, kontrolera jakości zlecenia czy ekspertów zostały spełnione (jeśli zdefiniowane), ewentualnie opisz i oceń, jakie były oczekiwania kierownictwa firmy audytorskiej w tym zakresie i czy zostały spełnione,

oraz:

- b) dokonaj identyfikacji zleceń badań, gdzie występują istotne odchylenia od przyjętych polityk i zakładanych budżetów, ewentualne istotne różnice pomiędzy poszczególnymi analogicznymi zleceniami, brak osób z odpowiednimi bądź wystarczającymi kompetencjami lub niewystarczające ich zaangażowanie pomimo takich wymogów czy oczekiwań biegłego rewidenta/ kierownictwa,
- c) uzyskaj wyjaśnienia dla tych odchyleń i słabości oraz
- d) oceń ich zasadność.

W przypadku braku ewidencji czasu realizacji zlecenia przez poszczególnych członków uzyskaj inne dowody na potwierdzenie zaplanowanego i zrealizowanego czasu wykonania zlecenia, w tym alternatywnie oświadczenia odnośnie planowanego i zrealizowanego czasu przeznaczonego na wykonanie zlecenia.

3. Czy ustanowione w firmie audytorskiej zasady/polityki i procedury zapewniają w wystarczający sposób, iż:

- a) prowadzone są odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych zagadnień,

Załącznik 13 SWKJ

- b) dostępne są wystarczające środki umożliwiające odpowiednie konsultacje,
- c) rodzaj, zakres i wnioski płynące z tych konsultacji są dokumentowane i uzgadniane zarówno przez osobę dążącą do uzyskania konsultacji, jak i konsultanta oraz
- d) wnioski wynikające z konsultacji podlegają wdrożeniu? (KSKJ1 pkt 34)

Rozważ, czy zasady/polityki i procedury w zakresie konsultacji :

- a) *promują kulturę, która konsultacje uznaje za mocną stronę firmy audytorskiej oraz zachęcają personel do konsultowania się w sprawach trudnych lub spornych,*
- b) *wymagają, by konsultacja obejmowała dyskusję na odpowiednim poziomie zawodowym z osobami z firmy lub spoza firmy (w przypadku zwłaszcza małych firm audytorskich), które to osoby posiadają odpowiednią wiedzę, wysoką pozycję zawodową i doświadczenie,*
- c) *zapewniają one konsultantom możliwość poznania wszystkich ważnych faktów, które mogłyby im umożliwić udzielenie uzasadnionej porady tak, aby konsultacja była skuteczna oraz*
- d) *wnioski wynikające z konsultacji są dokumentowane i wdrażane. (KSKJ1 pkt A36-A38)*

TEST 1: Oceń zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej dotyczące konsultacji, w tym: kryteria, jakie firma audytorska stosuje przy kwalifikacji danego zlecenia lub obszarów świadczonych usług atestacyjnych lub pokrewnych jako wymagających obowiązkowych konsultacji (np. jednostki giełdowe, obszary o wysokim ryzyku). W przypadku braku takiego wymogu uzyskaj uzasadnienie braku potrzeby przeprowadzania konsultacji dla takich zleceń, szczególne zagadnienia, jakie firma audytorska kwalifikuje do wymagających konsultacji w przypadku pozostałych zleceń.

TEST 2: Dla próby zleceń wymagających obowiązkowych konsultacji oceń, czy przeprowadzono konsultacje, a w przypadku braku konsultacji uzyskaj zrozumienie przyczyn nieprzeprowadzenia konsultacji dla takich zleceń. Dla próby konsultacji dla wybranych powyżej zleceń wymagających obowiązkowych konsultacji oceń, czy:

- *przeprowadzone konsultacje i wypracowane wnioski zostały odpowiednio udokumentowane w dokumentacji zlecenia,*
- *charakter i zakres takich formalnych konsultacji zostały uzgodnione ze stroną, z którą się konsultowano,*
- *wnioski wynikające z konsultacji zostały zaimplementowane oraz*
- *konsultant posiadał odpowiednią wiedzę, wysoką pozycję zawodową i doświadczenie.*

TEST 3: Dla próby konsultacji dla pozostałych zleceń oceń, czy:

- *przeprowadzone konsultacje i wypracowane wnioski zostały odpowiednio udokumentowane w dokumentacji zlecenia,*
- *charakter i zakres takich formalnych konsultacji zostały uzgodnione ze stroną, z którą się konsultowano,*
- *wnioski wynikające z konsultacji zostały zaimplementowane*

Załącznik 13 SWKJ

oraz

- konsultant posiadał odpowiednią wiedzę, wysoką pozycję zawodową i doświadczenie.

4. W przypadku JZP - Czy ustanowione w firmie audytorskiej zasady/polityki i procedury zapewniają, iż jest możliwe postępowanie i rozwiązywanie sytuacji związanych z rozbieżnymi opiniami powstającymi (a) w gronie zespołu wykonującego zlecenie, (b) między osobami udzielającymi konsultacji oraz, (c) tam gdzie ma to zastosowanie, między kluczowym biegłym rewidentem a osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia? (KSKJ1 pkt 43-44, ustawa art. 64 ust. 1 pkt 6 lit. c, rozporządzenie nr 537/2014 art. 8 ust. 6).

TEST 1: *Oceń zasady/polityki i procedury dotyczące rozwiązywania problemu rozbieżnych opinii.*

TEST 2: *Uzyskaj zestawienie przypadków rozbieżności opinii, wraz z odpowiednią dokumentacją, i oceń, czy:*

- wyciągnięte wnioski są odpowiednie,
- wnioski te zostały udokumentowane i wdrożone oraz
- nie wydawano sprawozdania z badania do czasu rozwiązania danej sprawy.

5. W przypadku JZP - Czy ustanowione w firmie audytorskiej zasady/polityki i procedury przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia (kjjwz):

a) wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania wszystkich badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych (KSKJ1 pkt 35 lit. a, ustawa art. 132),

b) określają kryteria, w oparciu o które wszystkie inne badania i przeglądy historycznych informacji finansowych oraz inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych są oceniane pod kątem stwierdzenia konieczności przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia (KSKJ1 pkt 35 lit. b, KSKJ1 pkt A41, ustawa art. 132).

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, obejmują (a) rodzaj zlecenia, w tym zakres, w jakim dotyczy zagadnień będących przedmiotem publicznego zainteresowania, (b) zidentyfikowanie nietypowych okoliczności lub ryzyk związanych ze zleceniem lub grupą zleceń oraz (c) czy prawo lub regulacje wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia. (KSKJ1 pkt A41)

c) wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania wszystkich zleceń spełniających kryteria ustalone zgodnie z b), (KSKJ1 pkt 35 lit. c, ustawa art. 132),

d) wymagają, aby sprawozdanie ze zlecenia nie było datowane przed zakończeniem kjjwz (KSKJ1 pkt 36),

e) wymagają, aby kjjwz obejmowała następujące czynności:

- dyskusję na temat znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem,
- przegląd sprawozdań finansowych lub innych informacji o przedmiocie zlecenia i proponowanego sprawozdania,

Załącznik 13 SWKJ

- przegląd wybranej dokumentacji zlecenia dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i sformułowanych wniosków oraz
 - ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania oraz rozważenie czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie (KSKJ1pkt 37),
- f) wymagają w przypadku badań sprawozdań finansowych JZP, aby kjjw uwzględniała także rozważenie następujących elementów:
- ocenę niezależności firmy w związku z określonym zleceniem, przeprowadzoną przez zespół wykonujący zlecenie,
 - czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, których dotyczą rozbieżne opinie bądź innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji oraz
 - czy objęta przeglądem dokumentacja odzwierciedla wykonaną pracę związaną z dokonaniem znaczących osądów oraz czy potwierdza wyciągnięte wnioski, przy czym dla oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie (KSKJ1 pkt 38),

Rozważ w zakresie spraw ważnych dla oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący badanie, również:

- *znaczące ryzyka rozpoznane w trakcie zlecenia oraz sposób reakcji na te ryzyka,*
 - *osądy, w szczególności dotyczące istotności i znaczącego ryzyka,*
 - *znaczenie oraz rodzaj skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń rozpoznanych w trakcie zlecenia oraz*
 - *zagadnienia, o których należy poinformować kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór oraz, tam gdzie to odpowiednie, inne strony takie jak organy regulujące (KSKJ1 pkt A45),*
- g) wymagają określenia sposobu wyznaczania osób przeprowadzających kjjw oraz wymogów, jakie osoby te powinny spełniać:
- kwalifikacje merytoryczne wymagane do wypełnienia zadań, w tym konieczne doświadczenie i uprawnienia oraz
 - stopień, w jakim z osobą przeprowadzającą kjjw można się konsultować bez narażania jej obiektywizmu (KSKJ1 pkt 39),
- h) zapewniają zachowanie obiektywizmu osób przeprowadzających kjjw oraz umożliwiają zastąpienie osoby przeprowadzającej kjjw, jeżeli jej zdolność do przeprowadzenia obiektywnej kontroli zmalała (KSKJ1 pkt 40-41),
- i) wymagają dokumentacji potwierdzającej, że:
- przeprowadzono procedury wymagane przez politykę firmy dotyczącą kjjw,
 - kjjw została zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania oraz
 - osobie przeprowadzającej kontrolę nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby jej sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół wykonujący zlecenie oraz wyciągnięte przez niego wnioski nie są odpowiednie (KSKJ1 pkt42),
- j) zapewniają, że kontroler jakości wykonania zlecenia (kontroler jakości) jest biegłym rewidentem niebiorącym udziału w przeprowadzaniu badania ustawowego, którego dotyczy kontrola (rozporządzenie nr 537/2014 art. 8 ust. 2),
- k) wymagają, aby - w przypadku gdy badanie ustawowe przeprowadzane jest przez firmę audytorską i wszyscy biegli rewidentzi brali udział w wykonaniu badania ustawowego, lub w przypadku gdy badanie ustawowe przeprowadzane jest przez biegłego rewidenta, a

Załącznik 13 SWKJ

- biegły rewident nie jest partnerem ani pracownikiem firmy audytorskiej - firma audytorska lub biegły rewident zapewni, by kontrolę przeprowadził inny biegły rewident (rozporządzenie nr 537/2014 art. 8 ust. 3),
- l) wymagają, aby kontroler jakości przy przeprowadzeniu zlecenia odnotował przynajmniej:
- ustne i pisemne informacje przekazywane przez biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej dla uzasadnienia istotnych osądów i głównych ustaleń z wykonanych procedur badania oraz wniosków wyciągniętych na podstawie tych ustaleń, bez względu na to, czy są one przekazywane na żądanie kontrolera,
 - opinie biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej, wyrażone w projektach sprawozdań, o których mowa w art. 10 i 11 *rozporządzenia*, (rozporządzenie nr 537/2014 art. 8 ust. 4),
- m) zapewniają, iż w ramach kJWZ ocenia się przynajmniej następujące elementy (rozporządzenie nr 537/2014 art. 8 ust. 5):
- niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej od badanej jednostki;
 - znaczące rodzaje ryzyka istotne dla badania ustawowego, zidentyfikowane przez biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej w trakcie wykonywania badania ustawowego, oraz środki podjęte przez nich w celu odpowiedniego zarządzania tymi rodzajami ryzyka;
 - uzasadnienie biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej, w szczególności w odniesieniu do poziomu istotności oraz znaczących rodzajów ryzyka, o których mowa w poprzedzającym podpunkcie;
 - ewentualne prośby do zewnętrznych ekspertów o poradę oraz zastosowanie się do otrzymanych porad;
 - charakter i zakres skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniach finansowych, zidentyfikowanych w trakcie przeprowadzania badania;
 - tematy omawiane z komitetem audytu oraz organami zarządzającymi lub nadzorczymi badanej jednostki;
 - tematy omawiane z właściwymi organami oraz, w stosownych przypadkach, z innymi stronami trzecimi;
 - czy dokumenty i informacje wybrane z dokumentacji przez kontrolera jakości potwierdzają opinię biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej wyrażoną w projektach sprawozdań z badania biegłego rewidenta i sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu,
- n) zostały określone przy założeniu, że bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeprowadzają przegląd pracy wykonanej przez mniej doświadczonych członków zespołu (KSKJ1 pkt 33).

- TEST 1:** *Oceń zasady/polityki i procedury przeprowadzenia kJWZ, w tym w szczególności w takich kwestiach jak:*
- *kryteria firmy audytorskiej dotyczące wymaganych kwalifikacji dla osób przeprowadzających przeglądy kJWZ,*
 - *zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej dotyczące ustalenia, czy kJWZ jest wymagana,*

Załącznik 13 SWKJ

- kryteria, które firma powinna rozważyć przy ustalaniu, czy zlecenia, inne niż badania sprawozdań finansowych JZP, należy objąć kontrolą jakości wykonania zlecenia (a) rodzaj zlecenia, w tym zakres, w jakim dotyczy zagadnień będących przedmiotem publicznego zainteresowania. (b) zidentyfikowanie nietypowych okoliczności lub ryzyk związanych ze zleceniem lub grupą zleceń. (c) czy prawo lub regulacje wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.
- wytyczne firmy audytorskiej dotyczące charakteru, czasu przeprowadzenia i zakresu przeglądu kjwz, w szczególności potwierdź, czy zasady/polityki i procedury przeprowadzenia kjwz zawierają wymóg, aby sprawozdanie ze zlecenia nie było datowane przed zakończeniem kjwz oraz czy promują one terminowe przeprowadzenie kjwz na odpowiednich etapach zlecenia w celu niezwłocznego rozwiązania znaczących spraw zgodnie z intencją osoby przeprowadzającej kjwz przed lub w dniu wydania sprawozdania,
- zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej dotyczące wymagań dokumentowania przeglądu kjwz, tj. że: (a) przeprowadzono procedury wymagane przez politykę firmy dotyczącą kjwz, (b) kjwz została zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania oraz (c) osobie przeprowadzającej kjwz nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby jej sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół wykonujący zlecenie oraz wyciągnięte przez niego wnioski nie są odpowiednie,
- odpowiedniość wydanej komunikacji do wszystkich pracowników dotyczącej roli kontrolerów jakości dokonujących kontroli jakości wykonania zlecenia.

TEST 2:

Wybierz próbkę:

a) zleceń badania, które wyznaczono do przeglądu kjwz i oceń:

- odpowiedniość alokacji przeglądu kjwz i kontrolera jakości wykonania zlecenia,
- odpowiedniość działania kontrolera jakości, w szczególności czy kjwz zawierała przynajmniej procedury wymagane w rozporządzeniu nr 537/2014 art. 8 ust. 4 oraz KSKJ1 pkt 37-38,
- brak lub niewielką liczbę godzin spędzonych przez kontrolera jakości, wraz z uzyskaniem od firmy audytorskiej wyjaśnienia w przypadku braku odnotowanego odpowiedniego czasu i podjętych działań,

Załącznik 13 SWKJ

- b) zleceń badania, które wydają się spełniać kryteria do przeprowadzenia przeglądu kjwz i sprawdź, czy zlecenie znajduje się na liście zleceń, do których przydzielono kontrolera jakości,
- c) zleceń i oceń, czy kjwz obejmuje przynajmniej elementy wskazane w:
 - rozporządzeniu nr 537/2014 art. 8 ust. 4,
 - rozporządzeniu nr 537/2014 art. 8 ust. 5,
 - KSKJ1 pkt 42.

TEST 3: Pozyskaj zestawienie zleceń badania i potwierdź, że dla każdego zlecenia badania został wyznaczony kluczowy biegły rewident (przynajmniej jeden).

6. Czy zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej zapewniają, iż w przypadku, gdy niektóre czynności badania są realizowane przez podwykonawców lub osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy, są oni obowiązani – na tych samych zasadach, co etatowi pracownicy firmy audytorskiej - przestrzegać zasady/polityki i procedury przeprowadzania badań ustawowych ustanowionych przez firmę audytorską zlecającą wykonanie niektórych czynności badania w ramach umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2 ustawy lub umowy, o której mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy? (ustawa art. 49 pkt 2)

Rozważ proces przeprowadzenia zlecenia, w szczególności dotyczący jego etapu związanego z nadzorem zlecenia, w odniesieniu do czynności zlecenia wykonywanych przez podwykonawców. W przypadku etatowych pracowników nadzór nad nimi jest raczej bardziej bieżący, również z powodów formalnych, jakimi są zwykle prawa pracodawcy i jednocześnie zobowiązania pracowników wynikające z umowy o pracę, w przypadku podwykonawców – może być mniej systematyczny. O ile funkcja przeglądu jakości wykonania zlecenia czy funkcja nadzorowania powinny wskazać błędy popełnione przez podwykonawców w wykonanych przez nich czynnościach zlecenia oraz wynikające z nich zalecenia, które miałyby przestrzec przed ponownym popełnieniem przez nich tych błędów w przyszłości, o tyle są to jednak działania bardziej detekcyjne niż prewencyjne.

TEST 1: *Rozważ, czy istnieją obszary w ramach zasad/polityk i procedur, które w zakresie wykonywania czynności badania inaczej traktowałyby podwykonawców, a inaczej etatowych pracowników firmy audytorskiej oraz oceń ryzyko takich obszarów i jego wpływ na jakość badań.*

Rozważ przeprowadzenie wywiadu z przedstawicielami kierownictwa firmy audytorskiej i uzyskaj ich ocenę, w jaki sposób - oprócz funkcji przeglądu jakości wykonania zlecenia i funkcji nadzorowania oraz biorąc pod uwagę specyfikę pracy podwykonawców (ryzyko stosowania przez podwykonawców własnych programów niezgodzonych z firmą audytorską albo stosowania przez nich własnych programów czy programów firmy audytorskiej w sposób niezgodny z wytycznymi danej firmy audytorskiej, ryzyko ograniczonego korzystania przez podwykonawców z konsultacji, zwłaszcza w sytuacjach, gdy są one niezbędne, ryzyko braku wystarczających procedur i narzędzi do sprawowania bieżącego nadzoru nad wykonywaniem niektórych

Załącznik 13 SWKJ

czynności przez podwykonawców, w tym zapisy w umowach z podwykonawcami, które mogą nie nakładać na nich obowiązku bieżącego rozliczania się z wykonanych czynności czy przeprowadzania konsultacji, itp.) – upewniają się oni, że realizacja ich oczekiwań wobec podwykonawców odbywa się w sposób analogiczny jak wobec swoich etatowych pracowników oraz iż podwykonawcy postępują zgodnie z politykami/zasadami i procedurami firmy audytorskiej. Zweryfikuj następnie tę ocenę kierownictwa w trakcie przeprowadzania kontroli wybranej/ -ych dokumentacji z badania w odniesieniu do zleceń, gdzie niektóre czynności zostały wykonane przez podwykonawców.

TEST 2: *Uzyskaj oświadczenie od kierownictwa firmy audytorskiej, czy za okres od ostatniej kontroli/ kontrolowany okres wystąpiły zlecenia badania z udziałem podwykonawców.*

W przypadku, gdy takie zlecenia wystąpiły, czy zlecenia te obejmowały swoim zakresem całość zlecenia, czy niektóre czynności badania.

7. Czy ustanowione w firmie audytorskiej zasady/polityki i procedury dotyczące dokumentacji, wymagają, aby :
- a) firma audytorska sporządziła dokumentację klienta zgodnie z wymaganiami wskazanymi w ustawie (przynajmniej wymaganiami wskazanymi w art. 67 ust. 3 ustawy),
 - b) firma audytorska tworzyła akta badania dla każdego badania zgodnie z wymaganiami wskazanymi w ustawie (przynajmniej wymaganiami wskazanymi w art. 67 ust. 4 ustawy; w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego art. 81 ust. 3 ustawy),
 - c) zamknięcie akt badania nastąpiło nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z badania, zaś ich przechowywanie miało miejsce przez okres co najmniej 5 lat od dnia ich zamknięcia (ustawa art. 67 ust. 5, KSKJ1 pkt 45, 47, A54, A61; rozporządzenie nr 537/2014 art. 15),
 - d) zamknięcie akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych, nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej i przechowywać je przez okres co najmniej 5 lat od dnia ich zamknięcia (ustawa art. 67 ust 5a, KSKJ1 pkt 45, 47, A54, A61, w przypadku JZP rozporządzenie nr 537/2014 art. 15),
 - e) przechowywanie dokumentacji klienta, na rzecz którego wykonywane było lub jest zlecenie badania lub też świadczona była lub jest usługa inna niż badanie, miało miejsce przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia zamknięcia akt badania lub innej usługi niebędącej badaniem (ustawa art. 67 ust. 6, w przypadku JZP - rozporządzenie nr 537/2014 art. 15),
 - f) w przypadku JZP - dokumentacja:
 - wyników kontroli jakości wraz z ustaleniami leżącymi u podstaw jej wyników, w tym odnotowanych przy przeprowadzaniu kontroli przez kontrolera przynajmniej:
 - ustnych i pisemnych informacji przekazywanych przez biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej dla uzasadnienia istotnych osądów i głównych ustaleń z wykonanych procedur badania oraz wniosków wyciągniętych na podstawie tych ustaleń, bez względu na to, czy są one przekazywane na żądanie kontrolera,
 - opinii biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej,

Załącznik 13 SWKJ

- wyrażonych w projektach sprawozdań z badania oraz sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu (rozporządzenie nr 537/2014 art. 8),
- w przypadku JZP - przypadków podejrzenia lub posiadania uzasadnionych podstaw podejrzenia, że mogą lub mogły wystąpić nieprawidłowości, w tym oszustwa, w odniesieniu do sprawozdań finansowych badanej jednostki (rozporządzenie nr 537/2014 art. 7),
- były przechowywane przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską, przez okres co najmniej pięciu lat od sporządzenia tych dokumentów lub informacji (rozporządzenie nr 537/2014 art. 15),
- oraz określają
- g) zachowanie tajemnicy, sprawowanie pieczy, uczciwość, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia? (KSKJ1 pkt 45-47, ustawa art. 78)

Uwaga: biegły rewident oraz firma audytorska są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, do których mieli dostęp w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwalają przepisy odrębne. (ustawa art. 78)

Rozważ w szczególności, czy:

- a) kierownictwo upewniło się, że szablony dokumentacji spełniają wymagania ustawowe i w jaki sposób monitoruje proces zarządzania zmianami w szablonach dokumentacji,
- b) personel firmy jest świadom nałożonego przez odpowiednie normy etyczne obowiązku przestrzegania w każdym przypadku zasad zachowania tajemnicy informacji zawartych w dokumentacji usług atestacyjnych lub pokrewnych, chyba że klient udzielił specjalnego upoważnienia do ujawnienia informacji lub też istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia (KSKJ1 pkt A56),
- c) w firmie audytorskiej zostały opracowane i wdrożone kontrole w celu uniknięcia niedozwolonej zmiany lub utraty dokumentacji zlecenia (niezależnie bowiem od tego, czy dokumentacja zlecenia jest w formie pisemnej, elektronicznej czy innej, może nastąpić naruszenie integralności, dostępności lub odzyskiwalności powiązanych danych, w przypadku gdy dokumentacja uległa zmianie, powiększeniu lub likwidacji bez wiedzy firmy, zaginęła bezpowrotnie bądź została zniszczona),

Przykłady kontroli stosowanych w celu uniknięcia niedozwolonej zmiany lub utraty dokumentacji zlecenia to kontrole, które:

- umożliwią określenie, kiedy i przez kogo dokumentacja zlecenia została utworzona, zmieniona lub zweryfikowana,
 - chronią integralność informacji na wszystkich etapach zlecenia, szczególnie wtedy, gdy do informacji ma dostęp zespół wykonujący zlecenie lub przekazywana jest ona innym stronom przez internet,
 - zapobiegają nieautoryzowanym zmianom w dokumentacji zlecenia
- oraz
- zezwalają na dostęp do dokumentacji zlecenia członkom zespołu wykonującego zlecenie i jeśli to niezbędne, innym upoważnionym stronom w celu właściwego wywiązania się z obowiązków (KSKJ1 pkt A57),

Przykłady kontroli stosowanych w celu zachowania tajemnicy, sprawowania pieczy, integralności, dostępności i odzyskiwalności dokumentacji zlecenia, to kontrole jak:

Załącznik 13 SWKJ

- przydzielenie hasła członkom zespołu wykonującego zlecenie w celu ograniczenia dostępu do dokumentacji zlecenia w formie elektronicznej do upoważnionych użytkowników,
- odpowiednie czynności zabezpieczające dokumentację zlecenia w formie elektronicznej na odpowiednich etapach zlecenia (np. sporządzanie zapasowych kopii) (KSKJ1 pkt A58),
- d) w przypadkach, gdy ze względów praktycznych oryginalna dokumentacja w formie papierowej może być zeskanowana elektronicznie, a później włączona do akt zlecenia, procedury firmy audytorskiej opracowane w celu zachowania integralności, dostępności i odzyskiwalności dokumentacji dają zespołowi wykonującemu zlecenie możliwość:
 - wygenerowania zeskanowanych kopii odzwierciedlających pełną treść oryginalnej dokumentacji w formie papierowej, w tym ręczne podpisy, odsyłacze i adnotacje,
 - włączenia zeskanowanych kopii do akt zlecenia, w tym oznakowanie i podpisanie zeskanowanych kopii, jeśli to konieczne oraz umożliwienia, aby zeskanowane kopie mogły być przetwarzane i drukowane, jeśli to konieczne (należy przy tym wziąć pod uwagę prawne, regulacyjne lub inne powody, ze względu na które firma mimo wszystko zachowuje – wcześniej zeskanowaną – oryginalną dokumentację). (KSKJ1 pkt A59)
- e) procedury, które firma przyjmuje w odniesieniu do przechowywania dokumentacji zlecenia:
 - umożliwiają przetwarzanie i dostęp do dokumentacji zlecenia w trakcie przechowywania, szczególnie w przypadku dokumentacji elektronicznej, gdyż technologia może być ulepszana lub zmieniana w miarę upływu czasu,
 - zapewniają, tam gdzie to konieczne, rejestr zmian wprowadzanych do dokumentacji zlecenia po skompletowaniu akt zlecenia oraz
 - umożliwiają upoważnionym stronom z zewnątrz dostęp i przegląd określonej dokumentacji zlecenia dla celów kontroli jakości lub w innych celach (KSKJ1 pkt A62).

TEST 1: Oceń zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej dotyczące dokumentacji zlecenia oraz zapewnienia poufności, przechowywania, dostępności i możliwości odzyskania dokumentacji.

TEST 2: Wybierz próbę zleceń za okres od ostatniej kontroli/ kontrolowany okres, z uwzględnieniem ryzyka, i oceń, czy dokumentacje zleceń zostały zgromadzone zgodnie z polityką firmy audytorskiej, w tym dochowane zostały terminy zamknięcia akt badania, akt zleceń atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń pokrewnych wynikające z przyjętych polityk firmy audytorskiej w tym zakresie (maksymalnie 60 dni).

Zwróć uwagę na sytuację, w której dla jednego klienta zostało zrealizowane więcej niż jedno zlecenie w danym okresie.

TEST 3: Uzyskaj listę zleceń za okres od ostatniej kontroli/ kontrolowany okres, z uwzględnieniem ryzyka, gdzie wydane zostało zmienione sprawozdanie biegłego rewidenta i oceń, czy w dokumentacji zlecenia zostały zastosowane procedury firmy audytorskiej.

TEST 4: Wybierz próbę zleceń za okres od ostatniej kontroli/ kontrolowany okres, z uwzględnieniem ryzyka, i oceń, czy dla tych zleceń firma audytorska zastosowała w sposób zgodny ze swoimi politykami/ zasadami i procedurami kontrole zabezpieczające przed niedozwoloną zmianą w dokumentacji zlecenia lub jej utratą oraz zapewniające integralność, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia.

Załącznik 13 SWKJ

TEST 5: *Dla próby zleceń za okres od ostatniej kontroli/ kontrolowany okres, z uwzględnieniem ryzyka, uzyskaj wgląd do akt zlecenia, w celu potwierdzenia, iż akta te istnieją oraz oceń, czy są one przechowywane zgodnie z politykami/ zasadami i procedurami firmy audytorskiej w tym zakresie.*
Dla akt zleceń, dla których wynikający z polityk firmy i obowiązujących przepisów okres przechowywania już upłynął, oceń, czy firma audytorska zastosowała polityki/ zasady i procedury w tym zakresie.

8. Czy ustanowione w firmie audytorskiej zasady/polityki i procedury w zakresie podejrzewanych lub wykrytych nieprawidłowości wymagają, aby:
- a) W przypadku JZP - biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe JZP – w przypadku gdy podejrzewają oni lub mają uzasadnione podstawy, aby podejrzewać, że mogą lub mogły wystąpić nieprawidłowości, w tym oszustwa, w odniesieniu do sprawozdań finansowych badanej jednostki - informują o tym badaną jednostkę oraz zwracają się do niej o zbadanie sprawy i podjęcie odpowiednich środków w celu usunięcia tych nieprawidłowości i zapobieżenia ich ponownemu pojawieniu się w przyszłości (jeżeli badana jednostka nie podejmuje działań w celu zbadania sprawy, biegły rewident lub firma audytorska informują o tym odpowiednie organy właściwe do badania takich nieprawidłowości; dokonane w dobrej wierze przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską ujawnienie tym organom wszelkich nieprawidłowości nie stanowi naruszenia żadnych ograniczeń umownych ani prawnych odnoszących się do ujawniania informacji (rozporządzenie nr 537/2014 art. 7),
 - b) biegły rewident, który w związku ze świadczeniem usług atestacyjnych lub usług pokrewnych dowiedział się o:
 - 1) przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy przez funkcjonariusza publicznego z państwa Unii Europejskiej **lub państwa** trzeciego,
 - 2) udzieleniu albo obietnicy udzielenia funkcjonariuszowi publicznemu, o którym mowa w pkt 1, korzyści majątkowej lub osobistej
- jest obowiązany zawiadomić niezwłocznie o tym fakcie organ powołany do ścigania przestępstw w Rzeczypospolitej Polskiej (ustawa art. 77),
 - c) firma audytorska sporządziła i przechowywała przez okres nie krótszy niż 5 lat dokumentację dotyczącą:
 - 1) **naruszeń** przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 oraz skutków tych naruszeń,
 - 2) środków podjętych w celu:
 - a) zaradzenia naruszeniom, o których mowa w pkt 1,
 - b) zmiany systemu wewnętrznej kontroli jakości (ustawa art. 67 ust. 1),
 - d) firma audytorska sporządziła sprawozdanie roczne zawierające przegląd **środków podjętych** w celu zaradzenia naruszeniom, **o których mowa w pkt c1 powyżej**, i przekazuje **je** do wiadomości swoim pracownikom, w terminie 6 miesięcy od zakończenia roku kalendarzowego? (ustawa art. 67 ust. 2)

TEST 1: *Oceń zasady/polityki i procedury w odniesieniu do firmy audytorskiej i członków zespołu wykonującego zlecenie, w tym biegłych rewidentów, w zakresie postępowania na wypadek wystąpienia bądź podejrzewania wystąpienia nieprawidłowości.*

Załącznik 13 SWKJ

TEST 2: *Omów z kierownictwem firmy audytorskiej, czy wśród personelu firmy audytorskiej (w tym podwykonawców) miały miejsce w okresie od ostatniej kontroli/ za kontrolowany okres przypadki wystąpienia nieprawidłowości (w tym oszustw) bądź podejrzenia ich wystąpienia i oceń jego stanowisko w tym zakresie. Uzyskaj oświadczenie od kierownictwa firmy audytorskiej.*

W przypadku wystąpienia takich przypadków oceń, czy nastąpiła reakcja firmy audytorskiej, a jak tak, to czy była ona zgodna z obowiązującymi zasadami/politykami i procedurami firmy audytorskiej oraz zapisami ustawy i rozporządzenia nr 537/2014 w tym zakresie.

f) Nadzorowanie

Firma audytorska opracowuje proces nadzorowania (monitorowania) niezbędny do uzyskania wystarczającej pewności, że zasady/polityki i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne, działają skutecznie i są przestrzegane w praktyce. Proces ten:

- a) obejmuje stałą analizę i ocenę systemu kontroli, jakości firmy – w tym na zasadach cyklicznych – inspekcję, co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów (biegłych rewidentów) odpowiedzialnych za zlecenie,*
- b) wymaga przypisania odpowiedzialności za proces nadzorowania (monitorowania) partnerowi (biegłemu rewidentowi) lub partnerom (biegłym rewidentom) lub innym osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz pozycje w firmie, które umożliwiają im na przyjęcie tej odpowiedzialności oraz*
- c) wymaga, aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrole, jakości wykonania zlecenia nie brały udziału w inspekcji zlecenia. (KSKJI pkt 49).*

Komentarz

Nadzorowanie (monitorowanie) musi być skuteczne.

Ocena zasad/polityk i procedur nadzorowania (monitorowania) zależy od ich stosowności, adekwatności i operacyjnej skuteczności. KSKJI wymaga, aby proces nadzorowania (monitorowania) przeprowadzany był cyklicznie i obejmował, inspekcje zbiorów dokumentacji roboczej przynajmniej jednego zakończonego zlecenia, wykonanego przez każdego biegłego rewidenta.

Ponadto proces nadzorowania (monitorowania) powinien obejmować:

- wdrożenie w firmie audytorskiej zmian wynikających z nowych przepisów prawa i standardów;*
- przestrzeganie zasad niezależności przez biegłych rewidentów i personel firmy audytorskiej;*
- przestrzeganie wymogów w zakresie szkoleń, w tym w zakresie szkolenia obligatoryjnego;*
- przestrzeganie zasad/polityk i procedur w zakresie akceptacji zleceń i kontynuacji współpracy z klientami firmy audytorskiej.*

1. Czy firma audytorska nadzoruje (monitoruje) oraz ocenia adekwatność i skuteczność SWKJ oraz czy przeprowadza coroczną ocenę SWKJ w wyniku, której może przedstawić propozycje rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu? (ustawa art. 50 ust. 2 i 3)

Załącznik 13 SWKJ

TEST: Oceń plany firmy audytorskiej dotyczące ostatnich przeprowadzonych lub będących w trakcie wewnętrznych przeglądów akt zleceń.

Oceń zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej pod kątem znaczenia i odpowiedniości każdego elementu systemu przeglądu kontroli jakości akt zleceń, w tym instrukcje dla osób wykonujących przeglądy oraz programy przeglądów dla każdego elementu kontroli jakości. Weź pod uwagę zakres i wnikliwość tych programów.

Przejrzyj i oceń podsumowanie kluczowych zmian w procesie nadzorowania przeglądów zbiorów dokumentacji roboczej zleceń w ostatnim roku lub od czasu poprzedniej kontroli.

Przeprowadź rozmowę z osobą odpowiedzialną za proces nadzorowania (monitorowania) w całej firmie audytorskiej, w jaki sposób proces ten został zorganizowany i udokumentowany w praktyce. Oceń odpowiedniość zakresu, główne przyczyny stwierdzonych w toku procesu ustaleń oraz plan działań naprawczych.

Oceń kwalifikacje, umocowanie i obiektywność osób, którym powierzono odpowiedzialność za proces nadzorowania (monitorowania).

2. Czy firma audytorska informuje odpowiednich biegłych rewidentów (partnerów) odpowiedzialnych za zlecenia oraz inny właściwy personel, o słabościach zauważonych w wyniku procesu nadzorowania oraz rekomenduje podjęcie odpowiednich działań naprawczych? (KSKJ1 pkt 50).

TEST: Oceń zasady/polityki i procedury firmy audytorskiej dotyczące komunikowania rezultatów wewnętrznej kontroli biegłym rewidentom (partnerom) i personelowi firmy audytorskiej.

Przejrzyj i oceń komunikację skierowaną do pracowników audytu w sprawie procesu monitorowania i jego ustaleń.

3. Czy firma audytorska przynajmniej raz w roku informuje biegłych rewidentów (partnerów) odpowiedzialnych za zlecenia oraz inne odpowiednie osoby w firmie, w tym dyrektora wykonawczego firmy lub zarząd firmy, o wynikach nadzorowania systemu kontroli jakości? (KSKJ1 pkt 53)

TEST: Potwierdź częstotliwość i formę ww. informacji oraz sprawdź, czy informacja ta zawiera opis przeprowadzonych procedur nadzorczych, wniosków wyciągniętych na podstawie procedur nadzorczych, a tam gdzie jest to właściwe, opisu systemowych, powtarzających się lub innych znaczących słabości oraz podjętych działań.

4. Czy firma audytorska ocenia skutki słabości, zauważone w wyniku procesu nadzorowania oraz ustala, czy stanowią one systemowe, powtarzające się lub inne znaczące słabości, wymagające podjęcia natychmiastowych działań naprawczych? (KSKJ1 pkt 51-52)

Załącznik 13 SWKJ

TEST: Oceń odpowiedniość działań następczych - w przypadku, gdy wyniki przeglądu akt zleceń wykonanego przez wewnętrzną lub zewnętrzną kontrolę wskazują, że odpowiednie procedury zlecenia nie zostały przeprowadzone lub poddają w wątpliwość właściwość wydanej opinii/raportu z przeprowadzonego zlecenia.

Przejrzyj i oceń odpowiedniość działań naprawczych podjętych w celu usunięcia nieprawidłowości, zastosowanych sankcji oraz przyczyn stwierdzonych w czasie kontroli ustaleń.

5. Czy firma audytorska dokumentuje coroczną ocenę SWKJ oraz czy dokumentacja ta przechowywana jest, co najmniej przez 5 lat (ustawa art. 50 ust. 3) oraz czy firma audytorska ustaliła zasady/polityki i procedury wymagające przechowywania dokumentacji przez wystarczający okres, który osobom przeprowadzającym procedury nadzorcze umożliwi ocenę przestrzegania przez firmę zasad systemu kontroli jakości? (KSKJ1 pkt 58).

TEST: Potwierdź istnienie dokumentacji corocznej oceny SWKJ oraz okres i sposób jej archiwizacji.

Przejrzyj ostatnią dokumentację corocznej oceny SWKJ oraz wykonaj ponownie niektóre z przeprowadzonych procedur.

Uwzględnij w próbie zleceń objętych kontrolą zewnętrzną jedną dokumentację z przeprowadzenia zlecenia, która została przejrzana w ramach procesu nadzorowania (monitorowania) w firmie audytorskiej. Oceń powody zaistniałych różnic w wynikach przeglądów.

Oceń ostatni raport końcowy z procesu nadzorowania (monitorowania) w firmie audytorskiej pod kątem, czy właściwie odzwierciedla wyniki przeglądów poszczególnych akt badania oraz wyniki nadzorowania całej firmy. Rozważ różnice pomiędzy ustaleniami wynikającymi z zewnętrznych kontroli, a wynikami przeglądu przeprowadzonymi przez firmę audytorską.

6. Czy firma audytorska ustanowiła dla pracowników procedury umożliwiające zgłaszanie organowi zarządzającemu lub nadzorcemu firmy audytorskiej potencjalnych lub faktycznych naruszeń przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, oraz zapewniające zawiadamiającemu, a także osobie, której zawiadomienie dotyczy, zachowanie anonimowości i ochrony przed ujawnieniem osobom trzecim (ustawa art. 199) oraz czy firma audytorska ustaliła zasady/polityki i procedury zaprojektowane w sposób umożliwiający uzyskanie wystarczającej pewności, że postępuje odpowiednio w związku ze:

- a) skargami i zażaleniami na nieprzestrzeganie przez firmę audytorską zawodowych standardów i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych oraz
- b) zażaleniami na nieprzestrzeganie SWKJ?

W ramach tego procesu firma ustala ściśle określone sposoby komunikacji, za pomocą, których personel firmy może zgłaszać swoje obawy bez lęku przed podjęciem w stosunku do niego działań odwetowych.

Załącznik 13 SWKJ

TEST:

Oceń proces ustalony w firmie audytorskiej dotyczący rozpatrywania skarg i zażaleń w sprawach związanych z przeprowadzaniem zleceniem, umożliwienia biegłym rewidentom (partnerom) i personelowi zgłaszania problemów („sygnalista”) w tym, czy możliwości dotyczące sygnalizowania problemów zostały zakomunikowane pracownikom audytu w odpowiedni sposób oraz postępowanie z pozostałymi sprawami?

Przejrzyj aktualne podsumowanie niezadowolonych skarg lub okoliczności mogących spowodować powstanie roszczenia, o którym powiadomiono ubezpieczyciela firmy.

Spotkaj się z osobą odpowiedzialną za zarządzanie roszczeniami w firmie audytorskiej i uzyskaj wystarczające zrozumienie każdego przypadku w celu oceny ich potencjalnego wpływu na firmę audytorską.

Ustal, czy prowadzone jest obecnie lub, czy jest prawdopodobne postępowanie sądowe dotyczące obecnego klienta audytowego. Ustal skutki tego postępowania dla relacji z klientem.

Rozważ, czy sprawy wynikające z przeprowadzonych testów lub sprawy zidentyfikowane przez samą firmę audytorską poddają w wątpliwość dobrą reputację firmy audytorskiej. Jeżeli tak, rozważ wnioski o skreślenie firmy z listy firm audytorskich.

Rozważ, czy istnieją przypadki spraw sądowych na tyle znaczących, że mogą poddać w wątpliwość zdolność firmy audytorskiej do kontynuowania świadczenia usług audytowych.

Wybierz próbkę skarg osobistych i podejrzeń o bezprawne działania. Przejrzyj obecny status każdej ze spraw razem z odpowiednim członkiem kierownictwa odpowiedzialnym za sprawy związane z etyką i zasadami postępowania oraz oceń właściwe rozwiązanie zgodnie z odpowiednimi zasadami/politykami i procedurami.

Wybierz próbkę spraw zgłoszonych na specjalnej linii „sygnalisty”, lub podobnej. Przejrzyj podsumowanie zgłoszonych spraw. Omów z osobą odpowiedzialną za zgłoszone sprawy podjęte działania.

Załącznik 13A SWKJ_LISTA

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Element SWKJ	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Czy SWKJ spełnia cele KSKJ1? Tak/Nie/Nd	Ustalenie (w przypadku odpowiedzi „Nie” w kol. 3)	Podstawa prawna
1	2	3	4	5
Zagadnienia wstępne				
Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie				
Odpowiednie wymogi etyczne <ul style="list-style-type: none"> • standardy etyczne • niezależność • rotacja firmy audytorskiej / kluczowego biegłego rewidenta 				
Przyjmowanie zleceń i kontynuowanie				

Załącznik 13A SWKJ_LISTA

współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń <ul style="list-style-type: none">• procedury akceptacji i kontynuacji• ocena ryzyka dot. jednostki				
Zasoby ludzkie <ul style="list-style-type: none">• wyznaczenie zespołu wykonującego zlecenie (kompetencje, doświadczenie)• szkolenia• uwzględnienie jakości usług atestacyjnych lub pokrewnych w ocenie rocznej, awansach i wynagradzaniu kluczowych biegłych rewidentów				
Przeprowadzenie zlecenia <ul style="list-style-type: none">• konsultacje• kontrola jakości zlecenia				

Załącznik 13A SWKJ_LISTA

<ul style="list-style-type: none">• metodyka usług atestacyjnych i przewodniki• metodyka usług atestacyjnych innych niż badania i pokrewnych (jeśli dotyczy i adekwatnie do świadczonych usług) i przewodniki				
Nadzorowanie <ul style="list-style-type: none">• wewnętrzne kontrole jakości• analiza przyczyn i działań naprawczych				

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

Załącznik 13A SWKJ_LISTA

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 200

Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego osiągnął ogólne cele badania, które stanowią:

1. uzyskanie wystarczającej (racjonalnej) pewności, czy sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz
2. sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego i przekazanie stosownie do wymogów KSB informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta [200.11].

(We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać wystarczającej (racjonalnej) pewności, a wyrażenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem nie wystarcza w danych okolicznościach, do poinformowania o tym użytkowników sprawozdania finansowego, KSB wymagają, aby biegły rewident odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (zrezygnował) z wykonywania zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji [200.12]).

Cel testu – dotyczy osiągnięcia ogólnych celów badania

Ocena osiągnięcia ogólnych celów badania.

Test

1. Oceń, czy planując i przeprowadzając badanie, kluczowy biegły rewident, dla osiągnięcia ogólnych celów badania osiągnął cele cząstkowe - określone w poszczególnych standardach badania, przy uwzględnieniu wzajemnych powiązań między standardami:
 - potwierdź, czy ustalono jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania – oprócz tych, których wymagają KSB – niezbędnych dla realizacji celów określonych w KSB, oraz
 - ustal, czy oceniono wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania [200.21].

Cel testu - dotyczy nieosiągnięcia poszczególnego celu badania

Ocena postępowania biegłego rewidenta w przypadku nieosiągnięcia poszczególnego celu badania.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 200

2. Oceń, jeżeli - cel - określony w odpowiednim dla danego badania standardzie nie został osiągnięty (lub nie mógł zostać osiągnięty), czy biegły rewident ocenił, czy fakt ten uniemożliwił mu osiągnięcie ogólnych celów badania i w związku z tym, wymagane było, zgodnie z KSB, zmodyfikowanie opinii lub wycofanie się ze zlecenia (w przypadku, gdy wycofanie się było możliwe w myśl obowiązujących przepisów prawa lub regulacji) [200.24].
3. Sprawdź, jeżeli nie osiągnięto poszczególnego celu badania, (co stanowi powstanie sprawy znaczącej) to, czy zostało to udokumentowane zgodnie z KSB 320 [200.24]. (Chociaż nie jest konieczne, aby biegły rewident dokumentował osobno (np. w formie listy kontrolnej) osiągnięcia poszczególnych celów, udokumentowanie nieosiągnięcia celu pomaga ocenić, czy nieosiągnięcie celu uniemożliwiło osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta [200.A76]).

Cel testu – dotyczy przestrzegania wymogów KSB

Ocena przestrzegania wymogów KSB odpowiednich dla danego zlecenia badania.

Test

4. Oceń, czy biegły rewident przestrzegał wymogów wszystkich KSB odpowiednich dla danego badania. Określony KSB jest odpowiedni dla danego badania, jeżeli ten KSB ma zastosowanie i zachodzą przedstawione w nim okoliczności (zob. par. A53-A57) [200.18]. Zawodowy osąd biegłego rewidenta decyduje o tym, czy całe KSB, czy poszczególne wymagania są odpowiednie dla danego badania.
5. Oceń, czy biegły rewident przestrzegał wymogów KSB 200 oraz wszystkich pozostałych KSB odpowiednich dla danego badania, aby potwierdzić przestrzeganie KSB w sprawozdaniu biegłego rewidenta [200.20]. (W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne odstępianie od spełnienia odnośnego wymogu standardu. W takim przypadku biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu. Konieczność odstępiania od spełnienia odnośnego wymogu przez biegłego rewidenta może powstać tylko wtedy, gdy wymóg zakłada przeprowadzenie określonej procedury, a w okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna dla osiągnięcia celu wynikającego z tego wymogu [200.23]).

Cel testu – dotyczy zastosowań i innych materiałów objaśniających

Ocena korzystania przez biegłego rewidenta z zastosowań i innych materiałów objaśniających.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 200

- Oceń, czy dla właściwego zrozumienia celów i stosowania wymogów biegły rewident brał pod uwagę cały tekst poszczególnych standardów, w tym część omawiającą zastosowania i inne materiały objaśniające [200.19].

Cel testu – dotyczy posługiwania się zawodowym osądem przez biegłego rewidenta

Ocena posługiwania się zawodowym osądem przez biegłego rewidenta.

Test

- Oceń, czy biegły rewident planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego posługiwał się (wykorzystywał) zawodowy osąd (zob.par.A23-A27) [200.16]. (Posługiwanie się zawodowym osądem zdefiniowanym, jako - zastosowanie stosownych szkoleń, wiedzy i doświadczenia w zakresie standardów rewizji finansowej, rachunkowości i etyki, do podejmowania racjonalnych decyzji dotyczących kierunku działań, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia badania [200.13(k)]) – **jest wymogiem KSB**).

- Nie należy wykorzystywać zawodowych osądów, jako usprawiedliwienia dla decyzji, w innym razie nie znalazłyby uzasadnienia w faktach i okolicznościach dotyczących zlecenia lub w wystarczających i odpowiednich dowodach badania [200.A27].

- Konsultacje podczas badania prowadzone w trudnych lub spornych sprawach, zarówno w ramach zespołu wykonującego badanie, jak i między członkami zespołu, a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy audytorskiej lub spoza niej, tak jak tego wymaga KSB 220, pomagają biegłemu rewidentowi w wyrażeniu uzasadnionych i racjonalnych osądów.

- Zawodowy osąd wyrażany jest wyłącznie podczas badania. Musi być także odpowiednio udokumentowany. W związku z tym od biegłego rewidenta wymaga się sporządzenia wystarczającej dokumentacji badania umożliwiającej doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszych związków z badaniem, zrozumienie znaczących zawodowych osądów wyrażonych w toku formułowania wniosków na temat znaczących spraw wynikłych w czasie badania [200.A27].

Cel testu – dotyczy posługiwania się zawodowym sceptycyzmem

Ocena posługiwania się zawodowym sceptycyzmem przez biegłego rewidenta.

Test

- Oceń, czy biegły rewident planując i przeprowadzając badanie zachowywał zawodowy sceptycyzm, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego (zob.par.A18-A22) [200.15]. (Posługiwanie się zawodowym sceptycyzmem zdefiniowanym jako postawa cechująca się dociekliwością, wyczuleniem na warunki mogące wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytycyzmem przy ocenie dowodów badania [200.13(L)]) – **jest wymogiem KSB**).

- Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów badania. Obejmuje on kwestionowanie sprzecznych dowodów badania oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania i innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór. Obejmuje także ocenę wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania w świetle określonych okoliczności, na przykład, gdy w przypadku występowania czynników ryzyka oszustwa dany dokument, ze swojej istoty podatny na oszustwo, jest jedynym potwierdzającym dowodem znaczącej kwoty sprawozdania finansowego [200.A20].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 210

Uzgadnianie warunków zlecenia badania

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy biegły rewident przyjmując lub kontynuując zlecenie badania, uzgodnił zasady, w oparciu o które, zlecenie będzie wykonywane poprzez:

1. ustalenie, czy istniały (spełnione były) warunki wstępne (konieczne) zlecenia badania;
2. potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem oraz – tam gdzie to odpowiednie – osobami sprawującymi nadzór, istniało wzajemne zrozumienie, co do warunków zlecenia badania [210.3].

Cel testu – dotyczy warunków wstępnych (koniecznych) zlecenia badania

Ocena istnienia (spełnienia) warunków wstępnych (koniecznych) zlecenia badania tj., czy kierownictwo jednostki:

1. zastosowało możliwe do zaakceptowania ramowe założenia sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
2. zgodziło się (tam gdzie to odpowiednie – osoby sprawujące nadzór) na przyjęcie przesłanki, w oparciu o którą przeprowadza się badanie [210.4].

Przesłanka ta dotyczy potwierdzenia i zrozumienia odpowiedzialności kierownictwa oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór za:

- sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi, gdzie to odpowiednie, rzetelną prezentację;

- wewnętrzną kontrolę, jaką kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem

- zapewnienie biegłemu rewidentowi:

(a) dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór były świadome, że miały znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;

(b) dodatkowych informacji, o które biegły rewident mógł na potrzeby badania prosić kierownictwo, oraz tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór;

(c) nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania było, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne [200.13(J)].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 210

Test

3. Oceń, czy biegły rewident:
 - (a) ustalił, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej stosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego były możliwe do zaakceptowania (Patrz również [210.A2-A10]),
 - (b) uzyskał od kierownictwa zapewnienie, że potwierdziło ono i rozumie swoją odpowiedzialność za (Patrz również [210.A11-A14,A20]):
 - sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym gdzie to stosowne, za ich rzetelną prezentację;
 - taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznało za nieodzowną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem;
 - zapewnienie biegłemu rewidentowi:
 - A. dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których kierownictwo było świadome, że miały znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
 - B. dodatkowych informacji, o które biegły rewident mógł, na potrzeby badania, poprosić kierownictwo;
 - C. nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania było, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne [210.6].
4. Oceń postępowanie biegłego rewidenta w przypadku nie występowania (nie spełnienia) warunków wstępnych (koniecznych):
 - czy biegły rewident omówił tą sprawę z kierownictwem;
 - czy biegły rewident nie przyjął zaproponowanego zlecenia badania [210.8].

Cel testu - dotyczy ograniczenia zakresu badania

Ocena postępowania biegłego rewidenta w przypadku, jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, w ramach warunków proponowanego zlecenia badania nałożyły ograniczenia na zakres badania.

Test

5. Oceń reakcje biegłego rewidenta w sytuacji, jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, w ramach warunków proponowanego zlecenia badania nałożyły ograniczenia na zakres badania w sposób, który zdaniem biegłego rewidenta mógł doprowadzić do odstąpienia przez biegłego rewidenta od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym. Czy biegły rewident nie przyjął tak ograniczonego zlecenia, jako zlecenia badania, chyba że wymagały tego od niego prawo lub regulacje [200.7].

Cel testu – dotyczy potwierdzenia warunków zlecenia badania

Ocena potwierdzenia warunków zlecenia badania przy każdym kolejnym badaniu.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 210

6. Oceń, czy biegły rewident dokonał zmiany umowy zlecenia badania lub dokonał innych pisemnych potwierdzeń, jeżeli wystąpiły następujące czynniki:
- oznaki, że jednostka niewłaściwie rozumiała cel i zakres badania,
 - zmieniono lub wprowadzono specjalne warunki zlecenia badania,
 - nastąpiły zmiany kadry kierowniczej wyższego szczebla,
 - nastąpiły zmiany w strukturze własnościowej,
 - nastąpiły znaczące zmiany rodzaju lub rozmiarów działalności gospodarczej jednostki,
 - nastąpiły zmiany w prawie lub regulacjach,
 - nastąpiła zmiana ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przyjętych do sporządzenia sprawozdania finansowego,
 - nastąpiły zmiany innych regulacji dotyczących sprawozdawczości [210.A28].

Cel testu – dotyczy zmiany warunków zlecenia badania

Ocena akceptacji lub odmowy zmiany warunków zlecenia badania przez biegłego rewidenta.

Test

7. Oceń reakcję biegłego rewidenta na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli zmiana ta nie była racjonalnie uzasadniona (biegły rewident nie powinien zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli zmiana ta nie jest racjonalnie uzasadniona) [210.14].
8. Oceń reakcję biegłego rewidenta w sytuacji, jeżeli przed zakończeniem badania biegły rewident był poproszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które daje mniejszy poziom pewności. Biegły rewident powinien ustalić, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania [210.15].
9. Oceń reakcję biegłego rewidenta w sytuacji, jeżeli warunki zlecenia zostały zmienione. Biegły rewident oraz kierownictwo jednostki powinni byli aneksować umowę na badanie [210.16].
10. Oceń reakcję biegłego rewidenta w sytuacji, jeżeli nie był on w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, a kierownictwo jednostki nie zezwoliło mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania. Biegły rewident powinien być:
- (a) wycofać się z wykonywania zlecenia badania, jeżeli było to możliwe – w myśl obowiązującego prawa – lub regulacji,
 - (b) rozważyć, czy ciążyły na nim umowne lub innego rodzaju zobowiązania do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, np. osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów [210.17].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 220

Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych

Kluczowa konkluzja

KSB 220 – Upewnij się, że biegły rewident wdrożył procedury kontroli jakości na poziomie zlecenia badania, które dostarczyły mu wystarczającą pewność, że:

- badanie spełniło zawodowe standardy oraz obowiązujące wymogi prawne i regulacyjne;
- opinia i raport z badania były odpowiednie w danych okolicznościach [220.6].

Cel testu – dotyczy wyznaczenia zespołu wykonującego badanie

Ocena zespołu badającego.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident upewnił się, że zespół wykonujący badanie oraz eksperci wyznaczeni przez biegłego rewidenta, którzy nie należeli do zespołu, mieli łącznie odpowiednie kompetencje i umiejętności, aby:
 - przeprowadzić zlecenie badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacjami;
 - umożliwić wydanie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach [220.14].

Cel testu - dotyczy kierowania badaniem

Ocena przyjęcia odpowiedzialności i kontroli nad procesem badania przez biegłego rewidenta.

Test

2. Oceń, czy biegły rewident odpowiadał:
 - za wytyczenie kierunku, pełnienie nadzoru i przeprowadzenie badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawa i regulacji;
 - sporządził sprawozdanie biegłego rewidenta, które były odpowiednie w danych okolicznościach [220.15].

Cel testu – dotyczy przeglądu badania

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 220

Ocena przeglądu badania wykonanego przez biegłego rewidenta.

Test

3. Sprawdź i oceń, czy w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident upewnił się, dokonując przeglądu badania oraz przeprowadzając dyskusje z zespołem wykonującym badanie, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające sformułowane wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane [220.17].

Cel testu – dotyczy konsultacji

Ocena procesu konsultacji przeprowadzonych w trakcie badania.

Test

4. Oceń, czy biegły rewident upewnił się, że:
 - członkowie zespołu wykonującego badanie przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas badania dotyczące trudnych lub spornych spraw;
 - rodzaj, zakres i wnioski wynikające z takich konsultacji zostały uzgodnione z konsultowaną stroną;
 - wnioski wynikające z tych konsultacji zostały udokumentowane i wdrożone [220.18].

Cel testu – dotyczy odrębnych opinii (stanowisk)

Ocena procesu rozstrzygnięcia rozbieżnych opinii (stanowisk).

Test

5. Potwierdź i oceń, czy zespół wykonujący badanie kierował się zasadami i procedurami firmy audytorskiej dotyczącymi sposobu podejścia i rozwiązywania rozbieżnych opinii [220.22].

Cel testu – dotyczy kontroli jakości zlecenia

Potwierdzenie wykonania procedury kontroli jakości zlecenia badania.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 220

6. Potwierdź, że w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych lub innych zleceń wymagających przeprowadzenia kontroli jakości, biegły rewident:
- ustalił, czy wyznaczono osobę do przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia badania;
 - omówił znaczące sprawy, które powstały w trakcie zlecenia, w tym rozpoznane w trakcie kontroli jakości badania - z osobą, która przeprowadziła kontrolę jakości wykonania zlecenia.
 - nie datował sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia badania [220.19].

Cel testu – dotyczy osoby przeprowadzającej kontrolę jakości

Ocena wykonania kontroli jakości badania przez osobę przeprowadzającą kontrolę jakości.

Test

7. Oceń, czy osoba wykonująca kontrolę jakości badania dokonała oceny znaczących osądów wydanych przez zespół wykonujący badanie oraz wniosków wyciągniętych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta, w tym:
- przedyskutował znaczące sprawy badania z biegłym rewidentem;
 - dokonał przeglądu zbadanego sprawozdania finansowego i proponowanego sprawozdania biegłego rewidenta;
 - dokonał przeglądu wybranej dokumentacji badania dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący badanie i sformułowanych przez niego wniosków;
 - ocenił wnioski sformułowane podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta [220.20],
- a w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych:
- ocenił niezależność firmy audytorskiej, w związku z określonym badaniem, przeprowadzoną przez zespół wykonujący badanie;
 - ocenił, czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, których dotyczą rozbieżne opinie (stanowiska) lub innych trudnych i spornych spraw, oraz jakie wnioski wyciągnięto na podstawie przeprowadzonych konsultacji;

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 220

- ocenił, czy dokumentacja badania objęta przeglądem odzwierciedla prace związane z dokonaniem znaczących osądów oraz, czy potwierdza sformułowane wnioski [220.21].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 230

Dokumentacja badania

Kluczowa konkluzja

Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zawiera:

1. wystarczające i odpowiednie zapisy uzasadniające sprawozdanie biegłego rewidenta oraz
2. dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z KSB oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Cel testu

Ocena formy, zawartości i zakresu dokumentacji badania

Test

1. Oceń czy dokumentację badania sporządzona przez biegłego rewidenta jest wystarczająca do tego, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał [230.8]:
 - (a) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia wymogów KSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, w tym:
 - a. rozpoznaną charakterystykę zbadanej określonej pozycji lub sprawy,
 - b. kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę ukończenia tej pracy oraz
 - c. kto dokonał przeglądu tej wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu [230.9]
 - (b) rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania oraz
 - (c) znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wniosków i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków.
2. Oceń czy biegły rewident dokumentuje rozmowy z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami na temat znaczących spraw, w tym informacje dotyczące charakteru tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim rozmowy przeprowadził [230.10].

Cel testu

Ocena odstąpienia od odnośnego wymogu

Test

3. Oceń, czy jeśli biegły rewident uznał za niezbędne odstąpienie od odpowiedniego wymogu KSB, to udokumentował, w jaki sposób alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu tego wymogu oraz podał przyczyny odstąpienia od jego zastosowania [230.12].

Cel testu

Ocena spraw pojawiających się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 230

4. Oceń, czy - jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident przeprowadził po dacie sprawozdania biegłego rewidenta nowe lub dodatkowe procedury badania lub sformułował nowe wnioski - to udokumentował:
 - (a) zaistniałe okoliczności,
 - (b) nowe lub dodatkowo przeprowadzone procedury badania, uzyskane dowody badania oraz wyciągnięte wnioski i ich wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta oraz
 - (c) kiedy i przez kogo zmiany dokumentacji badania zostały dokonane i objęte przeglądem [230.13].
5. Oceń, czy jeśli biegły rewident uznał za niezbędne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji badania lub dodanie nowej dokumentacji badania po tym, gdy gromadzenie końcowych akt badania zostało zakończone, biegły rewident udokumentował:
 - (a) powody tych zmian oraz
 - (b) kiedy i przez kogo zostały wprowadzone i objęte przeglądem [230.16].

Cel testu

Ocena zgromadzenia końcowych akt badania

Test

6. Oceń czy biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta gromadzi na czas dokumentację badania w aktach badania oraz kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt badania [230.14]?

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 240

Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

- zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem,
- uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, poprzez zaprojektowanie i zastosowanie właściwych reakcji oraz
- właściwie zareagował na oszustwo lub podejrzenie jego popełnienia zidentyfikowane podczas badania. [240.10]

Cel testu – dotyczy procedur oceny ryzyk w zakresie identyfikacji i rozpoznania ryzyka oszustwa

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie zidentyfikował i ocenił ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem.

Test

1. Oceń, czy w naradzie wśród członków zespołu wykonującego badanie położony został szczególnie nacisk w dyskusji na to, w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdania finansowe jednostki mogą być podatne na ryzyka istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa. [240.15, A10-A11; 315.10, 315.32 (a), 240.44]
2. Oceń, czy biegły rewident ocenił, czy informacje uzyskane na podstawie procedur oceny ryzyk oraz przeprowadzonych związanych z tym czynności wskazują na istnienie jednego lub większej liczby czynników ryzyk oszustwa, związanych z oszukańczą sprawozdawczością i zawłaszczeniem majątku. [240.24, A23-27, Załącznik 1]
3. Oceń, czy – w celu ustalenia czy poszczególne osoby z jednostki posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki, biegły rewident skierował zapytania w szczególności do:
 - (a) kierownictwa, dotyczące (a) dokonanej przez kierownictwo oceny ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanych oszustwem, (b) stosowanego przez kierownictwo procesu rozpoznawania i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce, (c) przekazanych przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór komunikatów dotyczących procesu rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyka oszustwa w jednostce oraz (d) przekazanych przez kierownictwo komunikatów na temat jego poglądów dotyczących praktyki biznesowej oraz etycznego zachowania [240.17, A12-A14],

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 240

- (b) *osób sprawujących nadzór*, aby zrozumieć, w jaki sposób nadzorują proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyka oszustwa w jednostce i kontrolę wewnętrzną stworzoną przez kierownictwo w celu ograniczenia tego ryzyka oraz w celu potwierdzenia odpowiedzi uzyskanych od kierownictwa [240.20-21, A19-A21],
- (c) *audytorów wewnętrznych* (w przypadku jednostek posiadających audyt wewnętrzny), aby uzyskać ich opinię na temat ryzyk oszustwa [240.19, A18].
4. Oceń, czy biegły rewident dokonał rozpoznania i oceny spowodowanych oszustwem ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnianych informacji, w powiązaniu z analogicznym ogólnym wymogiem zawartym w KSB 315. [240.25, 315.25; 240.44]
 5. Oceń, czy jeśli biegły rewident stwierdził, że założenie o występowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa związanego z ujmowaniem przychodów nie ma zastosowania w przypadku danego zlecenia, to w dokumentacji badania zamieścił przyczyny wyciągnięcia takiego wniosku. [240.26,47]
 6. Oceń, czy w przypadku potraktowania ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem jako znaczące, biegły rewident zrozumiał odpowiednie kontrole jednostki, w tym działania kontrolne odnoszące się do tych ryzyk. [240.27, A31-32; 315.29]

Cel testu – dotyczy procedur będących reakcją na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem

Ocena, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat oszacowanego ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem, poprzez zaprojektowanie i zastosowanie właściwej reakcji.

Test

7. Oceń, czy biegły rewident, określając ogólne reakcje na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdań finansowych zgodnie z KSB 330:
 - (a) wziął pod uwagę wiedzę, umiejętności i zdolności członków zespołu,
 - (b) rozważył wpływ wyboru i zastosowania zasad rachunkowości (w szczególności w zakresie rozpoznawania przychodów) przez jednostkę na oszukańczą sprawozdawczość finansową oraz
 - (c) uwzględnił element nieprzewidywalności w czasie dokonywania wyboru rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania. [240.28-29, A33-A36; 330.5; 240.45]
8. Oceń, czy zgodnie z KSB 330 biegły rewident zaprojektował i przeprowadził dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadały ocenie ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń. [240.30, A37-A40; 330.6; 240.45]
9. Oceń, czy biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury badania w celu dokonania przeglądu wartości szacunkowych pod kątem ich subiektywności oraz oceny, czy okoliczności będące źródłem subiektywizmu stanowiły ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. [240.32 (b), A45-A47]

W swojej ocenie rozważ, czy biegły rewident uwzględnił w powiązaniu z powyższymi wymogami również wymogi:
— *w zakresie przeglądu wyników szacunków księgowych odpowiednio w odniesieniu do lat poprzednich i bieżącego okresu oraz osądów i decyzji podjętych podczas ustalania wartości szacunkowych, aby*

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 240

stwierdzić istnienie oznak wskazujących na możliwą stronniczość kierownictwa – wynikające z KSB 540 [540.9, 540.21],

- *w zakresie udokumentowania znaczących zawodowych osądów, w tym w odniesieniu do wartości szacunkowych – wynikające z KSB 230 [230.8, A8-A11].*

10. Oceń, czy biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury badania w celu oceny, czy uzasadnienie ekonomiczne dla transakcji znaczących niemieszczących się w ramach zwykłego trybu działalności gospodarczej jednostki nie sugeruje, że zawarto je w celu realizacji oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub zatajenia faktu zawłaszczenia majątku. [240.32 (c), A48]

Cel testu – dotyczy procedur badania dostosowanego do ryzyka związanego z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo

Ocena, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanego z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo.

Test

11. Oceń, czy ryzyka związane z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo zostało rozpoznane przez biegłego rewidenta jako znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa. [240.31]
12. Oceń, czy biegły rewident ustalił, czy w celu reakcji na zidentyfikowane ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo, powinien przeprowadzić inne procedury niż te z KSB 240.32, gdy wystąpiły dodatkowe ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo, które nie były objęte procedurami przeprowadzanymi w celu spełnienia wymogów zawartych w KSB 240.32. [240.33]
13. Oceń, czy – niezależnie od oceny biegłego rewidenta dotyczącej ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo - zaprojektował i przeprowadził on procedury badania w celu sprawdzenia odpowiedniości zapisów w księdze głównej oraz innych korekt wprowadzonych podczas sporządzania sprawozdań finansowych [240.32 (a), A41-A42, A44; 240.45], w tym rozważył podczas identyfikacji i wyboru zapisów księgowych i innych korekt:
 - ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem,
 - kontrole nad zapisami ksiąg rachunkowych i innymi korektami,
 - proces sprawozdawczości finansowej jednostki oraz rodzaj dostępnych dowodów,
 - charakterystykę oszukańczych zapisów księgowych lub innych korekt,
 - zapisy ksiąg rachunkowych oraz inne korekty przetwarzane poza zwykłym trybem działalności gospodarczej. [240.A43]

Cel testu - dotyczy komunikacji z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór, organami regulacyjnymi i ścigania

Ocena jakości komunikowania się biegłego rewidenta z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i regulatorem, w tym w szczególności ocena, czy biegły rewident podczas badania właściwie zareagował wobec osób trzecich na wykryte lub domniemane oszustwo.

Test

14. Oceń, czy w przypadku, gdy biegły rewident wycofał się z badania:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 240

- (a) omówił on z kierownictwem odpowiedniego szczebla lub z osobami sprawującymi nadzór wycofanie się z badania i przyczyny tej decyzji oraz
 - (b) ocenił, czy zachodził prawny lub zawodowy wymóg poinformowania o wycofaniu się z badania i przyczynach tej decyzji osoby lub osób, od których otrzymał zlecenie badania lub, w niektórych przypadkach, organów regulacyjnych. [240.38 (c), A54-57]
15. Oceń, czy biegły rewident otrzymał od kierownictwa oraz tam, gdzie to zasadne, osób sprawujących nadzór pisemne oświadczenia, że:
- (a) potwierdzili swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej,
 - (b) ujawnili biegłemu rewidentowi wyniki oceny ryzyk, że sprawozdania finansowe na skutek oszustwa mogły zawierać istotne zniekształcenia,
 - (c) ujawnili biegłemu rewidentowi wiedzę na temat oszustwa lub podejrzanego oszustwa wpływającego na jednostkę, obejmującego kierownictwo, pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej lub inne osoby, jeżeli oszustwo miało istotny wpływ na sprawozdania finansowe,
 - (d) ujawnili biegłemu rewidentowi wiedzę na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzanego oszustwo wpływające na sprawozdania finansowe, które to zarzuty zostały zgłoszone przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych. [240.39, A58-59; 580]
16. Oceń, czy:
- (a) jeżeli biegły rewident zidentyfikował oszustwo lub otrzymał informacje wskazujące na możliwość istnienia oszustwa, niezwłocznie poinformował on o tym:
 - kierownictwo odpowiedniego szczebla, które powinno było przekazać te informacje osobom odpowiedzialnym za zapobieganie i wykrywanie oszustw w podległych im obszarach [240.40, A60; 240.46],
 - osoby sprawujące nadzór, jeśli podejrzewa oszustwo z udziałem kierownictwa, pracowników pełniących znaczące role w kontroli wewnętrznej lub innych osób, jeżeli oszustwo prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych [240.41, A.62-A63; 240.46], przy czym biegły rewident powinien był rozważyć czynniki wskazane w KSB 260, ustalając, czy daną sprawę należy zakomunikować ustnie czy na piśmie [240.A61; 260.A38],
 - (b) jeżeli biegły rewident podejrzewał oszustwo z udziałem kierownictwa, to czy poinformował o swych podejrzeniach osoby sprawujące nadzór i omówił z nimi rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które były niezbędne do tego, by zakończyć badanie [240.41, A.61-A63; 240.46],
 - (c) biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o wszystkich innych sprawach związanych z oszustwem, które w jego ocenie miały związek z ich odpowiedzialnością [240.42, A64; 240.46],
 - (d) jeżeli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewał oszustwo, określił, czy spoczywał na nim obowiązek poinformowania o stwierdzonym lub podejrzanym oszustwie zainteresowanych stron spoza jednostki, z uwzględnieniem okoliczności, zgodnie z którymi spoczywająca na biegłym rewidentcie prawna odpowiedzialność mogła uchylać w pewnych okolicznościach spoczywający na biegłym rewidentcie zawodowy obowiązek zachowania tajemnicy informacji o kliencie [240.43, A65-67; 240.46].

W swojej ocenie rozważ, czy biegły rewident uwzględnił w powiązaniu z powyższymi wymogami również wymogi:
— *w zakresie spraw podlegających komunikacji oraz samego procesu i formy komunikowania się z osobami sprawującym nadzór - wynikające z KSB 260 [260.14-22, A9-A23, A28-A45],*

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 240

- w zakresie komunikowania znaczących słabości kontroli wewnętrznej osobom sprawującym nadzór, w tym w szczególności takiej, która mogłaby kwestionować prawość i kompetencje kierownictwa - wynikające z KSB 265 [265.10 (a), A20],

Cel testu - dotyczy procedur związanych z oceną zniekształceń sprawozdania finansowego spowodowanych oszustwem w ramach oceny dowodów badania

Ocena, czy biegły rewident właściwie ocenił wpływ na sprawozdania finansowe stwierdzonych zniekształceń związanych z wykrytym lub domniemanym oszustwem.

Test

17. Oceń, czy, jeżeli biegły rewident zidentyfikował zniekształcenie, ocenił, czy wskazywało ono na istnienie oszustwa, i jeżeli takie wskazanie miało miejsce, ocenił wpływ zniekształcenia na inne aspekty badania, a szczególnie na wiarygodność oświadczeń kierownictwa. [240.35, A51]
18. Oceń, czy, jeżeli biegły rewident zidentyfikował zniekształcenie, niezależnie od poziomu jego istotności, i miał powody, aby przypuszczać, że było lub mogło być ono wynikiem oszustwa, w które mogły być zamieszane osoby z kierownictwa (w szczególności wyższego szczebla):
 - dokonał ponownej oceny ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem oraz jego wpływu na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania odpowiadających ocenionemu ryzyku,
 - rozważył wiarygodność wcześniej uzyskanych dowodów badania; rozważa także, czy okoliczności lub warunki wskazują na możliwą zмовę obejmującą pracowników, kierownictwo oraz strony trzecie. [240.36, A52]
19. Oceń, czy, jeżeli biegły rewident potwierdził lub też nie był w stanie sformułować wniosku w tej sprawie, że sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenia powstałe w wyniku oszustwa, to ocenił skutki tego dla badania. [240.37, A53]

W swojej ocenie rozważ, czy biegły rewident uwzględnił w powiązaniu z powyższymi wymogami również wymogi:

- w zakresie oceny wielkości i rodzaju zniekształceń oraz okoliczności ich wystąpienia, w tym tych będących rezultatem oszustwa - wynikające z KSB 450 [450.11 (a), A17],
- w zakresie oceny sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z danymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w szczególności oceny jakościowych aspektów praktyki księgowej jednostki (w tym oznak możliwej stronniczości kierownictwa), o których mowa w KSB 260 Załącznik 2 i KSB 540 – wynikające z KSB 700 [700.12, A1-A3].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 250 (ZMIENIONY)⁹⁸

ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI W BADANIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

- uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania przepisów prawa i regulacji powszechnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
- wykonał określone procedury badania przyczyniające się do rozpoznania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji, które mogły mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, oraz
- właściwie zareagował na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenia przepisów prawa i regulacji stwierdzone w trakcie badania.

⁹⁸ Niniejszy standard stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2017 r. i później [250(Z).10].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 250 (ZMIENIONY)

Wprowadzenie

Naruszenie – zaniechanie lub podjęcie, w sposób zamierzony lub niezamierzony, przez jednostkę lub osoby sprawujące nadzór, przez kierownictwo jednostki lub inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem jednostki, działań, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami. Naruszenie nie obejmuje osobistych wykroczeń (niedotyczących działalności gospodarczej jednostki) [250(Z).12, A9–A10].

Kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialni za zapewnienie, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i regulacjami, włączając w to przestrzeganie przepisów prawa i regulacji, które determinują kwoty i ujawnienia przedstawiane w sprawozdaniu finansowym jednostki [250(Z).3].

Poniżej znajdują się przykłady rodzajów polityk i procedur, które jednostka może wprowadzić, aby pomóc zabezpieczyć się przed i wykryć naruszenie przepisów prawa i regulacji: [250(Z).A2]

- monitorowanie wymogów prawnych i upewnianie się, że procedury operacyjne są zaprojektowane tak, aby sprostać tym wymogom,
- ustanawianie i zapewnianie działania odpowiednich systemów kontroli wewnętrznej,
- opracowanie, publikowanie i zapewnianie przestrzegania kodeksu postępowania,
- zapewnianie właściwego przeszkolenia pracowników umożliwiającego im zrozumienie kodeksu postępowania,
- monitorowanie przestrzegania kodeksu postępowania i właściwe dyscyplinowanie pracowników, którzy go naruszają,
- zaangażowanie doradców prawnych w monitorowanie wymogów prawnych,
- prowadzenie rejestru ważnych przepisów prawa i regulacji, których jednostka musi przestrzegać w ramach określonej branży, oraz rejestru skarg.

W większych jednostkach te polityki i procedury mogą być uzupełnione o przekazanie odpowiednich obowiązków:

- funkcji audytu wewnętrznego,
- komitetowi audytu,
- komórce monitorującej przestrzeganie przepisów prawa i regulacji.

Wymogi KSB 250(Z) są zaprojektowane w celu wsparcia biegłego rewidenta w identyfikacji istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego naruszeniem przepisów prawa i regulacji. Jednakże, biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności za zapobieganie przypadkom naruszenia i nie można od niego wymagać, aby wykrył wszystkie przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji. [250(Z).4]

KSB 250(Z) różnicuje obowiązki biegłego rewidenta w zależności od dwóch różnych kategorii przepisów prawa i regulacji poniżej: [250(Z).6, A6, A12–A13]

- (a) **przepisy prawa i regulacje**, które są powszechnie uznane za **mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym**, takie jak przepisy prawa i regulacje dotyczące podatków lub zobowiązań emerytalnych (zobacz 250(Z).14 i A12), oraz
- (b) **inne przepisy prawa i regulacje**, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, lecz ich przestrzeganie może być fundamentalne dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej, zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar (na przykład przestrzeganie warunków koncesji, przestrzeganie regulacji dotyczących wymogów w zakresie wypłacalności lub przestrzeganie regulacji dotyczących ochrony środowiska); naruszenie takich przepisów prawa i regulacji może zatem mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe (zobacz 250(Z).15 i A13).

Charakter i okoliczności dotyczące jednostki mogą wpływać na to, czy odpowiednie przepisy prawa i regulacje stanowią kategorię przepisów prawa i regulacji opisaną w paragrafach 6(a) czy 6(b). Przykładami przepisów prawa i regulacji, które mogą być włączone do kategorii opisanej w paragrafie 6, są te dotyczące: [250(Z).A6]

- oszustw, korupcji i łapownictwa,
- prania pieniędzy, finansowania terroryzmu oraz środków pochodzących z przestępstw,
- rynku papierów wartościowych i handlu,
- bankowości i innych produktów oraz usług finansowych,
- ochrony danych,
- zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych,
- ochrony środowiska,
- ochrony zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

W przypadku sektora publicznego biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki związane z rozważeniem przestrzegania przepisów prawa i regulacji, które mogą dotyczyć badania sprawozdania finansowego lub mogą rozciągać się na inne aspekty działalności jednostki. [250(Z).A7]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 250 (ZMIENIONY)

W niniejszym standardzie, dla każdej z wymienionych powyżej kategorii przepisów prawa i regulacji określone są różne wymogi. W odniesieniu do kategorii wskazanej w paragrafie 6(a), biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania przepisów prawa i regulacji. W odniesieniu do kategorii wskazanej w paragrafie 6(b), odpowiedzialność biegłego rewidenta jest ograniczona do wykonania określonych procedur badania umożliwiających zidentyfikowanie naruszenia tych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. [250(Z).7]

KSB 250(Z) wymaga od biegłego rewidenta pozostania wyczulonym na ewentualność, że inne procedury badania zastosowane w celu wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki naruszenia. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania, zgodnie z wymogami KSB 200, ma w tym kontekście istotne znaczenie, mając na uwadze zakres przepisów prawa i regulacji, które wpływają na jednostkę. [250(Z).8; 200.15]

W świetle przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych, na biegłym rewidentcie mogą ciążyć dodatkowe obowiązki odnoszące się do kwestii naruszenia przepisów prawa lub regulacji przez jednostkę, które mogą różnić się od lub wykroczać poza niniejszy KSB, takie jak: [250(Z).9, A8]

- (a) reakcja na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji, włączając wymogi dotyczące szczególnej komunikacji z kierownictwem jednostki i osobami sprawującymi nadzór, ocenę odpowiedniości reakcji tych osób na naruszenie oraz określenie, czy potrzebne jest podjęcie dalszych działań,
- (b) przekazywanie informacji na temat zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji innym audytorom (na przykład przy badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy), oraz
- (c) dokumentowanie wymogów odnoszących się do zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

Wypełnienie dodatkowych obowiązków może dostarczyć dalszych informacji, które mają znaczenie dla pracy biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym i innymi KSB (na przykład dotyczących uczciwości kierownictwa lub gdzie to stosowne, osób sprawujących nadzór).

Przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać od biegłego rewidenta przeprowadzenia dodatkowych procedur i podjęcia dalszych działań. Przykładowo Kodeks etyki zawodowych księgowych wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków stanowiących odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji oraz ustalenia, czy potrzebne jest dalsze działanie. Takie kroki mogą obejmować informowanie o zidentyfikowanych lub podejrzewanych naruszeniach przepisów prawa i regulacji innych biegłych rewidentów badanej grupy, włączając partnera odpowiedzialnego za badanie grupy, biegłych rewidentów części składowych grupy lub innych biegłych rewidentów wykonujących pracę w częściach składowych grupy dla potrzeb innych niż badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁹⁹. [250(Z).A8]

⁹⁹ Patrz Sekcje 225.12-225.22 Kodeksu IESBA.

Cel testu – dotyczy uzyskania przez biegłego rewidenta zrozumienia ramowych założeń prawnych i regulacyjnych jednostki

Ocena, czy biegły rewident uzyskał ogólne zrozumienie ramowych założeń prawnych i regulacyjnych oraz tego, jak jednostka przestrzega tych założeń.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident – w ramach uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia zgodnie z wymogami KSB 315(Z) – uzyskał ogólne zrozumienie [250(Z).13, A11; 315(Z).11]:
 - (a) ramowych założeń prawnych i regulacyjnych dotyczących jednostki i branży lub sektora, w którym działa jednostka, oraz
 - (b) w jaki sposób jednostka zapewnia przestrzeganie tych ramowych założeń.

Biegły rewident osiąga zrozumienie [315(Z).11]:

- (a) odpowiednich czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (315(Z).A24-A29);
- (b) charakterystyki jednostki, w tym:
 - (i) jej działalności,
 - (ii) jej struktury właścicielskiej i nadzoru,
 - (iii) rodzajów inwestycji, które jednostka dokonuje i planuje dokonać, w tym inwestycji w jednostkach specjalnego przeznaczenia oraz
 - (iv) struktury jednostki i sposobu jej finansowania, aby zrozumieć grupy transakcji, sald i ujawnień informacji, oczekiwanych w sprawozdaniach finansowych (315(Z).A30-A34);
- (c) dokonanego przez jednostkę doboru i sposobu zastosowania polityk rachunkowości, w tym przyczyn ich zmian; biegły rewident ocenia, czy polityki rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i politykami rachunkowości stosowanymi w odpowiedniej branży (315(Z).A35);
- (d) celów i strategii jednostki oraz tych związanych z nimi ryzyk działalności gospodarczej, które mogą skutkować ryzykami istotnego zniekształcenia (315(Z).A36-A42);
- (e) sposobu pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki (315(Z).A43-A48).

W celu uzyskania ogólnego zrozumienia ramowych założeń prawnych i regulacyjnych oraz tego, jak jednostka przestrzega tych założeń, biegły rewident może przykładowo [250(Z).A11]:

- wykorzystać swoje aktualne zrozumienie branży jednostki oraz regulacji i innych czynników zewnętrznych,
- uaktualnić zrozumienie tych przepisów prawa i regulacji, które bezpośrednio determinują kwoty i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym,
- skierować do kierownictwa zapytanie o inne przepisy prawa lub regulacje, co do których oczekuje się, że mogą mieć zasadniczy wpływ na działalność jednostki,
- skierować zapytanie do kierownika jednostki o polityki i procedury jednostki dotyczące przestrzegania przepisów prawa i regulacji oraz
- skierować zapytanie do kierownika jednostki o zasady lub procedury stosowane do identyfikacji, oszacowania i ewidencji roszczeń spornych.

Cel testu – dotyczy procedur badania uwzględniających przepisy prawa i regulacje, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym

Ocena, czy biegły rewident właściwie uwzględnił w badaniu przestrzeganie przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Test

2. Oceń, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym [250(Z).14], przy czym uwzględnił, że [250(Z).A12]:
 - niektóre z tych przepisów prawa i regulacji mogły bezpośrednio odnosić się do określonych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym,
 - inne przepisy prawa i regulacje mogły bezpośrednio odnosić się do sprawozdania finansowego jako całości.

Cel testu – dotyczy procedur badania, które mogą przyczynić się do zidentyfikowania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji mogących mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził właściwe procedury, które mogły przyczynić się do zidentyfikowania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji mogących mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

Test

3. Oceń, czy biegły rewident wykonał następujące procedury badania, aby przyczynić się do zidentyfikowania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji (*innych niż wymienione w KSB 250(Z).14 – przypis*), które mogły mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe [250(Z).15, A13-A14; 250(Z).30, A35-A36], tj. czy:
 - kierował zapytania do kierownika jednostki i, gdy było to właściwe, osób sprawujących nadzór, czy jednostka przestrzegała stosownych przepisów prawa i regulacji, oraz
 - przeglądał korespondencję, jeśli takowa występowała, ze stosownymi organami udzielającymi koncesji lub organami regulacyjnymi.
4. Oceń, czy inne zastosowane procedury badania mogły zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji [250(Z).16]. Przykładowo, takie procedury badania mogą obejmować [250(Z).A15]:
 - zapoznanie się z protokołami z posiedzeń organów jednostki,
 - zapytania skierowane do kierownictwa jednostki oraz wewnętrznego doradcy prawnego lub zewnętrznego doradcy prawnego dotyczące sporów sądowych, roszczeń i szacunków oraz
 - przeprowadzanie szczegółowych badań wiarygodności grup transakcji, sald kont lub ujawnień. [250(Z).30, A35-A36]
5. Oceń, czy biegły rewident zwrócił się z prośbą do kierownika jednostki i, gdy było to uzasadnione, do osób sprawujących nadzór, o przedstawienie pisemnych oświadczeń, że wszystkie znane lub podejrzanym przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi. [250(Z).17, A16; 250(Z).30, A35-A36]

Ponieważ wpływ przepisów prawa i regulacji na sprawozdanie finansowe może znacząco się różnić, pisemne oświadczenia zapewniają niezbędny dowód badania dotyczący wiedzy kierownika jednostki o zidentyfikowanych lub podejrzanym naruszeniach przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Jednakże, pisemne oświadczenia nie zapewniają same w sobie wystarczających i odpowiednich dowodów badania i w związku z tym nie wpływają na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które mają być uzyskane przez biegłego rewidenta. [250(Z).A16; 580.4]

Dokonując oceny należy mieć na uwadze, że: w przypadku braku zidentyfikowanych lub podejrzanym naruszeń, biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur badania dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż te wskazane w paragrafach 13-17 KSB 250(Z). [250(Z).18]

Cel testu – dotyczy procedur badania będących reakcją na rozpoznane podczas badania przypadki zidentyfikowania lub podejrzenia naruszenia

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził właściwe procedury badania w przypadku zidentyfikowania lub podejrzenia naruszenia.

Test

6. Oceń, czy biegły rewident, jeśli uzyskał informację o jakimkolwiek przypadku naruszenia lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji:
- (a) uzyskał zrozumienie rodzaju zdarzenia i okoliczności, w jakich wystąpiło [250(Z).19(a), A17-A18],
 - (b) uzyskał dalsze informacje w celu oceny możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe [250(Z).19(b), A19],
 - (c) omówił tę sprawę – chyba że było to zabronione przez przepisy prawa lub regulację – z odpowiednim szczeblem kierownictwa oraz gdzie to właściwe, z osobami sprawującymi nadzór [250(Z).20, A20-A21; 250(Z).30, A35-A36],
 - (d) w przypadku, gdy kierownik jednostki lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczyły wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzegała przepisów prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdanie finansowe mógł być w ocenie biegłego rewidenta istotny, wówczas rozważył on potrzebę uzyskania porady prawnej [250(Z).20, A22; 250(Z).30, A35-A36],
 - (e) w przypadku, gdy nie można było uzyskać wystarczających informacji na temat domniemanego naruszenia, ocenił wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta [250(Z).21],
 - (f) ocenił skutki, jakie zidentyfikowane lub podejrzanego naruszenie wywierało na inne aspekty badania, włączając oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń [250(Z).22] a następnie, czy podjął on odpowiednie działanie [250(Z).A23-A25].

Na przykład, czy biegły rewident rozważył wycofanie się ze zlecenia, jeśli pozwalają na to przepisy prawa lub regulacja, gdy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podjęły działań naprawczych, które biegły rewident uznał za odpowiednie w danych okolicznościach, lub zidentyfikowane albo podejrzanego naruszenie budzi wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, nawet gdy naruszenie nie było istotne dla sprawozdania finansowego.

Gdy biegły rewident ustalił, że wycofanie się ze zlecenia było odpowiednie, oceń czy zrealizowanie tego nie stanowiło substytutu wypełnienia innych obowiązków wynikających z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych w ramach reakcji na zidentyfikowane lub podejrzanego naruszenie.

Biegły rewident może dowiedzieć się o przypadkach naruszenia przepisów prawa i regulacji innych niż będących wynikiem przeprowadzenia procedur z paragrafów 13-17 KSB 250(Z) (przykładowo, gdy biegły rewident jest ostrzeżony przez sygnalistę). [250(Z).A17]

Poniższe kwestie mogą stanowić oznakę naruszenia przepisów prawa i regulacji [250(Z).A18]:

- dochodzenia instytucji regulacyjnych i organów administracji państwowej lub zapłata grzywnien lub kar,
- płatności za nieokreślone usługi lub pożyczki udzielone doradcom, podmiotom powiązanym, pracownikom lub pracownikom rządowym,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 250 (ZMIENIONY)

- *prowijze od sprzedaży lub opłaty na rzecz pośredników, które pojawiają się nadmiernie często w porównaniu do tych zazwyczaj płaconych przez daną jednostkę lub w jej branży bądź w stosunku do faktycznie uzyskanych usług,*
- *zakupy po cenach znacząco wyższych lub niższych od cen rynkowych,*
- *nietypowe płatności w gotówce, zakupy opłacane czekami na okaziciela lub przelewy środków na rachunki bankowe określone tylko numerem,*
- *nietypowe transakcje z firmami zarejestrowanymi w rajach podatkowych,*
- *płatności za dobra lub usługi kierowane do kraju innego niż kraj pochodzenia tych towarów lub usług,*
- *płatności dokonywane bez należytego udokumentowania kontroli wymiany walutowej,*
- *istnienie systemu informacyjnego, który nie zapewnia – z powodu zaprojektowania lub przypadkowo – odpowiedniego śladu rewizyjnego lub wystarczających dowodów,*
- *transakcje nieautoryzowane lub niewłaściwie ewidencjonowane,*
- *nieprzychylnie informacje prasowe.*

Sprawy mające znaczenie dla oceny przez biegłego rewidenta możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe obejmują [250(Z).A19]:

- *potencjalne konsekwencje finansowe zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji na sprawozdanie finansowe obejmujące przykładowo nałożenie grzywien, kar, odszkodowań, zagrożenie konfiskatą majątku, przymusowe zaprzestanie prowadzenia działalności oraz postępowanie sądowe,*
- *rozważenie, czy potencjalne konsekwencje finansowe wymagają ujawnienia,*
- *rozważenie, czy potencjalne konsekwencje finansowe są na tyle poważne, że poddają w wątpliwość rzetelną prezentację sprawozdania finansowego lub w inny sposób powodują, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd.*

Przykłady okoliczności, które mogą spowodować, że biegły rewident oceni skutki zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia dla wiarygodności pisemnych oświadczeń uzyskanych od kierownika lub gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór mają miejsce, gdy [250(Z).A24]:

- *biegły rewident podejrzewa lub posiada dowody zaangażowania lub planów zaangażowania kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór w jakiegokolwiek zidentyfikowane lub podejrzanego naruszenie,*
- *biegły rewident obawia się, że kierownictwo oraz gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór posiadają wiedzę o takim naruszeniu oraz niezgodnie z wymogami prawnymi lub regulacyjnymi, nie przedstawiło lub nie upoważniło do przedstawienia, tej sprawy odpowiednim władzom w odpowiednim czasie.*

Cel testu – dotyczy informowania i raportowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób informował i raportował – jeśli nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację – o sprawach dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji, o których biegły rewident dowiedział się podczas badania.

Test

7. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli podejrzewał, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczyły w naruszeniu:
 - poinformował o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierownictwa w jednostce, o ile taki występował, taki jak komitet audytu lub rada nadzorcza,
 - jeśli w jednostce nie występował wyższy szczebel kierownictwa lub gdy biegły rewident sądził, że jego informacja mogła nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie był pewien, kogo poinformować, rozważył on uzyskanie porady prawnej. [250(Z).25; 250(Z).30, A35-A36]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 250 (ZMIENIONY)

8. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli stwierdził, że zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie istotnie wpłynęło na sprawozdanie finansowe i nie zostało właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym – wyraził o sprawozdaniu finansowym, zgodnie z KSB 705(Z), opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną. [250(Z).26, A26-A27; 705(Z).7-8]
9. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór utrudniło biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania służących ocenie, czy naruszenie, które mogło być istotne dla sprawozdania finansowego faktycznie wystąpiło lub prawdopodobnie wystąpiło – wyraził opinię z zastrzeżeniem lub odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie ograniczenia zakresu badania zgodnie z KSB 705(Z). [250(Z).27, A26-A27; 705(Z).7 i 9]
10. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli nie był w stanie określić, czy naruszenie wystąpiło z powodu ograniczeń wynikających z okoliczności a nie narzuconych przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór – dokonał oceny, jaki mogło to mieć wpływ na opinię biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705(Z). [250(Z).28, A26-A27; 705(Z)]

Zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji jest przedstawiane w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy biegły rewident modyfikuje opinię zgodnie z paragrafami 26-28 KSB 250(Z). W pewnych innych okolicznościach, biegły rewident może poinformować o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu w sprawozdaniu biegłego rewidenta, przykładowo [250(Z).A26]:

- *gdy biegły rewident ma w świetle KSB odpowiedzialność sprawozdawczą inną niż ta przedstawiona w paragrafie 43 KSB 700(Z),*
- *gdy biegły rewident ustala, że zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie jest kluczową sprawą badania oraz odpowiednio przedstawia tę sprawę zgodnie z KSB 701, chyba, że zastosowanie ma paragraf 14 KSB 250(Z), lub*
- *w wyjątkowych przypadkach, gdy kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań naprawczych które biegły rewident uznaje za stosowne w danych okolicznościach a wycofanie się ze zlecenia nie jest możliwe (patrz paragraf A25 KSB 250(Z)), biegły rewident może rozważyć opisanie zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia w akapicie dotyczącym innej sprawy zgodnie z KSB 706(Z).*

Przepisy prawa lub regulacja mogą wykluczać publiczne ujawnienie, zarówno przez kierownika jednostki jak i osoby sprawujące nadzór oraz biegłego rewidenta, określonych spraw. Przykładowo, przepisy prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki. Gdy biegły rewident zamierza poinformować w sprawozdaniu biegłego rewidenta o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu w świetle okoliczności wskazanych w paragrafie A26 KSB 250(Z) lub innych, takie przepisy prawa lub regulacja mogą wpływać na możliwość opisanie tej sprawy w sprawozdaniu, lub w niektórych okolicznościach na możliwość wydania sprawozdania biegłego rewidenta. W takich przypadkach biegły rewident może rozważyć uzyskanie porady prawnej w celu określenia odpowiedniego sposobu postępowania. [250(Z).A27]

Rozważ odpowiedniość wyrażonej opinii przez biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki w świetle uzyskanych dowodów badania i wniosków biegłego rewidenta oraz, czy wyrażona opinia pozostaje w zgodzie z naszym rozumieniem jednostki i otoczenia, w którym ta jednostka działa.

UWAGA: W przypadku identyfikacji w trakcie kontroli kwestii, które mogłyby wskazywać na ryzyko, iż wydana przez biegłego rewidenta opinia była nieprawidłowa, dokonaj oceny wpływu tych kwestii na sprawozdanie z badania w świetle wymogów odpowiednio: KSB 700(Z), KSB 701, KSB 705(Z) lub KSB 706(Z).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 250 (ZMIENIONY)

11. Oceń, czy biegły rewident – jeśli rozpoznał lub podejrzewał naruszenie przepisów prawa i regulacji – rozważył, czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne [250(Z).29, A28-A34]:

- (a) wymagają, aby poinformował on odpowiedni organ spoza jednostki,
- (b) określają obowiązki zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

Ponadto należy ocenić, czy biegły rewident – w przedmiotowym zakresie, w danych okolicznościach – zastosował się do obowiązujących przepisy prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych.

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w pewnych okolicznościach, ponieważ [250(Z).A28]:

- (a) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta poinformowania (patrz paragraf A29 KSB 250(Z)),
- (b) biegły rewident uznał, że poinformowanie jest właściwym działaniem jako odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzanym naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi (patrz paragraf A30 KSB 250(Z)),
- (c) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne zapewniają biegłemu rewidentowi uprawnienie do takiego działania (patrz paragraf A30 KSB 250(Z)).

W niektórych systemach prawnych przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać od biegłego rewidenta poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki. Przykładowo, w niektórych systemach prawnych biegłego rewidenta instytucji finansowej obowiązują wymogi statutowe poinformowania organu nadzorczego o wystąpieniu lub podejrzanym wystąpieniu naruszenia przepisów prawa i regulacji. Dodatkowo, naruszenie przepisów prawa lub regulacji może spowodować zniekształcenia, a w niektórych systemach prawnych, biegły rewident może być zobowiązany do poinformowania o zniekształceniach odpowiednie organy w przypadkach, gdy kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań korygujących. [250(Z).A29]

W innych przypadkach, odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać, aby biegły rewident ustalił czy przekazanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniemu organowi spoza jednostki jest odpowiednim działaniem w danych okolicznościach. Przykładowo, Kodeks IESBA wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków stanowiących odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzanym naruszenie przepisów prawa i regulacji, i ustalenie czy potrzebne jest dalsze działanie, które może obejmować poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki¹⁰⁰. Kodeks IESBA wyjaśnia, że takie informowanie nie będzie uznane za złamanie obowiązku zachowania poufności zgodnie z Kodeksem IESBA¹⁰¹. [250(Z).A30]

Nawet, jeśli przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne nie odnoszą się do wymogów informowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu, mogą zawierać uprawnienie biegłego rewidenta do informowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu odpowiedniego organu spoza jednostki. Przykładowo, w trakcie badania sprawozdania finansowego instytucji finansowej, biegły rewident może być uprawniony w świetle przepisów prawa lub regulacji, do omówienia spraw takich jak zidentyfikowane lub podejrzanym naruszenie przepisów prawa i regulacji z organem nadzorującym. [250(Z).A31]

W innych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiednich organów spoza jednostki może być uniemożliwione, zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi, obowiązkiem zachowania poufności. [250(Z).A32]

Rozstrzygnięcie wymagane przez paragraf 29 KSB 250(Z) może obejmować skomplikowane rozważania i zawodowe osądy. Odpowiednio, biegły rewident może rozważyć wewnętrzne konsultacje (na przykład w ramach firmy lub firmach stacji) lub na zasadach poufności, z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację lub spowoduje złamanie obowiązku zachowania poufności). Biegły rewident może rozważyć również uzyskanie porady prawnej, aby poznać dostępne możliwości oraz zawodowe lub prawne skutki przyjęcia określonego sposobu postępowania. [250(Z).A33]

Biegły rewident działający w sektorze publicznym może być zobowiązany do poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu ustawodawcy lub innego organu nadzorującego lub przedstawienia go w sprawozdaniu biegłego rewidenta. [250(Z).A34]

¹⁰⁰ Patrz, na przykład Sekcja 225.29 oraz Sekcje 225.32-225.36 Kodeksu IESBA.

¹⁰¹ Patrz, na przykład Sekcja 140.7 oraz Sekcja 225.35 Kodeksu IESBA.

Cel testu – dotyczy dokumentacji badania

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób udokumentował sprawy dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

Test

12. Oceń, czy biegły rewident włączył do dokumentacji badania opis zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji oraz [250(Z).30, A35-A36; 230.8-11, A6]:
- (a) przeprowadzone procedury badania, dokonane znaczące osądy zawodowe oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski,
 - (b) rozmowy z kierownictwem jednostki, osobami sprawującymi nadzór na temat znaczących spraw dotyczących naruszenia, włączając reakcję kierownictwa i, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór na te sprawy.

Dokumentacja wniosków biegłego rewidenta dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji może obejmować przykładowo [250(Z).A35]:

- kopie zapisów i dokumentów,
- notatki z rozmów przeprowadzonych z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór oraz stronami spoza jednostki.

Przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą określać również dodatkowe wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji¹⁰². [250(Z).A36]

¹⁰² Patrz, na przykład, Sekcja 225.37 Kodeksu IESBA.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 250

Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

- uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych praw i regulacji, które uznał za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych,
- przeprowadził określone procedury badania pomocne w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogły mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe oraz
- właściwie zareagował na rozpoznane podczas badania przypadki naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji.

Cel testu – dotyczy procedur badania uwzględniających bezpośredni wpływ prawa i regulacji na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych

Ocena, czy biegły rewident właściwie uwzględnił w badaniu przestrzeganie praw i regulacji wpływających na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

Test

13. Oceń, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych praw i regulacji, które uznał za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień prezentowanych w sprawozdaniach finansowych [240.13], przy czym uwzględnił, że:
- niektóre z postanowień tych praw i regulacji mogły mieć bezpośrednie znaczenie dla specyficznych stwierdzeń sprawozdań finansowych,
 - inne z postanowień tych praw i regulacji mogły mieć bezpośrednie znaczenie dla sprawozdań finansowych jako całości [250.A8].

Cel testu – dotyczy procedur badania pomocnych w rozpoznaniu przypadków rozpoznania lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził właściwe procedury, które mogły pomóc mu w rozpoznaniu lub podejrzeniu naruszenia prawa i regulacji.

Test

14. Oceń, czy biegły rewident przeprowadził procedury badania, pomagające mu w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji (*niż wymienione w KSB 250.13 – przypis*), które mogły mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe, tj.:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 250

- skierował do kierownictwa i, gdy jest to uzasadnione, osób sprawujących nadzór zapytania, czy jednostka przestrzegała odpowiednich praw i regulacji oraz
 - sprawdził korespondencję z odpowiednimi organami koncesyjnymi lub regulacyjnymi, jeśli takowe istniały [250.14, A9-A10; 250.29, A21].
15. Oceń, czy inne zastosowane procedury badania mogły wskazać biegłemu rewidentowi przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia prawa i regulacji [250.15], w szczególności: lektury protokołów, zadawanie pytań kierownictwu jednostki, jak również wewnętrznym lub zewnętrznym doradcom prawnym w związku z sporami sądowymi, roszczeniami i szacunkami oraz przeprowadzanie testów szczegółowych dla grup transakcji, sald kont lub ujawnień. [250.A11, 250.29, A21]
16. Oceń, czy biegły rewident zwrócił się z zapytaniem do kierownictwa i, gdy było to uzasadnione, do osób sprawujących nadzór, o przedstawienie pisemnych oświadczeń, że zostały mu ujawnione wszystkie znane lub podejrzanego przypadki naruszenia prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. [250.16, A12; 250.29, A21]

Cel testu – dotyczy procedur badania będących reakcją na rozpoznane podczas badania przypadki naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził właściwe procedury na wypadek stwierdzenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji.

Test

17. Oceń, czy biegły rewident, uzyskawszy informacje dotyczące naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji:
- (g) zaznajomił się z charakterem zdarzenia i okolicznościami, w których ono zaszło [250.18, A4],
 - (h) uzyskał dalsze informacje, które pozwoliły na ocenę możliwego wpływu na sprawozdania finansowe [250.18, A4],
 - (i) omówił to zagadnienie z kierownictwem oraz, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór [250.19, A15; 250.29, A21]
 - (j) w przypadku, gdy kierownictwo lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczyły wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzegała prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdania finansowe mógł być w ocenie biegłego rewidenta istotny, wówczas rozważył konieczność skorzystania z porady prawnej [250.19, A16; 250.29, A21],
 - (k) w przypadku, gdy nie można było uzyskać wystarczających informacji o domniemanym naruszeniu prawa i regulacji, ocenił wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta [250.20],
 - (l) ocenił wpływ, jaki to naruszenie wywierało na inne aspekty badania, w tym na własną ocenę ryzyka i wiarygodność pisemnych oświadczeń [250.21] oraz podjął odpowiednie działania, w szczególności:
 - rozważył wycofanie się z realizacji badania, gdy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podjęły działań naprawczych uznanych przez biegłego rewidenta za niezbędne w danych okolicznościach, nawet jeśli naruszenie nie miało istotnego wpływu na sprawozdania finansowe,
 - jeśli wycofanie się z realizacji zlecenia nie było możliwe, rozważył działania zastępcze, w tym opis naruszenia prawa i regulacji w paragrafie objaśniającym w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z KSB 706 [250.A17-A18, 706.8]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 250

18. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli podejrzewał, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczyły w naruszeniu prawa i regulacji:
- poinformował o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierowniczy w jednostce, o ile takowy istniał, jak komitet audytu lub rada nadzorcza,
 - jeśli w jednostce nie istniał wyższy szczebel kierowniczy lub gdy biegły rewident sądził, że jego informacja mogła nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie był pewny, kogo poinformować, rozważył konieczność uzyskania porady prawnej [250.24; 250.29, A21].

Cel testu – dotyczy informowania o naruszeniu prawa i regulacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz organów regulacyjnych i nadzorujących

Ocena, czy biegły rewident właściwie ocenił wpływ naruszenia prawa i regulacji na sprawozdania finansowe oraz, jeśli ten wpływ był istotny, sposób jego odzwierciedlenia w sprawozdaniach finansowych (w szczególności czy ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są adekwatne).

Test

19. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli stwierdził, że naruszenie prawa i regulacji istotnie wpłynęło na sprawozdania finansowe, jak również, że nie zostało właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych - zgodnie z KSB 705 wyraził opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną o sprawozdaniach finansowych. [250.25, 705.7]
20. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór utrudniło biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania służących ocenie, czy mogło nastąpić lub nastąpiło naruszenie prawa i regulacji mogące wywrzeć istotny wpływ na sprawozdania finansowe - wyraził opinię z zastrzeżeniem lub odstąpił od wyrażenia opinii ze względu na ograniczenie zakresu badania zgodnie z KSB 705. [250.26, 705.8]
21. Oceń, czy biegły rewident - jeśli rozpoznał lub podejrzewał naruszenie prawa i regulacji - wówczas rozważył, czy był zobowiązany (np. w odniesieniu do jednostek sektora finansowego) do przedstawienia rozpoznanego lub podejrzewanego naruszenia stronom spoza jednostki [250.27], w szczególności jeśli w danym systemie prawnym biegły rewident [250.A19-A20]:
- badający sprawozdania instytucji finansowych miał prawny obowiązek informowania organów nadzoru o wystąpieniu lub podejrzeniu naruszenia prawa i regulacji,
 - miał obowiązek informować odpowiednie władze o nieprawidłowościach w tych przypadkach, gdy kierownictwo oraz, gdy jest to uzasadnione, osoby sprawujące nadzór, nie podjęły działań naprawczych,
 - działający w sektorze publicznym był zobowiązany do informowania o przypadkach naruszenia prawa i regulacji ustawowego organu nadrzędnego lub innego organu nadzorującego bądź też do przedstawienia ich w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260 (ZMIENIONY)

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 260 (ZMIENIONY)¹⁰³

KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

- jasno przedstawił osobom sprawującym nadzór odpowiedzialność biegłego rewidenta związaną z badaniem sprawozdania finansowego oraz przekazał informacje o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania,
- uzyskał od osób sprawujących nadzór informacje mające związek z badaniem,
- przekazywał na bieżąco osobom sprawującym nadzór spostrzeżenia wynikające z badania, które są znaczące i mają związek z ich odpowiedzialnością za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, oraz
- promował skuteczne dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór [260(Z).9].

¹⁰³ Niniejszy standard KSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później [260(Z).8].

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie identyfikacji spraw wymagających zakomunikowania osobom sprawującym nadzór

Ocena czy biegły rewident adekwatnie zidentyfikował i zakomunikował sprawy, które należy przekazać osobom sprawującym nadzór.

Test

1. Oceń czy biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór odpowiedzialność biegłego rewidenta w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, w tym, że:
 - biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie i wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego, które zostało sporządzone przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór oraz, że badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki ani osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności [260(Z).14, A9-A10] oraz
 - biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, co obejmuje poinformowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta [260(Z).15, A11-A16].
2. Oceń, czy biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór [260(Z).16, A17-A18]:
 - (a) spojrzenie biegłego rewidenta na znaczące jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, szacunków księgowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym [260(Z).16, A19-A20, Załącznik 2],
 - (b) istotne trudności, napotkane podczas badania, jeżeli wystąpiły [260(Z).16, A21],
 - (c) istotne sprawy pojawiające się w trakcie badania, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki (w przypadku, gdy nie wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką) [260(Z).16, A22],
 - (d) pisemne oświadczenia, o jakie prosi biegły rewident (w przypadku, gdy nie wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką) [260(Z).16],
 - (e) okoliczności, które wpływają na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta – jeżeli wystąpiły (260(Z).16, A23-A25) oraz
 - (f) wszelkie inne istotne kwestie pojawiające się w trakcie badania, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają związek z nadzorowaniem procesu sprawozdawczości finansowej [260(Z).16, A26-A28].
3. Oceń, czy biegły rewident dowiedział się i zakomunikował osobom sprawującym nadzór o dodatkowych sprawach, które niekoniecznie dotyczyły nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, ale które, jednakże, są prawdopodobnie znaczące dla odpowiedzialności osób sprawujących nadzór za nadzorowanie strategicznego kierunku jednostki lub obowiązków jednostki związanych z odpowiedzialnością jednostki (*takie sprawy mogły obejmować, na przykład, istotne kwestie dotyczące struktur lub procesów nadzoru, oraz istotne decyzje lub działania podejmowane przez kierownictwo wyższego szczebla bez odpowiedniej autoryzacji*) [260(Z).A34].

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie komunikowania osobom sprawującym nadzór kwestii związanych z niezależnością biegłego rewidenta

Ocena czy biegły rewident przekazał osobom sprawującym nadzór w adekwatny sposób kwestie związane z jego niezależnością.

Test

4. Oceń, czy biegły rewident przekazał osobom sprawującym nadzór:
- oświadczenie, że zespół wykonujący zlecenie i, odpowiednio, inne osoby w firmie, firma oraz, jeśli stosowne, firmy wchodzące w skład sieci, przestrzegały stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności,
 - informacje o wszystkich powiązaniach i innych sprawach pomiędzy firmą, firmami wchodzącymi w skład sieci, a jednostką, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mogą być zasadnie uznane za wpływające na niezależność (Powinno to obejmować wszystkie wynagrodzenia, które firma i firmy wchodzące w skład sieci uzyskały od jednostki i części grupy kontrolowanych przez jednostkę przez okres sprawozdawczy objęty sprawozdaniem finansowym za świadczenie usług badania i usług niebędących badaniem; wynagrodzenia te są grupowane według kategorii, tak aby pomóc osobom sprawującym nadzór w ocenie wpływu usług na niezależność biegłego rewidenta),
 - powiązane zabezpieczenia, które zostały zastosowane, aby wyeliminować zidentyfikowane zagrożenia dla niezależności lub zredukować je do akceptowalnego poziomu [260(Z).17, A29-A32].

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie dążenia przez biegłego rewidenta do zapewnienia skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór

Ocena efektywności dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

Test

5. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o formie, czasie przeprowadzenia i przewidywanej ogólnej treści komunikowania się [260(Z).18], tj. w szczególności poprzez omówienie:
 - celu komunikowania się,
 - formy, w jakiej będzie odbywało się komunikowanie,
 - osoby(-ób) w zespole wykonującym zlecenie i pośród osób sprawujących nadzór, które będą informować o określonych sprawach,
 - oczekiwań biegłego rewidenta, że komunikowanie się będzie dwustronne, oraz że osoby sprawujące nadzór będą przekazywać biegłemu rewidentowi sprawy, które uznają za mające związek z badaniem, na przykład strategiczne decyzje, które mogą znacząco wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania, podejrzenie lub wykrycie oszustwa oraz obawy dotyczące uczciwości lub kompetencji kierownictwa wyższego szczebla,
 - procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazywanych przez biegłego rewidenta,
 - procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazywanych przez osoby sprawujące nadzór [260(Z).A37-A45].
6. Oceń, czy biegły rewident:
 - przekazał na piśmie osobom sprawującym nadzór znaczące ustalenia z badania (jeżeli zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, ustne komunikowanie się nie byłoby odpowiednie), oraz informacje o swojej niezależności, a także zachował kopie pisemnie przekazanych informacji jako część dokumentacji badania [260(Z).19-20, A46-A48; 260(Z).23; 230.8-11, A6],
 - w przypadku spraw przekazywanych ustnie włączył je do dokumentacji badania wraz z informacją, kiedy i komu zostały one przedstawione [260(Z).23], przy czym dokumentacja ustnego komunikowania się może obejmować kopie protokołów sporządzonych przez jednostkę zachowanych jako część dokumentacji badania, gdy te protokoły są właściwym zapisem komunikowania się [260(Z).A54],
 - komunikował się na bieżąco z osobami sprawującymi nadzór [260(Z).21, A49-A50],
 - ocenił, czy dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór było odpowiednie dla celu badania i jeżeli nie było ocenił wpływ tego, jeżeli taki istnieje, na ocenę biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia i zdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania oraz podejmuje odpowiednie działania. [260(Z).22, A51-A53].

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie komunikowania osobom sprawującym nadzór poszczególnych kwestii związanych z badaniem

Ocena czy biegły rewident przekazał osobom sprawującym nadzór w adekwatny sposób poszczególne kwestie związane z badaniem, zgodnie z wymogami innych standardów badania.

Test

7. Oceń, czy firma audytorska przypisała biegłemu rewidentowi odpowiedzialnemu za badanie odpowiedzialność za realizację każdego badania oraz opracowała zasady/ polityki i procedury, które wymagały, aby tożsamość i rola partnera odpowiedzialnego za badanie zostały przekazane m.in. osobom sprawującym nadzór [MSKJ 1.30 (a)].
8. Oceń, czy – w celu ustalenia czy poszczególne osoby z jednostki posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemanych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki – biegły rewident skierował zapytania do osób sprawujących nadzór, aby zrozumieć, w jaki sposób nadzorują proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustwa w jednostce i kontrolę wewnętrzną stworzoną przez kierownictwo w celu ograniczenia tego ryzyka oraz w celu potwierdzenia odpowiedzi uzyskanych od kierownictwa [240.20-21, A19-A21].
9. Oceń, czy w przypadku, gdy biegły rewident wycofał się z badania:
 - (c) omówił z kierownictwem odpowiedniego szczebla lub z osobami sprawującymi nadzór wycofanie się z badania i przyczyny tej decyzji oraz
 - (d) ocenił, czy zachodził prawny lub zawodowy wymóg poinformowania o wycofaniu się z badania i przyczynach tej decyzji osoby lub osób, od których otrzymał zlecenie badania lub, w niektórych przypadkach, organów regulacyjnych [240.38(c), A54-57].
10. Oceń, czy:
 - (e) jeżeli biegły rewident rozpoznał oszustwo lub otrzymał informacje wskazujące na możliwość istnienia oszustwa, niezwłocznie poinformował on o tym:
 - kierownictwo odpowiedniego szczebla, które powinno było przekazać te informacje osobom odpowiedzialnym za zapobieganie i wykrywanie oszustw w podległych im obszarach [240.40, A60; 240.46],
 - osoby sprawujące nadzór, jeśli podejrzewa oszustwo z udziałem kierownictwa, pracowników pełniących znaczące role w kontroli wewnętrznej lub innych osób, jeżeli oszustwo prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych [240.41, A.62-A63; 240.46], przy czym biegły rewident powinien był rozważyć czynniki wskazane w KSB 260, ustalając, czy daną sprawę należy zakomunikować ustnie czy na piśmie [240.A61; 260(Z).A47],
 - (f) jeżeli biegły rewident podejrzewał oszustwo z udziałem kierownictwa, to czy poinformował o swych podejrzaniach osoby sprawujące nadzór i omówił z nimi rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które są niezbędne do tego, by zakończyć badanie [240.41, A.61-A63; 240.46],
 - (g) biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o wszystkich innych sprawach związanych z oszustwem, które w jego ocenie miały związek z ich odpowiedzialnością [240.42, A64; 240.46].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260 (ZMIENIONY)

11. [dotyczy KSB 250, w przypadku KSB 250(Z) patrz przypis¹⁰⁴] Oceń, czy biegły rewident przeprowadził następujące procedury badania, pomagające w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogły mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe:
- (a) skierował do kierownictwa i, gdy jest to uzasadnione, osób sprawujących nadzór zapytania, czy jednostka przestrzegała tych praw i regulacji oraz
 - (b) sprawdził korespondencję z odpowiednimi organami koncesyjnymi lub regulacyjnymi [250.14, A9-A10].
12. [dotyczy KSB 250, w przypadku KSB 250(Z) patrz przypis¹⁰⁵] Oceń, czy jeśli biegły rewident podejrzewał, że mogło dojść do naruszenia prawa i regulacji:
- omówił to zagadnienie z kierownictwem oraz, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór,
 - a jeśli kierownictwo lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczyły wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzegała prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdania finansowe mógł być w ocenie biegłego rewidenta istotny, wówczas rozważył konieczność skorzystania z porady prawnej [250.19, A15-A16].
13. [dotyczy KSB 250, w przypadku KSB 250(Z) patrz przypis¹⁰⁶] Oceń, czy biegły rewident:
- poinformował osoby sprawujące nadzór o zauważonych podczas badania sprawach związanych z naruszeniem prawa i regulacji, które nie są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi,
 - w którego ocenie naruszenie prawa i regulacji można było uznać za zamierzone i istotne, poinformował niezwłocznie o tej sprawie osoby sprawujące nadzór,
 - który podejrzewał, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczyły w naruszeniu prawa i regulacji, poinformował o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierowniczy w jednostce (jak komitet audytu lub rada nadzorcza), a jeśli w jednostce nie istniał wyższy szczebel kierowniczy lub gdy sądził on, że jego informacja może nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie był pewny, kogo poinformować, rozważył konieczność uzyskania porady prawnej [250.22-24].

¹⁰⁴ W przypadku KSB 250(Z) przedmiotowy test ma następujące brzmienie:

Oceń, czy biegły rewident wykonał następujące procedury badania, aby przyczynić się do zidentyfikowania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji, które mogły mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe [250(Z).15, A13-A14], tj. czy:

- (a) kierował zapytania do kierownika jednostki i, gdy było to właściwe, osób sprawujących nadzór, czy jednostka przestrzegała stosownych przepisów prawa i regulacji, oraz
- (b) przeglądał korespondencję, jeśli takowa występowała, ze stosownymi organami udzielającymi koncesji lub organami regulacyjnymi.

¹⁰⁵ W przypadku KSB 250(Z) przedmiotowy test ma następujące brzmienie:

Oceń, czy jeśli biegły rewident podejrzewał, że mogło wystąpić naruszenie [250(Z).20, A20-A22]:

- omówił tę sprawę – chyba że było to zabronione przez przepisy prawa lub regulację – z odpowiednim szczeblem kierownictwa oraz gdzie to właściwe, z osobami sprawującymi nadzór,
- w przypadku, gdy kierownik jednostki lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczyły wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzegała przepisów prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdanie finansowe mógł być w ocenie biegłego rewidenta istotny, wówczas rozważył on potrzebę uzyskania porady prawnej.

¹⁰⁶ W przypadku KSB 250(Z) przedmiotowy test ma następujące brzmienie:

Oceń, czy biegły rewident [250(Z).23-25]:

- jeśli nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację – poinformował osoby sprawujące nadzór o sprawach związanych z naruszeniem przepisów prawa i regulacji, o których biegły rewident dowiedział się podczas badania, innych niż te, które są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi,
- w którego osądzie naruszenie przepisów prawa i regulacji można było uznać za zamierzone i istotne, niezwłocznie poinformował o tej sprawie osoby sprawujące nadzór,
- jeżeli podejrzewał, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczyły w naruszeniu poinformował o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierownictwa w jednostce, o ile taki występował, taki jak komitet audytu lub rada nadzorcza, a jeśli w jednostce nie występował wyższy szczebel kierownictwa lub gdy biegły rewident sądził, że jego informacja mogła nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie był pewien, kogo poinformować, rozważył on uzyskanie porady prawnej.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260 (ZMIENIONY)

14. Oceń, czy biegły rewident na bieżąco informował na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej rozpoznanej w trakcie badania [265.9, A12-A18, A27].
15. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o:
 - nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogły mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie zezwalało na to prawo lub regulacje,
 - wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdania finansowe jako całość [450.12-13, A21-A23].
16. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli stwierdził, że odmowa kierownictwa uniemożliwiająca biegłemu rewidentowi wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne jest nieracjonalna lub że nie było on w stanie uzyskać przydatnych i wiarygodnych dowodów badania na podstawie alternatywnych procedur badania:
 - skomunikował się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z KSB 260(Z).16,
 - ustalił wpływ odmowy kierownictwa na badanie i opinię biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705 [505.9].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260 (ZMIENIONY)

17. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli uzyskał dowody badania świadczące o tym, że stany początkowe zawierały zniekształcenia, które mogły istotnie wpływać na sprawozdania finansowe za bieżący okres, to:
 - przeprowadził dodatkowe, odpowiednie w danych okolicznościach procedury badania, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdania finansowe za bieżący okres,
 - jeżeli dodatkowo stwierdził, że zniekształcenia te istniały w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, powiadomił o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z KSB 450.8,12 [510.7].
18. Oceń, czy biegły rewident komunikował osobom sprawującym nadzór znaczące sprawy dotyczące podmiotów powiązanych z jednostką stwierdzone podczas badania [550.27, A50].
19. Oceń, czy biegły rewident – przeprowadzając procedury badania (i) służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania tego, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, których zaistnienie mogło wymagać korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, i (ii) zaprojektowane w taki sposób, aby obejmowały okres od daty sprawozdań finansowych do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi oraz uwzględniały ocenę ryzyka biegłego rewidenta, ustalił rodzaj i zakres procedur badania, zgodnie z którym:
 - skierował zapytania do kierownictwa oraz, o ile to zasadne, do osób sprawujących nadzór, czy zaszły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia mogące wpływać na sprawozdania finansowe,
 - zapoznał się z protokołami z posiedzeń właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór, które miały miejsce po dacie sprawozdań finansowych oraz skierował zapytania dotyczące zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie były jeszcze dostępne [560.7(b)-(c), A9-A10].
20. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdań finansowych, dowiedział się o faktach, które – gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta – mogłyby sprawić, że poprawiłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas omówił sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór [560.10(a)].
21. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanych zdarzeniach i warunkach, które mogą poddawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, a informowanie osób sprawujących nadzór objęło następujące zagadnienia:
 - (a) czy te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność,
 - (b) czy przyjęcie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie,
 - (c) wystarczalność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym, i
 - (d) tam, gdzie ma to zastosowanie, wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta [570(Z).25].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260 (ZMIENIONY)

22. Oceń, czy zespół wykonujący badanie grupy, w tym biegły rewident, przedstawił osobom sprawującym nadzór nad grupą – oprócz spraw, o których mowa w KSB 260 i innych KSB – następujące sprawy:
- (a) ogólny zarys rodzajów prac do wykonania w związku z informacjami finansowymi części grupy,
 - (b) ogólny zarys charakteru planowanego zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace, które biegli rewidenty części grupy mają wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy,
 - (c) przypadki gdy ocena pracy biegłych rewidentów części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy daje podstawy do obaw, co do jakości pracy tych biegłych rewidentów,
 - (d) wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy, np. gdy dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji został ograniczony,
 - (e) oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części grupy, pracowników mających znaczący udział w kontrolach na poziomie grupy oraz innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy [600.49, A66].
23. Oceń, czy biegły rewident, informując osoby odpowiedzialne za nadzór nad jednostką o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, zakomunikował, w jaki sposób zaplanował wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego [610(Z).18] (*Planowane wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego jest integralną częścią ogólnej strategii badania biegłego rewidenta i w związku z tym jest odpowiednie dla osób odpowiedzialnych za nadzór, aby zrozumieli proponowane podejście do badania* [610(Z).A23]).
24. Oceń, czy w przypadku, w którym biegły rewident nie podał imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident omówił ten zamiar z osobami sprawującymi nadzór i czy poinformował o ocenionym przez siebie prawdopodobieństwie i dotkliwości znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego [700(Z).46]. Rozmowy z osobami sprawującymi nadzór na temat okoliczności, które mogą skutkować fizyczną krzywdą, mogą zapewnić dodatkowe informacje na temat prawdopodobieństwa lub dotkliwości znaczących zagrożeń bezpieczeństwa osobistego. Przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania mogą ustanawiać dalsze wymogi, które są stosowne dla ustalania, czy ujawnienie imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta może zostać pominięte [700(Z).A61–A63].
25. Oceń, czy biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór:
- (a) te sprawy, które biegły rewident ustalił jako kluczowe sprawy badania, lub
 - (b) jeżeli ma to zastosowanie, zależnie od faktów i okoliczności dotyczących jednostki i badania ustalenie przez biegłego rewidenta, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta [701.17, A60–A63].
26. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli kierownik jednostki odmówił usunięcia ograniczenia, o którym mowa w KSB 705(Z).11 (tj. ograniczenia ze strony kierownika jednostki zakresu badania, które według biegłego rewidenta prawdopodobnie będzie skutkowało potrzebą wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odmową wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego):
- powiadomił o tej sprawie osoby sprawujące nadzór, oraz
 - ustalił, czy możliwe jest przeprowadzenie procedur alternatywnych w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [705(Z).12].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260 (ZMIENIONY)

27. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli wycofał się z badania, co jest rozważane w paragrafie KSB 705(Z).13(b)(i) – zanim to uczynił, powiadomił osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, które spowodowałyby modyfikacje opinii [705(Z).14, A15].
28. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli wystąpiło istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do braku ujawnienia informacji wymagających ujawnienia:
 - (a) omówił brak ujawnienia z osobami sprawującymi nadzór,
 - (b) opisał w sekcji „Podstawa opinii” rodzaj pominiętych informacji oraz
 - (c) zamieścił pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że jest to wykonalne i biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat pominiętych informacji, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację [705(Z).23, A23].
29. Oceń, czy biegły rewident – gdy spodziewał się modyfikacji opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta – przedstawił osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji oraz sformułowanie modyfikacji [705(Z).30, A27].
30. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli zamierzał zamieścić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, to poinformował osoby sprawujące nadzór o tym zamiarze i o proponowanym brzmieniu tego akapitu [706(Z).12, A18].
31. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli stwierdził, że występowało istotne zniekształcenie wpływające na sprawozdania finansowe za poprzedni okres, na temat których poprzedni biegły rewident sporządził wcześniej sprawozdanie nie zawierające modyfikacji opinii, to:
 - poinformował o tym zniekształceniu kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór, oraz
 - wniósł o poinformowanie o sprawie poprzedniego biegłego rewidenta [710.18, A11].
32. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli uznał, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji¹⁰⁷, zwrócił się do kierownika jednostki o skorygowanie innych informacji, oraz, jeżeli kierownik jednostki:
 - (a) zgodził się dokonać korekty, to czy biegły rewident ustalił, czy korekta została dokonana lub
 - (b) odmówił dokonania korekty, to czy biegły rewident przedstawił tę sprawę osobom sprawującym nadzór i zwrócił się o dokonanie korekty. [720(Z).17].

¹⁰⁷ Dla potrzeb KSB 720(Z), następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej: **Inne informacje** – informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki. [720(Z).12(c), A8–A10].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260 (ZMIENIONY)

33. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli uznał [720(Z).18], że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach¹⁰⁸ uzyskanych przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór – podjął odpowiednie działania, w tym: [720(Z).A44]
- (a) rozpatrzył skutki dla sprawozdania biegłego rewidenta i poinformował osoby sprawujące nadzór o tym, w jaki sposób planuje odnieść się do istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zobacz paragraf 22(e)(ii)¹⁰⁹) lub (zob. par. A45¹¹⁰)
 - (b) wycofał się ze zlecenia, gdy wycofanie jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacjami (zob. par. A46–A47¹¹¹).
34. Jeżeli biegły rewident uznał [720(Z).19], że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach¹¹² uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, to oceń czy, czy biegły rewident:
- (a) jeżeli te inne informacje zostały skorygowane, przeprowadził procedury konieczne w danych okolicznościach lub (zob. par. A48¹¹³)
 - (b) jeżeli te inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór, podjął odpowiednie działania rozpatrując prawa i obowiązki biegłego rewidenta określone przepisami prawa, w celu odpowiedniego wskazania na nieskorygowane istotne zniekształcenia użytkownikom, dla których sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone (zob. par. A49–A50¹¹⁴).

¹⁰⁸ Dla potrzeb KSB 720(Z), następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej: **Inne informacje** – informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki. [720(Z).12(c), A8–A10].

¹⁰⁹ W KSB 720 (zmieniony).

¹¹⁰ W KSB 720 (zmieniony).

¹¹¹ W KSB 720 (zmieniony).

¹¹² Dla potrzeb KSB 720(Z), następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej: **Inne informacje** – informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki. [720(Z).12(c), A8–A10].

¹¹³ W KSB 720 (zmieniony).

¹¹⁴ W KSB 720 (zmieniony).

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 260

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

- komunikował 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,
- uzyskał od osób sprawujących nadzór informacje ważne dla badania,
- przekazał osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wynikające z badania spostrzeżenia, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej oraz
- promował skuteczne dwustronne komunikowanie się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór [260.9].

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie identyfikacji spraw wymagających zakomunikowania osobom sprawującym nadzór

Ocena czy biegły rewident adekwatnie zidentyfikował i zakomunikował sprawy, które należy przekazać osobom sprawującym nadzór.

Test

35. Oceń czy biegły rewident zakomunikował osobom sprawującym nadzór w sprawach objętych odpowiedzialnością biegłego rewidenta w związku z badaniem sprawozdań finansowych:
- jego odpowiedzialność za sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych sporządzonych przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór oraz informację o odpowiedzialności kierownictwa lub osób sprawujących nadzór za badanie sprawozdań finansowych [260.14, A9-10] oraz
 - możliwość wglądu przez osoby sprawujące nadzór w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania [260.15, A11-15].
36. Oceń, czy biegły rewident zakomunikował osobom sprawującym nadzór [260.A16]:
- (g) swoją opinię na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych [260.A17, Załącznik 2],
 - (h) znaczące trudności, napotkane podczas badania [260.A18],
 - (i) znaczące sprawy, wynikłe podczas badania, które były przedmiotem rozmów lub korespondencji z kierownictwem [260.A19],
 - (j) pisemne oświadczenia, o jakie prosił, oraz
 - (k) inne wynikające z badania sprawy, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, są znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej [260.A20].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260

37. Oceń, czy biegły rewident napotkał i zakomunikował osobom sprawującym nadzór dodatkowe sprawy, które niekoniecznie dotyczyły nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, ale które mimo to mogły być znaczące z uwagi na odpowiedzialność osób sprawujących nadzór związane z nadzorem kierunku strategii działalności jednostki lub obowiązku jednostki dotyczącego rozliczenia się (*takie zagadnienia mogły obejmować np. znaczące sprawy dotyczące struktury lub procesów nadzoru i podejmowanie znaczących decyzji lub działań przez wyższe kierownictwo bez odpowiedniego zezwolenia*) [260.A25].

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie komunikowania osobom sprawującym nadzór kwestii związanych z niezależnością biegłego rewidenta

Ocena czy biegły rewident przekazał osobom sprawującym nadzór w adekwatny sposób kwestie związane z jego niezależnością.

Test

38. Oceń, czy biegły rewident przekazał osobom sprawującym nadzór:
- oświadczenie, że zespół wykonujący zlecenie badania i inne właściwe osoby z firmy audytorskiej (również wchodzące w skład sieci firm audytorskich) przestrzegały odpowiednich wymogów etycznych dotyczących niezależności,
 - informacje o wszystkich związkach i innych sprawach zachodzących pomiędzy firmą audytorską, firmami wchodzącymi w skład sieci firm audytorskich a jednostką, które - zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta - mogłyby zostać zasadnie uznane za wpływające na niezależność, w tym:
 - informację na temat łącznych wynagrodzeń naliczonych przez firmę audytorską i firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich przez cały okres objęty sprawozdaniami finansowymi, za badanie i usługi niebędące badaniem świadczone przez firmę i firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich na rzecz jednostki i jednostek przez nią kontrolowanych, wedle przyporządkowania do odpowiednich kategorii usług,
 - zabezpieczenia, które zastosowano w celu wyeliminowania rozpoznanych zagrożeń niezależności lub zredukowania ich do dającego się zaakceptować poziomu [260.17, A21-23]

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie dążenia przez biegłego rewidenta do zapewnienia skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór

Ocena efektywności dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260

39. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o formie, terminach i przewidywanej ogólnej treści przekazu informacji [260.18], tj. w szczególności poprzez wymianę poglądów dotyczących:
- celu komunikowania się,
 - formach komunikowania się,
 - osób w zespole wykonującym badanie i osób sprawujących nadzór, które będą komunikować się w określonych sprawach,
 - oczekiwań biegłego rewidenta, że komunikowanie się będzie wzajemne i że osoby sprawujące nadzór będą komunikować biegłemu rewidentowi sprawy uznane za ważne dla badania,
 - procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazanych przez biegłego rewidenta,
 - procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazanych przez osoby sprawujące nadzór [260.A28-A36].
40. Oceń, czy biegły rewident:
- przekazał na piśmie osobom sprawującym nadzór informacje o znaczących ustaleniach z badania (jeżeli, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, ustny przekaz informacji nie był odpowiedni), oraz informacje o swojej niezależności, a także zachował kopię pisemnie przekazanych informacji jako część dokumentacji badania [260.19-20, A37-39; 260.23; 230.8-11, A6],
 - w przypadku spraw przekazywanych ustnie uwzględnił je w dokumentacji badania, a także wskazał datę i osobę, której je przekazał [260.23], przy czym dokumentacja ustnego przekazu informacji mogła obejmować kopie protokołów sporządzonych przez jednostkę zachowane jako część dokumentacji badania, w której protokoły te stanowiły odpowiedni zapis tego przekazu informacji [260.A45],
 - komunikował się z osobami sprawującymi nadzór bez zbędnej zwłoki [260.21, A40-A41],
 - ocenił, czy dwustronne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór było odpowiednie do celu badania. [260.22, A42-A44].

Cel testu – dotyczy procedur w zakresie komunikowania osobom sprawującym nadzór poszczególnych kwestii związanych z badaniem

Ocena czy biegły rewident przekazał osobom sprawującym nadzór w adekwatny sposób poszczególne kwestie związane z badaniem, zgodnie z wymogami innych standardów badania

Test

41. Oceń, czy firma audytorska przypisała biegłemu rewidentowi odpowiedzialnemu za badanie odpowiedzialność za realizację każdego badania oraz opracowała zasady/polityki i procedury, które wymagały, aby tożsamość i rola partnera odpowiedzialnego za badanie zostały przekazane m.in. osobom sprawującym nadzór [MSKJ 1.30 (a)].
42. Oceń, czy – w celu ustalenia czy poszczególne osoby z jednostki posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki - biegły rewident skierował zapytania do osób sprawujących nadzór, aby zrozumieć, w jaki sposób nadzorują proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustwa w jednostce i kontrolę wewnętrzną stworzoną przez

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260

- kierownictwo w celu ograniczenia tego ryzyka oraz w celu potwierdzenia odpowiedzi uzyskanych od kierownictwa [240.20-21, A19-A21].
43. Oceń, czy w przypadku, gdy biegły rewident wycofał się z badania:
- (e) omówił z kierownictwem odpowiedniego szczebla lub z osobami sprawującymi nadzór wycofanie się z badania i przyczyny tej decyzji oraz
 - (f) ocenił, czy zachodził prawny lub zawodowy wymóg poinformowania o wycofaniu się z badania i przyczynach tej decyzji osoby lub osób, od których otrzymał zlecenie badania lub, w niektórych przypadkach, organów regulacyjnych [240.38 (c), A54-57].
44. Oceń, czy:
- (h) jeżeli biegły rewident rozpoznał oszustwo lub otrzymał informacje wskazujące na możliwość istnienia oszustwa, niezwłocznie poinformował on o tym:
 - kierownictwo odpowiedniego szczebla, które powinno było przekazać te informacje osobom odpowiedzialnym za zapobieganie i wykrywanie oszustw w podległych im obszarach [240.40, A60; 240.46],
 - osoby sprawujące nadzór, jeśli podejrzewa oszustwo z udziałem kierownictwa, pracowników pełniących znaczące role w kontroli wewnętrznej lub innych osób, jeżeli oszustwo prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych [240.41, A.62-A63; 240.46], przy czym biegły rewident powinien był rozważyć czynniki wskazane w KSB 260, ustalając, czy daną sprawę należy zakomunikować ustnie czy na piśmie [240.A61; 260.A38],
 - (i) jeżeli biegły rewident podejrzewał oszustwo z udziałem kierownictwa, to czy poinformował o swych podejrzeniach osoby sprawujące nadzór i omówił z nimi rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które są niezbędne do tego, by zakończyć badanie [240.41, A.61-A63; 240.46],
 - (j) biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o wszystkich innych sprawach związanych z oszustwem, które w jego ocenie miały związek z ich odpowiedzialnością [240.42, A64; 240.46].
45. Oceń, czy biegły rewident przeprowadził następujące procedury badania, pomagające w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogły mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe:
- (c) skierował do kierownictwa i, gdy jest to uzasadnione, osób sprawujących nadzór zapytania, czy jednostka przestrzegała tych praw i regulacji oraz
 - (d) sprawdził korespondencję z odpowiednimi organami koncesyjnymi lub regulacyjnymi [250.14, A9- A10].
46. Oceń, czy jeśli biegły rewident podejrzewał, że mogło dojść do naruszenia prawa i regulacji:
- omówił to zagadnienie z kierownictwem oraz, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór,
 - a jeśli kierownictwo lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczyły wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzegała prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdania finansowe mógł być w ocenie biegłego rewidenta istotny, wówczas rozważył konieczność skorzystania z porady prawnej [250.19, A15-A16].
47. Oceń, czy biegły rewident:
- poinformował osoby sprawujące nadzór o zauważonych podczas badania sprawach związanych z naruszeniem prawa i regulacji, które nie są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260

- w którego ocenie naruszenie prawa i regulacji można było uznać za zamierzone i istotne, poinformował niezwłocznie o tej sprawie osoby sprawujące nadzór,
 - który podejrzewał, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczyły w naruszeniu prawa i regulacji, poinformował o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierowniczy w jednostce (jak komitet audytu lub rada nadzorcza), a jeśli w jednostce nie istniał wyższy szczebel kierowniczy lub gdy sądził on, że jego informacja może nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie był pewny, kogo poinformować, rozważył konieczność uzyskania porady prawnej [250.22-24].
48. Oceń, czy biegły rewident na bieżąco informował na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej rozpoznanej w trakcie badania [265.9, A12-A18, A27].
49. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o:
- nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogły mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie zezwalało na to prawo lub regulacje,
 - wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdania finansowe jako całość [450.12-13, A21-A23].
50. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli stwierdził, że odmowa kierownictwa uniemożliwiająca biegłemu rewidentowi wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne jest nieracjonalna lub że nie było on w stanie uzyskać przydatnych i wiarygodnych dowodów badania na podstawie alternatywnych procedur badania:
- skomunikował się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z KSB 260.16,
 - ustalił wpływ odmowy kierownictwa na badanie i opinię biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705 [505.9].
51. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli uzyskał dowody badania świadczące o tym, że stany początkowe zawierały zniekształcenia, które mogły istotnie wpływać na sprawozdania finansowe za bieżący okres, to:
- przeprowadził dodatkowe, odpowiednie w danych okolicznościach procedury badania, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdania finansowe za bieżący okres,
 - jeżeli dodatkowo stwierdził, że zniekształcenia te istniały w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, powiadomił o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z KSB 450.8,12 [510.7].
52. Oceń, czy biegły rewident komunikował osobom sprawującym nadzór znaczące sprawy dotyczące podmiotów powiązanych z jednostką stwierdzone podczas badania [550.27, A50].
53. Oceń, czy biegły rewident – przeprowadzając procedury badania (i) służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania tego, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, których zaistnienie mogło wymagać korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, i (ii) zaprojektowane w taki sposób, aby obejmowały okres od daty sprawozdań finansowych do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi oraz uwzględniały ocenę ryzyka biegłego rewidenta, ustalił rodzaj i zakres procedur badania, zgodnie z którym:
- skierował zapytania do kierownictwa oraz, o ile to zasadne, do osób sprawujących nadzór, czy zaszły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia mogące wpływać na sprawozdania finansowe,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260

- zapoznał się z protokołami z posiedzeń właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór, które miały miejsce po dacie sprawozdań finansowych oraz skierował zapytania dotyczące zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie były jeszcze dostępne [560.7 (b)-(c), A9-A10].
54. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdań finansowych, dowiedział się o faktach, które – gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta – mogłyby sprawić, że poprawiłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas omówił sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór [560. 10(a)].
55. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o rozpoznanych zdarzeniach i uwarunkowaniach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór objęło następujące zagadnienia:
- (e) czy zdarzenia lub uwarunkowania stanowią istotną niepewność,
 - (f) czy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych,
 - (g) adekwatności powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych [570.23].
56. Oceń, czy zespół wykonujący badanie grupy, w tym biegły rewident, przedstawił osobom sprawującym nadzór nad grupą – oprócz spraw, o których mowa w KSB 260 i innych KSB – następujące sprawy:
- (f) ogólny zarys rodzajów prac do wykonania w związku z informacjami finansowymi części grupy,
 - (g) ogólny zarys charakteru planowanego zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace, które biegli rewidenty części grupy mają wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy,
 - (h) przypadki gdy ocena pracy biegłych rewidentów części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy daje podstawy do obaw, co do jakości pracy tych biegłych rewidentów,
 - (i) wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy, np. gdy dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji został ograniczony,
 - (j) oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części grupy, pracowników mających znaczący udział w kontrolach na poziomie grupy oraz innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy [600.49, A66].
57. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli kierownictwo odmówiło usunięcia ograniczenia, o którym mowa w KSB 705.11 (tj. ograniczenia ze strony kierownictwa zakresu badania, co uznał on za mogące spowodować konieczność wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienia od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych):
- poinformował osoby sprawujące nadzór, i
 - ustalił, czy możliwe jest przeprowadzenie alternatywnych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [705.12].
58. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli wycofał się z badania, co jest rozważane w paragrafie KSB 13(b) (i) - zanim to uczynił, poinformował osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń rozpoznanych podczas badania, które doprowadziłyby do modyfikacji opinii [705.14, A15].
59. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych polegało na nieujawnieniu informacji wymagających ujawnienia, omówił fakt nieujawnienia informacji z osobami sprawującymi nadzór [705.19(a)].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 260

60. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli zamierzał zmodyfikować opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta - poinformował o tym osoby sprawujące nadzór, podając okoliczności, które doprowadziły do zamiaru modyfikacji opinii oraz proponowane sformułowania modyfikacji [705.28, A25].
61. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli zamierzał zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy, to poinformował o tym zamiarze osoby sprawujące nadzór i przedstawił proponowane sformułowania tego paragrafu [706.9, A12].
62. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli stwierdził, że występowało istotne zniekształcenie wpływające na sprawozdania finansowe za poprzedni okres, na temat których poprzedni biegły rewident sporządził wcześniej sprawozdanie nie zawierające modyfikacji opinii, to:
 - poinformował o tym zniekształceniu kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór, oraz
 - wniósł o poinformowanie o sprawie poprzedniego biegłego rewidenta [710.18, A11].
63. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli niezbędna była zmiana innych informacji (*niż sprawozdań finansowych – przypis*), ale kierownictwo odmówiło dokonania zmiany, to:
 - poinformował o tym osoby sprawujące nadzór,
 - włączył do sprawozdania biegłego rewidenta akapit „Inne sprawy” opisujący istotne niespójności zgodnie z KSB 706.9 lub
 - odmówił wydania sprawozdania biegłego rewidenta lub
 - wypowiedział zlecenie badania, jeżeli prawo dopuszczało taką możliwość. [720.10, A6-A7].
64. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli niezbędna była zmiana innych informacji, ale kierownictwo odmówiło jej dokonania, to:
 - pisemnie powiadomił osoby sprawujące nadzór o swoich obawach dotyczących innych informacji oraz
 - podjął dalsze stosowne działania (jak np. skorzystanie z porad jego doradcy prawnego) [730.13, A11].
65. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli stwierdził, że inne informacje zawierają istotnie zniekształcony fakt, którego korekty kierownictwo odmówiło, to wówczas:
 - pisemnie powiadomił osoby sprawujące nadzór o swoich obawach dotyczących innych informacji oraz
 - podjął dalsze stosowne działania (jeśli - wobec braku możliwości oceny słuszności niektórych ujawnień zawartych w innych informacjach oraz odpowiedzi kierownictwa udzielonych na pytania biegłego rewidenta - dojdzie do wniosku, że istnieją znaczące różnice opinii i osądów) [720.16, A10].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 265

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident odpowiednio poinformował osoby sprawujące nadzór i kierownictwo 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.

Cel testu – dotyczy procedur badania związanych z rozpoznaniem znaczących słabości kontroli wewnętrznej

Ocena, czy rozpoznane przez biegłego rewidenta słabości kontroli wewnętrznej stanowią znaczące słabości kontroli wewnętrznej.

Słabość kontroli wewnętrznej istnieje, gdy: (i) kontrola jest zaprojektowana, wdrożona lub prowadzona w taki sposób, iż nie jest w stanie na bieżąco zapobiegać lub wykrywać i naprawiać zniekształceń w sprawozdaniach finansowych lub (ii) brak kontroli niezbędnej dla bieżącego zapobiegania lub wykrywania i naprawiania zniekształceń w sprawozdaniach finansowych.

Znacząca słabość kontroli wewnętrznej – pojedyncza słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej, które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór. Znaczenie słabości lub splotu słabości kontroli wewnętrznej zależy nie tylko od tego, czy zniekształcenie faktycznie wystąpiło, lecz także od prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia oraz jego potencjalnej wagi. Znacząca słabość może występować pomimo tego, że biegły rewident w trakcie badania nie rozpoznał zniekształcenia.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident - jeśli rozpoznał jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej - ustalił, na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, czy:
 - stanowiły one znaczącą słabość kontroli wewnętrznej (osobno bądź łącznie) [265.8, A5-A11],
 - skutkiem załamania się kontroli wewnętrznej mogło być powstanie istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego [450.A4].

Przy ustalaniu, czy słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej stanowił znaczącą słabość, biegły rewident mógł rozważyć następujące kwestie:

- *prawdopodobieństwo, że słabości doprowadzą do znaczących zniekształceń sprawozdań finansowych w przyszłości,*
- *podatność na stratę lub oszustwo odnośnych aktywów lub zobowiązań,*
- *subiektywizm i złożoność ustalania wartości szacunkowych, takich jak szacunki księgowe wartości godziwej,*
- *narażenie kwot w sprawozdaniach finansowych na wpływ słabości,*
- *objęte stanem danego konta lub daną klasą transakcji rozmiary działalności, która była lub mogła okazać się narażona na wpływ słabości,*
- *znaczenie kontroli nad procesem sprawozdawczości finansowej,*
- *przyczyna i częstotliwość występowania wyjątków wykrytych na skutek słabości kontroli,*
- *interakcja zachodząca między słabością i innymi słabościami kontroli wewnętrznej [250.A6].*

Oznakami znaczących słabości kontroli wewnętrznej są przykładowo:

- *dowody nieefektywnych aspektów środowiska kontroli,*
- *brak procesu oceny ryzyka w jednostce, w której zwykle oczekuje się, że taki proces będzie ustanowiony,*
- *dowody nieefektywności procesu oceny ryzyka, takie jak nierozpoznanie przez kierownictwo ryzyka istotnego zniekształcenia, które zgodnie z oczekiwaniem biegłego rewidenta powinno być rozpoznane w procesie oceny ryzyka jednostki,*

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 265

- dowody nieefektywnej reakcji na rozpoznane znaczące ryzyko (np. brak kontroli nad takim ryzykiem),
- zniekształcenia wykryte dzięki procedurom biegłego rewidenta, którym kontrola wewnętrzna jednostki nie zapobiegła lub nie wykryła i nie skorygowała,
- przekształcenie wcześniej wydanych sprawozdań finansowych w celu odzwierciedlenia korekty znaczącego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem,
- dowody niezdolności kierownictwa do nadzoru nad sporządzaniem sprawozdań finansowych [250.A6].

Cel testu – dotyczy informowania osób sprawujących nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej i dokumentowania tej komunikacji

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie zakomunikował osobom sprawującym nadzór rozpoznane znaczące słabości kontroli oraz właściwie je udokumentował.

Test

2. Oceń, czy biegły rewident na bieżąco informował na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej rozpoznanej w trakcie badania [265.9, A12-A18, A27].

Pisemna informacja powinna była zawierać opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków oraz wystarczające informacje umożliwiające poznanie kontekstu powiadomienia [265.11, A28-A30].

W swojej ocenie należy wziąć pod uwagę w szczególności to, czy biegły rewident:

- w przypadku jednostek, których papiery wartościowe znajdują się w regulowanym obrocie, dostarczył osobom sprawującym nadzór jego pisemną informację przed dniem aprobaty sprawozdań finansowych, gdyż osoby te mogły jej potrzebować, aby wypełnić określone obowiązki związane z kontrolą wewnętrzną wynikające z regulacji lub innych wymogów,
 - w przypadku innych jednostek, mógł wydać pisemną informację w późniejszym terminie, niemniej jednak, ponieważ pisemna informacja biegłego rewidenta o słabości systemu kontroli stanowiła część końcowych akt badania, to podlegała nadrzędemu wymogowi KSB 230.14, zgodnie z którym biegły rewident był zobowiązany do terminowego skompletowania końcowych akt badania, a więc w okresie zwykle nie przekraczającym 60 dni, licząc od daty sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z KSB 230.A21 [KSB 265.A13],
 - przy określaniu poziomu szczegółowości informacji o znaczącej słabości kontrolnej kierował się zawodowym osądem, a czynniki, które mógł on uwzględnić podczas ustalania odpowiedniego poziomu jej szczegółowości, obejmowały przykładowo:
 - charakterystykę jednostki, np. informacje wymagane w przypadku jednostki zainteresowania publicznego mogą różnić się od tych, które są przedstawiane w przypadku jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego,
 - wielkość i złożoność jednostki, np. w przypadku złożonej jednostki informacje mogą różnić się od tych, które są przedstawiane w przypadku jednostki prowadzącej prostą działalność,
 - rodzaj znaczących słabości rozpoznanych przez biegłego rewidenta,
 - skład organów nadzoru jednostki, np. więcej szczegółów może być potrzebne, gdy wśród osób sprawujących nadzór znajdują się osoby nieposiadające znaczącego doświadczenia w branży jednostki lub w obszarach dotkniętych słabością,
 - wymogi prawne lub regulacyjne dotyczące informowania o określonych rodzajach słabości kontroli wewnętrznej [KSB 265.A15].
3. Oceń, czy biegły rewident na bieżąco informował kierownictwo odpowiedniego szczebla [265.10, A19, A27]:
 - (a) na piśmie, o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej, o której poinformował lub zamierzał poinformować osoby sprawujące nadzór, chyba że bezpośrednie poinformowanie kierownictwa nie było w danych okolicznościach odpowiednie [265.A14, A20-A21], tj. gdy:
 - niektóre rozpoznane znaczące słabości kontroli wewnętrznej mogły kwestionować prawość lub kompetencje kierownictwa,
 - wystąpiły przypadki rozpoznanego lub podejrzanego nieprzestrzegania prawa i regulacji z udziałem kierownictwa, gdzie w zakresie informowania zastosowano wymogi i wytyczne KSB 250 [250.24],

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 265

- wystąpiły przypadki rozpoznanego lub podejrzewanego oszustwa z udziałem kierownictwa, gdzie w zakresie informowania osób sprawujących nadzór zastosowano wymogi KSB 240 [240.41].
- (b) o innych słabościach kontroli wewnętrznej rozpoznanych w trakcie badania, które nie zostały przedstawione kierownictwu przez inne strony, i które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, miały na tyle duże znaczenie, że zasługiwały na uwagę kierownictwa [265.A22-A26].

Pisemna informacja powinna była zawierać opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków oraz wystarczające informacje umożliwiające poznanie kontekstu powiadomienia. [265.11, A28-A30].

W swojej ocenie rozważ, czy biegły rewident działający w sektorze publicznym ocenił i właściwie zareagował, jeśli spoczywał na nim dodatkowy obowiązek, aby o słabości kontroli wewnętrznej stwierdzonej przez biegłego rewidenta podczas badania informować na takim poziomie szczegółowości i takie strony, których nie przewidywał KSB 265 [265.A27].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 300

Planowanie badania sprawozdań finansowych

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident tak zaplanował badanie, aby zostało ono przeprowadzone w sposób efektywny.

Cel testu - dotyczy uczestnictwa kluczowych członków zespołu w planowaniu badania

Ocena uczestnictwo kluczowych członków zespołu w planowaniu badania.

Test

1. Oceń czy biegły rewident i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego badanie uczestniczyli w planowaniu badania, w tym w zaplanowaniu i dyskusji między członkami zespołu wykonującego badanie [300.5].

Cel testu - dotyczy wstępnych czynności dotyczących zlecenia

Ocena czy biegły rewident wykonał wstępne czynności dotyczące zlecenia, wynikające z KSB 220 oraz z KSB 210, w tym czynności w razie przeprowadzania badania po raz pierwszy.

Test

2. Oceń czy biegły rewident wykonał wstępne czynności dotyczące zlecenia [300.6,13, A20], tj.:
 - a) procedury dotyczące kontynuacji współpracy z klientem i przyjęcia określonego zlecenia badania (w tym czynności wykonywane w razie przeprowadzenia badania po raz pierwszy) [220.12-14],
 - b) zgodności z określonymi wymogami etycznymi, w tym dotyczącymi niezależności [220.9-11],
 - c) zrozumienie warunków zlecenia badania [210.A5-A7).
3. W przypadku przeprowadzania badania po raz pierwszy ustal czy biegły rewident nawiązał kontakt z poprzednim biegłym rewidentem, jeżeli nastąpiła zmiana biegłych rewidentów, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi [300.13, A20].

Cel testu - dotyczy planowanych czynności

Ocena ogólnej strategii badania oraz planu badania.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 300

4. Oceń czy ustalając rodzaj, czas wykorzystania i wielkość zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia badania (w ramach ogólnej strategii badania) biegły oparł się na charakterystyce zlecenia, celach sprawozdawczych zlecenia oraz innych czynnikach znaczących dla kierowania zlecenia (w tym m.in. wynikach wstępnych działań związanych ze zleceniem) [300.8].
5. Oceń plan badania, w tym [300.9]:
 - a) czy rodzaj, rozłożenia w czasie i zakres planowanych procedur oceny ryzyka jest zgodny z KSB 315,
 - b) czy rodzaj, czasu przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń jest zgodny z KSB 330,
 - c) czy zaplanowano inne planowane procedury badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z KSB.
6. Oceń zasadność dokonanych przez biegłego aktualizacji i zmian strategii oraz planu badania dokonane w toku badania lub zasadność braku aktualizacji i zmian planu i strategii badania (np. gdy biegły rewident uzyskuje w toku badania informacje znacząco różniące się od informacji dostępnych mu przy planowaniu procedur badania, tj. przykładowo gdy dowody badania uzyskane dzięki przeprowadzeniu badań wiarygodności są sprzeczne z dowodami badania uzyskanymi podczas przeprowadzania testów kontroli) [300.10, A13].
7. Oceń rodzaj, czas przeprowadzenia oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego badanie oraz przegląd ich pracy [300.11, A14].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 315 (ZMIENIONY)¹¹⁵

IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA POPRAWIE ZROZUMIENIE JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Uwaga redakcyjna:

W Krajowym Standardzie Badania 315(Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 315(Z) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*” stanowiącym załącznik nr 1.10 do uchwały Nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. w części pn. „*Zastosowanie i inny materiał objaśniający*” znajduje się błąd w numeracji paragrafów. Po paragrafie A139, kolejny paragraf ma również numer A139 zamiast A140 (patrz s. 39 ww. dokumentu). Przedmiotowy błąd (tj. zdublowanie numeru paragrafu A139) ma swoje konsekwencje co do prawidłowości dalszej numeracji pozostałych paragrafów (tzn. dalsza numeracja paragrafów jest zaniżona o jeden i tak paragraf A140 w ww. dokumencie powinien mieć oznaczenie A141 itd.). W paragrafach – w części pn. „*Wymogi*” – odesłanie do numerów paragrafów objaśniających, jest takie jak być powinno (czyli bez błędów). W spisie treści w ww. dokumencie odesłania do numerów paragrafów objaśniających, są również takie jak być powinny (czyli bez błędów). Dodatkowo należy mieć na uwadze, że analogiczny błąd jest również w wersji angielskiej KSB 315(Z) [link: <https://www.irba.co.za/upload/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf> (patrz s. 325-326 przywołanego ww. dokumentu)].

¹¹⁵ Niniejszy KSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2013 r. i później [315(Z).2].

Cel testu – dotyczy identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób wykonał procedury identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.

Dla celów KSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej [315(Z).4]:

- (a) **Stwierdzenia** – wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownika jednostki, zawarte w sprawozdaniu finansowym, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić.
- (b) **Ryzyko gospodarcze** – ryzyko wynikające ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które może ujemnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia jej celów i realizowania jej strategii lub z określenia niewłaściwych celów i strategii.
- (c) **Kontrola wewnętrzna** – proces zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownika jednostki i innych pracowników, mający dostarczyć racjonalnej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności działalności oraz zgodności z mającymi zastosowanie przepisami prawa oraz regulacjami są osiąganymi. Termin „kontrola” dotyczy każdego aspektu jednego lub kilku elementów kontroli wewnętrznej.
- (d) **Procedury oszacowania ryzyka** – procedury badania przeprowadzane, aby uzyskać zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, aby zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia.
- (e) **Znaczące ryzyko** – zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta, wymaga szczególnego rozważenia podczas badania.

Test

1. Oceń właściwość oraz kompletność wykonanych procedur w zakresie zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia [315(Z).25]:
 - a) na poziomie sprawozdania finansowego [315(Z).A122-A125] oraz,
 - b) na poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień [315(Z).A126-A131].

Dokonując ww. oceny weź pod uwagę, czy biegły rewident:

- (a) zidentyfikował ryzyka poprzez proces uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym mających znaczenie kontroli, które dotyczyły ryzyk oraz poprzez rozważenie grup transakcji, sald kont i ujawnień (w tym ilościowe i jakościowe aspekty takich ujawnień) w sprawozdaniu finansowym, [315(Z).26(a), A132-A136]
- (b) dokonał oszacowania zidentyfikowanych ryzyk i ocenił, czy w sposób bardziej rozległy odnoszą się one do sprawozdania finansowego jako całości i wpływają potencjalnie na wiele stwierdzeń [315(Z).26(b)],
- (c) wiązał zidentyfikowane ryzyka z tym, co mogło spowodować błędy na poziomie stwierdzenia, biorąc pod uwagę mające znaczenie kontrole, które biegły rewident zamierzał przetestować oraz [315(Z).26(c), A137-A139]
- (d) rozważał prawdopodobieństwo zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz, czy potencjalne zniekształcenie w rezultacie mogło stać się istotnym zniekształceniem [315(Z).26(d), A140].

W ocenie weź również pod uwagę czy w procesie identyfikacji ryzyk biegły rewident uwzględnił informacje wynikające z:

- a) komunikacji z Komitetem Audytu (zarówno na etapie planowania jak i na etapie końcowym audytu),
- b) instrukcji grupowych (jeśli mają zastosowanie) – patrz KSB 600,
- c) dokumentów podsumowujących sporządzonych przez zespół audytorski.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 315 (ZMIENIONY)

2. Oceń udokumentowanie przez biegłego rewidenta wykonanych procedur w zakresie:
 - a) ustalenia czy którekolwiek ze zidentyfikowanych ryzyk – według jego osądu – było znaczące [315(Z).27-28],
 - b) dla każdego ryzyka znaczącego – zrozumienia kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych mających znaczenie dla tego ryzyka [315(Z).29, A146-A148].

Dokonując osądu, które ryzyka są znaczące, biegły rewident rozważa co najmniej [315(Z).28, A141-A145]:

- (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, lub które z innych względów wydają się nietypowe.*

3. Oceń wykonanie przez biegłego rewidenta procedur w odniesieniu do ryzyk w przypadku, gdzie uznał on, że nie jest możliwe lub praktycznie wykonalne uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wyłącznie za pomocą procedur wiarygodności [315(Z).30, A149-A151].
4. Oceń wykonanie przez biegłego rewidenta procedur weryfikacji oszacowania ryzyka w przypadku gdy, w wyniku przeprowadzania dalszych procedur badania lub na skutek uzyskania nowych informacji lub, które są niespójne z dowodami badania na których oparł on pierwotne oszacowanie [315(Z).31, A152].
5. Ustal, czy biegły rewident korzystał z ustaleń audytu wewnętrznego (jeżeli jednostka posiadała funkcję audytu wewnętrznego).

UWAGA: dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 610(Z).

6. W oparciu o adekwatność identyfikacji znaczących ryzyk przez zespół audytorski rozważ, czy oszacowanie ryzyk zostało szczegółowo przeanalizowane przez biegłego rewidenta i czy jest ono zgodne z wynikami wykonanych procedur, tj.:
 - zrozumieniem jednostki i jej środowiska zgodnie z wymogami KSB 315(Z).11-24;
 - zrozumieniem funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli jednostka posiadała funkcję audytu wewnętrznego);
 - procedurami analitycznymi na etapie planowania;
 - identyfikacją ryzyk wystąpienia istotnych nieprawidłowości, w tym oszustw, na poziomie:
 - a. sprawozdania finansowego, tj. ryzyko rozproszone; oraz
 - b. stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Cel testu – dotyczy wykonania przez biegłego rewidenta procedur oszacowania ryzyka

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób wykonał procedury oszacowania ryzyka.

Test

7. Oceń udokumentowanie zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia [315(Z).11], tj.:
- a) stosownych czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej [315(Z).A25-A30],
 - b) charakterystyki jednostki, w tym:
 - (i) jej działalności,
 - (ii) jej struktury właścicielskiej i nadzoru,
 - (iii) rodzajów inwestycji, które jednostka dokonuje i planuje dokonać, w tym inwestycji w jednostkach specjalnego przeznaczenia oraz
 - (iv) struktury jednostki i sposobu jej finansowania,w celu zrozumienia grup transakcji, sald kont i ujawnień, oczekiwanych w sprawozdaniu finansowym [315(Z).A31-A35],
 - c) dokonanego przez jednostkę doboru i sposobu zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, w tym przyczyn ich zmian (sprawdź czy biegły rewident dokonał oceny, czy zasady (polityki) rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami (politykami) rachunkowości stosowanymi w odpowiedniej branży) [315(Z).A36],
 - d) celów i strategii jednostki oraz tych związanych z nimi ryzyk działalności gospodarczej, które mogą skutkować ryzykami istotnego zniekształcenia [315(Z).A37-A43],
Przykłady warunków i zdarzeń mogących wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia zawiera załącznik 2 [315(Z).A41].
 - e) sposobu pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki [315(Z).A44-A49].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 315 (ZMIENIONY)

8. Oceń udokumentowanie zrozumienia przez biegłego rewidenta poszczególnych elementów kontroli wewnętrznej, tj.:

a) środowiska kontroli [315(Z).14],

Częścią uzyskania tego zrozumienia będzie ocena biegłego rewidenta czy:

- (a) kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i utrzymał kulturę uczciwości i etycznego zachowania oraz*
- (b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne elementy nie są podważane przez słabości środowiska kontroli. [315(Z).14, A77-A87]*

b) procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę [315(Z).15], w tym:

- a. dlaczego proces zawiodł (jeśli miało to miejsce) [315(Z).16],
- b. ustalania czy występuje znacząca słabość kontroli wewnętrznej w odniesieniu do tego procesu [315(Z).16],

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie, czy w jednostce działa proces [315(Z).15]:

- (a) identyfikacji ryzyk gospodarczych mających znaczenie dla celów sprawozdawczości finansowej,*
- (b) oszacowania znaczenia tych ryzyk,*
- (c) oceny prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk oraz*
- (d) decydowania o działaniach stanowiących reakcję na te ryzyka. [315(Z).A88]*

c) systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych stosownych dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji [315(Z).18] oraz sposobu, w jaki jednostka informuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową [315(Z).19],

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych stosownych dla sprawozdawczości finansowej, w tym następujących obszarów [315(Z).18, A90-A92 i A95-A96]:

- (a) grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,*
- (b) procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informacyjnych (IT), jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje te są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, i, gdy to niezbędne, poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym,*
- (c) powiązanych zapisów księgowych, wspierających informacje i określone salda w sprawozdaniu finansowym, stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji; obejmuje to korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposób przenoszenia ich do księgi głównej. Zapisy te mogą być dokonywane ręcznie albo elektronicznie,*
- (d) sposobu, w jaki w systemie informacyjnym są ujmowane zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,*
- (e) procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki, w tym znaczących wartości szacunkowych i ujawnień oraz*
- (f) kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt. [315(Z).A93-A94]*

Zrozumienie systemu informacyjnego związanego ze sprawozdawczością finansową obejmuje odpowiednie aspekty tego systemu dotyczące informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym uzyskanych z księgi głównej lub pomocniczej lub spoza nich.

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki jednostka informuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym o [315(Z).19, A97-A98]:

- (a) komunikacji między kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór oraz*
- (b) komunikacji zewnętrznej, takiej jak ta z organami regulacyjnymi.*

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 315 (ZMIENIONY)

- d) czynności kontrolnych mających znaczenie dla badania [315(Z).20] oraz zrozumienia sposobu, w jaki jednostka zareagowała na ryzyka powstające w związku z IT [315(Z).21, A107-A109],

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie czynności kontrolnych mających znaczenie dla badania, których zrozumienie jest według jego osądu niezbędne do oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiadających oszacowanym ryzykom. Badanie nie wymaga zrozumienia działania wszystkich czynności kontrolnych dotyczących każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub każdego stwierdzenia ich dotyczącego. [315(Z).20, A99-A106]

- e) monitorowania kontroli [315(Z).22], w tym również:
- charakteru obowiązków funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego), jej statusu organizacyjnego oraz działań, które są lub będą wykonywane [315(Z).23, A113-A120],
 - źródeł informacji służących do przeprowadzania czynności monitorujących przez jednostkę oraz podstawę, która pozwala kierownictwu uznać te informacje za wystarczająco wiarygodne do tego celu [315(Z).24, A121].

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie głównych działań podejmowanych przez jednostkę w celu monitorowania kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, w tym tych powiązanych z tymi czynnościami kontrolnymi, które są znaczące dla badania oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych w tej kontroli. [315(Z).22, A110-A112]

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania. Chociaż większość kontroli mających znaczenie dla badania prawdopodobnie dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania. Ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest znacząca dla badania, należy do zawodowego osądu biegłego rewidenta. [315(Z).12, A50-A73]

Uzyskując zrozumienie kontroli, które mają znaczenie dla badania, biegły rewident ocenia zaprojektowanie tych kontroli oraz ustala, czy zostały wdrożone, przeprowadzając procedury w uzupełnieniu zapytań kierowanych do pracowników jednostki. [315(Z).13, A74-A76]

Załącznik 1 dostarcza dalszych wyjaśnień na temat elementów kontroli wewnętrznej [315(Z).A60].

9. Oceń udokumentowanie przez biegłego rewidenta wykonanych procedur w przypadku gdy jednostka nie ustanowiła procesu oszacowania ryzyka [315(Z).17].

Jeżeli jednostka nie ustanowiła takiego procesu lub proces taki ma charakter „ad hoc”, to biegły rewident omawia z kierownikiem jednostki, czy ryzyka gospodarcze mające znaczenie dla celów sprawozdawczości finansowej, zostały zidentyfikowane i w jaki sposób na nie zareagowano. Biegły rewident ocenia, czy brak udokumentowanego procesu oszacowania ryzyka jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustala, czy stanowi to znaczącą słabość kontroli wewnętrznej. [315(Z).17, A89]

10. Oceń udokumentowanie wykonanych procedur oszacowania ryzyk [315(Z).6], tj.:

- zapytania do kierownika jednostki, odpowiednich osób w funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli funkcja taka istnieje) oraz innych osób w jednostce, które mogą według osądu biegłego rewidenta posiadać informacje, które prawdopodobnie pomogą w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem lub błędem (np. osoby sprawujące nadzór, w tym Komitet Audytu) [315(Z).A6-A13],
- procedury analityczne [315(Z).A14-A17],
- obserwacje i inspekcje [315(Z).A18].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 315 (ZMIENIONY)

11. W przypadku gdy biegły rewident wykorzystał informacje uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką oraz procedur badania przeprowadzonych podczas wcześniejszych badań ocen udokumentowanie ustaleń biegłego rewidenta, czy od czasu poprzednich doświadczeń z jednostką nastąpiły zmiany mogące mieć wpływ na odpowiedniość tych informacji dla bieżącego badania [315(Z).7-9].

Biegły rewident rozważa, czy informacje uzyskane w trakcie procesu akceptacji lub kontynuacji zlecenia od klienta badania są odpowiednie do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia. [315(Z).7]

Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie wykonywał inne zlecenia na rzecz jednostki, to rozważa, czy uzyskane przez niego informacje są odpowiednie do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia. [315(Z).8]

Jeżeli biegły rewident zamierza wykorzystać informacje uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką oraz procedur badania przeprowadzonych podczas wcześniejszych badań, to ustala, czy od czasu poprzedniego badania nastąpiły zmiany mogące mieć wpływ na odpowiedniość tych informacji dla bieżącego badania. [315(Z).9, A19-A20]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 315 (ZMIENIONY)

Cel testu – dotyczy komunikacji w zespole wykonującym zlecenie w zakresie ryzyk istotnego zniekształcenia

Ocena, czy komunikacja w zespole wykonującym zlecenie w zakresie podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie była właściwa.

Test

12. Oceń udokumentowanie omówienia z zespołem wykonującym zlecenie podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie oraz właściwość komunikacji biegłego rewidenta z poszczególnymi członkami zespołu w tym zakresie [315(Z).10].

Partner odpowiedzialny za zlecenie oraz pozostali kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie omawiają podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie oraz stosowanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do faktów i okoliczności właściwych jednostce. Partner odpowiedzialny za zlecenie określa, o których zagadnieniach należy poinformować członków zespołu wykonującego zlecenie nieuczestniczących w dyskusji. [315(Z).10, A21-A24]

Cel testu – dotyczy dokumentacji badania

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób udokumentował sprawy dotyczące uzyskanego zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.

Test

13. Oceń, czy biegły rewident włączył do dokumentacji badania [315(Z).32, A153-A156; 230.8-11, A6]:

- (a) omówienie w gronie zespołu wykonującego zlecenie, które wymagane jest w paragrafie 10 KSB 315(Z), oraz podjęte znaczące decyzje,
- (b) kluczowe elementy uzyskanego zrozumienia dotyczącego każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia określonych w paragrafie 11 KSB 315(Z) oraz każdego z elementów kontroli wewnętrznej określonego w paragrafach 14-24 ww. KSB; źródeł informacji będących podstawą uzyskania zrozumienia oraz przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka,
- (c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia zgodnie z wymogami paragrafu 25 KSB 315(Z) oraz
- (d) zidentyfikowane ryzyka oraz odnośne kontrole, których zrozumienie uzyskał biegły rewident na skutek wymogów zawartych w paragrafach 27-30 KSB 315(Z).

Sposób, w jaki udokumentowane są wymogi określone w paragrafie 32 KSB 315(Z), ustala biegły rewident na podstawie swego zawodowego osądu. Na przykład, przy badaniu małych jednostek dokumentacja może być włączona do dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej ogólnej strategii i planu badania. Podobnie, na przykład, wyniki oszacowania ryzyka mogą być dokumentowane oddzielnie lub mogą udokumentowane w części dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej dalszych procedur. Postać i zakres dokumentacji zależą od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej, dostępności informacji z jednostki oraz metodologii badania i technologii stosowanej podczas badania. [315(Z).A153; 300.7 i 9; 330.28]

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 315

Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident zidentyfikował i ocenił ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstały one 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.

Cel testu - dotyczy identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób wykonał procedury identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia.

Test

14. Oceń właściwość oraz kompletność wykonanych procedur w zakresie zidentyfikowania i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia:

- c) na poziomie sprawozdania finansowego,
- d) na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień [315.25-26],

W ocenie weź pod uwagę czy w procesie identyfikacji ryzyk biegły rewident uwzględnił informacje wynikające z:

- d) komunikacji z Komitetem Audytu (zarówno na etapie planowania jak i na etapie końcowym audytu),*
- e) instrukcji grupowych (jeśli mają zastosowanie) – patrz KSB 600,*
- f) dokumentów podsumowujących sporządzonych przez zespół audytorski.*

15. Oceń udokumentowanie przez biegłego wykonanych procedur w zakresie:

- c) ustalenia czy którekolwiek ze zidentyfikowanych ryzyk jest znaczące [315.27-28],
- d) dla każdego ryzyka znaczącego - zrozumienia kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych [315.29].

16. Oceń wykonanie przez biegłego procedur w odniesieniu do ryzyk w przypadku gdy same procedury wiarygodności nie dostarczają odpowiednich dowodów badania [315.30].

17. Oceń wykonanie przez biegłego procedur weryfikacji oceny ryzyka w wyniku uzyskania nowych informacji lub dowodów badania niezgodnych z dotychczasową oceną [315.31].

18. Wskaż czy biegły rewident korzystał z ustaleń audytu wewnętrznego.

19. W oparciu o adekwatność identyfikacji znaczących ryzyk przez zespół audytorski rozważ, czy ocena ryzyk została szczegółowo przeanalizowana przez biegłego rewidenta i czy jest ona zgodna z wynikami wykonanych procedur, tj.:

- zrozumieniem jednostki i jej środowiska zgodnie z wymogami KSB 315.11-24;
- zrozumieniem funkcji audytu wewnętrznego;
- procedurami analitycznymi na etapie planowania;

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 315

- identyfikacją ryzyk wystąpienia istotnych nieprawidłowości, w tym oszustw, na poziomie:
 - a. sprawozdań finansowych, tj. ryzyko rozproszone; oraz
 - b. stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Cel testu - dotyczy wykonania przez biegłego rewidenta procedur oceny ryzyka

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób wykonał procedury oceny ryzyka.

Test

20. Oceń udokumentowanie zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia [315.11], tj.:
 - f) odpowiednich czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
 - g) charakterystyki jednostki w celu zrozumienia grup transakcji, sald i ujawnień informacji, oczekiwanych w sprawozdaniach finansowych,
 - h) dokonanego przez jednostkę doboru i sposobu zastosowania polityk rachunkowości, w tym przyczyn ich zmian (sprawdź czy biegły rewident dokonał oceny, czy polityki rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i politykami rachunkowości stosowanymi w odpowiedniej branży),
 - i) celów i strategii jednostki oraz tych związanych z nimi ryzyk działalności gospodarczej, które mogą skutkować ryzykami istotnego zniekształcenia,
 - j) sposobu pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki.
21. Oceń udokumentowanie zrozumienia poszczególnych elementów kontroli wewnętrznej, tj.:
 - f) środowiska kontroli [315.14],
 - g) procesu oceny ryzyka przez jednostkę [315.15], w tym:
 - a. dłączonego procesu zawiódł (jeśli miało to miejsce) [315.16],
 - b. ustalenia czy występuje znacząca słabość kontroli wewnętrznej w odniesieniu do tego procesu [315.16],
 - h) systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych, znaczących dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji [315.18] oraz sposobu, w jaki jednostka informuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową [315.19],
 - i) działań kontrolnych znaczących dla badania [315.20] oraz zrozumienia sposobu, w jaki jednostka zareagowała na ryzyka powstające w związku z technologiami informacyjnymi [315.21],
 - j) monitorowania kontroli [315.22], w tym również:
 - a. charakteru obowiązków audytu wewnętrznego, jego statusu w organizacji oraz działań, które są lub będą wykonywane [315.23],
 - b. źródeł informacji służących do przeprowadzania czynności monitorujących przez jednostkę oraz podstawę, która pozwala kierownictwu uznać te informacje za wystarczająco wiarygodne do tego celu [315.24].
22. Oceń udokumentowanie przez biegłego rewidenta wykonanych procedur w przypadku gdy jednostka nie ustanowiła procesu oceny ryzyka [315.17].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 315

23. Oceń udokumentowanie wykonanych procedur oceny ryzyk [315.6], tj.:
- d) zapytania do kierownika jednostki, odpowiednich osób w funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli funkcja taka istnieje) oraz innych osób w jednostce, które mogą według osądu biegłego rewidenta posiadać informacje, które prawdopodobnie pomogą w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa lub błędu (np. osoby sprawujące nadzór, w tym Komitet Audytu),
 - e) procedury analityczne,
 - f) obserwacje i inspekcje.
24. W przypadku gdy biegły rewident wykorzystał informacje uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką oraz procedur badania przeprowadzonych podczas wcześniejszych badań ocen udokumentowanie ustaleń biegłego rewidenta czy od czasu poprzednich doświadczeń z jednostką nastąpiły zmiany mogące wpłynąć na przydatność dla bieżącego badania tych informacji [315.7-9].

Cel testu – dotyczy komunikacji w zespole w zakresie ryzyk istotnego zniekształcenia

Ocena czy komunikacja w zespole w zakresie podatności sprawozdań finansowych na istotne zniekształcenie była właściwa.

Test

25. Oceń udokumentowanie omówienia z zespołem podatności sprawozdań finansowych na istotne zniekształcenie oraz właściwość komunikacji biegłego rewidenta z poszczególnymi członkami zespołu w tym zakresie [315.10].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 320

Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident w odpowiedni sposób zastosował koncepcję istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania.

Cel testu - dotyczy określenia poziomu istotności

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób określił poziomy istotności

Test

1. Oceń czy biegły rewident w odpowiedni sposób określił:
 - e) istotność dla sprawozdania finansowego jako całości,
 - f) jeśli to właściwe, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień [320.10, 14],
 - g) istotność wykonawczą [320.11, 320. A12, 320.14],
 - h) w przypadku badania grupy kapitałowej istotność tych części grupy, dla których biegli rewidentenci części grupy przeprowadzają badanie lub przegląd,
 - i) próg, poniżej którego zniekształcenia uznaje się za ‘oczywiście nieznaczące’.

Wymagane jest aby udokumentowanie określenia istotności zawierało czynniki uwzględniane przy ich wyznaczeniu [320.14], tj. aby było zgodne z KSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

Cel testu - dotyczy weryfikacji istotności (oraz jej konsekwencje na procedury badania) w miarę postępu badania

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób – w przypadku wymaganych przez KSB – zweryfikował poziomy istotności.

Test

2. Oceń, czy – w przypadku uzyskania przez biegłego rewidenta podczas badania informacji, które spowodowałyby wyznaczenie na początku innej kwoty (lub kwot) istotności – zweryfikował on:
 - a) istotność dla sprawozdania finansowego jako całości,
 - b) jeśli to właściwe, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień [320.12, 14],
 - c) istotność wykonawczą [320.13, 320.14],
 - d) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania [320.13, 320.14],
 - e) w przypadku badania grupy kapitałowej istotność tych części grupy, dla których biegli rewidentenci części grupy przeprowadzają badanie lub przegląd,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 320

- f) próg, poniżej którego zniekształcenia uznaje się za ‘oczywiście nieznaczące’.

Cel testu - dotyczy oceny wpływu wielkości zniekształceń, które biegły uznał za istotne (osąd biegłego) na dalsze procedury badania

Ocena czy osąd biegłego rewidenta w zakresie wielkości zniekształceń, które uznał on za istotne był podstawą do procedur oceny ryzyk, rozpoznania i oceny ryzyk istotnych zniekształceń oraz rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Test

3. Oceń czy osądy biegłego rewidenta w zakresie wielkości zniekształceń, które uznał on za istotne był podstawą do [320.6]:
- a) określenia rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur oceny ryzyk,
 - b) rozpoznania i oceny ryzyk istotnych zniekształceń oraz
 - c) określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 330

Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.

Cel testu - dotyczy zaprojektowania ogólnej reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób zaprojektował ogólną reakcję na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego [330.5]

Test

26. Oceń właściwość oraz kompletność wykonanych procedur w zakresie zaprojektowania ogólnej reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego.

W ocenie weź pod uwagę adekwatność ogólnych reakcji do czynników ryzyka istotnego zniekształcenia.

Cel testu – dotyczy procedur badania będących reakcją na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób wykonał procedury będących reakcją na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

Test

27. Oceń właściwość oraz kompletność wykonanych procedur w zakresie zaprojektowanej reakcji na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. W ocenie weź pod uwagę w jaki sposób biegły [330.6-7, 28]:

- a) rozważył powody uzasadniające ocenę danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (w tym prawdopodobieństwo jego wystąpienia oraz czy ocena ryzyka uwzględnia odnośne kontrole),
- b) zaplanował uzyskać tym bardziej przekonujące dowody im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta.

Cel testu - dotyczy testów kontroli

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób zaprojektował i wykonał testy kontroli.

Test

28. W przypadku gdy biegły rewident zaprojektował i wykonał testy kontroli ocenić czy:
- a) rozważył on czy kontrole działają skutecznie [330.8a, 29] lub czy same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń [330.8b],
 - b) przy projektowaniu testów kontroli uwzględnił fakt, iż uzyska tym bardziej przekonujące dowody badania im większe zaufanie pokłada w skuteczności kontroli [330.9],
 - c) rodzaj i zakres testów kontroli (dotyczy to: rodzaju procedur, rodzaju uzyskanych dowodów, zakresu testów, testów w sytuacji przetwarzania danych w systemie technologii informacji IT, testów potwierdzających skuteczność działania pośrednich kontroli) był zgodny z wymogami KSB 330.10 [330.10, A26-31],
 - d) czas przeprowadzania testów był adekwatny do czasu lub okresu, w którym zamierza polegać na tych kontrolach (w tym w szczególności zwróć uwagę na testy adresujące ryzyka określone przez biegłego rewidenta jako znaczące) [330.11-12,15],
 - e) jeśli wykorzystał dowody badania skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, to czy [330.13-14, 29]:
 - a. rozważył czy ich wykorzystanie będzie właściwe oraz, jeśli tak, to jaki okres może upłynąć do ponownego przeprowadzenia testów kontroli,
 - b. jeżeli nastąpiły zmiany wpływające na dalszą przydatność dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań – przeprowadził testy tych kontroli w czasie bieżącego badania (zob. par. A36),
 - a. jeżeli takie zmiany nie nastąpiły – przeprowadził testy kontroli przynajmniej raz na trzy badania oraz przeprowadził testy niektórych kontroli przy każdym badaniu. zob. par. A37-A39),
 - f) biegły rewident ocenił, czy zniekształcenia wykryte za pomocą procedur wiarygodności, wskazują na nieskuteczność działania kontroli [330.16],
 - g) w przypadku gdy wykryto odstępstwa od kontroli, na których biegły rewident zamierzał polegać, czy skierował on odpowiednie zapytania, aby zrozumieć zagadnienie i ich potencjalne konsekwencje oraz ustalił czy:
 - a. przeprowadzone testy kontroli stanowią odpowiednią podstawę do tego, aby polegać na tych kontrolach,
 - b. niezbędne są dodatkowe testy kontroli lub
 - c. na potencjalne ryzyko zniekształceń należy zareagować, stosując procedury wiarygodności [330.17].

Cel testu - dotyczy testów wiarygodności

Ocena czy biegły rewident we właściwy sposób zaprojektował i wykonał testy wiarygodności.

Test

29. Oceń czy biegły właściwie zaprojektował i wykonał testy kontroli, tj.:
- a) czy testy wiarygodności zostały zaprojektowane i wykonane w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji [330.18],

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KKSB 330

- b) czy rozważył on przeprowadzenie procedury zewnętrznych potwierdzeń [330.19],
- c) czy przeprowadził on procedurę zgodności lub uzgodnienia sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi oraz sprawdzenia istotnych zapisów księgowych i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdań finansowych [330.20,30],
- d) czy zaprojektował i przeprowadził właściwe testy wiarygodności będące reakcją na konkretne ryzyko znaczące na poziomie stwierdzeń (zwróć uwagę, iż jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na badaniach szczegółowych) [330.21],
- e) jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane w ciągu badanego okresu, to czy biegły rewident objął badaniem pozostały okres przeprowadzając procedury wiarygodności łącznie z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia lub jedynie dalsze procedury wiarygodności - jeśli uzna to za wystarczające [330.22],
- f) czy biegły dokonał modyfikacji oceny ryzyka, planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności, obejmując pozostały okres – w przypadku wykrycia, w ciągu okresu, zniekształceń, których biegły rewident się nie spodziewał [330.23].

Cel testu - dotyczy odpowiedniości prezentacji i ujawnień

Ocena czy biegły rewident wykonał procedury w zakresie zgodności prezentacji sprawozdań finansowych z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Test

30. Oceń czy biegły rewident wykonał procedury w zakresie upewnienia się czy prezentacja sprawozdań finansowych jest zgodna z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [330.24].

Cel testu - dotyczy oceny przez biegłego rewidenta wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania

Ocena czy biegły rewident wykonał procedury w zakresie oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania [330.25-28].

Test

31. Oceń czy, na podstawie przeprowadzonych procedur, biegły rewident:
- a) określił czy jego ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest nadal odpowiednia,
 - b) ustalił czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie oraz czy biegły rewident zaplanował i wykonał właściwą reakcję na wyniki tego ustalenia (w tym również uzyskanie dalszych dowodów badania, wydanie opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienie od wyrażenia opinii).

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 402

Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w adekwatny sposób dokonał:

1. poznania 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
2. zaprojektowania oraz przeprowadzenia procedur badania, będących odpowiedzią na to ryzyko.

Cel testu – dotyczy poznania usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej, oraz ich wpływu na kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług świadczonych przez organizację usługową.

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób ocenił istotę i znaczenie usług organizacji usługowej oraz ich wpływ na kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej, a w przypadku braku możliwości poznania tych kwestii za pomocą jednostki, wykonał wymagane procedury alternatywne, włączając w to uzyskanie sprawozdania typu 1 lub 2 (jeśli dostępne).

Sprawozdanie typu 1 to sprawozdanie na temat opisu i projektu kontroli organizacji usługowej, obejmujące: (i) przygotowany przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, które zostały zaprojektowane i wdrożone na określoną datę, (ii) sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej mające dostarczyć wystarczającej pewności poprzez wyrażenie opinii na temat opisu systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, oraz odpowiedniości zaprojektowanych kontroli z punktu widzenia możliwości realizacji określonych celów kontrolnych.

Sprawozdanie typu 2 to sprawozdanie na temat opisu, projektu kontroli i operacyjnej skuteczności kontroli organizacji usługowej, obejmujące: (i) przygotowany przez kierownictwo jednostki korzystającej z organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, ich projektu i wdrożenia na dany dzień lub przez określony okres oraz, w niektórych przypadkach, ich operacyjną skuteczność przez określony okres, (ii) sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej, mające dostarczyć wystarczającej pewności, które obejmuje: a. opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej o systemie i celach kontroli jednostki i powiązanych kontroli, poprawności zaprojektowania kontroli pod kątem osiągnięcia wyznaczonych celów, a także skuteczności działania kontroli, b. opis testów kontroli przeprowadzonych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultatów.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 402

1. Oceń, czy biegły rewident:
 - uznał usługi świadczone przez organizację usługową za ważne, a jeśli tak, to
 - poznał sposób korzystania z organizacji usługowej przez jednostkę w ramach swojej działalności, w tym [402.9]:
 - istotę usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczeniem tych usług dla korzystającej z nich jednostki, w tym wpływ tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki [402.A3-A5],
 - charakter i istotność przetwarzanych transakcji lub kont lub procesów sprawozdawczości finansowej, które znajdowały się pod wpływem organizacji usługowej [402.A6],
 - stopień interakcji między działalnością organizacji usługowej i jednostki korzystającej z jej usług (402.A7),
 - rodzaj powiązań między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową, w tym istotne warunki umowne dotyczące działań podejmowanych przez organizację usługową [402.A8-A11].
2. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej, który uznał usługi świadczone przez organizację usługową za ważne oraz poznał w wystarczającym stopniu ich rodzaj i znaczenie, ocenił wpływ tych usług na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej [402.11], w szczególności:
 - w zakresie poznania kontroli mającej znaczenie dla badania zgodnie z KSB 315, czy dokonał oceny projektu i wdrożenia odpowiednich kontroli w takiej jednostce, które odnosiły się do usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli stosowanych w odniesieniu do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową [402.10, A12-A14; 315.11].
3. Oceń, czy w sytuacji, jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie był w stanie poznać wystarczająco kwestii (wymienionych w 402.11) za pomocą jednostki, poznał je przez zastosowanie jednej lub więcej z następujących procedur:
 - uzyskanie sprawozdania typu 1 lub 2, jeśli były dostępne,
 - kontakt z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w celu otrzymania określonych informacji,
 - wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczyły koniecznych informacji o właściwych kontrolach tej organizacji,
 - skorzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta, który przeprowadził procedury, które dostarczyły koniecznych informacji o właściwych kontrolach organizacji usługowej [402.12, A15-A20].
4. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeśli zaplanował wykorzystać sprawozdanie typu 1 lub 2 jako dowód badania wspierający jego poznanie zaprojektowania i wdrożenia kontroli organizacji usługowej:
 - dokonał oceny, czy opis i projekt kontroli organizacji usługowej był sporządzony na dzień lub za okres, który odpowiadał celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
 - ocenił wystarczalność i odpowiedniość dowodów dostarczonych przez sprawozdanie w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej, która to kontrola miała znaczenie dla badania oraz
 - określił, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową były odpowiednie dla jednostki, a jeśli

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 402

tak, sprawdził, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole [402.14, A22-A23].

5. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej, który zaplanował wykorzystanie sprawozdania typu 1 lub 2, oceniając wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania przedstawionych w sprawozdaniu typu 1 lub 2, upewnił się co do:
 - zawodowych kompetencji biegłego rewidenta organizacji usługowej, a także jego niezależności od tej organizacji oraz
 - odpowiedniości standardów, w oparciu o które sprawozdanie typu 1 lub 2 zostało przygotowane [402.13, A21].

Cel testu – dotyczy rozpoznania i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia i reakcji na nie

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie zaadresował ryzyko korzystania przez jednostkę z organizacji usługowej w ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia.

Test

6. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:
 - dokonał rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z ryzykiem korzystania przez jednostkę z organizacji usługowej, na podstawie wyników procedur wykonanych zgodnie z 402.11, oraz
 - określił, czy na podstawie dokumentacji będącej w posiadaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej, były dostępne wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stwierdzeń zawartych w sprawozdaniach finansowych [402.15, A24-25], w szczególności w sytuacji, gdy organizacja usługowa prowadziła istotną część ksiąg rachunkowych jednostki [402.A25], a jeśli nie,
 - przeprowadził dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jak np.
 - sprawdzenie zapisów i dokumentów posiadanych przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej,
 - sprawdzenie zapisów i dokumentów posiadanych przez organizację usługową,
 - uzyskanie potwierdzenia sald i transakcji od organizacji usługowej,
 - przeprowadzenie analitycznych procedur w zakresie ewidencji prowadzonej przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej lub sprawozdań otrzymanych od organizacji usługowej [402.A26], lub
 - skorzystał z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadził takie procedury w organizacji usługowej w jego imieniu [402.15, A27-A28].
7. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej - w przypadku, gdy ocena ryzyka przeprowadzona przez niego w odniesieniu do jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawierała oczekiwanie, że kontrola organizacji usługowej działała skutecznie, uzyskał dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności działania tej kontroli poprzez zastosowanie jednej lub więcej z poniższych procedur:
 - uzyskanie sprawozdania typu 2, jeśli było dostępne,
 - przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej lub

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 402

- skorzystanie z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadził testy kontroli w organizacji usługowej w imieniu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej [402.16, A29-A30].
8. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej - jeśli zaplanował wykorzystać sprawozdanie typu 2 jako dowód badania wskazujący na skuteczność działania kontroli organizacji usługowej - ustalił, czy sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarczyło wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności kontroli, wspierając tym samym swoją ocenę ryzyka dokonaną poprzez:
- ocenę, czy opis, projekt i skuteczność działania kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dany dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
 - ustalenie, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej stosowane przez organizację usługową były odpowiednie dla jednostki, a jeśli tak, poznanie, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole, i wówczas przeprowadzenie testów skuteczności ich działania,
 - ocenę odpowiedniości przedziału czasu, w którym przeprowadzono testy kontroli oraz czas, jaki upłynął od przeprowadzenia testów kontroli oraz
 - ocenę, czy testy kontroli przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultaty, które zostały opisane w sprawozdaniu tego biegłego rewidenta, są adekwatne do stwierdzeń zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz zapewniały wystarczające i odpowiednie dowody badania, wspierające ocenę ryzyka przeprowadzoną przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej [402.17, A31-39].

Cel testu – dotyczy oszustw, nieprzestrzegania prawa i regulacji oraz nieskorygowanych zniekształceń związanych z działalnością organizacji usługowej.

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie zareagował w odniesieniu do przypadków oszustw oraz nieprzestrzegania prawa i regulacji oraz nieskorygowanych zniekształceń związanych z działalnością organizacji usługowej.

Test

9. Oceń, czy biegły rewident:
- zasięgnął informacji u kierownictwa jednostki korzystającej z organizacji usługowej, czy organizacja usługowa zgłosiła tej jednostce lub czy jednostka w inny sposób dowiedziała się o wszelkich przypadkach oszustw, naruszenia prawa i regulacji lub nieskorygowania zniekształceń wpływających na jej sprawozdania finansowe,
 - ocenił, w jakim stopniu zagadnienia te wpłynęły na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, w tym na sformułowane przez niego wnioski na jego sprawozdanie [402.19, A41].

Cel testu – dotyczy sprawozdania biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 402

Ocena czy biegły rewident adekwatnie zaadresował w swoim sprawozdaniu z badania wnioski z badania jednostki korzystającej z organizacji usługowej.

Test

10. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeśli nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania usług świadczonych przez organizację usługową, mających znaczenie dla badania sprawozdań finansowych jednostki korzystającej z organizacji usługowej:
 - zmodyfikował opinię w swoim sprawozdaniu zgodnie z KSB 705 z uwagi na ograniczenie zakresu badania [402.20, A42; 705.6],
 - jeśli zawarł odniesienie do sprawozdania biegłego rewidenta organizacji usługowej, gdyż uznał je za pomocne w wyjaśnieniu powodów modyfikacji:
 - uzyskał przed zamieszczeniem takiego odniesienia – jeśli konieczna – jego zgodę na zawarcie takiego odniesienia,
 - wskazał w swoim sprawozdaniu, że odniesienie takie nie zmniejszyło jego odpowiedzialności za opinię z badania [402.22, A44].
11. Oceń, czy biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej w swoim sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię:
 - nie odnosił się do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej, chyba że wymagało tego prawo lub regulacje [402.21, A43],
 - jeśli odniesienie takie było wymagane przez prawo lub regulacje, wskazał w swoim sprawozdaniu, że odniesienie takie nie zmniejszyło jego odpowiedzialności za opinię z badania [402.22, A44].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 450

Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident dokonał oceny:

1. wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie oraz
2. wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie wystąpiły, na sprawozdania finansowe.

Cel testu – dotyczy procedur badania związanych z oceną wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie.

Ocena, czy biegły rewident, który zobowiązany był zgodnie z wymogami standardu gromadzić, rozpoznane w czasie badania, zniekształcenia inne niż ‘oczywiście nieznaczące’, dokonał w adekwatny sposób oceny ich wpływu na badanie.

***Zniekształcenie** – różnica między kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji wykazywanej w sprawozdaniu finansowym a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji, które wymagają wykazania zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenia mogą być spowodowane błędem lub oszustwem. Gdy biegły rewident wyraża opinię o tym, czy sprawozdania finansowe prezentują rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazują rzetelny i jasny obraz, zniekształcenia obejmują również te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu biegłego rewidenta są niezbędne, aby sprawozdania finansowe prezentowały rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazywały rzetelny i jasny obraz [450.4(a)].*

***Nieskorygowane zniekształcenia** – zniekształcenia, które biegły rewident zgromadził w czasie badania i które nie zostały skorygowane [450.4(b)].*

***Zniekształcenia oczywiście nieznaczące** – zniekształcenia poniżej ustalonej przez biegłego rewidenta pewnej kwoty, poniżej której nie podlegają one gromadzeniu, ponieważ biegły rewident oczekuje, że gromadzenie tych kwot z oczywistych względów nie miałyby istotnego wpływu na sprawozdania finansowe. „Oczywiście nieznaczące” nie stanowi innego określenia dla wyrażenia „nieistotne”. Sprawy, które są „oczywiście nieznaczące”, będą w całości różne (mniejsze) od wielkości, na poziomie których ustalana jest istotność zgodnie z KSB 320, i będą to sprawy uznane jako oczywiście blahe, zarówno pojedynczo, jak i łącznie, niezależnie od tego, czy ich osąd nastąpi na podstawie kryterium wielkości, rodzaju lub okoliczności. Jeżeli istnieje niepewność przy stwierdzaniu czy jedną lub więcej pozycji można uznać za oczywiście nieznaczącą, należy przyjąć, że dana sprawa nie jest oczywiście nieznacząca [450.A2].*

***Istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych** – zniekształcenia, które mogą powstać w związku z: (a) odpowiednością wybranych zasad (polityki) rachunkowości, (b) stosowaniem wybranych zasad (polityki) rachunkowości lub (c) odpowiednością lub wystarczalnością ujawnień w sprawozdaniach finansowych [705.A3].*

Procedura

1. Oceń, czy biegły rewident, który zobowiązany był gromadzić zniekształcenia inne niż oczywiście nieznaczące [450.5; A2-A3; 450.15(a), A25]:
 - zaktualizował, gdy uznał to za konieczne, zaplanowaną ogólną strategię i plan badania [450.6] jeżeli:
 - rodzaj rozpoznanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazywały na istnienie innych zniekształceń, które, jeśli zostałyby połączone

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 450

- ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, mogły być istotne [450.6(a), A4] lub
- łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżyły się do poziomu istotności określonego zgodnie z KSB 320 [450.6(b), A5] oraz
- przeprowadził dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia pozostały w sytuacji, jeśli wcześniej na jego życzenie kierownictwo sprawdziło rodzaj transakcji, saldo kont lub ujawnioną informację i skorygowało wykryte zniekształcenia [450.7, A6].

Cel testu – dotyczy procedur badania związanych z oceną wpływu nieskorygowanych zniekształceń na badanie.

Ocena, czy biegły rewident dokonał w adekwatny sposób oceny wpływu na badanie rozpoznanych zniekształceń, które nie zostały skorygowane.

Procedura

2. Oceń, czy biegły rewident, ustalając czy nieskorygowane zniekształcenia były istotne pojedynczo lub łącznie:
 - upewnił się najpierw co do zasadności istotności wyznaczonej zgodnie z KSB 320 w celu potwierdzenia, że pozostała ona odpowiednia w świetle rzeczywistych wyników finansowych jednostki [450.10, A11-A12],
 - rozpatrzył:
 - wielkość i rodzaj zniekształceń, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnianych informacji, jak i sprawozdań finansowych jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia [450. 11(a), A13-A17, A19-A20) oraz
 - wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdania finansowe jako całość [450.11(b), A18] oraz
 - zamieścił w dokumentacji uzasadnienie wniosku, będącego efektem jego ustaleń, czy nieskorygowane zniekształcenia były pojedynczo lub łącznie istotne [450.15(c)].

Cel testu – dotyczy komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór o zniekształceniach, w tym ich korygowaniu, oraz związanej z tym reakcji biegłego rewidenta.

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób zakomunikował kierownictwu i osobom sprawującym nadzór o rozpoznanych zniekształceniach i właściwie postąpił w odpowiedzi na ich reakcję.

Procedury

3. Oceń, czy biegły rewident poinformował kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych w czasie badania, i:
 - zwrócił się do kierownictwa o skorygowanie tych zniekształceń [450.8, A7-A9; 450.15(b), A25],
 - zapoznał się z powodami, którymi kierownictwo uzasadniało niedokonanie korekt, i rozpatrzył je przy ocenie, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierały

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 450

- istotnych zniekształceń w sytuacji, jeśli kierownictwo odmówiło skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, o których poinformował [450.9, A10].
4. Oceń, czy biegły rewident w stosunku do osób sprawujących nadzór:
 - poinformował je o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogły mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie zezwalało na to prawo lub regulacje zgodnie z KSB 260 [260.7], wskazując przy tym na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia,
 - zwrócił się do nich o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane [450.12, A21-A23, 450.15(b), A25], oraz
 - poinformował je o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdania finansowe jako całość [450.13].
 5. Oceń, czy:
 - biegły rewident otrzymał od kierownictwa pisemne oświadczenie oraz, jeśli to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, zawierające ich ocenę, czy wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdania finansowe był nieistotny,
 - pisemne oświadczenie zawierało opis nieskorygowanych zniekształceń (nieskorygowanych z powodu uznania przez biegłego rewidenta zniekształceń za nieistotne lub uznania tych samych kwestii przez kierownictwo za niebędące zniekształceniami) [450.14].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że od biegłego rewidenta wymaga się zwrócenia się do kierownictwa oraz, tam gdzie to stosowne, osób sprawujących nadzór o przedstawienie pisemnych oświadczeń odnośnie niekorygowania zniekształceń (jeśli do niekorygowania zniekształceń doszło), jako że sporządzenie sprawozdania finansowego zasadniczo wymagało z kolei od tych osób sprostowania sprawozdań finansowych w celu skorygowania istotnych zniekształceń. [450.A24].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 500

Dowody badania

KSB 501

Dowody badania - rozważania szczegółowe dotyczące wybranych zagadnień

Kluczowe konkluzje

KSB 500

Upewnij się, że biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury badania w sposób, który zapewnił wystarczające i odpowiednie dowody badania, umożliwiające sformułowanie racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta [500.4].

KSB 501

Upewnij się, że biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące:

- (a) istnienia i stanu zapasów,
- (b) kompletności ujęcia sporów prawnych i roszczeń wobec jednostki, oraz
- (c) prezentacji i ujawnień informacji o segmentach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [501.3],

a także wystarczające i odpowiednie dowody dotyczące następujących obszarów badania:

1. Rozpoznawania przychodów,
2. Pozostałych przychodów,
3. Podatków,
4. Rzeczowych aktywów trwałych,
5. Wartości niematerialnych i prawnych,
6. Należności,
7. Inwestycji krótkoterminowych,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

8. Zobowiązań długoterminowych i rezerw,
9. Zobowiązań krótkoterminowych,
10. Kapitałów własnych,
11. Inwestycji długoterminowych,
12. Aktywów i zobowiązań finansowych,
13. Instrumentów finansowych,
14. Trwałej utraty wartości aktywów,
15. Kontroli w obrębie systemów informacyjnych.

Cel testu - dotyczy podejścia do badania istnienia zapasów

Ocena podejścia do badania zapasów - w zakresie stwierdzenia istnienia oraz stanu zapasów.

Test

1. Oceń, czy jeżeli zapasy stanowiły istotną pozycję sprawozdań finansowych, biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody dotyczące ich istnienia i stanu przez:
 - (a) obecności podczas spisu z natury, chyba że było to niewykonalne, w celu (Patrz również [501.A1-A3]):
 - (i) oceny określonych przez kierownictwo instrukcji i procedur dotyczących ewidencji i kontroli wyników spisu z natury (Patrz również [501.A4]),
 - (ii) obserwacji przestrzegania procedur liczenia zapasów określonych przez kierownictwo (Patrz również [501.A5]),
 - (iii) inspekcji zapasów (Patrz również [501.A6]),
 - (iv) kontrolnego przeliczenia wybranych pozycji (Patrz również [501.A7-A8]);
 - (b) przeprowadzenia procedur badania w odniesieniu do ostatecznego wykazu zapasów w celu ustalenia, czy odzwierciedlało ono dokładnie rzeczywiste wyniki spisu z natury [501.4].
2. Oceń, czy jeżeli spis z natury przeprowadzany był w innym terminie aniżeli ostatni dzień okresu obrotowego, biegły rewident, oprócz zastosowania procedur omówionych powyżej, przeprowadził procedury badania niezbędne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających stwierdzić, czy zmiany stanu zapasów,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

które nastąpiły od daty spisu do ostatniego dnia okresu, zostały właściwie ujęte (Patrz również [501.A9-A11]) [501.5].

3. Oceń, czy jeżeli biegły rewident nie był obecny podczas spisu z natury, ze względu na nieprzewidziane okoliczności - to biegły rewident powinien był przeprowadzić lub obserwować spis dokonany w innym terminie oraz zastosować procedury badania w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły pomiędzy datami spisów [501.6].
4. Oceń, czy jeżeli obecność podczas spisu z natury była w praktyce niewykonalna, biegły rewident przeprowadził alternatywne procedury badania, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów. Jeżeli było to niemożliwe, czy biegły rewident zmodyfikował swoją opinię zgodnie z KSB 705 (Patrz również 501.A12-A14) [501.7].
5. Oceń, czy jeżeli zapasy powierzone opiece i kontroli strony trzeciej stanowiły istotną pozycję sprawozdania finansowego, biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanów - poprzez przeprowadzenie jednej lub obydwu poniższych czynności:
 - (a) uzyskał bezpośrednio od strony trzeciej potwierdzenie ilości i stanu zapasów należących do jednostki, a powierzonych stronie trzeciej (Patrz również [501.A15]);
 - (b) przeprowadził inspekcje lub inne procedury badania, które były odpowiednie w danych okolicznościach (Patrz również [501.A16])[501.8].

Cel testu - dotyczy podejścia do badania sporów prawnych i roszczeń.

Ocena podejścia do badania kompletności i ujawnienie sporów prawnych i roszczeń wobec jednostki.

Test

6. Oceń, czy biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury badania pozwalające na stwierdzenie, czy występowały spory prawne lub roszczenia wobec jednostki, które mogły doprowadzić do wystąpienia istotnego zniekształcenia. Do procedur tych zalicza się (Patrz również [501.A17-A19]):
 - (a) skierowanie zapytań do kierownictwa oraz, o ile miało to zastosowanie do innych osób z jednostki, w tym do wewnętrznego działu prawnego,
 - (b) przegląd protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz korespondencji z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki oraz
 - (c) sprawdzenie kont, na których ujmowane były koszty usług prawnych (Patrz również [500.A20]) [500.9].
7. Oceń, czy jeżeli biegły rewident ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia związane z rozpoznaniem sporem prawnym lub roszczeniem, bądź też, jeżeli procedury badania

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

wskazywały na możliwość istnienia innego istotnego sporu prawnego lub roszczenia, biegły rewident, oprócz przeprowadzenia procedur wymaganych przez inne standardy, powinien być bezpośrednio skontaktować się z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki. Powinien być uczynić to za pomocą pisma z zapytaniem sporządzonym przez kierownictwo, a wysłanym przez biegłego rewidenta, w którym powinna być zawarta prośba o bezpośredni kontakt z biegłym rewidentem. Jeżeli prawo lub właściwy prawny organ zawodowy nie zezwalały na bezpośredni kontakt doradców zewnętrznych jednostki z biegłym rewidentem, biegły rewident powinien być przeprowadzić alternatywne procedury badania (Patrz również [501.A21-A25] [501.10]).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania informacji o segmentach.

Ocena podejścia do badania prezentacji i ujawnień informacji o segmentach.

Procedura

8. Oceń, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące prezentacji i ujawnień o segmentach, zgodnie z mającymi zastosowania ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej poprzez (Patrz również [501.A26]):
 - (a) poznanie metod przyjętych przez kierownictwo przy przygotowywaniu informacji o segmentach oraz (Patrz również [501.A27]):
 - (i) ocenę, czy takie metody mogły doprowadzić do ujawnienia informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (ii) testowanie zastosowania tych metod, o ile było to odpowiednie, oraz
 - (b) przeprowadzenie procedur analitycznych lub innych procedur, które były odpowiednie w danych okolicznościach [501.13].
9. Oceń, czy biegły rewident odpowiednio ocenił zidentyfikowane przez kierownictwo segmenty operacyjne:
 - (a) czy segmenty te odpowiadały naszemu rozumieniu działalności gospodarczej jednostki,
 - (b) czy odzwierciedlały sposób zarządzania działalnością gospodarczą przez kierownictwo.
10. Oceń, czy analiza segmentów działalności gospodarczej dokonana przez kierownictwo w sprawozdaniu z działalności była spójna z prezentacją i ujawnieniami dokonanymi w zbadanym sprawozdaniu finansowym.
11. Oceń, czy w przypadku testu na utratę wartości - przyjęte do tych testów ośrodki wypracowujące korzyści ekonomiczne - były spójne z segmentami operacyjnymi.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

Cel testu - dotyczy podejścia do badania rozpoznawania przychodów.

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu rozpoznawania przychodów.

Test

I. Ocena ryzyka:

12. Oceń postępowanie biegłego rewidenta, w przypadku gdy ocenione ryzyko rozpoznawania przychodów, nie było przez niego oszacowane jako znaczące (wysokie) - czy biegły rewident wykazał dostateczny zawodowy sceptycyzm dla uzasadnienia dokonanej oceny.

II. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

13. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru rozpoznawania przychodów zostało zrealizowane. (W przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, o zróżnicowanych strumieniach przychodów, czy strumienie te były badane również na poziomie jednostek zależnych).

14. Jeżeli przychody ustalane były na podstawie szacunków w tym wymagały zastosowania zawodowego osądu (np. w zakresie kompletności i dokładności przychodów z tytułu kontraktów długoterminowych), w jaki sposób ryzyko to zostało zaadresowane w procedurach badania.

III. Ocena zastosowanych metod badania:

15. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.

16. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.

17. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

18. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.

19. Oceń zakres i adekwatność polegania na wynikach testów kontroli przeprowadzonych przez wyodrębnione komórki wewnętrzne jednostki lub inne podmioty (np. dla celów badania zintegrowanego wg. Sarbane Oxley Act¹¹⁶ - dt. spółek notowanych, podlegających nadzorowi SEC¹¹⁷).

20. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

¹¹⁶ Ustawa Sarbanesa-Oxleya (nazywana też SOX lub SarOx) – uchwalona przez Kongres Stanów Zjednoczonych 30 lipca 2002 roku ustawa regulująca praktyki finansowe i ład korporacyjny.

¹¹⁷ United States Securities and Exchange Commission (SEC).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

IV. Ocena kontroli jakości zlecenia:

21. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.
22. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.
23. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości i dotyczyły wszystkich strumieni przychodów w grupie kapitałowej, a nie tylko niektórych strumieni przychodów, tylko w niektórych jednostkach zależnych (dt. badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania pozostałych przychodów.

Ocena postępowanie biegłego rewidenta przy badaniu pozostałych przychodów.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

24. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru pozostałych przychodów zostało zrealizowane.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

25. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.
26. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.
27. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

28. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości zlecenia dotyczyły wszystkich pozycji przychodów w rachunku zysków i strat, a w przypadku sprawozdania skonsolidowanego - przychodów ze wszystkich spółek zależnych.
29. Jeżeli w czasie przeglądu kontroli jakości zlecenia ograniczono się do przychodów generowanych tylko przez jedną lub kilka jednostek zależnych - oceń, czy przeglądu tego dokonano na stosownym poziomie szczegółowości (dotyczy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania podatków

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu podatków.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

30. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru podatków zostało zrealizowane.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

31. Oceń zakres przyjętych metod badania, czy polegano na skuteczności kontroli wewnętrznej, czy polegano na badaniach szczegółowych wiarygodności zobowiązań podatkowych, czy polegano na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej jednostki – w obszarze podatków.

32. Dokonaj przeglądu pracy eksperta firmy audytorskiej z zakresu podatków, czy był traktowany jako członek zespołu badającego (patrz również 220.A10), czy przestrzegano wymogów KSB 620.

33. Jeżeli polegano na pracy eksperta kierownictwa w zakresie badania podatków, czy przestrzegano wymogów KSB 220 i 620, w tym zakresie.

34. Dokonaj przeglądu badania podatku dochodowego odroczonego, w tym oceń uzasadnienie biegłego rewidenta dla wykazywania aktywa z tytułu podatku dochodowego odroczonego w odniesieniu do wysokości strat podatkowych.

35. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania podatków – a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione w dokumentacji badania.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

36. Oceń, czy przegląd kontroli jakości zlecenia dotyczył obszaru podatków.

37. Oceń, czy przegląd tego dokonano na stosownym poziomie szczegółowości.

Cel testu - dotyczy podejścia do badania rzeczowych aktywów trwałych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu rzeczowych aktywów trwałych.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

38. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru rzeczowych aktywów trwałych zostało zrealizowane.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

39. Wskaż obszary badania, które dotyczyły badania wartości szacunkowych lub, w których zastosowano zawodowy osąd (np. okresy ekonomicznej użyteczności majątku trwałego), w jaki sposób zaadresowano ryzyka z tym związane.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

40. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.
41. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.
42. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.
43. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.
44. Oceń zakres i adekwatność polegania na wynikach testów kontroli przeprowadzonych przez wyodrębnione komórki wewnętrzne jednostki lub inne podmioty (np. dla celów badania zintegrowanego wg. Sarbane Oxley Act- dt. spółek notowanych, podlegających nadzorowi SEC).
45. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

46. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.
47. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.
48. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dt. badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania wartości niematerialnych i prawnych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu wartości niematerialnych i prawnych.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

49. Na podstawie przeglądu sprawozdania finansowego jednostki wskaż znaczące pozycje wartości niematerialnych i prawnych - oceń, czy biegły rewident:

- (a) dokonał przeglądu tych pozycji oraz

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

(b) sprawdził czy pozycje te podlegały amortyzowaniu w oparciu o przyjęcie okresu ekonomicznego użytkowania, czy też zastosowano inne kryteria.

50. Oceń:

(a) czy wycena wartości niematerialnych i prawnych generowanych przez transakcje wewnętrzne mogła być zawyżona,

(b) sprawdzenie przez biegłego rewidenta wyceny wartości niematerialnych i prawnych generowanych przez transakcje wewnętrzne.

51. Oceń:

(a) które pozycje wartości niematerialnych i prawnych podlegały testom na trwałą utratę wartości,

(b) sprawdzanie przez biegłego rewidenta pozycji wartości niematerialnych i prawnych pod kątem testów na trwałą utratę wartości.

52. Oceń, czy wartość nabytych w ciągu roku wartości niematerialnych i prawnych mogła być zawyżona oraz oceń procedury biegłego rewidenta w tym zakresie.

53. Wskaż pozycje wartości niematerialnych i prawnych powstałe w wyniku akwizycji dokonanych przez jednostkę w ciągu roku - oceń procedury zastosowane przez biegłego rewidenta do badania wyceny tych wartości, w tym:

(i) założeń przyjętych przez kierownictwo dla potrzeb tej wyceny, oraz

(ii) dokładność danych stanowiących podstawę tej wyceny.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

54. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.

55. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.

56. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

57. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.

58. Oceń zakres i adekwatność polegania na wynikach testów kontroli przeprowadzonych przez wyodrębnione komórki wewnętrzne jednostki lub inne podmioty (np. dla celów badania zintegrowanego wg. Sarabane Oxley Act-dt. spółek notowanych, podlegających nadzorowi SEC).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

59. Oceń, czy przeglądu pracy eksperta firmy audytorskiej lub eksperta kierownictwa z zakresu wyceny dokonano zgodnie z wymogami KSB 220 i 620.
60. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

61. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.
62. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.
63. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dt. badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania należności

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu należności.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

64. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru należności zostało zrealizowane.
65. Wskaż obszary badania, które dotyczyły badania wartości szacunkowych, w tym zastosowania zawodowego osądu (np. odpisy aktualizujące wartość należności), w jaki sposób zaadresowano ryzyka z tym związane.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

66. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.
67. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.
68. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.
69. Oceń zastosowanie zewnętrznych potwierdzeń, czy przestrzegano KSB 505.
70. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.
71. Oceń zakres i adekwatność polegania na wynikach testów kontroli przeprowadzonych przez wyodrębnione komórki wewnętrzne jednostki lub inne podmioty (np. dla celów

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

badania zintegrowanego wg. Sarbane Oxley Act- dt. spółek notowanych, podlegających nadzorowi SEC).

72. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

73. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.

74. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.

75. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dotyczy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania inwestycji krótkoterminowych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu inwestycji krótkoterminowych, w tym środków pieniężnych i udzielonych pożyczek.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

76. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru inwestycji krótkoterminowych zostało zrealizowane.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

77. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.

78. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.

79. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

80. Oceń zastosowanie zewnętrznych potwierdzeń, czy przestrzegano KSB 505.

81. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.

82. Oceń zakres i adekwatność polegania na wynikach testów kontroli przeprowadzonych przez wyodrębnione komórki wewnętrzne jednostki lub inne podmioty (np. dla celów badania zintegrowanego wg. Sarbane Oxley Act - dotyczy spółek notowanych, podlegających nadzorowi SEC).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

83. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

84. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.

85. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.

86. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dotyczy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania zobowiązań długoterminowych i rezerw

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu zobowiązań długoterminowych i rezerw.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

87. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru zobowiązań długoterminowych i rezerw zostało zrealizowane.

88. Oceń szczegółowo ocenę ryzyka w tym obszarze - dokonaną przez biegłego rewidenta oraz jego ocenę zaprojektowanych i wdrożonych przez jednostkę kontroli wewnętrznych.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

89. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.

90. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.

91. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

92. Oceń zastosowanie zewnętrznych potwierdzeń, czy przestrzegano KSB 505.

93. Oceń, czy w przypadku spraw sądowych i spornych uzyskano odpowiednie pisemne oświadczenia ze strony kierownictwa oraz, gdy było to właściwe, od osób sprawujących nadzór i wewnętrznych doradców prawnych.

94. Oceń, czy dokonano przeglądów protokołów posiedzeń kierownictwa, osób sprawujących nadzór, a także przeglądów korespondencji z zewnętrznymi doradcami prawnymi.

95. Oceń, czy dokonano przeglądu zapisów księgowych na koncie kosztów usług obcych - dotyczących usług prawnych.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

96. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

97. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.

98. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.

99. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dotyczy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania zobowiązań krótkoterminowych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu zobowiązań krótkoterminowych.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

100. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru zobowiązań krótkoterminowych zostało zrealizowane.

101. Wskaż obszary badania, które dotyczyły badania wartości szacunkowych, w tym zastosowania zawodowego osądu, w jaki sposób zaadresowano ryzyka z tym związane.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

102. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.

103. Oceń przeprowadzone procedury analityczne w toku badania wiarygodności.

104. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

105. Oceń zastosowanie zewnętrznych potwierdzeń, czy przestrzegano KSB 505.

106. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.

107. Oceń zakres i adekwatność polegania na wynikach testów kontroli przeprowadzonych przez wyodrębnione komórki wewnętrzne jednostki lub inne podmioty (np. dla celów badania zintegrowanego wg. Sarbane Oxley Act - dt. spółek notowanych, podlegających nadzorowi SEC).

108. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

109. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.

110. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.

111. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dotyczy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania kapitałów własnych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu kapitałów własnych.

Test

I. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

112. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru kapitałów własnych zostało zrealizowane.

II. Ocena zastosowanych metod badania:

113. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

114. Oceń sposób podejścia do badania skonsolidowanego rachunku zysków i strat grupy kapitałowej, w tym wiarygodności informacji dotyczących ustalenia wyniku finansowego w poszczególnych jednostkach zależnych - częściach grupy (dotyczy badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego).

115. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

III. Ocena kontroli jakości zlecenia:

116. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.

117. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.

118. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy nie dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dt. badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

Cel testu - dotyczy podejścia do badania inwestycji długoterminowych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu inwestycji długoterminowych.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

Test

I. Ocena ryzyka:

119. Dokonaj szczegółowego przeglądu oceny ryzyka w obszarze inwestycji długoterminowych przeprowadzonej przez biegłego rewidenta.
- (a) Oceń czy polityka rachunkowości przyjęta przez jednostkę określa zasady wyceny znaczących inwestycji długoterminowych według wartości godziwej - a następnie zidentyfikuj, czy w sprawozdaniu finansowym były wykazane takie inwestycje oraz, czy wykazano je zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości.

II. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

120. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru inwestycji długoterminowych zostało zrealizowane.
121. Oceń, czy biegły rewident rozumiał, w jaki sposób kierownictwo wyceniło inwestycje długoterminowe, w tym, jakie założenia przyjęto do tej wyceny (np. jakie przyjęto stopy dochodowe - stopy zwrotu) oraz, czy dane, na podstawie których dokonano wyceny, były dokładne.
122. Oceń, czy biegły rewident rozumiał przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości w tym zakresie.
123. Oceń, czy przy badaniu wartości szacunkowych biegły rewident uwzględniał wyniki podobnych szacunków z lat ubiegłych.
124. Oceń, czy biegły rewident identyfikował i oceniał ryzyka na poziomie każdego stwierdzenia.
125. Oceń, czy biegły rewident oszacował zakres niepewności związany z szacunkami.
126. Oceń, w jaki sposób biegły rewident ocenił zaprojektowanie i wdrożenie kontroli wewnętrznej nad procesem znaczących szacunków w jednostce.
127. Oceń zaplanowane procedury badania, które stanowiły odpowiedź na zidentyfikowane ryzyka - czy dokonana identyfikacja ryzyka, ocena i odpowiedź na nie były odpowiednie.

III. Ocena zastosowanych metod badania:

128. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.
129. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.
130. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

131. Oceń testy przeprowadzone przez biegłego rewidenta dotyczące wyceny szacunków dokonanych przez kierownictwo jednostki, w tym przyjętych przez nie założeń i dokładność danych, na podstawie których dokonano szacunków.
132. Oceń, czy dla znaczących szacunków biegły rewident ocenił przeprowadzoną przez kierownictwo jednostki analizę alternatywnych założeń (np. poprzez analizę wrażliwości szacunków) przy ustalaniu wartości szacunkowych.
133. Oceń, czy jeżeli biegły rewident polegał na pracy eksperta firmy audytorskiej lub eksperta kierownictwa z zakresu wyceny, przeglądu jego pracy dokonano zgodnie z wymogami KSB 220 i 620; (szczególnie, czy zwrócono uwagę na określenie zakresu prac eksperta, czy rozpatrzono jego niezależność i obiektywizm oraz, czy udokumentowanie pracy eksperta było odpowiednie).
134. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania, a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

IV. Ocena kontroli jakości zlecenia:

135. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.
136. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.
137. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dt. badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).
138. Dokonaj przeglądu jakości i wystarczalności pracy rewizyjnej wykonanej w tym obszarze przez biegłego rewidenta, ze szczególnym uwzględnieniem wyciągniętych wniosków i dokonanych ustaleń. Rozpatrz wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania oraz, czy właściwie adresowały one ryzyka badania.
139. Oceń, czy biegły rewident poinformował komitet audytu o wszelkich kwestiach wynikających z badania tego obszaru, w tym zidentyfikowanych korektach księgowych.
140. Oceń, czy biegły rewident zastosował odpowiedni poziom zawodowego sceptycyzmu przy badaniu tego obszaru.

Cel testu - dotyczy podejścia do badania aktywów i zobowiązań finansowych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu aktywów i zobowiązań finansowych.

Test

I. Ocena ryzyka:

141. Dokonaj szczegółowego przeglądu oceny ryzyka w obszarze aktywów i zobowiązań finansowych przeprowadzonej przez biegłego rewidenta.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

142. Dokonaj przeglądu bilansu jednostki i zidentyfikuj znaczące aktywa lub zobowiązania finansowe oraz, czy zostały wycenione w wartości godziwej, czy w zamortyzowanym koszcie.

II. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

143. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru aktywów i zobowiązań finansowych zostało zrealizowane.

144. Oceń, czy biegły rewident rozumiał, w jaki sposób kierownictwo wyceniło aktywa i zobowiązania finansowe (np. jaki podział na kategorie aktywów i zobowiązań finansowych przyjęło kierownictwo jednostki przy wycenie tych aktywów i zobowiązań).

145. Oceń, czy biegły rewident rozumiał przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości w tym zakresie (np. hierarchię podziału aktywów i zobowiązań finansowych stosownie do metody wyceny).

146. Oceń, czy biegły rewident rozumiał dane, na podstawie których kierownictwo jednostki dokonało wyceny aktywów i zobowiązań finansowych.

147. Oceń, czy przy badaniu wartości szacunkowych biegły rewident uwzględniał wyniki podobnych szacunków z lat ubiegłych.

148. Oceń, czy biegły rewident identyfikował i oceniał ryzyka na poziomie każdego stwierdzenia.

149. Oceń, czy biegły rewident dokonał identyfikacji znaczących ryzyk (np. czy uwzględnił wpływ ryzyka związanego z podziałem aktywów i zobowiązań finansowych, zgodnie z hierarchią stosowaną przy wycenie według wartości godziwej a także, czy uwzględnił ryzyko oszustwa w procesie wyceny) oraz w jaki sposób biegły rewident ocenił zaprojektowanie i wdrożenie kontroli wewnętrznej nad procesem wyceny aktywów i zobowiązań finansowych w jednostce.

150. Oceń zaplanowane procedury badania, które stanowiły odpowiedź na zidentyfikowane ryzyka - czy dokonana identyfikacja ryzyka, ocena i odpowiedź na nie były odpowiednie.

III. Ocena zastosowanych metod badania:

151. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.

152. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe.

153. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.

154. Oceń testy przeprowadzone przez biegłego rewidenta dotyczące wyceny aktywów i pasywów finansowych dokonanych przez kierownictwo jednostki, w tym przyjętych

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

przez nie założeń do modelu wyceny i dokładność danych, na podstawie których dokonano wyceny.

155. Oceń, czy dla znaczących ryzyk biegły rewident ocenił przeprowadzoną przez kierownictwo jednostki analizę alternatywnych założeń (np. poprzez analizę wrażliwości) przy ustalaniu wartości szacunkowych aktywów i zobowiązań finansowych.
156. Oceń, czy jeżeli biegły rewident polegał na pracy eksperta firmy audytorskiej lub eksperta kierownictwa z zakresu wyceny, to przeglądu jego pracy dokonano zgodnie z wymogami KSB 220 i 620.
157. Oceń, czy biegły rewident rozpatrzył źródła informacji zastosowane przez kierownictwo dla wyceny aktywów i zobowiązań finansowych, czy były one wiarygodne (np. czy używano kwotowań giełdowych, czy przyjęte cenniki pochodziły z aktywnego rynku).
158. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania - a jeżeli tak, to czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

IV. Ocena kontroli jakości zlecenia:

159. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.
160. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.
161. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dt. badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).
162. Dokonaj przeglądu jakości i wystarczalności pracy rewizyjnej wykonanej w tym obszarze przez biegłego rewidenta, ze szczególnym uwzględnieniem wyciągniętych wniosków i dokonanych ustaleń. Rozpatrz wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania oraz, czy właściwie adresowały one ryzyka badania.
163. Oceń, czy biegły rewident poinformował komitet audytu o wszelkich kwestiach wynikających z badania tego obszaru, w tym zidentyfikowanych korektach księgowych.
164. Oceń, czy biegły rewident zastosował odpowiedni poziom zawodowego sceptycyzmu przy badaniu tego obszaru.

Cel testu - dotyczy podejścia do badania instrumentów finansowych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu instrumentów finansowych.

Test

I. Ocena ryzyka:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

165. Dokonaj szczegółowego przeglądu oceny ryzyka w obszarze instrumentów finansowych przeprowadzonej przez biegłego rewidenta.
166. Dokonaj przeglądu bilansu jednostki i zidentyfikuj znaczące aktywa lub zobowiązania z tytułu instrumentów finansowych oraz rozpatrz, czy stosowana była rachunkowość zabezpieczeń w tym obszarze.

II. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

167. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru instrumentów finansowych zostało zrealizowane.
168. Oceń, czy biegły rewident rozumiał ekspozycje jednostki na ryzyka związane z instrumentami finansowymi - jakimi instrumentami finansowymi jednostka operowała, na jakich warunkach dokonywała tych operacji i w jaki sposób było to uwzględnione w ogólnej strategii zarządzania ryzykiem jednostki.
169. Oceń, czy biegły rewident rozumiał przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości w tym zakresie.
170. Oceń, czy biegły rewident rozumiał, w jaki sposób kierownictwo jednostki dokonywało wycen instrumentów finansowych oraz, czy rozumiał dane, na podstawie których kierownictwo jednostki dokonało tych wycen.
171. Oceń, czy przy badaniu instrumentów finansowych, które mogły być wartościami szacunkowymi, biegły rewident uwzględniał wyniki podobnych szacunków z lat ubiegłych.
172. Oceń, czy biegły rewident identyfikował i oceniał ryzyka związane z instrumentami finansowymi na poziomie każdego stwierdzenia.
173. Oceń, czy biegły rewident identyfikując znaczące ryzyka (w tym ryzyko oszustwa) ocenił zaprojektowanie i wdrożenie kontroli wewnętrznej nad obszarem instrumentów finansowych w jednostce.
174. Oceń zaplanowane procedury badania, które stanowiły odpowiedź na zidentyfikowane ryzyka - czy dokonana identyfikacja ryzyka, ocena i odpowiedź na nie były odpowiednie.

III. Ocena zastosowanych metod badania:

175. Oceń przeprowadzone testy zgodności i przyjęty w badaniu zakres polegania na skuteczności i sprawności kontroli wewnętrznych.
176. Oceń przeprowadzone testy szczegółowe;
177. Oceń zakres i adekwatność polegania na funkcjonalnej kontroli wewnętrznej przy przeprowadzaniu testów zgodności i testów szczegółowych.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

178. Oceń prace wykonaną przez biegłego rewidenta w obszarze instrumentów finansowych, w tym między innymi:
- (i) badanie wyceny instrumentów finansowych dokonanej przez kierownictwo jednostki, w tym przyjętych założeń do modelu wyceny i dokładność danych, na podstawie których dokonano wyceny;
 - (ii) czy dla znaczących ryzyk biegły rewident ocenił przeprowadzoną przez kierownictwo jednostki analizę alternatywnych założeń (np. poprzez analizę wrażliwości) przy ustalaniu wartości szacunkowych instrumentów finansowych.
179. Oceń, czy jeżeli biegły rewident polegał na pracy eksperta firmy audytorskiej lub eksperta kierownictwa z zakresu wyceny, to przeglądu jego pracy dokonano zgodnie z wymogami KSB 220 i 620.
180. Oceń, czy biegły rewident rozpatrzył źródła informacji zastosowane przez kierownictwo dla wyceny instrumentów finansowych, czy były one wiarygodne (np. czy używano kwotowań giełdowych, czy przyjęte cenniki pochodziły z aktywnego rynku).
181. Oceń, czy biegły rewident dokonał przeglądu dokumentacji zabezpieczeń instrumentów finansowych oraz efektywności zastosowanych zabezpieczeń.
182. Oceń, czy biegły rewident dokonał przeglądu sposobu prezentacji i ujawnień zabezpieczeń w sprawozdaniu finansowym (czy ujawnienia były zgodne z zasadami rachunkowości zabezpieczeń).
183. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania, a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

IV. Ocena kontroli jakości zlecenia:

184. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.
185. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.
186. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dt. badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).
187. Dokonaj przeglądu jakości i wystarczalności pracy rewizyjnej wykonanej w tym obszarze przez biegłego rewidenta, ze szczególnym uwzględnieniem wyciągniętych wniosków i dokonanych ustaleń. Rozpatrz wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania oraz, czy właściwie adresowały one ryzyka badania.
188. Oceń, czy biegły rewident poinformował komitet audytu o wszelkich kwestiach wynikających z badania tego obszaru w tym, zidentyfikowanych korektach księgowych.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

189. Oceń, czy biegły rewident zastosował odpowiedni poziom zawodowego sceptycyzmu przy badaniu tego obszaru.

Cel testu - dotyczy podejścia do badania utraty wartości aktywów

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu utraty wartości aktywów.

Test

I. Ocena ryzyka:

190. Dokonaj szczegółowego przeglądu oceny ryzyka w obszarze utraty wartości aktywów dokonanej przez biegłego rewidenta (uwzględniając okoliczności utraty wartości takie jak: zmniejszenie cen rynkowych aktywów, zmianę stóp procentowych, zniszczenia aktywów, zawyżenie wartości netto aktywów powyżej wartości rynkowej).

191. Porównaj zidentyfikowane znaczące ryzyka z reakcją biegłego rewidenta na te ryzyka - zarówno tą planowaną jak i zrealizowaną (rzeczywistą).

192. Dokonaj przeglądu bilansu jednostki i zidentyfikuj znaczące aktywa, które mogły być podatne na utratę wartości. Sprawdź, czy jednostka przeprowadziła, a biegły rewident sprawdził ocenę aktywów z punktu widzenia ich podatności na utratę wartości; czy dla każdego aktywa, dla którego określono potrzebę przeprowadzenia testu na utratę wartości taki test przeprowadzono.

II. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

193. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego obszaru utraty wartości aktywów zostało zrealizowane.

194. Oceń, czy dla każdego istotnego aktywa podlegającemu testowi na utratę wartości - biegły rewident sprawdził czy wartość odzyskiwalna została ustalona, jako wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży lub jako wartość użytkowa.

195. Oceń, czy biegły rewident sprawdził czy wyniki szczegółowe testów na utratę wartości zawierały:

(i) ramowe wartości wyceny - dla każdego ośrodka wypracowującego korzyści ekonomiczne,

(ii) kluczowe założenia - przyjęte przez kierownictwo przy identyfikowaniu ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne,

(iii) założenia maksymalnego okresu objętego testem (5 lat) i przyjęte wskaźniki wzrostu dla okresu niezdefiniowanego (perpetuity).

III. Ocena zastosowanych metod badania:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

196. Oceń, w jaki sposób biegły rewident ocenił zaprojektowanie i wdrożenie procesu testowania utraty wartości aktywów w jednostce, w tym:
- (i) identyfikowanie ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne,
 - (ii) przyjęte założenia wskaźników wzrostu,
 - (iii) przyjęte stopy dyskontowe dla obliczenia wartości użytkowych,
 - (iv) wiarygodność zastosowanych modeli wyceny.
197. Oceń, czy jeżeli biegły rewident polegał na pracy eksperta firmy audytorskiej lub eksperta kierownictwa z zakresu wyceny, przeglądu jego pracy dokonano zgodnie z wymogami KSB 220 i 620.
198. Oceń, czy biegły rewident dokonał przeglądu sposobu ujęcia w księgach rachunkowych rozpoznanej utraty wartości aktywów - w okresie badanym oraz dokonał przeglądu poprawności naliczonej amortyzacji aktywów - objętych odpisem utraty wartości – w roku ubiegłym.
199. Oceń, czy biegły rewident dokonał przeglądu prezentacji i ujawnień utraty wartości aktywów w sprawozdaniu finansowym, z uwzględnieniem wymagań wynikających, z mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.
200. Oceń, czy zastosowane były specjalne procedury konsultacyjne przy badaniu utraty wartości aktywów - takie jak panel, wymagany udział eksperta wewnętrznego itp.
201. Oceń, czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania, a jeżeli tak, to czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

IV. Ocena kontroli jakości zlecenia:

202. Oceń zakres przeprowadzonych przeglądów kontroli jakości zlecenia.
203. Oceń adekwatność obszarów badania objętych kontrolami jakości.
204. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy dotyczyły tylko niektórych jednostek zależnych (dotyczy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych).
205. Dokonaj przeglądu jakości i wystarczalności pracy rewizyjnej wykonanej w tym obszarze przez biegłego rewidenta, ze szczególnym uwzględnieniem wyciągniętych wniosków i dokonanych ustaleń. Rozpatrz wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania oraz, czy właściwie adresowały one ryzyka badania.
206. Oceń, czy biegły rewident poinformował komitet audytu o wszelkich kwestiach wynikających z badania tego obszaru w tym, zidentyfikowanych korektach księgowych.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

207. Oceń, czy biegły rewident zastosował odpowiedni poziom zawodowego sceptycyzmu przy badaniu tego obszaru.

Cel testu – dotyczy Podejścia do badania kontroli w środowisku technologii informacyjnych

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy badaniu kontroli w środowisku technologii informacyjnych.

Test

I. Ocena ryzyka:

208. Dokonaj szczegółowego przeglądu oceny ryzyka w środowisku technologii informacyjnych przeprowadzonej przez biegłego rewidenta, uwzględniając następujące okoliczności:

(i) czy w latach poprzednich, zidentyfikowano znaczące słabości w systemie kontroli wewnętrznej, czy były one komunikowane komitetowi audytu w raporcie rocznym,

(ii) czy w środowisku technologii informacyjnych nastąpiły znaczące zmiany w okresie badanym, w tym: organizacyjne, dotyczy „outsourcingu” usług informacyjnych lub zmian w stosowanych aplikacjach.

II. Ocena odpowiedzi na ocenę ryzyka:

209. Oceń, czy zakres badania obejmował testowanie kontroli ogólnych w środowisku technologii informacyjnych ITGC (IT General Control) i innych, związanych z tym środowiskiem kontroli. Jeżeli przy tym testowaniu biegły rewident korzystał z pracy wykonanej przez funkcjonalną kontrolę wewnętrzną – rozpatrz, czy biegły rewident dokonał oceny kompetencji i potwierdził obiektywność tej kontroli.

210. Oceń, czy biegły rewident korzystał z ekspertów zewnętrznych przy testowaniu kontroli w środowisku technologii informacyjnych.

211. Oceń, na których kontrolach w środowisku technologii informacyjnych biegły rewident polegał – czy rozumiał, czy w kontrolach manualnych przeprowadzanych przez ostatecznych wykonawców kontroli, rzeczywiście w ogóle nie polegano na technologii informacyjnej.

III. Ocena zastosowanych metod badania:

212. Oceń, czy zaplanowane w planie badania podejście biegłego rewidenta do badania całego środowiska technologii informacyjnych zostało zrealizowane.

213. Oceniając pracę biegłego rewidenta rozpatrz:

(i) czy zaplanował, że będzie polegał na kontrolach ogólnych w środowisku technologii informacyjnych; jeżeli tak to, czy ustalenia z testowania tych kontroli zostały

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

uwzględnione w testowaniu kontroli aplikacyjnych w środowisku technologii informacyjnych,

(ii) czy biegły rewident korzystał z wewnętrznych ekspertów z zakresu technologii informacyjnych,

(iii) czy w trakcie badania dokonano zmian w przyjętym planie badania – a jeżeli tak to, czy zmiany te były odpowiednio i adekwatnie uzasadnione.

IV. Ocena kontroli jakości zlecenia:

214. Oceń, czy przeglądy kontroli jakości były przeprowadzane na stosownym poziomie szczegółowości, czy kontrola jakości zlecenia obejmowała sprawdzenie sposobu testowania kontroli ogólnych w środowisku technologii informacyjnych (ITGC) nie tylko w podmiocie dominującym, ale również w znaczących jednostkach zależnych (dotyczy badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych).

215. Oceń, czy dokonano przeglądu jakości i wystarczalności pracy rewizyjnej wykonanej w środowisku technologii informacyjnych przez biegłego rewidenta, ze szczególnym uwzględnieniem wyciągniętych wniosków i dokonanych ustaleń, w zakresie:

(i) stanu – centrum gromadzenia i przetwarzania danych oraz sieci informatycznej,

(ii) nabycia systemowego oprogramowania informatycznego, dokonanych w nim zmian oraz sposobu utrzymywania systemu informatycznego,

(iii) zmian w oprogramowaniu narzędziowym,

(iv) zapewnienia bezpiecznego dostępu do sieci,

(v) nabycia oprogramowania narzędziowego, dokonywania w nim zmian (uaktualnień) i sposób utrzymywania tego oprogramowania,

(vi) analizy czasu pracy specjalistów z zakresu technologii informacyjnych oraz analizy czasu pracy spędzonego przez osoby pełniące nadzór – a także sposobu zatwierdzania wykonanych prac dotyczących systemu informatycznego,

(vii) oceny sposobu komunikacji pomiędzy specjalistami z zakresu technologii informacyjnych oraz biegłym rewidentem, szczególnie, w jaki sposób komunikowano słabości w środowisku technologii informacyjnych.

216. Oceń, czy biegły rewident dokonał oceny poszczególnych i skumulowanych słabości w środowisku technologii informacyjnych, które zostały stwierdzone w czasie badania oraz, czy biegły rewident adekwatnie i bez zwłoki informował komitet audytu o znaczących słabościach w tym środowisku.

217. Oceń, czy wszelkie kwestie wynikające z testowania kontroli ogólnych w środowisku technologii informacyjnych (ITGC) i innych, związanych z tym środowiskiem kontroli,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 500_501

w tym wykonanych przez specjalistów z zakresu technologii informacyjnych – zostały odpowiednio zaadresowane w raportach biegłego rewidenta. W przypadku, kiedy ostateczny wykonawca kontroli polegał na kontrolach automatycznych uzależnionych od technologii informacyjnej – a kwestie te dotyczyły poszczególnych obszarów badania sprawozdania finansowego, (np. rozpoznawanie przychodów) ustalenia z testowania kontroli wewnętrznej w tym obszarze, powinny być być omawiane w ramach obszaru sprawozdania finansowego.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 505

Potwierdzenia zewnętrzne

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident, w związku ze stosowaniem procedur potwierdzeń zewnętrznych zaprojektował i przeprowadził takie procedury, które doprowadziły go do uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania [505.5].

Cel testu – dotyczy uzyskania potwierdzeń zewnętrznych

Ocena postępowania biegłego rewidenta w sytuacji, gdy ustalił on, że w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędne było uzyskanie odpowiedzi na prośby o potwierdzenia. W takich okolicznościach alternatywne procedury badania nie mogły zapewnić dowodów badania wymaganych przez biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident nie uzyskał takich potwierdzeń, powinien był ustalić wpływ tego faktu na badanie i opinie biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705 [505.13].

Test

1. Oceń, czy w okolicznościach, w których wymagane było od biegłego rewidenta uzyskanie bardziej przekonujących dowodów badania, w związku z wyższą oceną ryzyka [330.7(B)], biegły rewident ocenił, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury **zewnętrznych potwierdzeń** [330.19].

Komentarz

*W takich okolicznościach wymagane było od biegłego rewidenta przeprowadzenie procedur wiarygodności, dostosowanych do ryzyka, które biegły rewident ocenił, jako znaczące. Dowody badania w formie **potwierdzeń zewnętrznych** otrzymane przez biegłego rewidenta bezpośrednio od odpowiednich stron potwierdzających, mogły pomóc biegłemu rewidentowi uzyskać dowody badania o wysokim poziomie wiarygodności, którego biegły rewident potrzebował, aby zareagować na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem [330A53].*

Cel testu - dotyczy odmowy kierownictwa, aby biegły rewident wysłał prośby o potwierdzenia zewnętrzne

Ocena postępowania biegłego rewidenta w okolicznościach, w których kierownictwo odmówiło, aby biegły rewident wysłał prośby o potwierdzenia zewnętrzne.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident w okolicznościach, w których kierownictwo odmówiło, aby biegły rewident wysłał prośby o potwierdzenia zewnętrzne, biegły rewident:
 - (a) zadał pytania dotyczące powodów odmowy kierownictwa oraz poszukiwał dowodów, co do ich ważności i racjonalności (Patrz również [505.A8]),
 - (b) określił wpływ odmowy kierownictwa na swoją ocenę odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym na ocenę ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, czas przeprowadzania i zakres innych procedur badania (Patrz również [505.A9]),

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 505

- (c) przeprowadził alternatywne procedury badania w celu uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania (Patrz również [505.A10]) [505.8].
2. Oceń, czy biegły rewident - w okolicznościach odmowy kierownictwa uniemożliwiającej biegłemu rewidentowi wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne, która została uznana przez niego, jako nieracjonalna lub biegły rewident nie był w stanie uzyskać przydatnych i wiarygodnych dowodów badania na podstawie alternatywnych procedur badania – komunikował się w tej sprawie z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z KSB 260. Biegły rewident powinien był ustalić również wpływ odmowy kierownictwa na badanie i opinie biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705 [505.9].

Cel testu – dotyczy kontroli procedury zewnętrznych potwierdzeń

Ocena stosowania przez biegłego rewidenta procedury potwierdzeń zewnętrznych.

Test

3. Oceń proces zastosowania przez biegłego rewidenta procedury potwierdzeń zewnętrznych, w tym zachowania kontroli nad prośbami o potwierdzenia zewnętrzne, w tym nad:
- (a) ustaleniem informacji, które miały być potwierdzone, lub o które należało poprosić (Patrz również [505.A1]),
 - (b) wyborem odpowiedniej strony potwierdzającej (Patrz również [505.A2]),
 - (c) formułowaniem prośb o potwierdzenie, w tym ustaleniem, czy prośby zostały odpowiednio zaadresowane i zawierały adres zwrotny umożliwiający przesłanie odpowiedzi bezpośrednio do biegłego rewidenta,
 - (d) wysłaniem prośb, w tym ponownych prośb do stron potwierdzających (Patrz również [505.A7]) [505.7].

Cel testu – dotyczy potwierdzeń milczących

Ocena stosowania przez biegłego rewidenta procedury potwierdzeń milczących.

Test

4. Oceń, czy biegły rewident – w związku z tym, że potwierdzenia milczące dostarczają mniej przekonujących dowodów niż pozostałe potwierdzenia -nie wykorzystywał prośb o milczące potwierdzenia, jako jedynych procedur badania wiarygodności, w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń chyba, że występowały wszystkie z poniższych elementów:
- (a) biegły rewident ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia, jako niskie i uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności kontroli określonego stwierdzenia,
 - (b) zbiór pozycji objętych procedurami milczącego potwierdzenia obejmował dużą liczbę małych, jednorodnych sald, transakcji lub warunków,
 - (c) oczekiwano występowania niskiego współczynnika wyjątków,
 - (d) biegły rewident nie był świadomy okoliczności lub warunków, które mogłyby sprawić, że adresaci prośb o milczące potwierdzenie nie odpowiedzieliby na nie [505.15].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 505

Cel testu – dotyczy oceny uzyskanych potwierdzeń przez biegłego rewidenta

Ocena wiarygodności odpowiedzi na prośby o potwierdzenie uzyskane przez biegłego rewidenta.

Test

5. Oceń, czy biegły rewident – w okolicznościach gdy rozpoznał czynniki, które rodziły wątpliwości, co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie - uzyskał dalsze dowody badania, aby rozwiązać te wątpliwości (Patrz również [505.A11-A16]) [505.10].
6. Oceń, czy biegły rewident, – jeżeli stwierdził, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie była wiarygodna, określił jej wpływ na ocenę odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym na ocenę ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres innych procedur badania (Patrz również [505.A17]) [505.10].

Cel testu – dotyczy braku odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie

Ocena postępowania biegłego rewidenta w przypadku braku odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie.

Test

7. Oceń, czy w przypadku braku odpowiedzi na prośby o potwierdzenie biegły rewident przeprowadził alternatywne procedury badania w celu uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania (Patrz również [505.A18-A19]) [505.12].

Komentarz

Jeżeli biegły rewident nie otrzymał odpowiedzi - wymagane było przeprowadzenie dodatkowych procedur dla każdej nie otrzymanej odpowiedzi. Na przykład poprzez badanie oryginalnych dokumentów, korespondencji lub transakcji następujących. Wymagana była analiza wpływu na ocenę ryzyka. Na przykład niskie wskaźniki uzyskanych odpowiedzi mogły mieć wpływ na ryzyko oszustwa. Jeżeli potwierdzenie zewnętrzne nie zostało otrzymane przez biegłego rewidenta powinien był on rozpatrzyć wpływ tego faktu na swoją opinię.

Cel testu – dotyczy traktowania wyjątków

Ocena postępowania biegłego rewidenta w podejściu do wyjątków.

Test

8. Oceń, czy biegły rewident poszukiwał wyjątków, aby stwierdzić, czy wskazywały one czy też nie na zniekształcenia (Patrz również [505.A21-A22]) [505.14].

Komentarz

W niektórych przypadkach adresaci potwierdzeń zewnętrznych nie zgadzają się z informacjami wysyłanymi przez klienta. Nieprawidłowości mogły być spowodowane na przykład różnicami w czasie dot. danej informacji, błędami arytmetycznymi lub manualnymi. Każdy wyjątek powinien być zostać zbadany, czy stanowił nieprawidłowość. Biegły rewident powinien rozpatrzyć, czy było to spowodowane oszustwem, czy słabością kontroli wewnętrznej.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 510

Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że przy wykonywaniu zlecenia badania po raz pierwszy biegły rewident, w zakresie potwierdzenia zasadności stanów początkowych, zebrał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego, czy:

- stany początkowe zawierały zniekształcenia, które istotnie wpływały na sprawozdania finansowe za bieżący okres oraz
- 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.

Cel testu – dotyczy potwierdzenia uzyskania dowodów badania na stwierdzenie biegłego rewidenta, czy stany początkowe zawierały istotne zniekształcenia istotnie wpływające na sprawozdania finansowe

Ocena, czy biegły rewident zebrał wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu stwierdzenia, czy stany początkowe zawierały zniekształcenia, które istotnie wpłynęły na sprawozdania finansowe za bieżący okres.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy stany początkowe zawierały zniekształcenia wywierające istotny wpływ na sprawozdania finansowe za bieżący okres, i w tym celu:
 - zapoznał się z najbardziej aktualnymi sprawozdaniami finansowymi oraz ze sprawozdaniem poprzedniego biegłego rewidenta na ich temat, pod kątem informacji mających znaczenie dla stanów początkowych, w tym również tych podanych w ujawnieniach [510.5]. W tym celu upewnij się również, że biegły rewident miał odpowiednią wiedzę branżową, w szczególności gdy poprzednie doświadczenia reprezentowanej przez niego firmy audytorskiej w badaniu jednostek z tej branży były ograniczone i w efekcie konieczna była wiedza specjalistyczna,

oraz [510.6]:

- ustalił, czy stany końcowe z poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu lub w razie konieczności, czy zostały przekształcone. W szczególności potwierdź dla istotnych pozycji sprawozdań finansowych, że dane korespondujące w sprawozdaniach finansowych za bieżący

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 510

- rok uzgadniały się do kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych za poprzedni rok,
- ustalił, czy stany początkowe odzwierciedlały zastosowanie prawidłowych zasad (polityki) rachunkowości [510.A1-A2],
 - przeprowadził jedno lub kilka poniższych działań:
 - dokonał przeglądu dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta celem uzyskania dowodów badania dotyczących stanów początkowych, jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni rok były zbadane,
W swojej ocenie rozpatrz również, czy biegły rewident uznał za stosowne rozważenie kompetencji zawodowych i niezależności poprzedniego biegłego rewidenta oraz potrzeby kontaktu z poprzednim biegłym rewidentem zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi i zawodowymi [510.A3-A5],
 - dokonał oceny, czy procedury badania przeprowadzane w bieżącym okresie dostarczyły dowody mające znaczenie dla stanów początkowych, a jak nie, przeprowadził inne specyficzne procedury badania w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych [510.A6-A7].

W swojej ocenie rozpatrz w szczególności:

- (a) *procedury biegłego rewidenta wykonane w celu:*
 - *oceny odpowiedniości zasad rachunkowości jednostki,*
 - *identyfikacji powodów zmian w zasadach rachunkowości i czy były one wymagane przez stosowne przepisy rachunkowe (Ustawę o rachunkowości czy MSSF) bądź dostarczały bardziej rzetelnej informacji,*
 - *identyfikacji i oceny jednorazowych znaczących transakcji w bieżącym okresie (w szczególności takich, których efekt był odwrotnością poprzednio zawartych znaczących transakcji).*
 - (b) *odpowiedność podejścia do badania, jeśli miał miejsce istotny spadek wynagrodzenia za badanie, (włączając to w przypadku badań sprawozdań finansowych grupy zakres badania sprawozdania finansowego grupy oraz zaangażowanie biegłych rewidentów części grupy). Niższy poziom wynagrodzenia za badanie mógł bowiem rodzić ryzyko niskiej jakości badania, w tym ryzyko braku zgromadzenia odpowiednich i wystarczających dowodów badania.*
 - (c) *poziom i charakter wynagrodzenia za usługi niezwiązane z badaniem sprawozdań finansowych (np. świadome obniżenie przez firmę audytorską wynagrodzenia za badanie na rzecz wyższego wynagrodzenia za inne dozwolone usługi niebędące badaniem, przy oczekiwaniu tej samej rentowności za badanie, mogło również prowadzić do niższej jakości samego badania).*
 - (d) *inne specyficzne procedury, jakie mógł on wykonać w odniesieniu np. do należności/ zobowiązań, zapasów czy aktywów trwałych i zobowiązań, jeśli w wyniku wykonania pierwotnie zaplanowanych procedur nie uzyskał on dowodów dotyczących stanów początkowych.*
2. Oceń, czy biegły rewident w sytuacji, gdy uzyskał dowody badania świadczące o tym, że stany początkowe zawierały zniekształcenia mogące istotnie wpływać na sprawozdania finansowe za bieżący okres:
- przeprowadził dodatkowe, odpowiednie w danych okolicznościach procedury badania, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdania finansowe za bieżący okres,
 - jeżeli stwierdził, że zniekształcenia te istniały również w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, powiadomił o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z KSB 450 [510.8, 450.8,12].
3. Oceń, czy obecny biegły rewident - w sytuacji jeżeli sprawozdania finansowe za poprzedni okres były badane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a opinia biegłego rewidenta została zmodyfikowana - ocenił skutek sprawy będącej podstawą modyfikacji przy ocenie ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych za bieżący okres zgodnie z KSB 315 (zmienionym) [510.9; KSB 315].

Cel testu – dotyczy potwierdzenia uzyskania dowodów badania na stwierdzenie biegłego rewidenta o stosowaniu przez jednostkę w sposób ciągły, przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres, prawidłowych zasad (polityka) rachunkowości zastosowanych do stanów początkowych oraz prawidłowym rozliczeniu i odpowiedniej prezentacji wszelkich zmian dokonanych w tych zasadach

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 510

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób upewnił się, że prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do stanów początkowych były stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres.

Test

4. Oceń, czy biegły rewident, przeprowadzając procedurę uzgodnienia sprawozdań finansowych z wymogami w szczególności:

- (a) *MSSF/ MSR, w tym MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów lub Ustawy o rachunkowości (w tym art. 8 ust. 2),*
- (b) *Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja (jeśli jednostka przyjęła krajowe standardy rachunkowości do stosowania),*
- (c) *szczególnych zasad rachunkowości z zakresu rachunkowości dotyczących badanej jednostki określonych odrębnym rozporządzeniem wydanym na mocy Ustawy o rachunkowości (jeśli takie dotyczyło jednostki badanej),*
- (d) *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości (Dz. U. z 2014 r. poz. 300, z późn. zm.),*
- (e) *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. z 2014 r. poz. 133, z późn. zm.)*

uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania co do tego, czy:

- zasady (polityka) rachunkowości mające odzwierciedlenie w stanach początkowych były spójnie stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres,
- zmiany, jakich dokonano w zasadach (polityce) rachunkowości, zostały prawidłowo rozliczone, odpowiednio zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [510.8].

Cel testu – dotyczy wniosków i sprawozdania z badania

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób odniósł się do kwestii stanów początkowych w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres.

Test

5. Oceń, czy biegły rewident - w sytuacji, jeśli nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych - wyraził opinię z zastrzeżeniem lub odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych zgodnie z KSB 705 [510.10, A8, Załącznik do KSB 510; KSB 705].

W swojej ocenie uwzględnij przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinie zmodyfikowane, zawarte w Załączniku do KSB 510.

6. Oceń, czy biegły rewident - w sytuacji, jeśli stany początkowe zawierały istotne zniekształcenie, które w sposób istotny wpływało na sprawozdania finansowe za bieżący okres, a wpływ tego zniekształcenia nie był prawidłowo rozliczony lub nie był odpowiednio zaprezentowany lub ujawniony - wydał opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która była odpowiednia, zgodnie z KSB 705 [510.11].

7. Oceń, czy biegły rewident - w sytuacji, jeżeli w oparciu o obowiązujące jednostkę przepisy:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 510

- zasady (polityka) rachunkowości nie były w bieżącym okresie stosowane do stanów początkowych w sposób spójny zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub
 - zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie zostały prawidłowo rozliczone lub nie były odpowiednio zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - wydał, zgodnie z KSB 705, opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która była odpowiednia [510.12].
8. Oceń, czy obecny biegły rewident - w sytuacji, jeśli opinia poprzedniego biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres zawierała modyfikację, która nadal była aktualna i istotna dla sprawozdań finansowych za bieżący okres - zmodyfikował swoją opinię o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres zgodnie z KSB 705 oraz 710. [510.13]. W tym celu rozpatrz dokonaną przez obecnego biegłego rewidenta ocenę wpływu tej modyfikacji na jego sprawozdanie za bieżący okres oraz odpowiedniość zastosowanego formatu sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z KSB 700.

W swojej ocenie weź pod uwagę, że w niektórych przypadkach modyfikacja opinii wydanej przez poprzedniego biegłego rewidenta mogła nie mieć znaczenia i nie była istotna dla opinii o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres. Tak mogło być, np. gdy w poprzednim okresie miało miejsce ograniczenie zakresu badania, ale sprawa będąca powodem ograniczenia zakresu została rozwiązana w okresie bieżącym [KSB 510.A9].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 520 Procedury analityczne

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

1. uzyskał odpowiednie i wiarygodne dowody badania przy zastosowaniu analitycznych procedur wiarygodności,
2. zaprojektował i przeprowadził procedury analityczne na zakończenie badania, gdy formułował ogólny wniosek, czy sprawozdanie finansowe było zgodne z jego wiedzą o jednostce [520.3].

Cel testu – dotyczy przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy projektowaniu i przeprowadzaniu analitycznych procedur wiarygodności.

Test

1. Oceń, czy przy projektowaniu i przeprowadzaniu analitycznych procedur wiarygodności biegły rewident (Patrz również 520.A4-A5):
 - (a) ustalił stosowność danej analitycznej procedury wiarygodności w odniesieniu do określonych stwierdzeń, biorąc pod uwagę ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia oraz, o ile miały zastosowanie - badania szczegółowe tych stwierdzeń (Patrz również 520.A6-A11),
 - (b) ocenił wiarygodność danych, na podstawie, których formułował on oczekiwania, co do ujętych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i przydatność dostępnych informacji oraz kontrole ich sporządzania (Patrz również 520.A12-A14),
 - (c) sformułował oczekiwania, co do ujętych kwot lub wskaźników i ocenił, czy oczekiwanie to było wystarczająco precyzyjne dla rozpoznania zniekształcenia, które pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami, mogło wpłynąć na znaczące zniekształcenie sprawozdania finansowego (Patrz również 520.A15),
 - (d) ustalił wszelkie różnice – między kwotami ujętymi a oczekiwaniami, – które były możliwe do zaakceptowania bez dalszej analizy wymaganej przez procedurę zawartą w pkt 2 (poniżej) (Patrz również 520.A16)[520.5].
2. Oceń, czy jeżeli procedury analityczne przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem prowadzą do rozpoznawania odchyleń lub zależności, które były niespójne z innymi odnośnymi informacjami lub różnią się znacząco od oczekiwanych wielkości, biegły rewident analizował te różnice poprzez:
 - (a) skierowanie zapytań do kierownictwa oraz uzyskanie odpowiednich dowodów badania związanych z odpowiedziami kierownictwa, oraz
 - (b) przeprowadzenie innych procedur badania, które były konieczne w danych okolicznościach (Patrz również 520.A20-A21) [520.7].

Cel testu - dotyczy procedur analitycznych wykorzystywanych, jako pomoc przy formułowaniu ogólnego wniosku

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 520

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur analitycznych na zakończenia badania.

Test

3. Oceń, czy biegły rewident zaprojektował i przeprowadził na zakończenie badania procedury analityczne, które pomogły mu przy formułowaniu wniosku, czy sprawozdanie finansowe było spójne z jego wiedzą o jednostce (Patrz również 520.A17-A19) [520.6].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 530

Badania wyrywkowe (próbki)

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że przeprowadzając badania wyrywkowe (próbki), biegły rewident uzyskał uzasadnioną podstawę dla sformułowania wniosków na temat populacji [530.4].

Cel testu – dotyczy zaprojektowania próbki, wielkości i wyboru pozycji do testów

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy projektowaniu badania metodą badań wyrywkowych (próbki).

Test

2. Oceń, czy przy projektowaniu próbki do badania biegły rewident rozważył cel procedury badania oraz cechy populacji, z której dana próbka została pobrana (Patrz również 530.A4-A9) [530.6].
3. Oceń, czy biegły rewident ustalił wielkość próbki wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkowania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu (Patrz również 530.A10-A11) [530.7].
4. Oceń, czy biegły rewident wybrał pozycje wchodzące w skład próbki w taki sposób, że każda z jednostek populacji, która znajdowała się w populacji miała jednakowe szanse, aby zostać wybraną (Patrz również 530.A12-A13) [530.8].

Cel testu - dotyczy przeprowadzania procedur badania

Ocena postępowania biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu procedur badania metodą badań wyrywkowych (próbki).

Test

9. Oceń, czy biegły rewident przeprowadził wobec każdej wybranej pozycji, procedury badania odpowiadające określonymu celowi [530.9].
10. Oceń, czy jeżeli procedura badania nie miała zastosowania do wybranej pozycji, to biegły rewident zastosował procedurę do pozycji zastępczej (Patrz również 530.A14)[530.10].
11. Oceń, czy jeżeli biegły rewident nie był w stanie zastosować wobec wybranej pozycji opracowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych, traktował tę pozycję - w przypadku testów kontroli - jako odchylenie od stosowanych procedur kontroli lub jako zniekształcenie w przypadku badań szczegółowych (Patrz również 530.A15-A16) [530.11].

Cel testu – dotyczy rodzajów oraz przyczyn odchyień i zniekształceń

Ocena badania przyczyn odchyień i zniekształceń przez biegłego rewidenta.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 530

1. Oceń, czy biegły rewident zbadał charakter i przyczyny wszelkich rozpoznanych odchyień i zniekształceń oraz ocenił ich ewentualny wpływ na cel procedur badania oraz na pozostałe obszary badania (Patrz również 530.A17) [530.12].
2. Oceń, czy jeżeli w okolicznościach, kiedy biegły rewident uznał wykryte w zbiorze zniekształcenie lub odchylenie za anomalie, a musiał uzyskać wyższy poziom pewności, to, że tego rodzaju zniekształcenie lub odchylenie nie było reprezentatywne dla populacji. Biegły rewident powinien osiągnąć ten poziom pewności – przeprowadzając dodatkowe procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na to, że dane zniekształcenie lub odchylenie nie wpłynęło na pozostałą część populacji [530.13].

Cel testu – dotyczy ekstrapolacji zniekształceń

Ocena stosowania przez biegłego rewidenta ekstrapolacji zniekształceń.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident – w przypadku badań szczegółowych ekstrapolował zniekształcenia wykryte w próbce na całą populację (Patrz również (530.A18-A20) [530.14].

Cel testu – dotyczy oceny wyników badania próbki przez biegłego rewidenta

Ocena wyników badania próbki przez biegłego rewidenta.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident ocenił wyniki próbki (Patrz również 530.A21-A22) oraz, czy zastosowanie badania wrywkowego (próbki) dostarczyło uzasadnionej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem (Patrz również 530.A23) [530.15].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 540 (ZMIENIONY)¹¹⁸

BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident uzyskał odpowiednie i wystarczające dowody badania na temat tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. [540(Z).11].

Cel testu – dotyczy procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności

Ocena, czy biegły rewident wykonał procedury oszacowania ryzyka zgodnie z wymogami KSB.

Test

1. Oceń, czy podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej zgodnie z wymogami MSB 315 (Z) biegły rewident uzyskał zrozumienie kwestii odnoszących się do szacunków księgowych jednostki. Oceń również, czy procedury biegłego rewidenta prowadzące do uzyskania tego zrozumienia zostały przeprowadzone w zakresie niezbędnym do zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzeń. [540.13]

Kwestie odnoszące się do szacunków księgowych jednostki, dla których biegły rewident powinien uzyskać zrozumienie, to:

Jednostka i jej otoczenie

(a) transakcje jednostki oraz inne zdarzenia i uwarunkowania, które mogą skutkować potrzebą ujęcia lub ujawnienia, albo zmiany szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym,

(b) wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych (w tym kryteria ujęcia, podstawy pomiaru, oraz powiązane wymogi odnoszące się do ujawnień i prezentacji), a także sposób, w jaki są one stosowane w kontekście rodzaju i okoliczności dotyczących jednostki i jej otoczenia, w tym w jaki sposób transakcje i inne zdarzenia lub okoliczności są podatne na czynniki ryzyka nieodłącznego lub wpływają na nie,

¹¹⁸ Niniejszy KSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. i później [540(Z).10].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540 (ZMIENIONY)

(c) czynniki regulacyjne odnoszące się do szacunków księgowych jednostki, a tam, gdy ma to zastosowanie, ramowe założenia regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym,

(d) rodzaj szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki oczekuje biegły rewident na podstawie zrozumienia przez niego kwestii z punktów (a)-(c) powyżej.

Kontrola wewnętrzna jednostki

(e) rodzaj i zakres nadzoru oraz ładu korporacyjnego, jaki występuje w jednostce w zakresie procesu sprawozdawczości finansowej kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych,

(f) w jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę oraz stosuje specjalistyczną wiedzę i doświadczenie w zakresie szacunków księgowych, w tym w odniesieniu do wykorzystania eksperta kierownictwa,

(g) w jaki sposób proces szacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i reaguje na ryzyka odnoszące się do szacunków księgowych,

(h) system informacyjny jednostki w zakresie, w jakim odnosi się do szacunków księgowych, w tym:

i. grup transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które są znaczące dla sprawozdania finansowego i mogą skutkować potrzebą ujęcia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień lub ich zmianą,

ii. w jaki sposób, dla takich szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, kierownictwo:

a. identyfikuje właściwe metody, założenia lub źródła danych oraz potrzebę dokonania w nich zmian, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, w jaki sposób kierownictwo:

i. wybiera lub projektuje, oraz stosuje wykorzystywane metody, w tym wykorzystywanie modeli,

ii. wybiera założenia, które zostaną wykorzystane, uwzględniając rozważenie alternatywnych rozwiązań oraz identyfikuje znaczące założenia, oraz

iii. wybiera dane do zastosowania,

b. rozumie stopień niepewności szacowania, w tym poprzez rozważenie zakresu możliwych wyników pomiaru, oraz

c. odnosi się do niepewności oszacowania, w tym wybierając szacunek punktowy oraz powiązane ujawnienia, w celu ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym.

(i) mające znaczenie dla badania czynności kontrolne nad procesem ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo,

(j) w jaki sposób kierownictwo dokonuje przeglądu wyniku(-ów) wcześniejszych szacunków księgowych i odnosi się do rezultatów tego przeglądu.

2. Oceń, czy biegły rewident dokonał przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych lub gdy ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych ustaleń (przegląd retrospektywny), w celu ułatwienia identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie sprawozdawczym. [540(Z).14]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540 (ZMIENIONY)

3. Oceń, czy w odniesieniu do szacunków księgowych biegły rewident określił, czy zespół wykonujący zlecenie posiada specjalistyczne umiejętności lub wiedzę do wykonania procedur oszacowania ryzyka, identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, zaprojektowania i wykonania procedur badania stanowiących reakcję na te ryzyka, lub oceny uzyskanych dowodów badania. [540(Z).15]

Cel testu – dotyczy identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wynikające z szacunków księgowych.

Test

4. Oceń, czy podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia i szacowania ryzyka nieodłącznego odnoszącego się do szacunków księgowych, biegły rewident wziął pod uwagę następujące zagadnienia [540(Z).16]:
 - (a) stopień, w jakim szacunek księgowy jest narażony na niepewność szacowania, oraz
 - (b) stopień, w jakim na poniższe ma wpływ niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego:
 - i. wybór i zastosowanie metod, założeń i danych podczas ustalania szacunku księgowego, oraz
 - ii. wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia do sprawozdania finansowego.
5. Ustal, czy w przypadku, gdy biegły rewident określił, że istnieje znaczące ryzyko odnoszące się do szacunków księgowych, to uzyskał zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych dotyczących tego ryzyka. [540(Z).17]

Cel testu – dotyczy reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

Ocena, czy biegły rewident zaprojektował i wdrożył procedury badania odpowiednie do ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wynikającego z szacunków księgowych.

Test

6. Oceń, czy dalsze procedury badania biegłego rewidenta będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, z uwzględnieniem przyczyn oszacowania tych ryzyk, uwzględniły jedno lub więcej z poniższych podejść:
 - (a) uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń, jakie mają miejsce do dnia sprawozdania biegłego rewidenta,
 - (b) sprawdzenie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowe,
 - (c) ustalenie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta¹¹⁹.
7. Oceń, czy w przypadku znaczącego ryzyka dotyczącego szacunku księgowego i w przypadku, gdy biegły rewident planował polegać na kontrolach, to dalsze procedury

¹¹⁹ Szacunek punktowy biegłego rewidenta lub przedział biegłego rewidenta – odpowiednio kwota lub przedział kwot, ustalone przez biegłego rewidenta podczas oceny szacunku punktowego kierownictwa. [KSB540(Z).12b]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540 (ZMIENIONY)

badania biegłego rewidenta obejmowały testy kontroli w bieżącym okresie sprawozdawczym. [540(Z).20]

8. Oceń, czy w przypadku znaczącego ryzyka dotyczącego szacunku księgowego i w przypadku, gdy biegły rewident w reakcji na to ryzyko zaplanował procedury wiarygodności, to czy procedury te obejmują testy szczegółowe. [540(Z).20]

Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta.

9. Gdy dalsze procedury badania zakładały uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta, ustal, czy biegły rewident ocenił, czy takie dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby odnieść się do ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczącego szacunków księgowych, mając na uwadze, że zmiany w okolicznościach i innych znaczących warunkach pomiędzy zdarzeniem a datą pomiaru mogą mieć wpływ na przydatność takich dowodów badania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. [540(Z).21]

Sprawdzenie w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowe.

10. Gdy dalsze procedury badania zakładały uzyskanie dowodów badania z weryfikacji sposobu ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo, oceń, czy biegły rewident zaprojektował i wykonał procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do [540(Z).22]:

- (a) wyboru i zastosowania metod, znaczących założeń oraz danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunku księgowego, oraz
- (b) sposobu, w jaki kierownictwo dokonało wyboru szacunku punktowego i przedstawiło powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania.

11. Oceń, czy zaprojektowane i wykonane przez biegłego rewidenta procedury badania dotyczące wyboru i zastosowania metody z punktu 10. powyżej, odnosiły się do poniższych zagadnień [540(Z).23]:

- (a) czy wybrana metoda jest prawidłowa w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany metody w stosunku do tych, które były wykorzystane w poprzednich okresach sprawozdawczych są odpowiednie,
- (b) czy osądy zastosowane podczas wyboru metody powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa,
- (c) czy kalkulacje są zastosowane zgodnie z metodą oraz są poprawne matematycznie,
- (d) tam, gdzie zastosowana przez kierownictwo metoda obejmuje skomplikowane modelowanie, czy osądy zostały zastosowane spójnie oraz czy, gdy ma to zastosowanie:
 - i. zaprojektowanie modelu spełnia cel pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jest odpowiednie w danych okolicznościach oraz, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w modelu w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540 (ZMIENIONY)

- ii. poprawki wyniku modelu są spójne z celem pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz
 - (e) czy spójność znaczących założeń i danych została zachowana podczas stosowania metody.
12. Oceń, czy zaprojektowane i wykonane przez biegłego rewidenta procedury badania dotyczące znaczących założeń z punktu 10. powyżej, odnosiły się do poniższych zagadnień [540(Z).24]:
- (a) czy znaczące założenia są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie,
 - (b) czy osądy zastosowane podczas wyboru znaczących założeń powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa,
 - (c) czy, na podstawie wiedzy uzyskanej przez biegłego rewidenta w trakcie badania, znaczące założenia są spójne między sobą oraz z założeniami wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych, lub z powiązanymi założeniami wykorzystanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki,
 - (d) tam gdzie ma to zastosowanie, czy kierownictwo zamierza podjąć specyficzne rodzaje działań i czy ma możliwość, aby to zrealizować.
13. Oceń, czy zaprojektowane i wykonane przez biegłego rewidenta procedury badania dotyczące danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunku księgowego z punktu 10. powyżej, odnosiły się do poniższych zagadnień [540(Z).25]:
- (a) czy dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie,
 - (b) czy osądy zastosowane podczas wyboru danych powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa,
 - (c) czy dane są odpowiednie i wiarygodne w danych okolicznościach,
 - (d) czy dane zostały odpowiednio zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych.
14. Oceń, czy zaprojektowane i wykonane przez biegłego rewidenta procedury badania dotyczące sposobu, w jaki kierownictwo dokonało wyboru szacunku punktowego z punktu 10 powyżej, odnosiły się do tego, czy kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby [540(Z).26]:
- (a) zrozumieć niepewność szacowania, oraz
 - (b) odnieść się do niepewności oszacowania poprzez wybór odpowiedniego szacunku punktowego oraz określenie powiązanych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania.
15. Oceń, czy w przypadku, gdy według osądu biegłego rewidenta opartego na uzyskanych dowodach badania, kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć lub odnieść się do niepewności oszacowania, to wówczas biegły rewident [540(Z).27]:
- (a) zwrócił się do kierownictwa z prośbą o wykonanie dodatkowych procedur w celu zrozumienia niepewności oszacowania lub odniesienia się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownictwa lub rozważenie przedstawienia dodatkowych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania oraz dokonał oceny(-en) reakcji kierownictwa,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540 (ZMIENIONY)

- (b) jeżeli biegły rewident ustalił, że reakcja kierownictwa na jego prośbę nie jest wystarczająca w odniesieniu do niepewności szacowania, w zakresie, w jakim jest to możliwe, wówczas biegły rewident ustalił swój szacunek punktowy lub przedział, oraz
- (c) ocenił, czy występują słabości istniejącej kontroli wewnętrznej, a jeżeli tak, komunikował je zgodnie z MSB 265.

Ustalenie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta.

16. Oceń, czy w przypadku, gdy biegły rewident ustalił szacunek punktowy lub przedział dla potrzeb oceny szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania, dalsze procedury badania obejmowały procedury dotyczące oceny, czy wykorzystane metody, założenia lub dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. [540(Z).28]
17. Oceń, czy w przypadku, gdy biegły rewident ustalił przedział, to wówczas [540(Z).29]:
 - (a) określił, czy przedział ten obejmuje wyłącznie kwoty, które są poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania i zostały ocenione przez biegłego rewidenta jako racjonalne w kontekście celów pomiaru i innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz
 - (b) zaprojektował i wykonał dalsze procedury badania, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, które odnosiły się do ujawnień opisujących niepewność szacowania w sprawozdaniu finansowym.

Cel testu – dotyczy ujawnień odnoszących się do szacunków księgowych

Ocena adekwatności ujawnień związanych z szacunkami księgowymi dokonany w sprawozdaniu finansowym.

Test

18. Oceń, czy biegły rewident zaprojektował i wykonał dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla ujawnień odnoszących się do szacunków księgowych, innych niż te dotyczące niepewności oszacowania. [540(Z).31]

Cel testu – dotyczy oznak możliwej stronniczości kierownictwa

Ocena adekwatności wykonanych przez biegłego rewidenta procedur badania w zakresie oznak możliwej stronniczości kierownictwa

Test

19. Ustal, czy biegły rewident ocenił, czy osądy i decyzje podjęte przez kierownictwo podczas dokonywania szacunków księgowych ujętych w sprawozdaniu finansowym,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540 (ZMIENIONY)

nawet jeżeli pojedynczo są one racjonalne, stanowią oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Dodatkowo, w przypadku gdy zostaną zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, ustal, czy biegły rewident ocenił ich skutki dla badania. Miej na uwadze, iż gdy występuje intencja wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa z natury ma oszukańczy charakter. [540(Z).32]

Cel testu – dotyczy ogólnej oceny opartej na wykonanych procedurach badania

Ocena adekwatności wykonanych przez biegłego rewidenta procedur badania w zakresie ogólnej oceny opartej na wykonanych procedurach badania

Test

20. Ustal, czy biegły rewident ocenił, w oparciu o przeprowadzone procedury badania i uzyskane dowody badania, czy [540(Z).33]:
 - (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń pozostaje prawidłowe, w tym wtedy, gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa,
 - (b) decyzje kierownictwa odnoszące się do ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia tych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz
 - (c) zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.
21. Oceń, czy w ramach oceny uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident uwzględnił wszystkie uzyskane odpowiednie dowody badania, bez względu na to, czy są one potwierdzające, czy zaprzeczające. Ustal dodatkowo, czy w przypadku, gdy biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas ocenił skutki tego faktu dla badania lub opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 (Z). [540(Z).34]
22. Ustal, czy biegły rewident ocenił, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne czy są zniekształcone, w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. [540(Z).35]
23. Ustal, czy w odniesieniu do szacunków księgowych, biegły rewident ocenił [540(Z).36]:
 - (a) w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, czy kierownictwo zamieściło ujawnienia, wykraczające poza te specyficznie wymagane przez ramowe założenia, które są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację sprawozdania finansowego jako całości, lub
 - (b) w przypadku ramowych założeń zgodności czy ujawnienia są tymi, które są wymagane, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

Cel testu – dotyczy pisemnych oświadczeń

Ocena adekwatności uzyskanych przez biegłego rewidenta pisemnych oświadczeń od kierownictwa w zakresie szacunków księgowych

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540 (ZMIENIONY)

24. Ustal, czy biegły rewident uzyskał pisemne oświadczenia od kierownictwa oraz, gdy to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, na temat tego, czy metody, znaczące założenia i dane wykorzystane do ustalenia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień są odpowiednie, aby uzyskać ujęcie, pomiar lub ujawnienia, które są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Oceń, dodatkowo, czy biegły rewident rozważył, czy potrzebuje uzyskać pisemne oświadczenia na temat specyficznych szacunków księgowych, w tym dotyczących metod, założeń lub wykorzystanych danych. [540(Z).37]

Cel testu – dotyczy dokumentowania

Ocena zgodności udokumentowania w zakresie szacunków księgowych z wymogami KSB

Test

25. Ustal, czy biegły rewident zamieścił w dokumentacji badania: [540(Z).39]
- (a) kluczowe elementy swojego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej odnoszącej się do szacunków księgowych jednostki,
 - (b) powiązanie pomiędzy dalszymi procedurami badania a oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, z uwzględnieniem przyczyn (dotyczących ryzyka nieodłącznego lub ryzyka kontroli) oszacowania tych ryzyk,
 - (c) reakcję(-e) biegłego rewidenta na sytuację, gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności oszacowania,
 - (d) oznaki możliwej stronniczości kierownictwa związanej z szacunkami księgowymi, jeżeli występują, oraz ocenę biegłego rewidenta dotyczącą skutków dla badania, oraz
 - (e) znaczące osądy odnoszące się do ustaleń biegłego rewidenta dotyczących tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 540

Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień.

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident uzyskał odpowiednie i wystarczające dowody badania na temat tego, czy:

1. wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, są racjonalne;
2. powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej [540.6].

Cel testu – dotyczy procedur oceny ryzyka

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie rozpatrzył ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wynikające z wartości szacunkowych.

Test

26. Oceń, czy kluczowy biegły rewident adekwatnie zrozumiał proces szacowania wartości - pozycji księgowych - dokonany przez zarząd jednostki [540.8].
27. Oceń, czy biegły rewident ocenił stopień niepewności szacunku wartości szacunkowych [540.10].
28. Oceń, czy kluczowy biegły rewident adekwatnie rozpatrzył i ocenił ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wynikające z wartości szacunkowych, w tym czy ustalił, czy któraś z wartości szacunkowych, rozpoznana jako charakteryzująca się wysokim poziomem niepewności szacunku, wywołuje ryzyko znaczące [540.11].

Jeżeli ryzyko zostało ocenione jako znaczące - oceń, czy biegły rewident sprawdził skuteczność działania kontroli wewnętrznej nad sposobem ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo, łącznie z zastosowaniem odpowiednich procedur badania wiarygodności [540.13.c].

29. Oceń, czy biegły rewident adekwatnie dokonał testowania szacunków księgowych w oparciu o wyniki z wcześniejszych sprawozdań finansowych [540.9], w tym poprzez retrospektywny przegląd osądów kierownictwa i założeń dotyczących znaczących wartości szacunkowych [540.A41].

Cel testu – dotyczy odpowiedzi na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia

Ocena, czy biegły rewident zaprojektował i wdrożył procedury badania odpowiednie do ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wynikającego z wartości szacunkowych.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540

30. Ustal, czy biegły rewident reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, podjął jedno lub kilka poniższych działań, biorąc pod uwagę rodzaj wartości szacunkowych:
- sprawdził, w jaki sposób kierownictwo ustaliło wartości szacunkowe i skąd pozyskało dane, na których szacunki te oparto. Czy biegły rewident adekwatnie ocenił te dane,
 - ocenił, czy zastosowana metoda wyceny była odpowiednia w danych okolicznościach,
 - ocenił, czy założenia przyjęte przez kierownictwo były słuszne w świetle celów wyceny, określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej [540.13.b],
 - gdy wartość szacunkowa była szacunkiem wartości godziwej, ustalonym na podstawie modelu wykorzystującego możliwe, jak i nie możliwe do zaobserwowania dane wejściowe – zbadał sposób, w jaki kierownictwo ustaliło wartości szacunkowe [540.A68]. W takich okolicznościach biegły rewident powinien sprawdzić racjonalność przyjętych założeń i danych wejściowych, jak również matematyczną dokładność obliczeń,
 - gdy kierownictwo korzystało z usług ekspertów w celu oszacowania wielkości mających istotne znaczenie dla wyceny pozycji sprawozdania finansowego [540.8.c.III oraz 540.A29], czy biegły rewident adekwatnie ocenił wykonaną przez ekspertów pracę, w tym wynikające z tej pracy wnioski,
 - gdy w celu oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo, biegły rewident korzystał z założeń lub metod różniących się od tych, które stosuje kierownictwo, w takich okolicznościach, czy biegły rewident poznał założenia i metody kierownictwa w stopniu wystarczającym do stwierdzenia, że wielkości lub przedział oszacowany przez biegłego rewidenta uwzględniały odpowiednie zmienne, jak również powinien ocenić wszelkie znaczące różnice w porównaniu z wielkościami oszacowanymi przez kierownictwo [540.13.d.I].
31. Gdy wartości szacunkowe powodują powstanie znaczącego ryzyka – w takich okolicznościach, czy biegły rewident przeprowadził procedury badania wiarygodności, w tym między innymi ustalił sposób, w jaki kierownictwo rozważyło alternatywne założenia lub wyniki oraz dlaczego je odrzuciło, lub w jaki inny sposób kierownictwo odniosło się do niepewności szacunku związanej z ustalaniem wartości szacunkowej, oraz czy znaczące założenia przyjęte przez kierownictwo były racjonalne, a także, czy ocenił zamiar oraz zdolność kierownictwa do przeprowadzenia szczególnych działań, jeżeli miało to znaczenie dla racjonalności znaczących założeń przyjętych przez kierownictwo lub odpowiedniego stosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej [540.15]. Dotyczy to przede wszystkim przyjętych kryteriów rozpoznawania i pomiaru, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
32. Czy biegły rewident ocenił na podstawie dowodów badania, czy wartości szacunkowe zawarte w sprawozdaniu finansowym można uznać, w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za racjonalne, czy za zniekształcone [540.18].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 540

33. Czy biegły rewident ocenił, czy dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędne jest posiadanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy w zakresie jednego lub więcej aspektów wartości szacunkowych [540.14].

Cel testu – dotyczy opinii i raportu (sprawozdania) biegłego rewidenta i ujawnień w sprawozdaniu finansowym dotyczących szacunków

Ocena adekwatności ujawnień związanych z wartościami szacunkowymi, dokonanych w sprawozdaniu finansowym, oraz tam gdzie jest to stosowne w opinii i raporcie (sprawozdaniu) biegłego rewidenta.

Test

34. Oceń, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym można uznać, w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej za racjonalne, czy za zniekształcone [540.19].
35. Oceń, czy biegły rewident adekwatnie przedstawił ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, wynikające z wartości szacunkowych w sprawozdaniu z badania i sprawozdaniu dodatkowym dla komitetu ds. audytu, w tym, czy opisał najbardziej znaczące, ocenione rodzaje ryzyka, podsumował swoją reakcję na te ryzyka, oraz przedstawił najważniejsze spostrzeżenia związane z tymi rodzajami ryzyka. [rozporządzenie art. 10.2 oraz art. 11.2].
36. Sprawdź, czy biegły rewident uzyskał od kierownictwa, oraz tam gdzie jest to, właściwe od osób sprawujących nadzór, pisemne oświadczenia, że są one przekonane o racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych [540.22].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 550

Strony powiązane

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

1. zrozumiał powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi – niezależnie od wymogów dotyczących stron powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – wystarczające do tego, aby:
 - a) rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz
 - b) stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdania finansowe, w stopniu w jakim odzwierciedlają te powiązania i transakcje: zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub nie wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności),
2. uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania wskazujące, czy powiązania i transakcje ze stronami 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 stron powiązanych.

Cel testu – dotyczy procedur oceny ryzyka i powiązanych czynności

Ocena, czy biegły rewident zastosował adekwatne procedury oceny ryzyka i powiązane czynności w celu zrozumienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz uzyskania informacji przydatnych do rozpoznania towarzyszącego im ryzyka istotnego zniekształcenia.

Test

1. Oceń, czy w ramach procedur oceny oraz powiązanych czynności, wymaganych przez KSB 315 (zmieniony) oraz KSB 240 w celu uzyskania informacji przydatnych do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązanymi [550.11, A8; 315.5; 240.16]:
 - dyskusje przeprowadzane w gronie zespołu wykonującego zlecenie badania obejmowały rozważenie podatności sprawozdań finansowych na istotne zniekształcenie, spowodowane oszustwem lub błędem, które mogły wynikać z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi [550.12], przy czym biegły rewident jednostki/ grupy powinien być:
 - (a) przekazać stosowne informacje uzyskane na temat stron powiązanych z jednostką innym członkom zespołu wykonującego zlecenie badania/ każdemu z biegłych rewidentów badających część grupy [550.17; 600.40(e)], takie jak:
 - tożsamość stron powiązanych jednostki,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 550

- charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
 - znaczące lub złożone powiązania lub transakcje ze stronami powiązanymi, które mogą wymagać specjalnej uwagi w trakcie badania, a w szczególności transakcje, w które finansowo zaangażowane jest kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór [550.A28] oraz
- (b) przynajmniej w odniesieniu do dwóch pierwszych kwestii z pkt (a) – objąć je dokumentacją [550.28; 230.8-11, A6],
- biegły rewident skierował do kierownictwa zapytania dotyczące:
- (a) tożsamości stron powiązanych jednostki, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem [550.13, A11-A14],
 - (b) rodzaju powiązań jednostki z tymi stronami powiązanymi [550.13],
 - (c) informacji, czy jednostka zawarła podczas okresu jakiegokolwiek transakcje z tymi stronami powiązanymi, a jeśli tak, to jaki był ich charakter i cel [550.13] oraz
 - (d) systemu kontroli (mając również na uwadze ryzyko obchodzenia kontroli przez kierownictwo dla celów oszukańczej sprawozdawczości) [550.14, A15-A21; 240.31, A4], w tym w przypadku stwierdzenia nieskuteczności kontroli bądź ich braku rozważył zgodnie z KSB 705 wpływ tego faktu na badanie, w tym na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta [patrz KSB 705].

Cel testu – dotyczy rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązanymi

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób dokonał rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązanymi.

Test

2. Oceń, czy biegły rewident - spełniając wymóg KSB 315 (zmienionego), dotyczący rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia - rozpoznał i ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązanymi oraz ustalił, czy jest ono znaczące [550.18; 315.25], w tym, jeśli zidentyfikował czynniki ryzyka oszustwa (jak w szczególności okoliczności związane z istnieniem strony powiązanej o znaczącym wpływie czy jednostki specjalnego przeznaczenia), wziął je pod uwagę przy rozpoznawaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z KSB 240 [550.19, A6, A7, A29-A30; KSB 240].

Cel testu – dotyczy reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązanymi

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził we właściwy sposób i zgodnie z planem procedury będące reakcją na ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązanymi.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 550

3. Oceń, czy biegły rewident, w ramach wymogu KSB 330 dotyczącego reakcji na ocenione ryzyko, opracował i przeprowadził procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, dotyczących ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom ze stronami powiązanymi [550.20, 330.5-6], uwzględniające odpowiednie procedury badania wiarygodności i/lub testy skuteczności działania odnośnych kontroli [550.A31-34].

W swojej ocenie rozważ w szczególności sytuacje, gdy transakcje wewnątrzgrupowe były częste i znacząca liczba informacji dotycząca tych transakcji była inicjowana, zapisywana, przetwarzana lub wykazywana elektronicznie w ramach zintegrowanego systemu. Wówczas mógł nie być możliwy dobór przez biegłego rewidenta efektywnych procedur wiarygodności, których wyłączenie zastosowanie mogło zmniejszyć ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z tymi transakcjami do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu i w takim przypadku, spełniając zawarty w KSB 330 wymóg uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania odnośnych kontroli [330.8(b)], biegły rewident był zobowiązany do przeprowadzenia testów działania systemu kontroli jednostki w zakresie kompletności i dokładności rejestrowania powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi [550.A34].

4. Oceń, czy biegły rewident, który rozpoznał porozumienia lub informacje wskazujące na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, wówczas ustalił, czy istniejące okoliczności potwierdzały istnienie tych powiązań lub transakcji [550.21].
5. Oceń, czy biegły rewident, który rozpoznał strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, wówczas wykonał szczegółowe wymagane procedury [550.22], w tym:
 - przekazał stosowne informacje innym członkom zespołu wykonującego zlecenie badania [550.A35],
 - zwrócił się do kierownictwa z prośbą o wskazanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi z zapytaniem, dlaczego system kontroli jednostki nad powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi nie zapewnił rozpoznania lub ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
 - przeprowadził odpowiednie procedury badania wiarygodności dotyczące tego rodzaju nowo rozpoznanych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi [550.A36],
 - ponownie rozważył ryzyko istnienia innych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi i w razie konieczności przeprowadza dodatkowe procedury badania oraz
 - jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wydało się zamierzone (i dlatego wskazało na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem) ocenił wpływ tego faktu na badanie [550.A37].
6. Oceń, czy biegły rewident w przypadku znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki wykonał szczegółowe wymagane procedury [550.23]:
 - przeprowadził inspekcję umów lub porozumień, jeśli takowe istniały, i ocenił, czy: (i) uzasadnienie transakcji (lub jego brak) wskazywało, że zawarto je z zamiarem sporządzenia oszukańczej sprawozdawczości finansowej opartej na oszustwie lub ukrycia zawłaszczenia majątku [240.32(c), 550.A38-A39], (ii) warunki transakcji były spójne z wyjaśnieniami kierownictwa oraz (iii) transakcje zostały właściwie

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 550

- ujęte w księgach i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- uzyskał dowody, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone [550.A40-A41].
7. Oceń, czy biegły rewident - jeżeli kierownictwo zamieściło w sprawozdaniach finansowych stwierdzenie, że transakcje ze stronami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych - uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia [550.24, A42-A45].
8. Czy biegły rewident podczas badania dokonał inspekcji zapisów lub dokumentów pod kątem identyfikacji istnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi [550.15, A22-A23], w szczególności czy przeanalizował:
- potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane w ramach procedur zastosowanych przez biegłego rewidenta,
 - protokoły ze zebrań udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz
 - wszelkie inne zapisy lub dokumenty wskazujące na istnienie takich powiązań i transakcji.
9. Czy, jeśli biegły rewident rozpoznał w trakcie przeprowadzania procedur badania wskazanych w [550.15] lub innych procedur transakcje wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej, to skierował do kierownictwa zapytanie dotyczące [550.16, A24-A25]:
- rodzaju tych transakcji [550.A26] oraz
 - możliwości uczestnictwa w nich stron powiązanych [550.A27].

Cel testu – dotyczy oceny ujmowania i ujawniania rozpoznanych powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie ocenił, iż jednostka właściwie ujęła i ujawniła rozpoznane powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi.

Test

10. Oceń, czy biegły rewident przy formułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym zgodnie z KSB 700 ocenił, czy rozpoznane powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi [550.25; 700.10-15]:
- zostały odpowiednio zaksięgowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, z uwzględnieniem - przy ocenie istotności zniekształcenia – przeprowadzenia przez biegłego rewidenta zgodnie z KSB 450 analizy zarówno wagi, jak i rodzaju zniekształcenia oraz szczególnych okoliczności jego wystąpienia [550. A46; 450.11(a), A16] oraz
 - skutki powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi: (i) uniemożliwiły rzetelną prezentację sprawozdań finansowych (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub (ii) sprawiły, że sprawozdania finansowe wprowadziły w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności) [550.A47].

Cel testu – dotyczy pisemnych oświadczeń

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 550

Ocena, czy biegły rewident uzyskał od stosownych osób reprezentujących jednostkę kierownictwa pisemne oświadczenia zawierające potwierdzenie z ich strony odpowiedniości ujawnień i ujęcia w księgach powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.

Test

11. Oceń, czy biegły rewident uzyskuje od kierownictwa oraz, gdy jest to uzasadnione, od osób sprawujących nadzór pisemne oświadczenia potwierdzające, iż:
- ujawnili oni biegłemu rewidentowi tożsamość stron powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi, które są im znane oraz
 - odpowiednio ujęli w księgach oraz ujawnili takie powiązania i transakcje zgodnie z wymogami ramowych założeń [550.26, A48-49].

Cel testu – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Ocena, czy biegły rewident adekwatnie komunikował się z osobami sprawującymi nadzór w zakresie znaczących spraw dotyczących stron powiązanych.

Test

12. Oceń, czy biegły rewident zakomunikował osobom sprawującym nadzór znaczące sprawy dotyczące stron powiązanych z jednostką stwierdzone podczas badania [550.27, A50; 260.13].

Przykłady znaczących spraw dotyczących stron powiązanych obejmują:

- *nieujawnienie (zamierzone lub niezamierzone) biegłemu rewidentowi przez kierownictwo listy stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, może to zwrócić uwagę osób sprawujących nadzór na znaczące powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi, których wcześniej mogły nie być świadome,*
- *rozpoznanie znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, które nie były odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone, co może prowadzić do podejrzenia o oszustwo,*
- *niezgodność z poglądami kierownictwa na temat sposobu ujmowania i ujawniania znaczących transakcji ze stronami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej,*
- *nieprzestrzeganie obowiązującego prawa lub regulacji zakazujących lub ograniczających niektóre rodzaje transakcji ze stronami powiązanymi,*
- *trudności w rozpoznaniu strony, która ostatecznie sprawuje kontrolę nad jednostką. [550.A50].*

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 560

Późniejsze zdarzenia

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

1. uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na okoliczność, że zdarzenia następujące między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagały korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały w tych sprawozdaniach finansowych odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
2. właściwie zareagował na fakty, o których dowiedział się po dacie swego sprawozdania, a które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłyby zmiany do swego sprawozdania.

Cel testu – dotyczy procedur badania w celu uzyskania dowodów potwierdzających prawidłowe rozpoznanie zdarzeń po dacie sprawozdań finansowych

Ocena, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na okoliczność, że zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagały korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały w tych sprawozdaniach finansowych odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident przeprowadził procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania:
 - tego, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, których zaistnienie mogło wymagać korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały rozpoznane [560.6, A6],
 - i takie, które zawierały następujące wymagane procedury [560.7, A7-A8]:
 - poznanie wszelkich procedur ustanowionych przez kierownictwo dla zapewnienia, że późniejsze zdarzenia były rozpoznane,
 - skierowanie zapytań do kierownictwa oraz, o ile to zasadne, do osób sprawujących nadzór, czy zaszły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia mogące wpływać na sprawozdania finansowe [560.A9],
 - zapoznanie się z protokołami z posiedzeń właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór, które miały miejsce po dacie sprawozdań finansowych oraz skierowanie zapytań dotyczących zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie były jeszcze dostępne [560.A10],

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 560

- zapoznanie się z najbardziej aktualnymi późniejszymi śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi jednostki, jeśli takowe sporządzono,

oraz [600.38]

- w przypadku badania informacji finansowych części grupy przez biegłych rewidentów części grupy – procedury wykonane przez biegłych rewidentów części grupy zaprojektowane dla rozpoznania zdarzeń mających miejsce w tych częściach grupy, które nastąpiły między datą sporządzenia informacji finansowych części grupy a datą sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy,
 - w przypadku przeprowadzania prac innych niż badanie informacji finansowych części grupy przez biegłych rewidentów części grupy - powiadomienie na piśmie zespołu wykonującego badanie grupy przez biegłych rewidentów części grupy o wystąpieniu późniejszych zdarzeń, które mogły wywoływać potrzebę dokonania poprawek lub ujawnienia na ich temat informacji w sprawozdaniach finansowych grupy.
2. Oceń, czy biegły rewident przeprowadził procedury badania, o których mowa w [560.6], w taki sposób, aby obejmowały one okres od daty sprawozdań finansowych do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi [560.7]
 3. Oceń, czy biegły rewident uzyskał od kierownictwa, lub, o ile to zasadne, osób sprawujących nadzór, zgodnie z KSB 580 (poprawionym i przekształconym), pisemnego oświadczenia, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie sprawozdań finansowych, a w związku z którymi mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazywały korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione [560.9].

Cel testu – dotyczy procedur w przypadku rozpoznania zdarzeń po dacie sprawozdań, w tym oceny ich wpływu na sprawozdania finansowe, oraz sprawozdania biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident właściwie zareagował na fakty, o których dowiedział się po dacie swego sprawozdania, a które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłyby zmiany do swego sprawozdania.

Test

4. Oceń, czy biegły rewident - który w wyniku przeprowadzenia procedur określonych w [560.6-7] rozpoznał zdarzenia wymagające korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich - ustalił, czy zdarzenia te zostały odpowiednio odzwierciedlone w tych sprawozdaniach finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [560.8], w szczególności:
 - MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” czy
 - art. 54 Ustawy o rachunkowości, wraz z wymogiem z zakresu ujawnień zawartym w Dodatkowych informacjach i objaśnieniach, stanowiących załączniki do Ustawy o rachunkowości.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 560

5. Oceń, czy biegły rewident właściwie zareagował w przypadku, gdy po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdań finansowych, dowiedział się o faktach, które – gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta – mogłyby sprawić, że poprawiłby sprawozdanie biegłego rewidenta [560.10], tj.:
- omówił sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór,
 - ustalił, czy sprawozdania finansowe wymagają poprawienia, a jeśli tak,
 - spytał kierownictwo, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniach finansowych [560.A11], i jeśli kierownictwo poprawiło sprawozdania finansowe, to wówczas [560.11]:
 - (a) przeprowadził procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem poprawek,
 - (b) z wyjątkiem okoliczności określonych w [560.12]: (i) rozszerzył procedury badania, o których mowa w [560.6-7], do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta oraz (ii) dostarczył nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionych sprawozdań finansowych, przy czym nowe sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno być daty wcześniejszej od daty aprobaty poprawionych sprawozdań finansowych.
- W swojej ocenie rozważ okoliczności, jeśli wystąpiły, wynikające z [560.12]:
Jeżeli prawo, regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej nie zakazywały kierownictwu ograniczenia poprawki wprowadzanej do sprawozdań finansowych do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdań finansowych nie miały zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki, biegły rewident miał prawo ograniczyć procedury badania późniejszych zdarzeń, o których mowa w [560.11 (b) (i)], do tej poprawki. W takich przypadkach biegły rewident powinien być: (a) poprawić sprawozdanie biegłego rewidenta w taki sposób, aby podać w nim dodatkową datę odniesioną wyłącznie do poprawki, wskazując w ten sposób, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczały się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisaną w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych lub [560.A12] (b) dostarczyć nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta, które w akapicie objaśniającym lub w akapicie obejmującym innego rodzaju objaśnienia (zgodnie z KSB 705 poprawionym i przekształconym) zawierało stwierdzenie informujące, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczały się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisaną w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych.*
6. Oceń, czy biegły rewident w sytuacji, gdy kierownictwo nie poprawiło sprawozdań finansowych, a on był przekonany, że należało je poprawić [560.13], to wówczas:
- jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta nie zostało jeszcze dostarczone jednostce, zmodyfikował opinię zgodnie z wymogami KSB 705 (poprawionego i przekształconego), a następnie dostarczył sprawozdanie biegłego rewidenta lub
 - jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zostało już dostarczone jednostce, pisemnie powiadomił kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór, aby nie udostępniały stronom trzecim sprawozdań finansowych przed wprowadzeniem do niego koniecznych poprawek [560.A13-A14] oraz
 - jeżeli mimo to sprawozdania finansowe zostały udostępnione bez wprowadzenia koniecznych poprawek do sprawozdania biegłego rewidenta, podjął odpowiednie działania zapobiegające temu, aby polegano na tym jego sprawozdaniu, włączając w to skorzystanie z porady prawnej [560.A15-A16].
7. Oceń, czy biegły rewident w sytuacji, gdy po udostępnieniu sprawozdań finansowych poznał fakty, które – gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta – mogłyby sprawić, że poprawiłby sprawozdanie biegłego rewidenta, to wówczas:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 560

- omówił sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne z osobami sprawującymi nadzór,
- ustalił, czy sprawozdania finansowe wymagały poprawienia, a jeśli tak,
- spytał kierownictwo, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniach finansowych, i jeżeli kierownictwo poprawiło sprawozdania finansowe, to wówczas:
 - (a) przeprowadził procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem poprawek,
 - (b) dokonał przeglądu działań podjętych przez kierownictwo służących temu, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdania finansowe wraz ze sprawozdaniem biegłego rewidenta, został poinformowany o zaistniałej sytuacji,
 - (c) z wyjątkiem okoliczności określonych w [560.12], (i) rozszerzył procedury badania, o których mowa w [560.6-7], do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta i opatrzył nowe sprawozdanie biegłego rewidenta datą, która nie jest wcześniejsza od daty aprobaty poprawionych sprawozdań finansowych oraz (ii) dostarczył nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionych sprawozdań finansowych,
 - (d) jeżeli miały miejsce okoliczności określone w [560.12] – poprawił sprawozdanie biegłego rewidenta lub dostarczył nowe sprawozdanie biegłego rewidenta zgodnie z wymogami określonymi w KSB 560.12 [560.15, A17],
 - (e) zamieścił w nowym lub poprawionym sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający lub akapit obejmujący innego rodzaju objaśnienia nawiązujące do informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym w bardziej szczegółowy sposób omówione zostały powody wprowadzenia poprawek do wcześniej udostępnionych sprawozdań finansowych oraz do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta [560.16],
 - (f) jeżeli kierownictwo nie podjęło niezbędnych działań w celu zapewnienia, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdania finansowe, został poinformowany o zaistniałej sytuacji, i nie poprawiło sprawozdań finansowych, chociaż zdaniem biegłego rewidenta należało je poprawić, to:
 - pisemnie powiadomił kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór, że podjął odpowiednie działania zapobiegające temu, aby w przyszłości polegano na tym jego sprawozdaniu,
 - jeżeli mimo tego powiadomienia kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podjęły niezbędnych kroków, podjął odpowiednie działania zapobiegające temu, aby polegano na tym jego sprawozdaniu, włączając w to skorzystanie z porady prawnej [560.17, A18].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 570 (ZMIENIONY)

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 570 (ZMIENIONY)¹²⁰

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

1. uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące i potwierdzające zasadność przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego,
2. stwierdził, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istniała znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz
3. opracował sprawozdanie biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym standardem.

¹²⁰ Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone dnia 15 grudnia 2016 r. i później [570(Z).8].

Cel testu – dotyczy procedur oceny ryzyka i powiązanych czynności

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób przeprowadził procedury oceny ryzyka i powiązanych czynności w odniesieniu do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka zgodnie z KSB 315 (zmienionym):
 - rozpatrzył, czy wystąpiły zdarzenia lub warunki mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570(Z).10; 315.5],
 - ustalił, czy kierownik jednostki dokonał wstępnej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz: [570(Z).A3-A6]
 - w przypadku, gdy ocena taka została dokonana, omówił ją z kierownikiem jednostki i ustalił, czy rozpoznało ono zdarzenia lub warunki, które, pojedynczo lub łącznie, mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, plany kierownika jednostki w odpowiedzi na tę ocenę lub
 - jeżeli ocena taka nie została dokonana, omówił z kierownikiem jednostki uzasadnienie przyjęcia zasady kontynuacji działalności i skierował zapytanie do kierownika jednostki, czy istniały zdarzenia lub warunki, które, pojedynczo lub łącznie, mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

W swojej ocenie rozważ w szczególności, czy biegły rewident dokonał oceny zdarzeń lub warunków (objawów) finansowych, operacyjnych i innych, które mogły poddawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności – w tym celu mógł on wykorzystać przykłady takich zdarzeń lub warunków wskazane w KSB 570(Z).A3.

Test

2. Oceń, czy biegły rewident w trakcie całego badania pozostawał wyczulony na dowody badania dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570 (Z).11].

W swojej ocenie rozważ weź pod uwagę, że KSB 315 (Z) wymaga od biegłego rewidenta weryfikacji oceny ryzyka i odpowiedniej modyfikacji zaplanowanych procedur badania, jeśli w toku badania zostały uzyskane dodatkowe dowody badania, które wpływają na ocenę ryzyka. W przypadku, gdy zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zostały zidentyfikowane po przeprowadzeniu oceny ryzyka, wówczas, oprócz przeprowadzenia procedur zgodnie z KSB 570 (Z).16, konieczna może się okazać weryfikacja oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Wystąpienie takich zdarzeń lub warunków może również wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko [570(Z).A7].

Cel testu – dotyczy reakcji biegłego rewidenta na ocenę osądu kierownika jednostki dotyczącego zdolności jednostki do kontynuacji działalności

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób zareagował na dokonaną przez kierownika jednostki ocenę ryzyka co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Test

3. Oceń, czy biegły rewident:
 - ocenił osąd kierownika jednostki dotyczący zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570(Z).12], w tym w szczególności czy dokonał walidacji procesu dokonania oceny przez kierownika jednostki, założeń na których oparta jest ocena, planów przyszłych działań kierownika jednostki oraz możliwości wykonania planów kierownika jednostki, chyba że okoliczności, w jakich działała jednostka uzasadniały brak konieczności przeprowadzania szczegółowej walidacji (jak np. dotychczasowa rentowna działalność, łatwy dostęp do środków finansowych itp.) [A8-A10, A12-A13],
 - rozpatrzył, czy osąd ten uwzględnia wszystkie ważne informacje, które biegły rewident uzyskał w rezultacie badania [570(Z).14].
4. Oceń, czy biegły rewident – w sytuacji, jeżeli ocena kierownika jednostki dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności objęła okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego – zwrócił się do kierownika jednostki z prośbą o wydłużenie okresu co najmniej do dwunastu miesięcy od tej daty [570(Z).13, A11-A13].

MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” definiuje, że okres ten powinien wynosić co najmniej 12 miesięcy zgodnie od zakończenia okresu sprawozdawczego, ale nie musi się do nich ograniczać. Analogicznie stanowi o tym art. 5 ust. 2 Ustawy o rachunkowości.
5. Oceń, czy biegły rewident – w przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności – uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu określenia, czy istniała lub też, czy nie istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w drodze przeprowadzenia dodatkowych procedur badania uwzględniających rozpatrzenie czynników łagodzących, stosowanych w przypadku rozpoznania takich zdarzeń lub warunków [570(Z).16, A16-A20], łącznie z dokonaniem weryfikacji oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w świetle wymogów KSB 315 (zmienionego) i odpowiednią modyfikacją zaplanowanych procedur badania zgodnie z KSB 330 [570(Z).A7; 315.31; 330].

W swojej ocenie rozważ, czy jeśli dodatkowe procedury, o których mowa powyżej zostały przeprowadzone, to czy obejmowały one poniższe procedury:

- w przypadku braku dokonania przez kierownika jednostki oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się z prośbą do kierownika jednostki o jej dokonanie;
- przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań w związku z jego oceną kontynuacji działalności; czy realizacja tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownika jednostki są wykonalne w danych okolicznościach [570(Z).A17];
- w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest istotnym czynnikiem przy rozpatrywaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań [570(Z).A18-A19]:
 - ocenę wiarygodności podstawowych danych wykorzystanych w przygotowanych prognozach oraz
 - określenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń stanowiących podstawę prognoz;

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 570 (ZMIENIONY)

- rozpatrzenie, czy od daty dokonania oceny przez kierownika jednostki pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje;
- uzyskanie pisemnych oświadczeń kierownika jednostki i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, dotyczących ich planów co do przyszłych działań oraz możliwości wykonania tych planów [570(Z).A20].

W swojej ocenie rozważ też w szczególności, czy tam, gdzie oceny kierownika jednostki zakładały stałe wsparcie stron trzecich czy to w formie podporządkowanych pożyczek, zobowiązania do utrzymywania lub pozyskiwania dodatkowych funduszy lub gwarancji, i wsparcie takie ma znaczenie dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident – jeżeli uznał to za konieczne – uzyskał pisemne potwierdzenia (obejmujące zasady i warunki) od tych stron trzecich oraz uzyskał dowody potwierdzające ich zdolność do zapewnienia takiego wsparcia [570.A19].

6. Oceń, czy biegły rewident w sytuacji, gdy są zidentyfikowane znaczące zdarzenia lub warunki, które pojawiły się w okresie nieobjętym oceną kierownika jednostki, a które mogłyby poddać w wątpliwość właściwość zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, zwrócił się do kierownika jednostki z zapytaniem, czy znane mu są zdarzenia lub warunki dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownika jednostki, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w okresie wybiegającym poza okres objęty jego oceną, który, zgodnie z paragrafem 13 KSB 570(Z), powinien wynosić co najmniej dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego [570(Z).15, A14-A15].

Cel testu – dotyczy wniosków i sprawozdania biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób dokonał oceny założenia przyjętego przez kierownika jednostki co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz czy w adekwatny sposób ujął on wpływ tej oceny w sprawozdaniu z badania.

Test

7. Oceń, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz czy wyciągnął wniosek dotyczący zasadności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego [570(Z).17].
8. Oceń, czy biegły rewident w oparciu o uzyskane dowody badania wyciągnął wniosek, czy w jego ocenie wystąpiła znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które, pojedynczo lub łącznie, mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570(Z).18].

Znacząca niepewność – zachodzi, gdy wielkość jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwa wystąpienia jest taka, że według osądu biegłego rewidenta odpowiednie ujawnienie rodzaju i wpływu tej niepewności jest niezbędne do [570(Z).A21-A22]:

- (a) w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji – rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego – lub
- (b) w przypadku ramowych założeń zgodności – tego, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

9. Jeśli biegły rewident wyciągnął wniosek, że przyjęcie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności było odpowiednie w danych okolicznościach, ale występowała znacząca niepewność, oceń, czy biegły rewident określił, czy sprawozdanie finansowe [570(Z).19, A22-A23]:
 - odpowiednio opisywało główne zdarzenia lub warunki, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownika jednostki dotyczące tych zdarzeń lub warunków oraz
 - jednoznacznie wskazuje, że zachodziła znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka mogła nie móc uzyskać zakładanych korzyści ekonomicznych z aktywów i nie móc uregulować zobowiązań w toku zwykłej działalności.

W swojej ocenie weź również pod uwagę, iż:

- sprawozdanie z działalności jednostki, których wymóg jego sporządzenia wynikał z art. 49 ust. 1 ustawy o rachunkowości, powinno było również zawierać stosowne ujawnienia w tym zakresie.
- jeżeli kierownictwo jednostki przyjęło przy sporządzaniu sprawozdania finansowego założenie o braku kontynuacji jej działalności, to tak sporządzone roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie musiało być poddane obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta, tj. było tzw. badaniem dobrowolnym (w świetle bowiem art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości, badaniu przez biegłego rewidenta podlegają jedynie roczne sprawozdania finansowe jednostek kontynuujących działalność) i dokumentacja z badania takiej jednostki mogła być nieprawidłowo zaklasyfikowana jako badanie ustawowe (a na pewno powinna była być wybrana do kontroli).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 570 (ZMIENIONY)

10. Oceń, czy biegły rewident – jeśli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które budziły poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie występuje znacząca niepewność – ocenił, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewniało odpowiednie ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach [570(Z).20, A24-A25].
11. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli:
- sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, ale według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownika jednostki tej zasady było niewłaściwe – wyraził opinię negatywną [570(Z).21, A26-A27];
 - sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie dotyczące znaczącej niepewności – wyraził niezmodyfikowaną opinię, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”, aby: [570(Z).22, A28-A31, A34]
 - (a) zwrócić uwagę na notę w sprawozdaniu finansowym, która ujawnia sprawy opisane w paragrafie 19 KSB 570(Z) i
 - (b) stwierdzić, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że opinia nie jest zmodyfikowana z tego powodu;¹²¹
 - sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia dotyczącego znaczącej niepewności [570(Z).23, A32-A34; 705(Z)]:
 - (a) wyraził odpowiednio opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z KSB 705 (zmienionym) oraz
 - (b) w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (opinii negatywnej)” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, stwierdził, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy.
12. Oceń, czy biegły rewident – w przypadku, gdy kierownik jednostki odmówił dokonania lub wydłużenia okresu oceny, pomimo prośby biegłego rewidenta – rozpatrzył wpływ tego faktu na sprawozdanie biegłego rewidenta, łącznie z wydaniem opinii z zastrzeżeniem lub odmową wyrażenia opinii z powodu braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania potwierdzających właściwość zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego [570(Z).24, A35].

¹²¹ W swojej ocenie weź również pod uwagę, czy nie wystąpiła sytuacja, o której mowa w paragrafie A33 KSB 570(Z): *W sytuacji wystąpienia wielu istotnych niepewności, które są znaczące dla sprawozdania finansowego jako całości, biegły rewident może uznać, że właściwa jest odmowa wyrażenia opinii a nie dodawanie stwierdzeń wskazanych w paragrafie 22. KSB 705 (zmieniony) zawiera wytyczne w tym zakresie^(...). [705(Z).10].*

Cel testu – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób komunikował osobom sprawującym nadzór rozpoznane kwestie, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Test

13. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanych zdarzeniach i warunkach, które mogły poddawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, w zakresie takich zagadnień jak:
- (a) czy te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność,
 - (b) czy przyjęcie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zasady kontynuacji działalności było odpowiednie,
 - (c) wystarczalność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym, i
 - (d) tam, gdzie ma to zastosowanie, wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta [570(Z).25; 260(Z).13].

Cel testu – dotyczy reakcji biegłego rewidenta na znaczące opóźnienie w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób zareagował na znaczące opóźnienie w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór po dacie tego sprawozdania finansowego, które w jego osądzie mogło wiązać się ze zdarzeniami lub warunkami dotyczącymi oceny zdolności do kontynuacji działalności.

Test

14. Oceń, czy biegły rewident w przypadku znaczącego opóźnienia w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór po dacie tego sprawozdania finansowego:
- a) zwrócił się z zapytaniem o przyczyny tego opóźnienia,
 - b) przeprowadził dodatkowe niezbędne procedury badania, jak wskazano w paragrafie 16 KSB 570(Z), gdy zgodnie z jego osądem opóźnienie może wiązać się ze zdarzeniami lub warunkami dotyczącymi oceny zdolności do kontynuacji działalności,
 - c) rozpatrzył wpływ na wniosek biegłego rewidenta dotyczący istnienia znaczącej niepewności, jak wskazano w paragrafie 18 KSB 570(Z) [570 (Z).26].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 570

Kontynuacja działalności

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

4. uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania wskazujące na zasadność przyjęcia przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych,
5. rozważył, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istniała istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub uwarunkowań, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz
6. określił wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.

Cel testu – dotyczy procedur oceny ryzyka i powiązanych czynności

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób przeprowadził procedury oceny ryzyka w odniesieniu do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Test

15. Oceń, czy biegły rewident przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka zgodnie z KSB 315 (zmienionym):
 - rozważył, czy wystąpiły zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570.10; 315.5],
 - ustalił, czy kierownictwo przeprowadziło już wstępną ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz [570.A2-A5]
 - w przypadku, gdy ocena taka została przeprowadzona, omówił ją z kierownictwem i ustalił, czy rozpoznało ono zdarzenia lub uwarunkowania, które, pojedynczo lub łącznie, mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, jakie były plany kierownictwa w odpowiedzi na tę ocenę lub
 - jeżeli ocena taka nie została dokonana, omówił z kierownictwem, jakie były podstawy do rozważenia założenia kontynuacji działalności i skierował zapytanie do kierownictwa, czy istniały zdarzenia lub uwarunkowania, które, pojedynczo lub łącznie, mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

W swojej ocenie rozważ w szczególności, czy biegły rewident dokonał oceny objawów finansowych, operacyjnych i pozostałych – w tym celu mógł on wykorzystać przykłady takich objawów wskazane w [570.A2] (jak np. ocena prawdopodobieństwa wygaśnięcia pożyczek w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego).

Cel testu – dotyczy reakcji biegłego rewidenta na ocenę kierownictwa jednostki w zakresie jej zdolności do kontynuacji działalności

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 570

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób zareagował na dokonaną przez kierownictwo jednostki ocenę ryzyka jej zdolności do kontynuacji działalności.

Test

16. Oceń, czy biegły rewident:

- rozpatrzył dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570.12], w tym w szczególności dokonał analizy procesu zastosowanego przez kierownictwo dla potrzeb dokonania tej oceny, analizy założeń stanowiących podstawę tej oceny oraz wykonalności planów kierownictwa, chyba że okoliczności, w jakich działała jednostka uzasadniały brak konieczności przeprowadzania szczegółowej analizy (jak np. dotychczasowa rentowna działalność, łatwo dostęp do środków finansowych itp.) [A7-A9, A11-A12],
- rozważył, czy zawiera ona wszystkie stosowne informacje, które zostały przez niego uzyskane w wyniku przeprowadzenia badania [570.14].

17. Oceń, czy biegły rewident - w sytuacji, jeżeli ocena kierownictwa dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności objęła okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdań finansowych - zwrócił się do kierownictwa o wydłużenie okresu, którego dotyczyła ocena, do dwunastu miesięcy od tej daty [570.13, A10-A12].

MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” definiuje, że okres ten powinien wynosić co najmniej 12 miesięcy zgodnie od zakończenia okresu sprawozdawczego, ale nie musi się do nich ograniczać. Analogicznie stanowi o tym art. 5 ust. 2 Ustawy o rachunkowości.

18. Oceń, czy biegły rewident - w przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności - uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania celem ustalenia, czy istniała istotna niepewność, i w tym celu przeprowadził dodatkowe wymagane procedury badania, uwzględniające czynniki łagodzące, stosowane w przypadku rozpoznania takich zdarzeń lub uwarunkowań [570.16, A15-A18], łącznie z dokonaniem weryfikacji oceny ryzyka istotnego zmniejszenia w świetle wymogów KSB 315 (zmienionego) i odpowiednią modyfikacją zaplanowanych procedur badania zgodnie z KSB 330 [570.A6; 315.31; KSB 330]

W swojej ocenie rozważ, czy jeśli procedury powyższe zostały przeprowadzone, to obejmowały one wybrane z poniższych przykładowych procedur:

- w przypadku braku oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonanej przez kierownictwo, zwrócenie się z prośbą do kierownictwa o jej przeprowadzenie,
- rozpatrzenie planów kierownictwa co do przyszłych działań w związku z oceną kontynuacji działalności; czy rezultat wdrożenia tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownictwa są wykonalne w danych okolicznościach [570.A16];
- w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest znaczącym czynnikiem przy rozważaniu przyszłych skutków zdarzeń lub uwarunkowań podczas oceny planów kierownictwa co do przyszłych działań [570. A17-A18]:
 - ocenę wiarygodności danych ujętych dla celów przygotowania prognozy oraz
 - ustalenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń będących u podstaw sporządzenia tej prognozy,
- rozważenie, czy po dniu dokonania oceny przez kierownictwo pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje,
- zwrócenie się z prośbą o pisemne oświadczenia kierownictwa lub, gdy jest to uzasadnione, osób sprawujących nadzór na temat planów przyszłych działań oraz możliwości ich wykonania.

W swojej ocenie rozważ też w szczególności, czy w przypadku, gdy założenia kierownictwa obejmowały stałe wsparcie stron trzecich czy to w formie podporządkowanych pożyczek, zobowiązania do utrzymywania lub pozyskiwania dodatkowych funduszy lub gwarancji, i wsparcie takie było istotne dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident skierował prośbę do stron trzecich o pisemne potwierdzenie (obejmujące zasady i

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 570

warunki umowy) oraz uzyskanie dowodów potwierdzających zdolność stron trzecich do udzielenia takiego wsparcia, jak np. banków czy akcjonariuszy/ udziałowców [570.A18].

19. Oceń, czy biegły rewident w sytuacji, gdy rozpoznał znaczące zdarzenia lub uwarunkowania, które nastąpiły już po okresie objętym oceną kierownictwa, a które mogłyby podważyć zasadność założenia kontynuacji działalności przyjętego przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, zwrócił się do kierownictwa z zapytaniem, czy znane kierownictwu były takie zdarzenia lub uwarunkowania dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownictwa, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w okresie wybiegającym poza okres objęty jego oceną, który, zgodnie z [570.13], powinien być wynosić co najmniej dwanaście miesięcy od daty sprawozdań finansowych [570.15, A13-A14].

Cel testu – dotyczy wniosków i sprawozdania biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób dokonał oceny założenia przyjętego przez kierownictwo jednostki w zakresie jej zdolności do kontynuacji działalności oraz w adekwatny sposób ujął wpływ tej oceny w sprawozdaniu z badania.

Test

20. Oceń, czy biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania rozważył, czy zgodnie z jego osądem zachodziła istotna niepewność spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które, pojedynczo lub łącznie, mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570.17].

Istotna niepewność - zachodzi, gdy waga jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że – w osądzie biegłego rewidenta – jednoznaczne ujawnienie rodzaju i skutków tej niepewności jest konieczne w celu [570.A19]:

(c) rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych – w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji lub

(d) niewprowadzania w błąd przez sprawozdania finansowe – w przypadku ramowych założeń zgodności.

21. Oceń, czy biegły rewident - jeśli przyjęcie założenia kontynuacji działalności było zasadne w danych okolicznościach, ale zachodziła istotna niepewność - ustalił, czy sprawozdania finansowe:

— właściwie opisywały główne zdarzenia lub uwarunkowania, które budziły poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownictwa dotyczące tych zdarzeń lub uwarunkowań oraz

— zawierały jednoznaczne ujawnienie (zgodne w szczególności z wymogami Ustawy o rachunkowości czy MSR/MSSF, w szczególności MSR 1 i MSSF 5), że zachodziła istotna niepewność spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka mogła nie móc spieniężać aktywów i spłacać zobowiązań w toku zwykłej działalności [570.A20], przy czym:

- jeśli sprawozdania finansowe zawierały odpowiednie ujawnienie, wyraził opinię bez zastrzeżeń i uzupełnił sprawozdanie biegłego rewidenta o paragraf objaśniający w celu: (a) podkreślenia, że zachodziła istotna niepewność spowodowana zdarzeniem lub uwarunkowaniem, która mogła budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz (b) zwrócenia uwagi na zawartą w sprawozdaniach finansowych informację

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 570

dotatkową ujawniającą zagadnienia opisane w KSB 570.18 [570.A21-A22; KSB 706].

- jeżeli w sprawozdaniach finansowych nie zostało zamieszczone odpowiednie ujawnienie, stosownie do sytuacji wyraził opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z KSB 705 (w sprawozdaniu biegłego rewidenta biegły rewident powinien był stwierdzić, że występowała istotna niepewność, która mogła budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności [570. A23-A24; KSB 705].

W swojej ocenie weź również pod uwagę, iż:

- *sprawozdanie z działalności jednostki, których wymóg jego sporządzenia wynikał z art. 49 ust. 1 ustawy o rachunkowości, powinno być również zawierać stosowne ujawnienia w tym zakresie.*
- *jeżeli kierownictwo jednostki przyjęło przy sporządzaniu sprawozdania finansowego założenie o braku kontynuacji jej działalności, to tak sporządzone roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie musiało być poddane obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta, tj. było tzw. badaniem dobrowolnym (w świetle bowiem art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości, badaniu przez biegłego rewidenta podlegają jedynie roczne sprawozdania finansowe jednostek kontynuujących działalność) i dokumentacja z badania takiej jednostki mogła być nieprawidłowo zaklasyfikowana jako badanie ustawowe (a na pewno powinna była być wybrana do kontroli).*

22. Oceń, czy biegły rewident - w przypadku, gdy sprawozdania finansowe zostały sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przyjęcie przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności nie było zasadne, wyraził opinię negatywną [570.A25-A26].
23. Oceń, czy biegły rewident – w przypadku, gdy kierownictwo odmówiło dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub poszerzenia jej zakresu, pomimo prośby biegłego rewidenta - rozważył wpływ takiego działania na sprawozdanie biegłego rewidenta, łącznie z wydaniem opinii z zastrzeżeniem lub odmowy wyrażenia opinii z powodu braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych [570.22, A27].

Cel testu – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób komunikował osobom sprawującym nadzór rozpoznane kwestie, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Test

24. Oceń, czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o rozpoznanych zdarzeniach i uwarunkowaniach, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, w zakresie takich zagadnień jak:
- (e) zdarzenia lub uwarunkowania stanowiące istotną niepewność,
 - (f) zasadność przyjęcia założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych,
 - (g) adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych [570.23; 260.13].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 580

Pisemne oświadczenia

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident uzyskał pisemne oświadczenia, które są koniecznymi informacjami wymaganymi w związku z badaniem sprawozdania finansowego [580.3]. Celem biegłego rewidenta jest:

1. 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,
2. wsparcie innych dowodów badania – dotyczących sprawozdań finansowych lub określonych stwierdzeń w nim zawartych – za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli biegły rewident uznał to za konieczne lub wynika to z innych KSB,
3. 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.

Cel testu – dotyczy uzyskiwania pisemnych oświadczeń od kierownictwa

Ocena postępowania biegłego rewidenta w związku uzyskaniem pisemnych oświadczeń od kierownictwa.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident zwrócił się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie wywiązywania się z odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, jeżeli to stosowne, ich rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania [500.10].
2. Oceń, czy biegły rewident zwrócił się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie, że:
 - (a) przedstawiło biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwiło dostęp, zgodnie z warunkami zlecenia badania, oraz
 - (b) wszystkie transakcje zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym [500.11].

Komentarz

Biegły rewident zwraca się z prośbą o pisemne oświadczenia do kierownictwa stosownie do jego odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe i posiadanej wiedzy w sprawach, których oświadczenia dotyczą [500.9]. W niektórych przypadkach kierownictwo może zamieścić w pisemnych oświadczeniach sformułowania zawierające zastrzeżenie, że oświadczenia zostały złożone zgodnie z jego najlepszą wiedzą i przekonaniem. Racjonalne jest, aby biegły rewident zaakceptował takie sformułowanie, o ile był przekonany, że oświadczenia

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 580

składały osoby w odpowiednim zakresie, odpowiedzialne i posiadające wiedzę na temat spraw objętych oświadczeniami [580A5].

Cel testu - dotyczy innych pisemnych oświadczeń

Ocena postępowania biegłego rewidenta, w związku z uzyskiwaniem innych pisemnych oświadczeń w określonych sprawach.

Test

3. Oceń, czy biegły rewident uzyskał pisemne oświadczenia w sprawach niżej wymienionych. Poniższa lista nie zwalnia biegłego rewidenta od rozważenia wymogów powiązanych z nimi zastosowań oraz innych materiałów objaśniających zawartych w KSB [580.2 - Załącznik 1].
 - (a) KSB 240 [paragraf 39] – czy, biegły rewident otrzymał od kierownictwa oraz, tam gdzie to zasadne, od osób sprawujących nadzór **pisemne oświadczenia**, że:
 - potwierdzili swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej, służącej zapobieganiu i wykrywaniu oszustw,
 - ujawnili biegłemu rewidentowi wyniki oceny ryzyka, że sprawozdanie finansowe na skutek oszustwa, może zawierać istotne zniekształcenie,
 - ujawnili biegłemu rewidentowi wiedzę na temat oszustwa lub podejrzanego oszustwa wpływającego na jednostkę, które obejmowało:
 - (i) kierownictwo,
 - (ii) pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej lub
 - (iii) inne osoby, jeżeli oszustwo ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
 - (b) KSB 250 [paragraf 16] – czy, biegły rewident zwrócił się z zapytaniem do kierownictwa i, gdy było to uzasadnione, do osób sprawujących nadzór, o przedstawienie **pisemnych oświadczeń**, że zostały mu ujawnione wszystkie znane lub podejrzanym przypadki naruszenia prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzeniu sprawozdania finansowego,
 - (c) KSB 450 [paragraf 14] – czy, biegły rewident zwrócił się do kierownictwa o **pisemne oświadczenie** oraz, jeżeli to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, czy ich zdaniem wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe, jako całość nie był istotny. Opis takich zniekształceń powinien być zamieszczony lub dołączony do pisemnego oświadczenia,
 - (d) KSB 501 [paragraf 12] – czy, biegły rewident skierował do kierownictwa oraz, o ile jest to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, zapytanie o przedłożenie **pisemnych oświadczeń** potwierdzających, iż wszystkie znane obecnie i potencjalne spory prawne i roszczenia, których skutki należało rozważyć podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi oraz ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (e) KSB 540 [paragraf 22] – czy, biegły rewident uzyskał od kierownictwa oraz, jeżeli to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, **pisemne oświadczenia**, czy było ono przekonane o racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych,
 - (f) KSB 550 [paragraf 26] – w sytuacji, jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierały wymogi dotyczące podmiotów

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 580

- powiązanych – czy, biegły rewident uzyskał od kierownictwa oraz, gdy było to uzasadnione, od osób sprawujących nadzór, **pisemne oświadczenia** potwierdzające, że:
- ujawnili oni biegłemu rewidentowi tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi, które były im znane,
 - odpowiednio ujęli w księgach oraz ujawnili takie powiązania i transakcje zgodnie z wymogami ramowych założeń.
- (g) KSB 560 [paragraf 9] – czy, biegły rewident poprosił kierownictwo, oraz, o ile to zasadne, osoby sprawujące nadzór, o przedłożenie zgodnie z KSB 580, pisemnego oświadczenia, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, a w związku, z którym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazywały korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione,
- (h) KSB 570 [paragraf 16(e)] – czy, biegły rewident przeprowadzając dodatkowe procedury badania stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogły budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności – zwrócił się z prośbą o pisemne oświadczenia kierownictwa lub, gdy było to uzasadnione, do osób sprawujących nadzór, na temat planów przyszłych działań oraz możliwości ich wykonania,
- (i) KSB 710 [paragraf 9] – czy, biegły rewident zgodnie z wymogami KSB 580, zwrócił się o pisemne oświadczenie na temat wszystkich okresów, których dotyczy opinia biegłego rewidenta. Biegły rewident otrzymał także szczegółowe pisemne oświadczenia dotyczące wszelkich przekształceń, dokonanych w celu skorygowania istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego za poprzedni okres, które wpływały na informacje porównawcze.

Cel testu – dotyczy informowania o kwocie progu

Ocena postępowania biegłego rewidenta w związku z gromadzeniem zniekształceń rozpoznanych w czasie badania, innych niż te, które były oczywiście nieznaczące.

Test

4. Oceń, czy w związku z tym, że KSB 450 wymaga, aby biegły rewident kumulował rozpoznane podczas badania zniekształcenia, inne aniżeli oczywiście mało ważne [450.5] I biegły rewident może ustalić próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za oczywiście mało ważne, czy w ten sam sposób biegły przedstawił kierownictwu ten próg na potrzeby pisemnych oświadczeń, – o które prosił kierownictwo [580A14].

Cel testu – dotyczy wątpliwości, co do wiarygodności oświadczeń

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 580

Ocena postępowania biegłego rewidenta w sytuacji otrzymania niewiarygodnych oświadczeń lub odmowy przekazania (zapewnienia) pisemnego oświadczenia.

Test

5. Oceń, czy w okolicznościach, w których biegły rewident miał wątpliwości, co do kompetencji, prawości, wartości etycznych lub rzetelności kierownictwa, bądź przywiązania do tych wartości lub ich przestrzegania, ustalił skutki, jakie mogło to wywrzeć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności [580.16]. W szczególności, jeżeli pisemne oświadczenia były niespójne z innymi dowodami badania, biegły rewident powinien był przeprowadzić procedury badania próbując wyjaśnić sprawę. Jeżeli sprawa pozostała niewyjaśniona, biegły rewident powinien był zweryfikować ocenę kompetencji, prawości, wartości etycznych lub rzetelności kierownictwa oraz ustalić skutki, jakie mogło to wywrzeć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności [580.17].
6. Oceń, czy biegły rewident po stwierdzeniu, że pisemne oświadczenia były niewiarygodne, podjął odpowiednie działania, łącznie z ustaleniem ich możliwych skutków dla opinii zawartej w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z KSB 705 [580.18].
7. Oceń, czy biegły rewident odstąpił od wyrażenia opinii z badania na temat sprawozdania finansowego zgodnie z KSB 705, jeżeli:
 - (a) biegły rewident stwierdził, że wątpliwości, co do prawości kierownictwa wystarczały do tego, aby pisemne oświadczenia - dotyczy sporządzenia sprawozdania finansowego oraz przekazywania informacji i kompletności transakcji – nie były wiarygodne,
 - (b) kierownictwo nie złożyło pisemnych oświadczeń – dotyczy sporządzenia sprawozdania finansowego oraz przekazywania informacji i kompletności transakcji [580.20].

Cel testu – dotyczy dat i okresów objętych pisemnymi oświadczeniami

Ocena postępowania biegłego rewidenta w zakresie akceptowania dat i okresów objętych pisemnymi oświadczeniami.

Test

8. Oceń, czy opinia z badania nie była wyrażona, a sprawozdanie biegłego rewidenta nie nosiło daty wcześniejszej od daty pisemnych oświadczeń. Pisemne oświadczenia powinny być mieć datę możliwie najbliższą dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, ale nie późniejszą od tej daty [580.14], [580A15].
9. Oceń, czy w sytuacji, gdy obecne kierownictwo nie sprawowało swych funkcji przez cały okres objęty sprawozdaniem biegłego rewidenta, a osoby z tego kierownictwa mogły twierdzić, że nie były w stanie przedstawić niektórych lub wszystkich pisemnych oświadczeń, ponieważ nie sprawowały obecnego stanowiska w tych okresach, czy mimo to biegły rewident prosił te osoby o pisemne oświadczenia obejmujące całość odnośnego okresu (okresów), – ponieważ fakt ten nie umniejszał odpowiedzialności tych osób za sprawozdanie finansowe, jako całość [580A18]. Pisemne oświadczenia

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 580

powinny odnosić się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresu(ów), objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta [580.14].

Cel testu – dotyczy postaci pisemnych oświadczeń

Ocena formy pisemnych oświadczeń.

Test

10. Oceń, czy pisemne oświadczenia miały postać pisma oświadczającego skierowanego do biegłego rewidenta [580.15].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 600

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

Kluczowe konkluzje

Upewnij się, że biegły rewident, który podjął się funkcji BRS¹²² badającego SSFGK¹²³:

1. adekwatnie przejął odpowiedzialność za kierowanie, nadzorowanie i wykonanie zlecenia. W sposób odpowiedni i w niezbędnym zakresie, włączony był w wykonywanie prac przez biegłych rewidentów badających poszczególne części sprawozdania skonsolidowanego,
2. właściwie komunikował się z biegłymi rewidentami części grupy, co do zakresu i czasu prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz w sprawie wyników tych prac,
3. uzyskał odpowiednie i wystarczające dowody badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego do wyrażenia, na ich podstawie opinii, czy SSFGK zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [600.8].

Cel testu – dotyczy przejęcia odpowiedzialności za badanie

Ocena, czy wnioski wynikające z procedur akceptacji i kontynuacji zlecenia w firmie audytorskie były właściwe.

Test

1. Oceń, czy zasadne jest oczekiwanie, że w związku z procesem konsolidacji oraz informacjami finansowymi części grupy, BRS uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, które stanowiły podstawę opinii z badania SSFGK [600.12]. (Patrz również [600.13], [600.A12], [600.A15], [600.A16]).
2. Upewnij się, że opinia i raport (sprawozdanie) BRS oraz, tam gdzie jest to właściwe, sprawozdanie dodatkowe dla komitetu ds. audytu:
 - nie powołują się na biegłych rewidentów części grupy, chyba, że wymaga tego prawo lub regulacje [600.11],
 - adekwatnie opisują najbardziej znaczące ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia [rozporządzenie art.10.2 oraz art.11.2],
 - w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu ds. audytu - wyjaśniono zakres konsolidacji i kryteria wyłączenia, stosowane przez badaną jednostkę, do jednostek

¹²² BRS rozumiany jako biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej (art. 2 pkt 12 lit. b ustawy),

¹²³ skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 600

- nieobjętych konsolidacja, o ile takie jednostki istnieją, w odniesieniu do zgodności tych wyłączeń z ramami sprawozdawczości finansowej [rozporządzenie art.11.2.m].
3. Oceń zgodność działania BRS z prawem, w zakresie ustalania wynagrodzenia za badanie, w tym ograniczeń w zakresie świadczenia usług niebędących badaniem, oceny zagrożeń dla niezależności i rotacji [rozporządzenie art. 4-6 oraz art.17].
 4. Potwierdź, czy BRS odpowiedzialny za badanie SSFGK potwierdził warunki zlecenia zgodnie z KSB 210 [600.14] (Patrz również [210.6]).

Cel testu – dotyczy procedur planowania, ustalenia zakresu badania i oceny ryzyka

Oceń, czy plan i strategia badania SSFGK były adekwatnie przygotowane, a w razie potrzeby uaktualniane tak, aby odpowiednio uwzględniać ryzyka istotnego zniekształcenia.

Test

5. Oceń, czy BRS odpowiednio ustalił istotność badania SSFGK oraz istotności części grupy przy formułowaniu ogólnej strategii badania grupy [600.21-23].
6. Oceń, czy BRS właściwie potwierdził wstępnie zidentyfikowane części grupy uznane za znaczące, oraz ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia SSFGK spowodowanego oszustwem lub błędem [600.18] (Patrz również [600.17,26-27,29]).
7. Oceń, czy BRS zaprojektował i podjął odpowiednie działania w celu uwzględnienia ocenionego ryzyka, poprzez ustalenie rodzaju prac, które wykona sam lub w jego imieniu biegli rewidentzi części grupy, w związku z informacjami finansowymi części grupy [600.24] (Patrz również [600.26-27,29]).
8. Oceń, czy BRS uczestniczył w ocenie ryzyka części grupy, aby rozpoznać znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia SSFGK, przynajmniej poprzez:
 - omówienie z biegłym rewidentem części grupy lub z kierownictwem części grupy, tych działalności gospodarczych części grupy, które są istotne dla grupy,
 - omówienie z biegłym rewidentem części grupy jej podatności na istotne zniekształcenie informacji finansowych wywołane oszustwem lub błędem,
 - przejrzanie dokumentacji biegłego rewidenta części grupy dotyczącej rozpoznanego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia SSFGK [600.30] (Patrz również [600.24,31 Oraz 600.A55]).
9. Oceń, czy BRS ustalił odpowiednią ogólną strategię badania i opracował plan badania grupy zgodnie z KSB 300 oraz dokonał odpowiedniego przeglądu tych dokumentów [600.15,16].
10. Oceń, czy alokacja wynagrodzenia za badanie była adekwatna do planu i strategii badania SSFGK [dyrektywa art.29.1.f].

Cel testu – dotyczy prac wykonanych przez biegłych rewidentów części grupy

Ocena, czy BRS uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania w czasie prac wykonanych przez biegłych rewidentów części grupy.

Test

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 600

11. Oceń, czy BRS przeprowadził wystarczające i odpowiednie procedury badania w celu oceny pracy wykonanej przez biegłych rewidentów części grupy, w tym poprzez:
 - omówienie znaczących spraw wynikających z oceny informacji uzyskanych od biegłego rewidenta części grupy z samym biegłym rewidentem, kierownictwem części grupy lub z kierownictwem grupy,
 - ustalenie, czy konieczny był przegląd innych ważnych części dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy [600.42].
12. Jeżeli praca wykonana przez biegłego rewidenta części grupy była niewystarczająca, czy BRS określił dodatkowe procedury, które należało przeprowadzić [600.43] (Patrz również [600.41,44,45 oraz 600.38,39]).
13. Oceń, jeżeli BRS zlecił biegłemu rewidentowi części grupy przeprowadzenie prac związanych z informacjami finansowymi części grupy to, czy biegły ten ocenił:
 - przestrzeganie wymogów etycznych dotyczących badania SSFGK, w tym niezależności,
 - zawodowe kompetencje biegłego rewidenta części grupy [600.19] (Patrz również [600.20]).
14. Oceń, czy BRS terminowo komunikował swoje wymagania biegłemu rewidentowi części grupy, w tym prace, które należało wykonać, użytek, któremu miały służyć oraz formę i zakres komunikowania się biegłego rewidenta części grupy z BRS [600.40].
15. Oceń, czy BRS dokonał oceny informacji uzyskanych od biegłego rewidenta części grupy poprzez omówienie znaczących spraw wynikających z tej oceny z biegłym rewidentem części grupy, kierownictwem części grupy lub z kierownictwem grupy oraz ustalił, czy konieczny jest przegląd innych ważnych części dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy [600.42]. Jeżeli BRS stwierdził, że praca ta była niewystarczająca to, czy określono dodatkowe procedury, które należało przeprowadzić i, czy powinien je przeprowadzić biegły rewident części grupy, czy BRS [600.43].

Cel testu – dotyczy procesu konsolidacji i procedur badania z poziomu grupy

Oceń, czy BRS uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania w czasie prac związanych z procesem konsolidacji.

Test

16. Oceń, czy BRS przeprowadził dalsze procedury badania procesu konsolidacji, odpowiednie do ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, wynikającego z procesu konsolidacji. Procedury te powinny obejmować, czy wszystkie części grupy zostały włączone do sprawozdania SSFGK [600.33] (Patrz również [600.36]).
17. Oceń, czy BRS ocenił odpowiedniość, kompletność i dokładność korekt i przeklasyfikowań wynikających z konsolidacji jak też, czy wystąpiły czynniki ryzyka oszustwa lub znamiona możliwej stronniczości kierownictwa [600.34] (Patrz również [600.A56]).
18. Oceń, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur badania przeprowadzonych w związku z procesem konsolidacji i prac wykonanych przez zespół wykonujący badanie grupy oraz prac wykonanych przez biegłych rewidentów części grupy były wystarczające i odpowiednie do oparcia na nich opinii z badania grupy [600.44] (Patrz również [600.A62]).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 600

19. Ustal, czy jeżeli rodzaj, czas i zakres prac, które miały być wykonane w związku z procesem konsolidacji lub informacjami finansowymi części grupy, opierały się na oczekiwaniu, że kontrole na poziomie grupy działają skutecznie, albo jeżeli przeprowadzenie samych procedur wiarygodności nie było w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń to, czy zespół wykonujący badanie grupy sam przeprowadził lub zlecił biegłemu rewidentowi części grupy przeprowadzenie testu skuteczności działania tych kontroli [600.25]. (Patrz również [600.32]).
20. Oceń, czy w stosunku do części grupy, które nie są znaczącymi częściami grupy, zespół wykonujący badanie grupy przeprowadził procedury analityczne na poziomie grupy [600.28]. Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy nie był przekonany, że uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, stanowiące podstawę wyrażenia opinii o SSFGK to, czy wybrał części grupy, które nie są znaczące i przeprowadził sam lub prosił biegłego rewidenta części grupy o przeprowadzenie dodatkowych działań, związanych z informacjami finansowymi dotyczącymi wybranych części grupy [600.29] (Patrz również [600.A50-A53]).
21. Oceń, czy przeprowadzono adekwatne procedury badania zdarzeń późniejszych przy badaniu SSFGK [600.38-39].
22. Oceń, jeżeli informacje finansowe części grupy nie zostały sporządzone zgodnie z tymi samymi zasadami rachunkowości, które miały zastosowanie do SSFGK to, czy zespół wykonujący badanie grupy ocenił, czy informacje finansowe części grupy zostały dla potrzeb prezentacji SSFGK odpowiednio skorygowane [600.35], a także, jeżeli SSFGK obejmowało sprawozdania finansowe części grupy, które mają inną datę zakończenia okresu sprawozdawczego niż grupa, to czy do tych sprawozdań wprowadzono odpowiednie korekty zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [600.37].

Cel testu – dotyczy komunikacji z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór

Oceń, jakość komunikowania się BRS z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór.

Test

23. Oceń, czy BRS przedstawił osobom sprawującym nadzór nad grupą (poza sprawami wymienionymi w KSB 260) między innymi:
 - ogólny zarys rodzajów prac do wykonania w związku z informacjami finansowymi części grupy,
 - ogólny zarys charakteru planowanego zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace, które biegli rewidenci części grupy mieli wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy,
 - przypadki, gdy ocena pracy biegłych rewidentów części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy, dawała podstawy do obaw, co do jakości pracy tych biegłych rewidentów,
 - wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy, np. gdy dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji został ograniczony,
 - oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części grupy, pracowników mających znaczący udział w kontrolach na poziomie

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 600

- grupy oraz innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy [600.49].
24. Oceń, czy BRS komunikował rozpoznane niedociągnięcia kontroli wewnętrznej osobom sprawującym nadzór i kierownictwu grupy, między innymi:
- niedociągnięcia kontroli wewnętrznej na poziomie całej grupy,
 - niedociągnięcia kontroli wewnętrznej w części grupy,
 - niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, na które zwrócili uwagę biegli rewidenci części grupy [600.46] (Patrz również [600.47]).
25. Oceń, czy BRS lub firma audytorska przekazała komitetowi ds. audytu pisemne potwierdzenie, że biegły rewident, firma audytorska oraz partnerzy, kadra kierownicza wyższego szczebla i kierownicy, prowadzący badanie ustawowe byli i są niezależni od badanej jednostki [rozporządzenie art.6.2].
26. Oceń, jeżeli biegły rewident części grupy był zobowiązany ustawowo, na mocy regulacji lub z innych przyczyn, do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym części grupy, czy w takim przypadku BRS zwrócił się do kierownictwa grupy, o poinformowanie kierownictwa części grupy o sprawach, które zdaniem BRS mogą być znaczące dla sprawozdań finansowych części grupy, o których istnieniu kierownictwo części grupy mogło nie wiedzieć [600.48].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 610 (ZMIENIONY 2013)^{124,125}

WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident, w przypadku, gdy jednostka posiadała funkcję audytu wewnętrznego i biegły rewident przewidział wykorzystanie pracy tej funkcji, aby zmienić rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo ograniczyć zakres procedur badania, przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta, lub wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy:

(a) ustalił, czy praca funkcji audytu wewnętrznego lub bezpośrednia pomoc audytorów wewnętrznych mogła być wykorzystana, a jeżeli tak, to w których obszarach i w jakim zakresie,

oraz po dokonaniu takiego ustalenia:

(b) jeżeli wykorzystał pracę funkcji audytu wewnętrznego – ustalił, czy praca ta jest adekwatna dla celów badania, oraz

(c) jeżeli wykorzystał audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, odpowiednio kierował, nadzorował i przeglądał ich pracę.

¹²⁴ Dalej w skrócie: 610(Z).

¹²⁵ Niniejszy KSB stosuje się dla badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2014 r. i później [610(Z).12].

Wprowadzenie

Dla celów KSB 610(Z) następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej [610(Z).14]:

- (a) **Funkcja audytu wewnętrznego** – funkcja jednostki, która przeprowadza czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane w celu oceny i poprawy skuteczności nadzoru nad jednostką, zarządzania ryzykiem oraz procesów kontroli wewnętrznej. [610(Z).A1-A4]
- (b) **Bezpośrednia pomoc** – wykorzystanie audytorów wewnętrznych do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem i nadzorem biegłego rewidenta oraz podlegających jego przeglądowi.

Wiele jednostek ustanawia funkcje audytu wewnętrznego jako część swoich struktur kontroli wewnętrznej i nadzoru. Cele i zakres funkcji audytu wewnętrznego, charakter jej odpowiedzialności oraz status organizacyjny, w tym uprawnienia i odpowiedzialność, są bardzo zróżnicowane i zależą od wielkości i struktury jednostki oraz wymogów kierownictwa oraz, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór. [610(Z).6]

W zależności od tego, czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury w odpowiedni sposób wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, biegły rewident może mieć możliwość wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego w konstruktywny i uzupełniający sposób. KSB 610(Z) odnosi się do obowiązków biegłego rewidenta, gdy na podstawie wstępnego zrozumienia przez niego funkcji audytu wewnętrznego uzyskanego w wyniku procedur przeprowadzonych zgodnie z KSB 315(Z), biegły rewident zamierza wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego jako część uzyskanych dowodów badania.¹²⁶ Takie wykorzystanie tej pracy zmienia rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo ogranicza zakres przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta procedur badania. [610(Z).8]

W jednostce mogą występować osoby, które przeprowadzają procedury podobne do tych przeprowadzanych przez funkcję audytu wewnętrznego. Jednakże, tylko gdy są one przeprowadzane przez obiektywną i kompetentną funkcję, stosującą systematyczne i metodyczne podejście, obejmujące kontrolę jakości, takie procedury mogłyby być uznane za kontrole wewnętrzne, a uzyskiwanie dowodów dotyczących skuteczności takich kontroli byłoby częścią reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka zgodnie z KSB 330. [610(Z).10]

Podczas gdy cele funkcji audytu wewnętrznego jednostki i biegłego rewidenta są różne, funkcja ta może przeprowadzać procedury badania podobne do tych przeprowadzanych przez biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego. Jeżeli tak jest, biegły rewident może wykorzystać funkcję dla celów badania na jeden lub więcej następujących sposobów [610(Z).A4]:

- do uzyskania informacji, które są stosowne dla oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem. W tym zakresie, KSB 315(Z)¹²⁷ wymaga od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia rodzaju obowiązków funkcji audytu wewnętrznego, jej statusu w organizacji, wykonanych lub zaplanowanych do wykonania czynności oraz skierowania zapytań do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli jednostka posiada taką funkcję); lub
- jeżeli nie jest to zabronione lub ograniczone w jakimś zakresie przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident, po odpowiedniej ocenie, może zdecydować o wykorzystaniu pracy, która została wykonana przez funkcję audytu wewnętrznego w trakcie okresu sprawozdawczego, częściowo zastępując dowody badania przewidziane do uzyskania bezpośrednio przez biegłego rewidenta.¹²⁸

Dodatkowo, o ile nie jest to zabronione lub ograniczone w jakimś zakresie przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident może wykorzystać audytorów wewnętrznych do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem, nadzorem oraz podlegających przeglądowi przez biegłego rewidenta (określanych w niniejszym KSB jako „bezpośrednia pomoc”)¹²⁹.

KSB 610(Z) nie ma zastosowania, jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego. [610(Z).2, A2]

Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, wymogi określone w KSB 610(Z) odnoszące się do wykorzystania pracy funkcji **nie mają zastosowania**, jeżeli [610(Z).3]:

- (a) obowiązki i czynności funkcji nie są znaczące dla badania, lub
- (b) na podstawie wstępnego zrozumienia funkcji uzyskanego przez biegłego rewidenta w wyniku procedur przeprowadzonych zgodnie z KSB 315(Z), biegły rewident nie przewiduje wykorzystania pracy funkcji w trakcie uzyskiwania dowodów badania.

¹²⁶ Zobacz paragrafy 15-25.

¹²⁷ KSB 315(Z), paragraf 6(a).

¹²⁸ Zobacz paragrafy 15-25.

¹²⁹ Zobacz paragrafy 26-35.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 610 (ZMIENIONY)

KSB 610(Z) w żadnym zakresie nie wymaga od biegłego rewidenta wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju lub rozłożenia w czasie, albo zmniejszenia zakresu, procedur badania przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta; pozostaje to decyzją biegłego rewidenta w trakcie ustalania ogólnej strategii badania. [610(Z).3]

Ponadto, wymogi w KSB 610(Z) odnoszące się do bezpośredniej pomocy nie mają zastosowania, jeżeli biegły rewident nie planuje wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy. [610(Z).4]

W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą, w pewnym zakresie, zakazywać lub ograniczać wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego przez biegłego rewidenta lub audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy. KSB nie zastępuje przepisów prawa lub regulacji, które regulują badanie sprawozdania finansowego. W związku z tym, takie zakazy lub ograniczenia nie stanowią dla biegłego rewidenta przeszkody w przestrzeganiu KSB. [610(Z).5, A31; 200.A57]

W systemach prawnych, gdzie przepisy prawa lub regulacja zabraniają biegłemu rewidentowi wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, odpowiednie jest, aby biegli rewidenty grupy rozważyli, czy zakaz rozciąga się także na biegłych rewidentów części składowych grupy, a jeżeli tak, aby poruszyli to w komunikacji do biegłych rewidentów części składowych grupy.¹³⁰ [610(Z).A31]

Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania i odpowiedzialność ta nie jest ograniczana przez wykorzystanie przez biegłego rewidenta pracy funkcji audytu wewnętrznego lub audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy podczas wykonywania zlecenia. Pomimo, że mogą oni przeprowadzać procedury badania podobne do tych przeprowadzanych przez biegłego rewidenta, to ani funkcja audytu wewnętrznego, ani audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki, jak jest to wymagane od biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego zgodnie z KSB 200. Niniejszy KSB, zatem, określa warunki, które musi spełnić biegły rewident, aby móc wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych. Określa on także konieczny nakład pracy, aby zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody, że praca funkcji audytu wewnętrznego lub audytorów wewnętrznych udzielających bezpośredniej pomocy jest odpowiednia dla celów badania. Wymogi są zaprojektowane w taki sposób, aby dostarczyć ram odniesienia dla osądów biegłego rewidenta dotyczących wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych, aby zapobiec nadmiernemu lub nieuzasadnionemu wykorzystaniu tej pracy. [610(Z).11; 200.14].

Uwaga: Jeżeli biegły rewident w badaniu wykorzystał pracę funkcji audytu wewnętrznego należy przeprowadzić test nr: 1-6, 14-15 oraz 18. Natomiast jeżeli biegły rewident w badaniu wykorzystał audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy należy przeprowadzić test nr: 7-13, 16-17 oraz 19.

¹³⁰ KSB 600, paragraf 40(b).

Cel testu – dotyczy procedur oceny funkcji audytu wewnętrznego

Ocena, czy biegły rewident zastosował adekwatne procedury w celu ustalenia, czy praca funkcji audytu wewnętrznego mogła zostać wykorzystana dla celów badania.

Test

1. Oceń, czy w ramach procedur oceny, czy praca funkcji audytu wewnętrznego mogła zostać wykorzystana dla celów badania, biegły rewident ocenił [610(Z).15-16]:
 - (a) zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych [610(Z).A5-A9],
 - (b) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego [610(Z).A5-A9] oraz
 - (c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, obejmujące kontrolę jakości [610(Z).A10-A11].

Biegły rewident nie wykorzystuje pracy funkcji audytu wewnętrznego, jeżeli ustali, że [610(Z).16]:

- (a) status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury nie wspierają w odpowiedni sposób obiektywizmu audytorów wewnętrznych,
- (b) funkcji tej brakuje wystarczających kompetencji, lub
- (c) funkcja ta nie stosuje systematycznego i metodycznego podejścia, obejmującego kontrolę jakości. [610(Z).A12-A14]

Biegły rewident dokonuje zawodowego osądu przy ustalaniu, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania oraz charakteru i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana w danych okolicznościach. [610(Z).A5]

Cel testu – dotyczy określenia rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, który może zostać wykorzystany

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób dokonał określenia rodzaju i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego mogła zostać wykorzystana.

Test

2. Oceń, czy jako podstawę dla ustalania obszarów i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana, biegły rewident rozważył rodzaj i zakres pracy, która została wykonana lub jest zaplanowana do przeprowadzenia przez funkcję audytu wewnętrznego oraz jej odpowiedniość do określonej przez biegłego rewidenta ogólnej strategii badania oraz planu badania. Oceń również, czy biegły rewident rozważył, czy całościowo, wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego nadal skutkuje tym, że biegły rewident jest wystarczająco zaangażowany w badanie, biorąc pod uwagę jego wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania. [610(Z).17-19, A15-A22]

Zwróć uwagę na wymóg zaplanowania wykorzystania w mniejszym stopniu funkcji audytu wewnętrznego a w większym pracy własnej biegłego rewidenta w zależności od ilości osądu, wysokości ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym w szczególności ryzyka znaczącego, statusu w organizacji funkcji audytu wewnętrznego, poziomu kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.

Biegły rewident dokonuje wszystkich znaczących osądów podczas wykonywania zlecenia oraz aby zapobiec niewłaściwemu wykorzystaniu pracy funkcji audytu wewnętrznego, planuje wykorzystać w mniejszym stopniu pracę tej funkcji i wykonać więcej pracy bezpośrednio [610(Z).18, A15-A17]:

- (a) im więcej osądu zastosowano w:
- (i) planowaniu i przeprowadzaniu stosownych procedur badania, oraz
 - (ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania, [610(Z).A18-A19]
- (b) im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń ze szczególnym zwróceniem uwagi na ryzyka zidentyfikowane jako znaczące, [610(Z).A20-A22]
- (c) im mniej odpowiednio status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz odpowiednie polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, oraz
- (d) im niższy jest poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.

Gdy biegły rewident ustalił już, że praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania, pierwszą kwestią do rozważenia jest to, czy planowany rodzaj i zakres pracy funkcji audytu wewnętrznego, który został wykonany lub jest przewidziany do wykonania, jest odpowiedni dla ogólnej strategii badania oraz planu badania, które biegły rewident opracował zgodnie z KSB 300. [610(Z).A15]

Przykłady pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może być wykorzystana przez biegłego rewidenta, obejmują [610(Z).A16]:

- testy skuteczności działania kontroli,
- procedury wiarygodności zawierające ograniczony osąd,
- obserwacje spisu z natury zapasów,
- śledzenie w systemie informacyjnym transakcji stosownych dla sprawozdawczości finansowej,
- testy przestrzegania wymogów regulacyjnych,
- w niektórych okolicznościach, badania lub przeglądy informacji finansowych jednostek zależnych, które nie są znaczącymi częściami składowymi grupy (gdy nie powoduje to konfliktu z wymogami KSB 600).

Przeprowadzenie procedur zgodnie z niniejszym KSB może spowodować, że biegły rewident ponownie oceni oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. W rezultacie, może to wpływać na ustalenie biegłego rewidenta, czy wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego i, czy dalsze stosowanie niniejszego KSB jest konieczne. [610(Z).A22]

3. Oceń, czy zgodnie z naszym rozumieniem – w danym badaniu – łączne wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w planowanym zakresie razem z planowanym wykorzystaniem pracy funkcji audytu wewnętrznego, skutkowało wystarczającym zaangażowaniem biegłego rewidenta w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania.

Cel testu – dotyczy wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził we właściwy sposób i zgodnie z planem procedury w zakresie wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego.

Test

4. Oceń, czy biegły rewident wykonał wystarczające procedury badania na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, aby ustalić jej adekwatność dla celów badania [610(Z).22-23].

W swojej ocenie rozważ w szczególności, czy: (a) praca funkcji została odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana, objęta przeglądem i udokumentowana; (b) uzyskane zostały wystarczające i odpowiednie dowody badania umożliwiające funkcji wyciągnięcie racjonalnych wniosków; (c) wyciągnięte wnioski są odpowiednie w danych okolicznościach a sprawozdania sporządzone przez funkcję są spójne z wynikami wykonanej pracy. [zob. par. A27-A30 w KSB 610(Z)]

5. Oceń, czy rodzaj i zakres procedur badania przeprowadzonych przez biegłego rewidenta stanowił odpowiedź na dokonaną przez niego ocenę [610(Z).24]:

- (a) zakresu uwzględnionego osądu,
- (b) oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
- (c) zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, oraz,
- (d) poziomu kompetencji tej funkcji,¹³¹ [610(Z).A27-A29]
i obejmował ponowne przeprowadzenie niektórych prac. [610(Z). A30]

Procedury, które biegły rewident może wykonać w celu oceny jakości wykonanej pracy i wniosków wyciągniętych przez funkcję audytu wewnętrznego, oprócz ponownego przeprowadzenia zgodnie z paragrafem 24 KSB 610(Z), zawierają [610(Z).A28]:

- kierowanie zapytań do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego,
- obserwację procedur przeprowadzanych przez funkcję audytu wewnętrznego,
- przegląd programu pracy funkcji audytu wewnętrznego oraz dokumentacji roboczej.

Dla celów niniejszego KSB, ponowne przeprowadzenie obejmuje niezależne przeprowadzenie procedur przez biegłego rewidenta, aby potwierdzić wnioski wyciągnięte przez funkcję audytu wewnętrznego. Ten cel może zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie pozycji już sprawdzonych przez funkcję audytu wewnętrznego lub gdy przeprowadzenie tego nie jest możliwe, ten sam cel może również zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie wystarczających innych podobnych pozycji, które nie były sprawdzane przez funkcję audytu wewnętrznego. Ponowne przeprowadzenie dostarcza bardziej przekonujących dowodów w zakresie odpowiedniości pracy funkcji audytu wewnętrznego w porównaniu z innymi procedurami, jakie biegły rewident może wykonać, opisanymi w paragrafie A28. Chociaż nie jest konieczne, aby biegły rewident dokonywał ponownego przeprowadzenia w każdym obszarze pracy funkcji audytu wewnętrznego, który jest wykorzystany, trochę ponownego przeprowadzenia na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, jest wymagane, gdy biegły rewident planuje wykorzystanie zgodnie z paragrafem 24. Bardziej prawdopodobne jest, że biegły rewident skoncentruje ponowne przeprowadzenie na tych obszarach, w których w większym zakresie został zastosowany przez funkcję audytu wewnętrznego osąd w planowaniu, przeprowadzaniu i ocenie wyników procedur badania oraz w obszarach obciążonych wyższym ryzykiem istotnego zniekształcenia. [610(Z).A30]

6. Oceń, czy biegły rewident, dokonał końcowej oceny wniosków w zakresie możliwości wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego dla celów badania oraz odpowiedniości sposobu i zakresu wykorzystania prac tej funkcji dla celów badania [610(Z).25].

¹³¹ Zobacz paragraf 18.

Cel testu – dotyczy ustalania, czy audytorzy wewnętrzni mogli zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania

Ocena, czy biegły rewident zastosował adekwatne procedury w celu ustalenia, czy audytorzy wewnętrzni mogli zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania.

Test

7. Oceń, czy – jeżeli wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy nie było zabronione przez przepisy prawa lub regulację, a biegły rewident planował wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy podczas badania – biegły rewident ocenił istnienie i znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu i poziom kompetencji tych audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. Dokonując oceny w ramach tego testu ustal, czy ocena przez biegłego rewidenta istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych obejmowała zapytanie skierowane do audytorów wewnętrznych dotyczące interesów i powiązań, które mogły tworzyć zagrożenia dla ich obiektywizmu. [610(Z).26-28, A31-A34]

Uwaga: Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. [610(Z).26, A31]

W systemach prawnych, gdzie przepisy prawa lub regulacja zabraniają biegłemu rewidentowi wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, odpowiednie jest, aby biegli rewidentzi grupy rozważyli, czy zakaz rozciąga się także na biegłych rewidentów części składowych grupy, a jeżeli tak, aby poruszyli to w komunikacji do biegłych rewidentów części składowych grupy.¹³² [610(Z).A31]

Biegły rewident **nie wykorzystuje** audytora wewnętrznego do udzielania bezpośredniej pomocy, jeżeli [610(Z).28]:

- (a) istnieją znaczące zagrożenia dla obiektywizmu audytora wewnętrznego lub
(b) audytorowi wewnętrznemu brakuje wystarczających kompetencji do przeprowadzenia zaproponowanej pracy. [610(Z).A32-A34]

Jak stwierdzono w paragrafie A7 KSB 610(Z), obiektywizm odnosi się do zdolności do przeprowadzenia proponowanej pracy nie dopuszczając do stronniczości, konfliktu interesów lub niezgodnego z prawem wpływu innych osób, mających na celu obejście zawodowego osądu. Podczas oceny istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytora wewnętrznego, następujące czynniki mogą być odpowiednie [610(Z).A32]:

- zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego i odpowiednie polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,¹³³
- powiązania rodzinne i personalne z osobą pracującą w jednostce, lub odpowiedzialną za aspekt jednostki, którego dotyczy praca,
- związek z komórką lub departamentem w jednostce, do której odnosi się praca,
- znaczące interesy finansowe w jednostce, inne niż wynagrodzenie na warunkach zgodnych z tymi mającymi zastosowanie do innych pracowników o podobnym poziomie stażu pracy.

Materiały wydane przez organizacje zawodowe dla audytorów wewnętrznych mogą dostarczać dodatkowych przydatnych wytycznych.

Mogą także istnieć pewne okoliczności, w których znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu audytora wewnętrznego jest takiego rodzaju, że nie istnieją żadne zabezpieczenia, które mogłyby zmniejszyć je do akceptowalnego poziomu. Na przykład, ze względu na to, że znaczenie pracy w kontekście badania wpływa na odpowiedniość zabezpieczeń, paragraf 30 (a) i (b) zabraniają wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w odniesieniu do przeprowadzania procedur, które obejmują dokonywanie znaczących osądów podczas badania lub odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia oszacowanych jako wyższe tam, gdzie osąd wymagany podczas przeprowadzania stosownych procedur badania lub dokonywania oceny zgromadzonych dowodów badania jest większy niż ograniczony. Taki przypadek wystąpiłby także tam, gdzie przedmiotowa praca tworzy zagrożenie autokontroli, z którego to powodu audytorom wewnętrznym zabrania się przeprowadzania procedur w okolicznościach opisanych w paragrafie 30 (c) i (d). [610(Z).A33]

¹³² KSB 600, paragraf 40(b).

¹³³ Zobacz paragraf A7.

Cel testu – dotyczy ustalania rodzaju i zakresu pracy, która mogła zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób dokonał ustalenia rodzaju i zakresu pracy, która mogła zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy.

Uwaga: Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. [610(Z).26, A31]

Test

8. Oceń, czy biegły rewident podczas ustalania rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, oraz charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu, które będą odpowiednie w danych okolicznościach, rozważał [610(Z).29]:
- (a) rozmiar osądu uwzględnionego w:
 - (i) planowaniu i przeprowadzaniu stosownych procedur badania, oraz
 - (ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania,
 - (b) oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, oraz
 - (c) ocenę przez biegłego rewidenta istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu i poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. [610(Z).A35-A39]

Biegły rewident **nie wykorzystuje** audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, aby przeprowadzić procedury, które [610(Z).30]:

- (a) obejmują dokonywanie znaczących osądów podczas badania, [610(Z).A19]
- (b) odnoszą się do wyżej oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia tam, gdzie osąd wymagany podczas przeprowadzania stosownych procedur badania lub oceny zgromadzonych dowodów badania jest większy niż ograniczony, [610(Z).A38]
- (c) odnoszą się do pracy, w którą zaangażowani byli audytorzy wewnętrzni i która została już lub zostanie zgłoszona kierownictwu lub osobom sprawującym nadzór przez funkcję audytu wewnętrznego, lub
- (d) odnoszą się do decyzji, które biegły rewident podejmuje zgodnie z niniejszym KSB odnośnie funkcji audytu wewnętrznego i wykorzystania jej pracy lub bezpośredniej pomocy. [610(Z).A35-A39]

Paragrafy A15-A22 KSB 610(Z) dostarczają stosownych wytycznych podczas ustalania rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym. [610(Z).A35]

Podczas ustalania rodzaju pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, biegły rewident zachowuje ostrożność, aby ograniczać taką pracę do tych obszarów, które są odpowiednie do przydzielenia. Przykłady czynności i zadań, które byłyby nieodpowiednie, aby wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, obejmują następujące czynności i zadania [610(Z).A36]:

- omówienie ryzyk oszustwa, jednakże biegli rewidentenci mogą kierować zapytania do audytorów wewnętrznych na temat ryzyk oszustwa w organizacji zgodnie z KSB 315(Z),¹³⁴
- ustalanie niezapowiedzianych procedur badania jak wskazano w KSB 240.

Podobnie, ponieważ zgodnie z KSB 505 od biegłego rewidenta wymaga się utrzymania kontroli nad żdaniami zewnętrznymi potwierdzeń i oceny wyników procedur potwierdzeń zewnętrznych, nie byłoby odpowiednie przydzielenie tych obowiązków audytorom wewnętrznym. Jednakże audytorzy wewnętrzni mogą pomagać w gromadzeniu informacji niezbędnych biegłemu rewidentowi, aby wyjaśnić wyjątki w odpowiedziach na potwierdzenia. [610(Z).A37; 505.7 i 16]

Bez względu na kierowanie, nadzorowanie i przegląd przez biegłego rewidenta, nadmierne wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy może wpływać na postrzeganie dotyczące niezależności zlecenia zewnętrznego badania. [610(Z).A39]

¹³⁴ KSB 315(Z), paragraf 6(a).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 610 (ZMIENIONY)

9. Oceń, czy biegły rewident oceniał, czy, łącznie, wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w planowanym zakresie razem z planowanym wykorzystaniem pracy funkcji audytu wewnętrznego, nadal skutkowałoby wystarczającym zaangażowaniem biegłego rewidenta w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania [610(Z).32].

10. Oceń, czy zgodnie z naszym rozumieniem – w danym badaniu – łączne wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w planowanym zakresie razem z planowanym wykorzystaniem pracy funkcji audytu wewnętrznego, skutkowało wystarczającym zaangażowaniem biegłego rewidenta w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania.

Cel testu – dotyczy wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził we właściwy sposób i zgodnie z planem procedury w zakresie wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy.

Uwaga: Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. [610(Z).26, A31]

Test

11. Oceń, czy biegły rewident kierował, nadzorował i dokonywał przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych podczas zlecenia zgodnie z KSB 220. Podczas dokonywania ww. oceny ustal, czy [610(Z).34]:
- (a) charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru oraz przeglądu uwzględniały, że audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki i odpowiadają na wynik oceny czynników opisanych w paragrafie 29 KSB 610(Z), oraz
 - (b) procedury przeglądu obejmowały sprawdzenie przez biegłego rewidenta przedmiotowych dowodów badania dla niektórych prac wykonanych przez audytorów wewnętrznych.

12. Oceń, czy kierowanie, nadzór i przegląd przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych były wystarczające do tego, aby biegły rewident upewnił się, że audytorzy wewnętrzni uzyskali wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby poprzeć wnioski oparte na tej pracy. [610(Z).34, A40-A41]

Ponieważ osoby w funkcji audytu wewnętrznego nie są niezależne od jednostki, co jest wymagane od biegłego rewidenta podczas wyrażania opinii na temat sprawozdania finansowego, kierowanie, nadzorowanie i przegląd przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych udzielających bezpośredniej pomocy, będą zazwyczaj innego rodzaju i będą bardziej rozległe niż wtedy, gdy członkowie zespołu przeprowadzającego zlecenie wykonują pracę. [610(Z).A40]

Podczas kierowania audytorami wewnętrznymi, biegły rewident może, na przykład, przypominać audytorom wewnętrznym o zwracaniu biegłemu rewidentowi uwagi na kwestie dotyczące rachunkowości i badania zidentyfikowane w trakcie badania. Podczas dokonywania przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych, rozważania biegłego rewidenta obejmują rozważenie, czy uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie w danych okolicznościach oraz, czy wspierają wyciągnięte wnioski. [610(Z).A41]

13. Oceń, czy podczas kierowania, nadzorowania i przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych, biegły rewident był wyczulony na oznaki, że oceny biegłego rewidenta opisane w paragrafie 27 KSB 610(Z) nie są już odpowiednie [610(Z).35].

Cel testu – dotyczy komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za nadzór oraz z funkcją audytu wewnętrznego

Ocena, czy w trakcie prac biegły rewident w odpowiedni sposób komunikował się z osobami odpowiedzialnymi za nadzór oraz z funkcją audytu wewnętrznego.

Test

Dotyczy wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego

14. Oceń, czy biegły rewident informując – zgodnie z KSB 260(Z) – osoby sprawujące nadzór nad jednostką o ogólnym planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania, przedstawił w jaki sposób zaplanował wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego. [610(Z).20, A23; 260(Z).15]

Zgodnie z KSB 260(Z), od biegłego rewidenta wymaga się przekazania osobom sprawującym nadzór podsumowania planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania. Planowane wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego jest integralną częścią ogólnej strategii badania biegłego rewidenta i w związku z tym jest odpowiednie dla osób sprawujących nadzór, aby zrozumiały proponowane podejście do badania. [610(Z).A23; 260(Z).15]

15. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli planował on wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego – w odpowiedni sposób omówił z funkcją audytu wewnętrznego planowane wykorzystanie tej pracy, jako podstawy do skoordynowania odpowiednich czynności każdego z nich. [610(Z).21, A24-A26]

Omawiając z funkcją audytu wewnętrznego planowane wykorzystanie jej pracy jako podstawy skoordynowania odpowiednich działań, przydatne może być poruszenie następujących kwestii [610(Z).A24]:

- rozłożenia w czasie takiej pracy,
- rodzaju wykonywanej pracy,
- rozmiaru zakresu badania,
- istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) oraz istotności wykonawczej,
- proponowanych metod doboru pozycji do próby i wielkości próbek,
- dokumentacji wykonanej pracy,
- procedur przeglądu i sprawozdawczości.

Koordynacja pomiędzy biegłym rewidentem a funkcją audytu wewnętrznego jest skuteczna, gdy na przykład [610(Z).A25]:

- dyskusje odbywają się w odpowiednich odstępach czasu w trakcie okresu sprawozdawczego,
- biegły rewident informuje funkcję audytu wewnętrznego o znaczących sprawach, które mogą dotyczyć tej funkcji,
- biegły rewident uzyskuje porady i ma dostęp do odpowiednich sprawozdań funkcji audytu wewnętrznego oraz jest informowany o wszelkich znaczących sprawach, które zwróciły uwagę tej funkcji, gdy takie sprawy mogą dotyczyć pracy biegłego rewidenta, przez co biegły rewident jest w stanie rozważyć skutki takich spraw dla zlecenia badania.

KSB 200¹³⁵ omawia znaczenie planowania i przeprowadzania badania przez biegłego rewidenta z zawodowym sceptycyzmem, w tym wyczulenie na informacje, które poddają w wątpliwość wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania. W związku z tym komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego w trakcie trwania zlecenia może dostarczyć audytorom wewnętrznym możliwości zwrócenia uwagi biegłego rewidenta na sprawy, które mogą dotyczyć jego pracy¹³⁶. Biegły rewident jest wtedy w stanie wziąć takie informacje pod uwagę podczas identyfikacji i oszacowania przez niego ryzyka istotnego zniekształcenia. Dodatkowo, jeżeli taka informacja może wskazywać na podwyższone ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego lub może dotyczyć jakiegось rzeczywistego, podejrzanego lub zarzucanego oszustwa, biegły rewident może wziąć to pod uwagę przy identyfikacji przez niego ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa, zgodnie z KSB 240.¹³⁷ [610(Z).A26]

¹³⁵ KSB 200, paragrafy 15 i A20.

¹³⁶ KSB 315(Z), paragraf A120.

¹³⁷ KSB 315(Z), paragraf A11 w związku z KSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”.

Dotyczy wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy

Uwaga: Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. [610(Z).26, A31]

16. Oceń, czy biegły rewident – po dokonaniu odpowiedniej oceny, czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy podczas badania – podczas komunikacji z osobami sprawującymi nadzór przedstawił podsumowanie planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania zgodnie z KSB 260(Z) oraz przedstawił charakter i zakres planowanego wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, aby osiągnąć obustronne zrozumienie, że takie wykorzystanie nie jest nadmierne w okolicznościach danego zlecenia. [610(Z).31, A39; 260(Z).15]

Bez względu na kierowanie, nadzorowanie i przegląd przez biegłego rewidenta, nadmierne wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy może wpływać na postrzeganie dotyczące niezależności zlecenia zewnętrznego badania. [610(Z).A39]

17. Oceń, czy biegły rewident przed wykorzystaniem audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania, uzyskał [610(Z).33]:

- (a) pisemną zgodę od upoważnionego przedstawiciela jednostki, że audytorzy wewnętrzni uzyskają zezwolenie na postępowanie zgodnie z instrukcjami biegłego rewidenta oraz że jednostka nie będzie ingerować w pracę, którą audytor wewnętrzny przeprowadza dla biegłego rewidenta, oraz
- (b) pisemną zgodę od audytorów wewnętrznych, że zachowają oni jako poufne specyficzne sprawy zgodnie z instrukcjami otrzymanymi od biegłego rewidenta oraz poinformują biegłego rewidenta o jakimkolwiek zagrożeniu dla ich obiektywizmu.

Cel testu – dotyczy dokumentacji badania

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób udokumentował sprawy dotyczące wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych.

Test

Dotyczy wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego

18. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli wykorzystywał on pracę funkcji audytu wewnętrznego – włączył do dokumentacji z badania [610(Z).36]:

- (a) ocenę:
 - (i) czy status organizacyjny tej funkcji oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,
 - (ii) poziomu kompetencji tej funkcji oraz
 - (iii) czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości,
- (b) rodzaj i zakres pracy wykorzystanej oraz podstawy takiej decyzji, oraz
- (c) procedury badania przeprowadzone przez biegłego rewidenta w celu oceny adekwatności wykorzystanej pracy.

Dotyczy wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy

Uwaga: Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. [610(Z).26, A31]

19. Oceń, czy biegły rewident – jeżeli wykorzystywał on audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy podczas badania – włączył do dokumentacji badania [610(Z).37]:

- (a) ocenę istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych oraz poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych wykorzystanych do udzielania bezpośredniej pomocy,
- (b) podstawę decyzji dotyczącej charakteru i zakresu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych,
- (c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy oraz datę i zakres tego przeglądu zgodnie z KSB 230,
- (d) pisemne zgody uzyskane od upoważnionego przedstawiciela jednostki oraz audytorów wewnętrznych zgodnie z paragrafem 33 KSB 610(Z), oraz
- (e) dokumentację roboczą sporządzoną przez audytorów wewnętrznych, którzy udzielali bezpośredniej pomocy podczas zlecenia badania.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 610

Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

1. w przypadku gdy przewidział on wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego:
 - (a) ustalił, czy wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego mogły zostać wykorzystane, a jeżeli tak, to w jakich obszarach i w jakim zakresie,
2. oraz po dokonaniu takiego ustalenia:
 - (b) jeżeli wykorzystał wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego - ustalił, czy praca ta jest odpowiednia do celów badania

Cel testu – dotyczy wykorzystania prac funkcji audytu wewnętrznego

Ocena, czy biegły rewident przeprowadził we właściwy sposób i zgodnie z planem procedury w zakresie wykorzystania prac funkcji audytu wewnętrznego.

Test

20. Oceń czy biegły rewident wykonał wystarczające procedury badania na dokumentacji pracy funkcji audytu wewnętrznego aby określić jej odpowiedniość dla celów badania [610.20-21].

W swojej ocenie rozważ w szczególności czy praca funkcji jest odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana, przejrzana i udokumentowana, uzyskano wystarczające dowody umożliwiające wyciągnięcie tej funkcji racjonalnych wniosków, wnioski są odpowiednie do okoliczności a sprawozdania sporządzone przez tę funkcję są zgodne z wynikami prac.

21. Oceń, czy rodzaj i zakres procedur badania przeprowadzonych przez biegłego były odpowiednią na [610.22]:
- (e) Ilość występujących osądów,
 - (f) Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia,
 - (g) Zakresu, w jakim status w organizacji funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizmu audytu wewnętrznego,
 - (h) Poziom kompetencji tych funkcji
22. Oceń, czy biegły rewident, dokonał końcowej oceny wniosków w zakresie możliwości wykorzystania prac funkcji audytu wewnętrznego dla celów badania oraz odpowiedniości sposobu i zakresu wykorzystania prac tej funkcji dla celów badania [610.23].

Cel testu – dotyczy komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za nadzór oraz z funkcją audytu wewnętrznego

Ocena, czy w trakcie prac biegły rewident przeprowadził odpowiednią komunikację z osobami odpowiedzialnymi za nadzór oraz z funkcją audytu wewnętrznego.

Test

23. Oceń, czy biegły rewident komunikując, zgodnie z KSB 260, osobom odpowiedzialnym za nadzór nad jednostką o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 610

poinformował w jaki sposób zaplanował wykorzystanie prac funkcji audytu wewnętrznego [610.18].

24. Oceń, czy biegły rewident w odpowiedni sposób omówił z funkcją audytu wewnętrznego planowane wykorzystanie jej pracy [610.19].

Cel testu – dotyczy określenia rodzaju i zakresu prac funkcji audytu wewnętrznego, które mogą zostać wykorzystane

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób dokonał określenia rodzaju i zakresu prac funkcji audytu wewnętrznego, które planował wykorzystać.

Test

25. Oceń, czy biegły rewident rozważył rodzaj i zakres prac funkcji audytu wewnętrznego, które planuje wykorzystać. Oceń odpowiedniość rodzaju i zakresu prac do ogólnej strategii badania oraz planu badania. Oceń czy biegły rewident rozważył czy całościowe wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego nadal skutkuje tym, że biegły jest wystarczająco zaangażowany w badanie, biorąc pod uwagę jego wyłączną odpowiedzialność [610.15-17].

Zwróć uwagę na wymóg zaplanowania wykorzystania w mniejszym stopniu funkcji audytu wewnętrznego a w większym pracy własnej w zależności od ilości osądu, wysokości ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym w szczególności ryzyka znaczącego, statusu w organizacji funkcji audytu wewnętrznego, poziomu kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.

Cel testu – dotyczy procedur oceny funkcji audytu wewnętrznego

Ocena, czy biegły rewident zastosował adekwatne procedury w celu ustalenia czy prace funkcji audytu wewnętrznego mogły zostać wykorzystane dla celów badania.

Test

26. Oceń, czy w ramach procedur oceny, czy prace funkcji audytu wewnętrznego mogły zostać wykorzystane dla celów badania, biegły rewident ocenił [610.13-14]:

- (a) zakres, w jakim status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych [610.A5-A9],
- (b) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego [610.A5-A9] oraz
- (c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości [610.A10-A11].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 620

Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident w sposób odpowiedni i adekwatny ustalił:

1. czy należy skorzystać z pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz
2. w przypadku korzystania z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta - czy wyniki tej pracy odpowiadają celom biegłego rewidenta.

Cel testu – dotyczy procedur oceny odpowiedniości pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident zastosował adekwatne procedury oceny czy wyniki pracy eksperta powołanego przez niego odpowiadają celom biegłego rewidenta.

Test

1. Oceń, czy w ramach procedur oceny czy wyniki pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta odpowiadają celom biegłego rewidenta biegły rewident sprawdził:
 - (a) przydatność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania [620.12A, A33-A34],
 - (b) jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na znaczących założeniach oraz zastosowaniu metod - przydatność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach [620.12B, A35-A37],
 - (c) jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta - przydatność, kompletność i dokładność tych danych [620.12c, A38-A39].
2. Czy w przypadku gdy biegły rewident stwierdzi, że wyniki pracy powoływanego przez niego eksperta nie odpowiadają celom biegłego rewidenta, biegły rewident przeprowadził [620.13, A40]:
 - (a) uzgodnienie z tym ekspertem rodzaju i zakresu dalszej pracy, która powinna być wykonana przez tego eksperta,
 - (b) dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 620

Cel testu – dotyczy nawiązania w sprawozdaniu biegłego rewidenta do wyników pracy powołanego przez niego eksperta

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób nawiązał w sprawozdaniu biegłego rewidenta do wyników pracy powołanego przez niego eksperta.

Test

3. Oceń, czy biegły rewident [620.13-14]:

(a) w sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię nie nawiązuje do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta/nawiązuje do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta jeśli wymaga tego prawo lub regulacje,

(a) w sprawozdaniu zawierającym zmodyfikowaną opinię nie nawiązuje do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta/nawiązuje do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta jeśli nawiązanie to jest przydatne dla zrozumienia zmodyfikowanej opinii biegłego rewidenta,

Sprawdź czy jeśli biegły rewident w sprawozdaniu nawiązał do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta (w przypadku zarówno (a) jak i (b)), biegły rewident zaznaczył, że nie ogranicza to jego odpowiedzialności za tę opinię.

Jeśli wyniki testów 1 - 3 nie dały zadawalających rezultatów w celu określenia przyczyn nieprawidłowości wykonaj następujące testy:

Cel testu – dotyczy komunikacji biegłego rewidenta z powołanym przez niego ekspertem

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób dokonał z powołanym przez siebie ekspertem uzgodnień dotyczących pracy tego eksperta [620.11].

Test

4. Oceń, czy biegły rewident w adekwatny sposób dokonał z powołanym przez siebie ekspertem uzgodnień dotyczących [620.A23-26]:

(a) rodzaju, zakresu i celów pracy eksperta [620.A27],

(b) roli i odpowiedzialności biegłego rewidenta i eksperta [620.A28-A29],

(c) rodzaju, czasu i zakresu komunikowania się biegłego rewidenta z ekspertem, w tym formy wszelkich sprawozdań przedkładanych przez tego eksperta [620.A30],

(d) konieczności przestrzegania przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta wymogów zachowania poufności informacji [620.A31].

Cel testu – dotyczy poznania dziedziny wiedzy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz oceny jego kompetencji, umiejętności i obiektywizmu

Ocena, czy biegły rewident w sposób wystarczający poznał wiedzę, w której specjalizuje się powołany przez niego ekspert oraz kompetencje, umiejętności i obiektywizm [620.9-10].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 620

Test

5. Oceń, czy biegły rewident wykonał adekwatne procedury w celu poznania wiedzy powołanego przez siebie eksperta w wystarczającym stopniu aby ustalić rodzaj, zakres i cele pracy tego eksperta oraz ocenę odpowiedniości wyników jego pracy do potrzeb biegłego rewidenta.
6. Oceń czy biegły rewident ocenił czy powołany przez niego ekspert posiada niezbędne dla celów biegłego rewidenta kompetencje, umiejętności i obiektywizm.

Cel testu – dotyczy ustalenia potrzeby powołania przez biegłego rewidenta eksperta oraz rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur badania

Ocena, czy biegły rewident dokonał adekwatnej oceny konieczności skorzystania z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta oraz ustalił w odpowiedni sposób rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres badania [620.7-8].

Test

7. Oceń, czy biegły rewident w odpowiedni sposób dokonał oceny konieczności skorzystania z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta oraz odpowiednio ustalił zakres i terminy przeprowadzenia tych prac.
8. Oceń, czy biegły rewident ustalił w odpowiedni sposób rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres badania.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 700 (ZMIENIONY)¹³⁸

**FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

1. sformułował opinię na temat sprawozdania finansowego na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania, oraz
2. jasno wyraził tę opinię w pisemnym sprawozdaniu.

¹³⁸ Niniejszy KSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później [700(Z).5].

Cel testu – dotyczy odpowiedniości i wystarczalności ocenionych dowodów badania dla celów sformułowania danego rodzaju opinii

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób upewnił się, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz wyciągnął właściwe wnioski z uzyskanych dowodów badania, dające mu uzasadnione podstawy do sformułowania danego rodzaju opinii, zgodnego z:

- obowiązującymi w danym okresie stosownymi uchwałami i komunikatami PIBR (dawniej KIBR) w zakresie krajowych standardów badania (wcześniej: krajowych standardów rewizji finansowej), w tym tych w brzmieniu KSB, oraz
- dla badań dotyczących sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r. – ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej – rozumie się przez nie w szczególności:

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) przyjęte przez Unię Europejską,
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 z późn. zm.),
- Krajowe Standardy Rachunkowości Nr 1-12 (jeśli jednostka badana przyjęła je do stosowania),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 277),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. poz. 757), zwane dalej „rozporządzeniem”,
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 2187, z późn. zm.) zwane dalej „prawo bankowe”,
- inne przepisy regulujące specyficznie wymogi w odniesieniu do zbadanej jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej.

Uchwała nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (zwana dalej „uchwałą nr 2783/52/2015”) – uchwała wprowadzająca m.in. krajowe standardy rewizji finansowej w brzmieniu KSB, które przepisy miały zastosowanie:

- 1) w przypadku firm audytorskich wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego – do badań i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2016 r. i później;
- 2) w przypadku firm audytorskich niewykonujących badań lub przeglądów sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego – do badań i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2017 r. i później;
- 3) do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych dnia 1 stycznia 2017 r. i później,

przy czym:

Firmy audytorskie mogły podjąć decyzję o stosowaniu przepisów uchwały:

- 1) do badań i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się przed dniem 31 grudnia 2016 r.,
- 2) do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych przed dniem 1 stycznia 2017 r.

zamiast przepisów uchwały Nr 1608/38/2010, pod warunkiem równoczesnego stosowania uchwały Nr 2784/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia ich stosowania.

Uchwała nr 913/22a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 24 stycznia 2017 r. zmieniająca uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (zwana dalej „uchwałą nr 913/22a/2017”) – uchwała zmieniająca uchwałę nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, zgodnie z którą przykłady opinii z badania sprawozdania finansowego stanowią załączniki nr od 6 do 12 do uchwały, zaś przykład struktury raportu z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stanowił załącznik nr 13 do uchwały.

Uchwała nr 1553/33/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 listopada 2017 r. w sprawie sporządzania Sprawozdania z badania w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (zwana dalej „uchwałą nr 1553/33/2017”) – niniejszą uchwałą uchwalone zostały projekty przykładowych sprawozdań z badania rocznego sprawozdania finansowego i rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego stanowiące wzory określone w załącznikach nr 1-6 do niniejszej Uchwały.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

Uchwała 2039/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z))¹³⁹ – niniejszą uchwałą wprowadzone zostały jako krajowe standardy badania Międzynarodowe Standardy Badania 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z), które będą stosowane do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później z możliwością ich wcześniejszego zastosowania. Ww. standardy zastępują następujące standardy wprowadzone uchwałą Nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, a mianowicie: Krajowy Standard Rewizji Finansowej (KSRF) 700 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (KSB) 700; KSRF 705 w brzmieniu KSB 705; KSRF 706 w brzmieniu KSB 706; KSRF 720 w brzmieniu KSB 720; KSRF 260 w brzmieniu KSB 260; KSRF 570 w brzmieniu KSB 570.

Załącznikami do niniejszej uchwały są również przykłady ilustrujące sprawozdania z badania, które zostały opracowane na podstawie wskazanych w tej uchwale Międzynarodowych Standardów Badania i dostosowane do wymogów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE.

Postanowienia uchwały 2039/37a/2018 oraz przyjęte Krajowe Standardy Badania wraz z przykładami ilustrującymi zawartymi w załącznikach mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później z możliwością ich wcześniejszego zastosowania.

Uchwała nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości (zwana dalej „uchwałą nr 2040/37a/2018”) – w dniu 10 lutego 2015 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przyjęła uchwałę nr 2784/52/2015 w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, w której w § 3 wskazane zostały terminy jej stosowania. Zgodnie z treścią art. 294 ust. 2 ustawy, przywołana uchwała straciła moc z dniem 21 marca 2018 r. W związku z powyższym oraz w celu zapewnienia kontynuacji stosowania dotychczasowych zasad wewnętrznej kontroli jakości, w niezmienionej ich treści, podjęto uchwałę nr 2040/37a/2018.

Uchwała nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu (zwana dalej „uchwałą nr 2041/37a/2018”) – zgodnie z treścią art. 294 ust. 2 ustawy uchwała nr 2783/52/2015 straciła moc z dniem 21 marca 2018 r. W związku z powyższym oraz w celu zapewnienia kontynuacji stosowania dotychczasowych standardów – w niezmienionej ich treści – podjęto uchwałę 2041/37a/2018 (z zastrzeżeniem uchwały nr 2039/37a/2018¹⁴⁰).

Przepisy uchwały nr 2041/37a/2018 mają zastosowanie:

- 1) do wykonywania usług badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się po dniu 21 marca 2018 r.;
- 2) do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych po dniu 21 marca 2018 r.;
- 3) do usług pokrewnych rozpoczętych po dniu 1 stycznia 2019 r. z możliwością ich wcześniejszego stosowania.

Zgodnie z § 5 ust. 1 uchwały nr 2041/37a/2018 traci moc uchwała Nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej¹⁴¹, z zastrzeżeniem wykonywania usług badania i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy kończące się do dnia 21 marca 2018 r. oraz usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych do dnia 21 marca 2018 r., jednakże nie później niż do dnia 31 grudnia 2018 r. Od dnia 1 stycznia 2019 r. stosuje się standardy o których mowa w § 2 uchwały nr 2041/37a/2018. Zgodnie z § 5 ust. 2 uchwały nr 2041/37a/2018 w odniesieniu do wykonywania usług badania sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r. stosuje się odpowiednio przykłady sprawozdań z badania zawartych w uchwale Nr 1553/33/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 listopada 2017 r. w sprawie sporządzania Sprawozdania z badania w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

Uchwała nr 2997/49a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 9 stycznia 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania (800 (Z), 805 (Z), 810 (Z))¹⁴² – przedmiotem niniejszej uchwały jest wprowadzenie następujących Krajowych Standardów Badania: KSB 800 (Z) w brzmieniu KSB 800 (Z), KSB 805 (Z) w brzmieniu KSB 805 (Z) oraz KSB 810 (Z) w brzmieniu KSB 810 (Z). Standardy te zastąpią standardy: KSB 800 w brzmieniu KSB 800, KSB 805 w brzmieniu KSB 805 oraz KSB 810 w brzmieniu KSB 810, które stanowią odpowiednio załączniki nr 1.34, 1.35, 1.36 do uchwały Nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu. Standardy wprowadzone uchwałą nr 2997/49a/2019 mają zastosowanie do wykonywania usług (badań) za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2019 r. lub później z możliwością ich wcześniejszego zastosowania¹⁴³.

Uchwała nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów – przedmiotem niniejszej uchwały jest przyjęcie następujących Krajowych Standardów Badania: KSB 200 w brzmieniu KSB 200, KSB 210 w brzmieniu KSB 210, KSB 220 w brzmieniu KSB 220, KSB 230 w brzmieniu

¹³⁹ Zwana dalej „Uchwałą nr 2039/37a/2018”.

¹⁴⁰ Oraz z zastrzeżeniem uchwały nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu usług atestacyjnych 3000.

¹⁴¹ Zmieniona uchwałą Nr 913/22a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 24 stycznia 2017 r. zmieniającą uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.

¹⁴² Zwana dalej „Uchwałą nr 2997/49a/2019”.

¹⁴³ Patrz § 4 ust. 1 i 2 uchwały nr 2997/49a/2019.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

KSB 230, KSB 240 w brzmieniu KSB 240, KSB 250 (Z) w brzmieniu KSB 250 (Z), KSB 260 (Z) w brzmieniu KSB 260 (Z), KSB 265 w brzmieniu KSB 265, KSB 300 w brzmieniu KSB 300, KSB 315 (Z) w brzmieniu KSB 315 (Z), KSB 320 w brzmieniu KSB 320 (Z), KSB 330 w brzmieniu KSB 330, KSB 402 w brzmieniu KSB 402, KSB 450 w brzmieniu KSB 450, KSB 500 w brzmieniu KSB 500, KSB 501 w brzmieniu KSB 501, KSB 505 w brzmieniu KSB 505, KSB 510 w brzmieniu KSB 510, KSB 520 w brzmieniu KSB 520, KSB 530 w brzmieniu KSB 530, KSB 540 w brzmieniu KSB 540, KSB 550 w brzmieniu KSB 550, KSB 560 w brzmieniu KSB 560, KSB 570 (Z) w brzmieniu KSB 570 (Z), KSB 580 w brzmieniu KSB 580, KSB 600 w brzmieniu KSB 600, KSB 610 (Z) w brzmieniu KSB 610 (Z), KSB 620 w brzmieniu KSB 620, KSB 700 (Z) w brzmieniu KSB 700 (Z), KSB 701 w brzmieniu KSB 701, KSB 705 (Z) w brzmieniu KSB 705 (Z), KSB 706 (Z) w brzmieniu KSB 706 (Z), KSB 710 w brzmieniu KSB 710, KSB 720 (Z) w brzmieniu KSB 720 (Z), KSB 800 (Z) w brzmieniu KSB 800 (Z), KSB 805 (Z) w brzmieniu KSB 805 (Z), KSB 810 (Z) w brzmieniu KSB 810 (Z), które stanowią odpowiednio załącznik do niniejszej uchwały.

Uchwała nr 3589/54/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 7 maja 2019 r. w sprawie zmiany uchwały w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów – w sprawie zmiany uchwały w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów i stanowi doprecyzowanie regulacji uchwały KRBR nr 3430/52a/2019.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27 maja 2014 r., str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11 czerwca 2014 r., str. 66) – rozporządzenie wprowadzające specjalne dodatkowe wymogi w zakresie sprawozdawczości jednostek zainteresowania publicznego, w szczególności w zakresie zawartości informacji w sprawozdaniu z badania oraz wymóg sporządzania sprawozdania dodatkowego dla komitetu audytu (zwane dalej „rozporządzeniem nr 537/2014”).

Opinia niezmodyfikowana – opinia wyrażona przez biegłego rewidenta, gdy dochodzi on do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [700(Z).7(c)].

Opinia zmodyfikowana – opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego [705(Z).5(b)].

UWAGA: jeśli używa się terminu „sprawozdanie z badania”, oznacza ono sprawozdanie z badania albo jednostkowych, albo skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w zależności od sytuacji.

Test

1. Oceń, czy biegły rewident, który wydał dany rodzaj opinii, miał uzasadnione podstawy do sformułowania takiej opinii, w tym wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów badania dawały podstawy do wydania takiej opinii. W przypadku opinii niezmodyfikowanej rozpatrz w szczególności, czy uzyskane dowody badania dały mu podstawy do wyrażenia przez niego opinii, że sprawozdanie finansowe przedstawiało, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową jednostki/ grupy, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [700(Z).12,16; 200.11].

W tym celu:

— upewnij się, czy wyniki procedur kontroli w zakresie realizacji celów pozostałych KSB potwierdziły:

- wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych przez biegłego rewidenta dowodów badania zgodnie z KSB,
- istotność, pojedynczo lub łącznie, nieskorygowanych zniekształceń zgodnie z KSB 450 [700(Z).11; 330.26; 450.11], oraz
- adekwatność oceny przez biegłego rewidenta osądów dokonanych przez kierownika jednostki w zakresie jakościowych aspektów stosowanych zasad rachunkowości, w tym czy biegły rewident brał pod uwagę oznaki możliwego braku bezstronności kierownika jednostki, jak w szczególności:
 - (i) selektywną korektę zniekształceń, które zostały zgłoszone kierownikowi jednostki podczas badania (np. korygowanie zniekształceń skutkujących zwiększeniem wykazanych dochodów, ale nie korygowanie zniekształceń, które skutkują zmniejszeniem wykazanych dochodów),
 - (ii) możliwą stronniczość kierownika jednostki w dokonywaniu szacunków księgowych [700(Z).12, A1-A3].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

- ocen zgodność sprawozdania finansowego (w przypadku spółek notowanych na giełdzie – tzw. raportu rocznego) z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i w tym celu, biorąc pod uwagę wyniki własnych procedur kontroli w odniesieniu do istotnych zasad rachunkowości, kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych oraz dostępne dowody badania, upewnij się, czy:
- istnieją dowody potwierdzające, że informacje zawarte w raporcie rocznym/sprawozdaniu finansowym zostały przejrzone pod kątem zgodności odpowiednio ze sprawozdaniami finansowymi/ księgami i innymi posiadanymi przez biegłego rewidenta informacjami, i dowiedz się, czy nie wystąpiły istotne nieprawidłowości lub nieścisłości, a jeśli tak, to czy podjęte działania je wyeliminowały.

W przypadku emitentów upewnij się, czy w istotnych aspektach raport roczny obejmował elementy wymagane § 70 rozporządzenia. Zwróć m.in. uwagę, czy zgodnie z § 70 ust. 1 pkt 3) rozporządzenia raport roczny obejmował roczne sprawozdanie finansowe, które:

- (a) w przypadku stosowania polskich zasad rachunkowości zostało sporządzone odpowiednio w zakresie określonym w przepisach rozporządzenia o sprawozdaniach finansowych w prospekcie, a w przypadku emitenta będącego:
 - funduszem – w zakresie określonym w przepisach rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych,
 - jednostką samorządu terytorialnego – w zakresie określonym w przepisach rozporządzenia w sprawie rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego,
 - spółdzielczą kasą oszczędnościowo-kredytową lub Krajową Spółdzielczą Kasą Oszczędnościowo-Kredytową – w zakresie określonym w przepisach ustawy o rachunkowości i rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych,
 - (b) w przypadku stosowania MSR zostało sporządzone w zakresie określonym w tych standardach,
 - (c) w przypadku stosowania standardów rachunkowości innych niż wymienione w lit. a i b zostało sporządzone w zakresie określonym w tych standardach, przy czym powinno ono być zawierać co najmniej: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym oraz informację dodatkową.
- sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości [700(Z).13(a), A4]. Zwróć uwagę, czy biegły rewident oceniając, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości, rozpatrzył sprawy takie jak:
 - (i) czy wszystkie ujawnienia powiązane ze znaczącymi zasadami (politykami) rachunkowości, wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zostały ujawnione,
 - (ii) czy informacja na temat znaczących zasad (polityk) rachunkowości, która została ujawniona, jest stosowna i dlatego odzwierciedla w jaki sposób kryteria ujmowania, wyceny i prezentacji w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej zostały zastosowane do klas transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym w określonych okolicznościach działalności jednostki i jej otoczenia, oraz
 - (iii) jasność, z jaką znaczące zasady (polityki) rachunkowości zostały przedstawione,
 - wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie [700(Z).13(b)],
 - szacunki księgowe dokonane przez kierownika jednostki są racjonalne [700(Z).13(c)],
 - informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe. Zwróć uwagę, czy biegły rewident podczas dokonywania tej oceny rozpatrzył, czy [700(Z).13(d), A5]:
 - (i) informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte, oraz czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane, oraz opisane,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

- (ii) ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia informacji, które nie mają związku lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw,
- (iii) informacje w sprawozdaniu finansowym są przedstawione w jasny i zwięzły sposób,
- (iv) umiejscowienie znaczących ujawnień nadaje im właściwe znaczenie (np. gdy występuje dostrzegalna wartość dla użytkowników informacji specyficznych dla jednostki) oraz, czy ujawnienia zawierają odpowiednie odniesienia krzyżowe w sposób, który znacząco nie utrudnia użytkownikom identyfikację potrzebnych informacji,
- sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym [700(Z).13(e)]. Zwróć uwagę, czy biegły rewident podczas dokonywania tej oceny rozpatrzył, takie sprawy jak [700(Z).A6]:
 - (i) stopień, w jakim informacje w sprawozdaniu finansowym są przydatne i specyficzne dla danych okoliczności jednostki, oraz
 - (ii) czy ujawnienia są adekwatne, aby pomóc zamierzonym użytkownikom zrozumieć:
 - rodzaj i zakres potencjalnych aktywów i zobowiązań jednostki wynikających z transakcji lub zdarzeń, które nie spełniają kryteriów ujęcia (lub kryteriów usunięcia z bilansu) ustanowionych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
 - rodzaj i zakres ryzyk istotnego zniekształcenia wynikających z transakcji i zdarzeń,
 - zastosowane metody oraz dokonane założenia i zastosowane osądy, a także ich zmiany, które wpływają na prezentowane lub w inny sposób ujawnione kwoty, w tym stosowne analizy wrażliwości,
- terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, była odpowiednia [700(Z).13(f)],
- sprawozdanie finansowe (w tym odnośnie informacje dodatkowe) zapewniało rzetelną prezentację w zakresie ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację [700(Z).14, A7-A9],
- sprawozdanie finansowe zawierało opis zasad rachunkowości zgodnych z ustawą o rachunkowości/ MSSF [700(Z).15, A10-A15],
- w zakresie sprawozdania z działalności jednostki [art. 49 ustawy o rachunkowości; opcjonalnie § 70 ust. 6-16 rozporządzenia; opcjonalnie art. 111a ust. 1-3 prawa bankowego; 720(Z).13-15]:
 - (i) ocen, czy zawierało ono informacje, które wynikały z postanowień art. 49 ustawy o rachunkowości,
 - w tym dla jednostek, o których mowa w art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości, dodatkowo – jako wyodrębnioną część – oświadczenie na temat informacji niefinansowych, którego zakres reguluje art. 49b ust. 2 ustawy o rachunkowości, albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych (jeśli zgodnie z art. 49b ust. 9 ustawy o rachunkowości sporządzono je wraz ze sprawozdaniem z działalności jednostki i zamieszczono na jej stronie internetowej w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego, ale wówczas jednostka powinna była zamieścić w sprawozdaniu z działalności informację o sporządzeniu odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych),

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

- (ii) ocen, czy zawierało ono elementy wymagane innymi przepisami, w szczególności:
 - w przypadku emitentów: § 70 ust. 6-16 rozporządzenia. Dodatkowo ocen adekwatność procedur wykonanych przez biegłego rewidenta w tym zakresie,
 - w przypadku specyficznym banków: art. 111a ust. 1-2 prawa bankowego. Dodatkowo ocen adekwatność procedur badania wykonanych przez biegłego rewidenta w tym zakresie wymaganych od niego specyficznym przez art. 111a ust. 3 prawa bankowego,
 - (iii) ocen w świetle wykonanych przez biegłego rewidenta procedur zasadność oświadczenia, że informacje te były zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym (w tym zwłaszcza w sytuacji, gdy zakres informacji w sprawozdaniu z działalności jednostki był szerszy niż w sprawozdaniu finansowym), oraz że nie zawierały one istotnych zniekształceń,
 - (iv) rozważ, czy wszelkie odniesienia w sprawozdaniu z działalności jednostki do bieżącej sytuacji gospodarczej i ich wpływ na jednostkę pozostają w zgodzie z naszym rozumieniem jednostki i sektora, w którym ta jednostka działa,
 - (v) ocen, czy wykonane przez biegłego rewidenta inne alternatywne procedury w odniesieniu do informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności jednostki dostarczyły mu odpowiednich i wystarczających dowodów, by móc w sprawozdaniu z badania zawrzeć opinię o zgodności sprawozdania z działalnością z przepisami oraz informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym,
- ocen, czy biegły rewident – gdy ma zastosowanie KSB 701 – ustalił kluczowe sprawy badania i przedstawił je w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z KSB 701,

UWAGA: dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 701.

- ocen zasadność zamieszczenia i odpowiedniość sformułowania zawartego w sprawozdaniu biegłego rewidenta odnoszącego się do kontynuacji działalności zgodnie z KSB 570(Z) w świetle uzyskanych dowodów badania i wniosków biegłego rewidenta,

UWAGA: dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 570(Z).

- ocen odpowiedniość reakcji biegłego rewidenta, w sytuacji, gdy:
- biegły rewident zidentyfikował, że wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone,
 - biegły rewident uznał, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji,
 - występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta wymagało uaktualnienia
- zgodnie z KSB 720(Z) w świetle uzyskanych dowodów badania i wniosków biegłego rewidenta,

UWAGA: dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 720(Z).

- ocen zasadność zamieszczenia i odpowiedniość sformułowania akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy zgodnie z KSB 706(Z) w świetle uzyskanych dowodów badania i wniosków biegłego rewidenta (jeśli opinia niezmodyfikowana je zawierała),

UWAGA: w takim przypadku, gdy biegły rewident wydał opinię niezmodyfikowaną zawierającą taki akapit, w zakresie oceny zasadności takiego podejścia dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 706(Z).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

— oceń zasadność zamieszczenia i odpowiedniość sformułowania modyfikacji zgodnie z KSB 705(Z) w świetle uzyskanych dowodów badania i wniosków biegłego rewidenta,

UWAGA: w takim przypadku, gdy biegły rewident wydał opinię zmodyfikowaną, zawierającą dany rodzaj modyfikacji, w zakresie oceny zasadności takiego podejścia dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 705(Z).

— rozważ odpowiedniość uznania innych, zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta kwestii, za nie wpływające w żaden istotny sposób na sprawozdanie biegłego rewidenta, w tym nie powodujące istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego i przez to nie wymagające w żaden sposób zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w tym w szczególności zasadność podejścia, że:

- przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie jest [KSB 701]:
 - (i) substytutem dla dokonania przez kierownika jednostki ujawnień w sprawozdaniach finansowych, których wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które poza tym są niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji,
 - (ii) substytutem wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii zmodyfikowanej, gdy jest to wymagane przez okoliczności danego zlecenia badania zgodnie z KSB 705(Z),
 - (iii) substytutem dla sprawozdawczości zgodnie z KSB 570(Z), gdy istnieje istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, lub,
 - (iv) odrębną opinią na temat poszczególnych spraw,
- nie istniała istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogły poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności [KSB 570(Z)],
- żadna ze zidentyfikowanych kwestii nie kwalifikowała się na modyfikację opinii [KSB 705(Z)],
- żadna ze zidentyfikowanych kwestii nie kwalifikowała się na zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy [KSB 706(Z)],
- ocen, czy zamieszczone wyjaśnienie, jeśli wystąpiło, nie stanowiło formy ukrytego zastrzeżenia [KSB 706(Z)],
- stwierdzone nieprawidłowości w zakresie informacji porównawczych – danych korespondujących i porównawczych sprawozdań finansowych, o ile wystąpiły, mogły być uznane za nieistotne, a wniosek taki został udokumentowany [KSB 710],
- stwierdzone nieprawidłowości w zakresie zamieszczonych innych informacji (tj. innych niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z badania), o ile wystąpiły, mogły być uznane za nieistotne, a wniosek taki został udokumentowany [KSB 720(Z)],

— przejrzyj wewnętrzne konsultacje przeprowadzone w celu stwierdzenia właściwego rodzaju i brzmienia sprawozdania z badania,

— w przypadku stwierdzenia przez biegłego rewidenta kwestionowania osądów kierownika jednostki odnośnie wybranego obszaru ryzyka, rozważ, czy istnieją dowody badania wspierające zakres kwestionowanych spraw w stwierdzeniu biegłego rewidenta,

— w przypadku istnienia dowodów na odmienne stanowiska w zakresie kwestii istotnych dla sprawozdania finansowego i wydania niezamodyfikowanej opinii bez udokumentowania żadnej wewnętrznej konsultacji, rozpatrz powody, dla których taka decyzja została podjęta,

— pozyskaj informacje odnośnie opinii w sprawozdaniach z badania spółek zależnych, które były opiniami innymi niż niezamodyfikowane i ustal, jak audytor grupy ocenił wpływ

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

takiego stanu rzeczy na opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, dokonując przeglądu stosownej dokumentacji badania,

- rozważ, jak zespół wykonujący badanie upewnił się co do opinii w sprawozdaniu z badania, że badane sprawozdania finansowe zostały sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, w tym, że księgi rachunkowe były prowadzone prawidłowo przez cały rok (w przypadku istnienia dowodów, które mogłyby wskazywać na odmienną sytuację, oceń, czy zespół wykonujący badanie nadał sprawie właściwą rangę i rozważył zamieszczenie kwestii w sprawozdaniu z badania),
- oceń wpływ na sprawozdania finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta innych kwestii niż te zidentyfikowane przez samego biegłego rewidenta, stwierdzonych we własnym zakresie w toku oceny wybranych dostępnych dowodów badania, w tym własnego oglądu sprawozdań finansowych, w kontekście realizacji celów pozostałych KSB i oceny wpływu tej realizacji na osiągnięcie celów wskazanych w KSB 570(Z), KSB 701, KSB 705(Z), KSB 706(Z), KSB 710 i KSB 720(Z).

UWAGA: W przypadku identyfikacji w trakcie kontroli kwestii, które mogłyby wskazywać na ryzyko, iż wydana przez biegłego rewidenta opinia była nieprawidłowa, dokonaj oceny wpływu tych kwestii na sprawozdanie z badania w świetle wymogów odpowiednio KSB 570(Z), KSB 701, KSB 705(Z), KSB 706(Z), KSB 710 i KSB 720(Z).

2. Oceń – oprócz przeprowadzenia procedur kontroli opisanych w pkt 1 niniejszych procedur kontroli – czy biegły rewident, który zmodyfikował opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705(Z):

- uzyskał dowody badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawierało istotne zniekształcenia, lub
- nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby dojść do wniosku, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawierało istotnych zniekształceń [700(Z).17].

UWAGA: w takim przypadku, gdy biegły rewident wydał opinię zmodyfikowaną, w zakresie oceny zasadności modyfikacji opinii dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 705(Z).

UWAGA: Po dokonaniu oceny zasadności danego wydanego sprawozdania z badania w zależności od wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych przez biegłego rewidenta dowodów badania (test nr 1 i 2), dokonaj oceny zgodności układu i zawartości wydanego sprawozdania z badania/ opinii i raportu z badania z odpowiednimi obowiązującymi w różnych okresach przepisami prawa, a tam gdzie dodatkowo wskazano, przeprowadź uzupełniające procedury kontroli w odniesieniu do potwierdzenia zasadności samego układu czy zawartości sprawozdania z badania/ opinii i raportu z badania (test nr 3-5).

Cel testu – dotyczy sporządzenia sprawozdania z badania zgodnie z obowiązującymi przepisami

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób opisał w sprawozdaniu z badania podstawę, na jakiej oparł opinię, oraz sporządził to sprawozdanie stosując odpowiedni jego układ zgodnie z:

- obowiązującymi w danym okresie stosownymi uchwałami PIBR (dawniej KIBR) w zakresie krajowych standardów badania (wcześniej: krajowych standardów rewizji finansowej), w tym tych w brzmieniu KSB, oraz
- dodatkowo dla badań sprawozdań finansowych rozpoczynających się po dniu 16 czerwca 2016 r.: ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014, z uwzględnieniem wszelkich komunikatów PIBR wydanych w tym zakresie po 21 czerwca 2017 r.

Test

UWAGA: Wykonaj jedną z poniższych procedur, w zależności od daty wydania sprawozdania z badania bądź roku obrotowego, za który sporządzono zbadane sprawozdanie finansowe.

3. Oceń, czy jeśli **zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2016 r., a sprawozdanie z badania wydano do dnia 20 czerwca 2017 r. włącznie (i firma audytorska nie zdecydowała się przyjąć wcześniej, tj. nie zdecydowała się zastosować wcześniej krajowych standardów rewizji finansowej w brzmieniu KSB)**, biegły rewident zastosował, w odpowiedni sposób, właściwy – w zależności od sytuacji – układ i zawartość sprawozdania z badania zgodne z przykładami opinii i raportu z badania wskazanymi w załącznikach nr 1 i 2 do uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej zmienionej uchwałą nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 grudnia 2012 r. zmieniającą uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.
(uchwała nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej zmieniona uchwałą nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 grudnia 2012 r. zmieniająca uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.)

Przykłady opinii z badania sprawozdania finansowego stanowią załączniki nr od 2 do 7 do załącznika nr 1 do uchwały, zaś przykład opinii z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stanowi załącznik nr 1 do załącznika nr 2 uchwały.

UWAGA: do celów kontroli zastosuj wówczas obowiązujące procedury Krajowej Komisji Nadzoru

4. Oceń, czy jeśli **zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 16 czerwca 2016 r. włącznie, a sprawozdanie z badania wydano do dnia 20 czerwca 2017 r. włącznie**, biegły rewident zastosował, w odpowiedni sposób, właściwy – w zależności od sytuacji – układ i zawartość sprawozdania z badania zgodne z KSB 700 i przykładami opinii i raportu z badania wskazanymi w załącznikach nr 6-13 do uchwały nr 2783/52/2015, zmienionej uchwałą nr 913/22a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 24 stycznia 2017 r.
[KSB 700; uchwała nr 2783/52/2015 zmieniona uchwałą nr 913/22a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 24 stycznia 2017 r.]

Przykłady opinii z badania sprawozdania finansowego stanowią załączniki nr od 6 do 12 do uchwały, zaś przykład struktury raportu z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stanowi załącznik nr 13 do uchwały.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

5. Oceń, czy jeśli **zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 16 czerwca 2016 r., a sprawozdanie z badania wydano 21 czerwca 2017 r. i później***, to biegły rewident zastosował, w odpowiedni sposób, właściwy – w zależności od sytuacji – układ i zawartość sprawozdania z badania zgodne z ustawą, rozporządzeniem nr 537/2014 oraz odpowiednią uchwałą KRBR (tj. uchwałą nr 1553/33/2017, uchwałą nr 2039/37a/2018, uchwałą nr 2041/37a/2018, uchwałą nr 3430/52a/2019 lub uchwałą nr 3589/54/2019) z uwzględnieniem odpowiednich wszelkich komunikatów PIBR w tym zakresie wydanych po 21 czerwca 2017 r.
[odpowiednio: KSB 700 oraz 720.6-8 lub KSB 700(Z) oraz 720(Z).13-15; art. 83 ustawy; art. 10 oraz art. 11 rozporządzenia nr 537/2014; odpowiednia uchwała KRBR – w zależności w szczególności od określenia daty odpowiednio rozpoczęcia lub zakończenia roku obrotowego, jakim jest objęte sprawozdanie finansowe – tj. uchwała nr 1553/33/2017 lub uchwała 2039/37a/2018 lub uchwała nr 2041/37a/2018 oraz odpowiednie wszelkie komunikaty PIBR w tym zakresie wydane po 21 czerwca 2017 r.]

() Procedury pomijają sytuację, uznaną jako prawie teoretyczną, że zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 16 czerwca 2016 r., a sprawozdanie z badania wydano do dnia 20 czerwca 2017 r.*

W szczególności oceń, czy i w odpowiedni sposób:

— **w sprawozdaniu z badania**, biegły rewident:

- zamieścił elementy wymagane art. 83 ustawy, w sposób nie pozostający w istotnej sprzeczności z przykładami sprawozdań z badania ujętymi w odpowiednich uchwałach KRBR (w zależności w szczególności od określenia daty odpowiednio rozpoczęcia lub zakończenia roku obrotowego, jakim jest objęte sprawozdanie finansowe) oraz odpowiednich wszelkich komunikatach PIBR w tym zakresie wydanych po 21 czerwca 2017 r., oraz – zwłaszcza w sytuacji braku na moment wydania sprawozdania z badania w/w komunikatów PIBR w tym zakresie – również co najmniej następujące elementy wymagane art. 10 rozporządzenia nr 537/2014, zamieszczone w sposób zgodny przepisami art. 28 dyrektywy 2006/43/WE:
 - (a) stwierdzenie, kto lub który organ powołał biegłego(-ych) rewidenta (-ów) lub firmę(-y) audytorską(-ie),
 - (b) wskazanie daty powołania oraz całkowitego nieprzerwanego okresu trwania zlecenia, w tym także przypadki przedłużenia zlecenia w przeszłości oraz ponownego powołania biegłych rewidentów lub firm audytorskich,
 - (c) przedstawienie – na poparcie opinii z badania – następujących informacji:
 - (i) opisu najbardziej znaczących ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,
 - (ii) podsumowania reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka oraz
 - (iii) w stosownych przypadkach – najważniejszych spostrzeżeń związanych z tymi rodzajami ryzyka,

Jeżeli jest to odpowiednie dla powyższych informacji dotyczących każdego znaczącego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia zawartych w sprawozdaniu z badania, w sprawozdaniu z badania powinno być podane wyraźne odniesienie do stosownych informacji w sprawozdaniach finansowych.

 - (d) wyjaśnienie, w jakim zakresie badanie ustawowe uznano za umożliwiający wykrycie nieprawidłowości, w tym oszustw,
 - (e) potwierdzenie, że opinia z badania jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla komitetu ds. audytu, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

- (f) oświadczenie, że nie były świadczone zabronione usługi niebędące badaniem, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014 oraz że biegły(-li) rewident(-ci) lub firma(-y) audytorska(-ie) pozostali niezależni od badanej jednostki w trakcie przeprowadzania badania,
 - (g) wskazanie wszelkich usług, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych) i które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym,
 - nie zawarł żadnych odwołań do sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014,
 - sformułował jego treść w sposób jasny i jednoznaczny,
 - nie posługiwał się nazwą żadnych właściwych organów w sposób, który mógłby wskazywać lub sugerować, że organy te zatwierdziły lub zaakceptowały sprawozdanie z badania,
- **w sprawozdaniu dodatkowym dla komitetu ds. audytu** – w odniesieniu do jednostek, w których istnieje obowiązek działania komitetów audytu zgodnie z art. 128 ustawy – zgodnie z art. 11 rozporządzenia nr 537/2014 biegły rewident:
- wyjaśnił wyniki przeprowadzonego badania ustawowego
- oraz przynajmniej:
- zamieścił oświadczenie o niezależności, o którym mowa w art. 6 ust. 2 lit. a) rozporządzenia nr 537/2014,
 - jeżeli badanie ustawowe przeprowadziła firma audytorska, wymienił każdego kluczowego partnera firmy audytorskiej biorącego udział w badaniu,
 - jeżeli biegły rewident lub firma audytorska ustalili, że ich czynności przeprowadzał inny biegły rewident lub firma audytorska nienależący do tej samej sieci, lub jeżeli korzystali z usług ekspertów zewnętrznych, wskazał ten fakt i potwierdził, że biegły rewident lub firma audytorska otrzymali od tego drugiego biegłego rewidenta, firmy audytorskiej lub eksperta zewnętrznego potwierdzenie ich niezależności,
 - opisał charakter, częstotliwość i zakres kontaktów z komitetem ds. audytu lub organem wykonującym równoważne funkcje w badanej jednostce, organem zarządzającym i organem administrującym lub nadzorczym badanej jednostki, podając daty spotkań z tymi organami,
 - zawarł opis zakresu i terminów badania,
 - jeżeli powołano więcej niż jednego biegłego rewidenta lub więcej niż jedną firmę audytorską, opisał podział zadań między biegłymi rewidentami lub firmami audytorskimi,
 - opisał zastosowaną metodykę, w tym wskazał, które kategorie bilansu zostały bezpośrednio sprawdzone, a które kategorie zostały sprawdzone w oparciu o testowanie systemu oraz testy zgodności; w tym wyjaśnił ewentualne istotne różnice w zakresie wag przypisanych procedurom wiarygodności, testowaniu systemu oraz testom zgodności w porównaniu z poprzednim rokiem, nawet jeżeli badanie ustawowe w poprzednim roku było przeprowadzone przez innego(-ych) biegłego(-ych) rewidenta(-ów) lub firmę(-y) audytorską(-ie),
 - ujawnił ilościowy poziom istotności stosowany do wykonania badania ustawowego w odniesieniu do sprawozdań finansowych jako całości i – w stosownym przypadkach – poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald lub ujawnień, oraz ujawnił czynniki jakościowe uwzględnione przy ustalaniu poziomu istotności,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

- zgłosił i wyjaśnił osądy dotyczące stwierdzonych w trakcie badania zdarzeń lub okoliczności, które mogły wzbudzić poważne wątpliwości co do tego, czy jednostka była zdolna do kontynuowania swojej działalności, oraz ustalono, czy te zdarzenia lub okoliczności stanowiły istotną niepewność; ponadto przedstawiono w formie podsumowania wszystkie gwarancje, listy poświadczające, zobowiązania do interwencji publicznej oraz inne środki wsparcia, które uwzględniono przy ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- zgłosił wszelkie znaczące słabości systemu wewnętrznej kontroli w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz systemu księgowości badanej jednostki lub – przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych – jednostki dominującej. W przypadku każdej takiej znaczącej słabości w dodatkowym sprawozdaniu podaje się, czy dana słabość została naprawiona przez zarząd,
- zgłosił wszelkie istotne kwestie związane z faktycznymi lub domniemanymi przypadkami nieprzestrzegania przepisów ustawowych i wykonawczych lub statutu spółki stwierdzonymi podczas badania, o ile uważane są one za odpowiednie do tego, aby umożliwić komitetowi ds. audytu wykonywanie jego zadań,
- zgłosił i ocenił metody wyceny zastosowane do poszczególnych pozycji rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w tym wszelkie skutki zmian tych metod,
- w przypadku ustawowego badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wyjaśnił zakres konsolidacji i kryteria wyłączenia stosowane przez badaną jednostkę do jednostek nieobjętych konsolidacją, o ile takie jednostki istnieją, oraz stwierdził, czy stosowane kryteria są zgodne z ramami sprawozdawczości finansowej,
- w stosownych przypadkach wskazał wszelkie prace w zakresie badania wykonane przez biegłego(-ych) rewidenta(-ów) z państwa trzeciego, biegłego(-ych) rewidenta(-ów), jednostkę(-i) audytorską (-ie) z państwa trzeciego lub firmę(-y) audytorską(-ie) z państwa trzeciego w związku z badaniem ustawowym skonsolidowanych sprawozdań finansowych, innym niż badanie wykonywane przez członków tej samej sieci, do której należy biegły rewident skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- wskazał, czy badana jednostka przedstawiła wszystkie żądane wyjaśnienia i dokumenty,
- zgłosił:
 - (i) wszelkie istotne trudności napotkane podczas przeprowadzania badania ustawowego,
 - (ii) wszelkie istotne kwestie wynikające z badania ustawowego, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z zarządem, oraz
 - (iii) wszelkie inne kwestie wynikające z badania ustawowego, które według profesjonalnego osądu biegłego rewidenta są istotne dla nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej.

oraz

- w przypadku, gdy zlecenia udzielono równocześnie więcej niż jednemu biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej, a pojawił się spór między nimi co do procedur badania, zasad rachunkowości lub wszelkich innych zagadnień dotyczących przeprowadzania badania ustawowego, wyjaśnił przyczyny tego sporu.

W ramach tej oceny prawidłowości wydanego sprawozdania dodatkowego dla komitetu do spraw audytu w szczególności rozważ:

— adekwatność wykonanych procedur oraz

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700 (ZMIENIONY)

- wystarczalność i odpowiedniość dowodów, które pozwoliły biegłemu rewidentowi na takie sformułowanie i wydanie sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu.

Ponadto w ramach oceny prawidłowości wydanego sprawozdania dodatkowego dla komitetu do spraw audytu należy zweryfikować, czy biegły rewident:

- sprawozdanie dodatkowe dla komitetu do spraw audytu złożył nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania, o którym mowa w art. 10 rozporządzenia nr 537/2014, oraz
- stosownie do przepisów art. 131 ustawy, sprawozdanie dodatkowe, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014, przedłożył również radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorczemu lub kontrolnemu, a także zarządowi lub innemu organowi zarządzającemu badanej jednostki zainteresowania publicznego.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 700

Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident:

3. sformułował opinię o sprawozdaniach finansowych na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania oraz
4. jasno wyraził tę opinię w pisemnym sprawozdaniu, w którym opisał również podstawy, na jakiej opierała się opinia.

Cel testu – dotyczy odpowiedniości i wystarczalności ocenionych dowodów badania dla celów sformułowania danego rodzaju opinii

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób upewnił się, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz wyciągnął właściwe wnioski z uzyskanych dowodów badania, dające mu uzasadnione podstawy do sformułowania danego rodzaju opinii, zgodnego z:

- obowiązującymi w danym okresie stosownymi uchwałami i komunikatami PIBR (dawniej KIBR) w zakresie krajowych standardów rewizji finansowej, w tym tych w brzmieniu KSB, oraz
- dla badań dotyczących sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r. - ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej – rozumie się przez nie w szczególności:

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) przyjęte przez Unię Europejską,
- Ustawa o rachunkowości,
- Krajowe Standardy Rachunkowości Nr 1-11 (jeśli jednostka badana przyjęła je do stosowania),
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 277),
- Rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. z 2014 r., poz. 133, z późn. zm.), zwane dalej „rozporządzeniem”,
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1988, z późn. zm.) zwane dalej „prawo bankowe”,
- inne przepisy regulujące specyficznie wymogi w odniesieniu do zbadanej jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej.

Uchwała nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (zwaną dalej „uchwałą nr 2783/52/2015”) – uchwała wprowadzająca m.in. krajowe standardy rewizji finansowej w brzmieniu KSB, które przepisy miały zastosowanie:

- 1) w przypadku firm audytorskich wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego – do badań i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2016 r. i później;
- 2) w przypadku firm audytorskich niewykonujących badań lub przeglądów sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego – do badań i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2017 r. i później;
- 3) do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych dnia 1 stycznia 2017 r. i później,

przy czym:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700

Firmy audytorskie mogły podjąć decyzję o stosowaniu przepisów uchwały:

- 1) do badań i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się przed dniem 31 grudnia 2016 r.,
- 2) do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych przed dniem 1 stycznia 2017 r. zamiast przepisów uchwały Nr 1608/38/2010,

pod warunkiem równoczesnego stosowania uchwały Nr 2784/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia ich stosowania.

Uchwała nr 913/22a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 24 stycznia 2017 r. zmieniającą uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej – uchwała zmieniająca uchwałę nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, zgodnie z którą przykłady opinii z badania sprawozdania finansowego stanowią załączniki nr od 6 do 12 do uchwały, zaś przykład struktury raportu z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stanowił załącznik nr 13 do uchwały.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 – rozporządzenie wprowadzające specjalne dodatkowe wymogi w zakresie sprawozdawczości jednostek zainteresowania publicznego, w szczególności w zakresie zawartości informacji w sprawozdaniu z badania oraz wymóg sporządzania sprawozdania dodatkowego dla komitetu audytu (zwane dalej rozporządzeniem nr 537/2014).

Opinia niezmodyfikowana – opinia wyrażona przez biegłego rewidenta, jeżeli stwierdził on, że sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [700.7(c)].

Opinia zmodyfikowana - opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odstępnie od wyrażenia opinii. [705.5(b)].

UWAGA: jeśli używa się terminu „sprawozdanie z badania”, oznacza ono sprawozdanie z badania albo jednostkowych, albo skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w zależności od sytuacji.

Test

6. Oceń, czy biegły rewident, który wydał dany rodzaj opinii, miał uzasadnione podstawy do sformułowania takiej opinii, w tym wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów badania dawały podstawy do wydania takiej opinii. W przypadku opinii niezmodyfikowanej rozpatrz w szczególności, czy uzyskane dowody badania dały mu podstawy do wyrażenia przez niego opinii, że sprawozdania finansowe przedstawiały, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową jednostki/ grupy, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [700.12,16; 200.11].

W tym celu:

- upewnij się, czy wyniki procedur kontroli w zakresie realizacji celów pozostałych KSB potwierdziły:
 - wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych przez biegłego rewidenta dowodów badania zgodnie z KSB,
 - istotność, pojedynczo lub łącznie, nieskorygowanych zniekształceń zgodnie z KSB 450 [700.11; 330.26; 450.11], oraz
 - adekwatność oceny przez biegłego rewidenta osądów dokonanych przez kierownictwo w zakresie jakościowych aspektów praktyki księgowej jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości osądów kierownictwa jak w szczególności:
 - (iii) wybiórcze korygowanie zniekształceń, na które podczas badania zwrócono uwagę kierownictwa (np. korygowanie zniekształceń powodujące wzrost wykazywanego zysku przy jednoczesnym niekorygowaniu zniekształceń obniżających wykazywany zysk),
 - (iv) możliwy subiektywizm kierownictwa przy ustalaniu wartości szacunkowych [700.12, A1-A3].
- oceń zgodność sprawozdań finansowych (w przypadku spółek notowanych na giełdzie – tzw. raportów rocznych) z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i w tym celu, biorąc pod uwagę wyniki własnych procedur

kontroli w odniesieniu do istotnych zasad rachunkowości, kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych oraz dostępne dowody badania, upewnij się, czy:

- istnieją dowody potwierdzające, że informacje zawarte w raporcie rocznym/ sprawozdaniach finansowych zostały przejrzone pod kątem zgodności odpowiednio ze sprawozdaniami finansowymi/ księgami i innymi posiadanymi przez biegłego rewidenta informacjami, i dowiedz się, czy nie wystąpiły istotne nieprawidłowości lub nieścisłości, a jeśli tak, to czy podjęte działania je wyeliminowały.

W przypadku emitentów upewnij się, czy w istotnych aspektach raporty roczne obejmowały elementy wymagane § 91 rozporządzenia. Zwróć m.in. uwagę, czy zgodnie z § 91 ust. 1 pkt 3) rozporządzenia raporty roczne obejmowały roczne sprawozdanie finansowe, które:

(d) w przypadku stosowania polskich zasad rachunkowości zostały sporządzone odpowiednio w zakresie określonym w przepisach rozporządzenia o sprawozdaniach finansowych w prospekcie, a w przypadku emitenta będącego:

- funduszem – w zakresie określonym w przepisach rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych,
- jednostką samorządu terytorialnego – w zakresie określonym w przepisach rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego,
- spółdzielczą kasą oszczędnościowo-kredytową lub Krajową Spółdzielczą Kasą Oszczędnościowo-Kredytową – w zakresie określonym w przepisach ustawy o rachunkowości i rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych,

(e) w przypadku stosowania MSR zostały sporządzone w zakresie określonym w tych standardach,

(f) w przypadku stosowania innych standardów rachunkowości niż wymienione w lit. a i b zostały sporządzone w zakresie określonym w tych standardach, przy czym powinno ono być zawierać co najmniej: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym oraz informację dodatkową.

- sprawozdania finansowe odpowiednio ujawniały wybrane i zastosowane znaczące zasady (politykę) rachunkowości,
- wybrane i zastosowane zasady (polityka) rachunkowości były spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i były odpowiednie,
- ustalone przez kierownictwo wartości szacunkowe były racjonalne,
- informacje zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych były przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe,
- sprawozdania finansowe zawierały wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych,
- terminologia zastosowana w sprawozdaniach finansowych, w tym nazwa każdego ze sprawozdań finansowych, była odpowiednia,
- sprawozdania finansowe, w tym odnośnie informacje dodatkowe, zapewniały rzetelną prezentację w zakresie ogólnej prezentacji, struktury i treści oraz w zakresie podstawowych transakcji i zdarzeń [700.13-14, A4],
- sprawozdania finansowe zawierały opis zasad rachunkowości zgodnych z ustawą o rachunkowości/ MSSF [700.15, A5-A10],
- w zakresie sprawozdania z działalności jednostki [art. 49 ustawy o rachunkowości; opcjonalnie § 91 ust. 5-12 rozporządzenia; opcjonalnie art. 111a ust. 1-3 prawa bankowego; 720.6-8]:

(vi) oceń, czy zawierało ono informacje, które wynikały z postanowień art. 49 ustawy o rachunkowości,

- w tym dla jednostek, o których mowa w art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości, dodatkowo – jako wyodrębnioną część – oświadczenie na temat informacji niefinansowych, którego zakres reguluje art. 49b ust. 2 ustawy o rachunkowości, albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych (jeśli zgodnie

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700

- z art. 49b ust. 9 ustawy o rachunkowości sporządzono je wraz ze sprawozdaniem z działalności jednostki i zamieszczono na jej stronie internetowej w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego, ale wówczas jednostka powinna była zamieścić w sprawozdaniu z działalności informację o sporządzeniu odrębnego sprawozdania na temat informacji (niefinansowych),
- (vii) ocenić, czy zawierało ono elementy wymagane innymi przepisami, w szczególności:
- w przypadku emitentów: § 91 ust. 5-12 rozporządzenia. Dodatkowo ocenić adekwatność procedur wykonanych przez biegłego rewidenta w tym zakresie,
 - w przypadku specyficznie banków: art. 111a ust. 1-2 prawa bankowego. Dodatkowo ocenić adekwatność procedur badania wykonanych przez biegłego rewidenta w tym zakresie wymaganych od niego specyficznie przez art. 111a ust. 3 prawa bankowego,
- (viii) ocenić w świetle wykonanych przez biegłego rewidenta procedur zasadność oświadczenia, że informacje te były zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniach finansowych (w tym zwłaszcza w sytuacji, gdy zakres informacji w sprawozdaniu z działalności jednostki był szerszy niż w sprawozdaniach finansowych), oraz że nie zawierały one istotnych zniekształceń,
- (ix) rozważyć, czy wszelkie odniesienia w sprawozdaniu z działalności jednostki do bieżącej sytuacji gospodarczej i ich wpływ na jednostkę pozostają w zgodzie z naszym rozumieniem jednostki i sektora, w którym ta jednostka działa,
- (x) ocenić, czy wykonane przez biegłego rewidenta inne alternatywne procedury w odniesieniu do informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności jednostki dostarczyły mu odpowiednich i wystarczających dowodów, by móc w sprawozdaniu z badania zawrzeć opinię o zgodności sprawozdania z działalnością z przepisami oraz informacjami zawartymi w rocznych sprawozdaniach finansowych,
- ocenić zasadność zamieszczenia i odpowiedniość sformułowania paragrafu objaśniającego lub paragrafu dotyczącego innej sprawy zgodnie z KSB 706 w świetle uzyskanych dowodów badania i wniosków biegłego rewidenta (*jeśli opinia niezmodyfikowana je zawierała*),

UWAGA: w takim przypadku, gdy biegły rewident wydał opinię niezmodyfikowaną zawierającą taki paragraf, w zakresie oceny zasadności takiego podejścia dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 706.

- ocenić zasadność zamieszczenia i odpowiedniość sformułowania modyfikacji zgodnie z KSB 705 w świetle uzyskanych dowodów badania i wniosków biegłego rewidenta,

UWAGA: w takim przypadku, gdy biegły rewident wydał opinię zmodyfikowaną, zawierającą dany rodzaj modyfikacji, w zakresie oceny zasadności takiego podejścia dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 705.

- rozważyć odpowiedniość uznania innych, zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta kwestii, za nie wpływające w żaden istotny sposób na sprawozdanie biegłego rewidenta, w tym nie powodujące istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych i przez to nie wymagające w żaden sposób zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w tym w szczególności zasadność podejścia, że:
- żadna ze zidentyfikowanych kwestii nie kwalifikowała się na modyfikację opinii [KSB 705],
 - żadna ze zidentyfikowanych kwestii nie kwalifikowała się na zamieszczenie paragrafu objaśniającego lub paragrafu dotyczącego innej sprawy [KSB 706],
 - ocenić, czy zamieszczone objaśnienie, jeśli wystąpiło, nie stanowiło formy ukrytego zastrzeżenia [KSB 706],

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700

- stwierdzone nieprawidłowości w zakresie informacji porównawczych – danych korespondujących i porównawczych sprawozdań finansowych, o ile wystąpiły, mogły być uznane za nieistotne, a wniosek taki został udokumentowany [KSB 710],
 - stwierdzone nieprawidłowości w zakresie zamieszczonych innych informacji (tj. innych niż sprawozdania finansowe i sprawozdanie z badania), o ile wystąpiły, mogły być uznane za nieistotne, a wniosek taki został udokumentowany [KSB 720],
- przejrzyj wewnętrzne konsultacje przeprowadzone w celu stwierdzenia właściwego rodzaju i brzmienia sprawozdania z badania,
- w przypadku stwierdzenia przez biegłego rewidenta kwestionowania osądów kierownictwa odnośnie wybranego obszaru ryzyka, rozważ, czy istnieją dowody badania wspierające zakres kwestionowanych spraw w stwierdzeniu biegłego rewidenta,
- w przypadku istnienia dowodów na odmienne stanowiska w zakresie kwestii istotnych dla sprawozdań finansowych i wydania niezmodyfikowanej opinii bez udokumentowania żadnej wewnętrznej konsultacji, rozpatrz powody, dla których taka decyzja została podjęta,
- pozyskaj informacje odnośnie opinii w sprawozdaniach z badania spółek zależnych, które były opiniami innymi niż niezmodyfikowane i ustal, jak audytor grupy ocenił wpływ takiego stanu rzeczy na opinię z badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, dokonując przeglądu stosownej dokumentacji badania,
- rozważ, jak zespół wykonujący badanie upewnił się co do opinii w sprawozdaniu z badania, że badane sprawozdania finansowe zostały sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, w tym, że księgi rachunkowe były prowadzone prawidłowo przez cały rok (w przypadku istnienia dowodów, które mogłyby wskazywać na odmienną sytuację, oceń, czy zespół wykonujący badanie nadał sprawie właściwą rangę i rozważył zamieszczenie kwestii w sprawozdaniu z badania),
- oceń wpływ na sprawozdania finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta innych kwestii niż te zidentyfikowane przez samego biegłego rewidenta, stwierdzonych we własnym zakresie w toku oceny wybranych dostępnych dowodów badania, w tym własnego oglądu sprawozdań finansowych, w kontekście realizacji celów pozostałych KSB i oceny wpływu tej realizacji na osiągnięcie celów wskazanych w KSB 705, KSB 706, KSB 710 i KSB 720.

UWAGA: W przypadku identyfikacji w trakcie kontroli kwestii, które mogłyby wskazywać na ryzyko, iż wydana przez biegłego rewidenta opinia była nieprawidłowa, dokonaj oceny wpływu tych kwestii na sprawozdanie z badania w świetle wymogów odpowiednio KSB 705, KSB 706, KSB 710 i KSB 720.

7. Oceń - oprócz przeprowadzenia procedur kontroli opisanych w pkt1 niniejszych procedur kontroli - czy biegły rewident, który zmodyfikował opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705:
- uzyskał dowody badania, że sprawozdania finansowe jako całość zawierały istotne zniekształcenie lub
 - nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierały istotnego zniekształcenia [700.17].

UWAGA: w takim przypadku, gdy biegły rewident wydał opinię zmodyfikowaną, w zakresie oceny zasadności modyfikacji opinii dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 705.

UWAGA: Po dokonaniu oceny zasadności danego wydanego sprawozdania z badania w zależności od wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych przez biegłego rewidenta dowodów badania (test nr 1 i 2), dokonaj oceny zgodności układu i zawartości wydanego sprawozdania z badania/opinii i raportu z badania z odpowiednimi obowiązującymi w różnych okresach przepisami prawa, a tam gdzie dodatkowo wskazano, przeprowadź uzupełniające procedury kontroli w odniesieniu do potwierdzenia zasadności samego układu czy zawartości sprawozdania z badania/opinii i raportu z badania (test nr 3-5).

Cel testu – dotyczy sporządzenia sprawozdania z badania zgodnie z obowiązującymi przepisami

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób opisał w sprawozdaniu z badania podstawę, na jakiej oparł opinię, oraz sporządził to sprawozdanie stosując odpowiedni jego układ zgodnie z:

- obowiązującymi w danym okresie stosownymi uchwałami PIBR (dawniej KIBR) w zakresie krajowych standardów rewizji finansowej, w tym tych w brzmieniu KSB, oraz
- dodatkowo dla badań sprawozdań finansowych rozpoczynających się po dniu 16 czerwca 2016: ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014, z uwzględnieniem wszelkich komunikatów PIBR wydanych w tym zakresie po 21 czerwca 2017 r.

Test

UWAGA: Wykonaj jedną z poniższych procedur, w zależności od daty wydania sprawozdania z badania bądź roku obrotowego, za który sporządzono zbadane sprawozdanie finansowe.

8. Oceń, czy jeśli **zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2016 r., a sprawozdanie z badania wydano do dnia 20 czerwca 2017 r. włącznie (i firma audytorska nie zdecydowała się przyjąć wcześniej, tj. nie zdecydowała się zastosować wcześniej krajowych standardów rewizji finansowej w brzmieniu KSB)**, biegły rewident zastosował, w odpowiedni sposób, właściwy – w zależności od sytuacji – układ i zawartość sprawozdania z badania zgodne z przykładami opinii i raportu z badania wskazanymi w załącznikach nr 1 i 2 do uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej zmienionej uchwałą nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 grudnia 2012 r. zmieniającą uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej. (uchwała nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej zmieniona uchwałą nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 grudnia 2012 r. zmieniającą uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.)

Przykłady opinii z badania sprawozdania finansowego stanowią załączniki nr od 2 do 7 do załącznika nr 1 do uchwały, zaś przykład opinii z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stanowi załącznik nr 1 do załącznika nr 2 uchwały.

UWAGA: do celów kontroli zastosuj wówczas obowiązujące procedury Krajowej Komisji Nadzoru

9. Oceń, czy jeśli **zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 16 czerwca 2016 r. włącznie, a sprawozdanie z badania wydano do dnia 20 czerwca 2017 r. włącznie**, biegły rewident zastosował, w odpowiedni sposób, właściwy – w zależności od sytuacji – układ i zawartość sprawozdania z badania zgodne z KSB 700 i przykładami opinii i raportu z badania wskazanymi w załącznikach nr 6-13 do uchwały nr 2783/52/2015, zmienionej Uchwałą nr 913/22a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 24 stycznia 2017 r. [KSB 700; uchwała nr 2783/52/2015, zmieniona Uchwałą nr 913/22a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 24 stycznia 2017 r.]

Przykłady opinii z badania sprawozdania finansowego stanowią załączniki nr od 6 do 12 do uchwały, zaś przykład struktury raportu z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stanowi załącznik nr 13 do uchwały.

10. Oceń, czy jeśli **zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 16 czerwca 2016 r., a sprawozdanie z badania wydano 21 czerwca 2017 r. i później***, to biegły rewident zastosował, w odpowiedni sposób, właściwy – w zależności od sytuacji – układ i zawartość sprawozdania z badania zgodne z ustawą oraz rozporządzeniem nr 537/2014, z uwzględnieniem odpowiednich wszelkich komunikatów PIBR

w tym zakresie wydane po 21 czerwca 2017 r. [KSB 700; 720.6-8; art. 83 ustawy; art. 10,11 rozporządzenie nr 537/2014; odpowiednie wszelkie komunikaty PIBR w tym zakresie wydane po 21 czerwca 2017 r.]

() Procedury pomijają sytuację, uznaną jako prawie teoretyczną, że zbadane sprawozdania finansowe dotyczyły roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 16 czerwca 2016 r., a sprawozdanie z badania wydano do dnia 20 czerwca 2017r.*

W szczególności ocen, czy i w odpowiedni sposób:

— **w sprawozdaniu z badania**, biegły rewident:

- zamieścił elementy wymagane art. 83 ustawy, w sposób nie pozostający w istotnej sprzeczności z przykładami sprawozdań z badania ujętymi w odpowiednich wszelkich komunikatach PIBR w tym zakresie wydanych po 21 czerwca 2017 r., oraz – zwłaszcza w sytuacji braku na moment wydania sprawozdania z badania w/w komunikatów PIBR w tym zakresie – również co najmniej następujące elementy wymagane art. 10 rozporządzeniem nr 537/2014, zamieszczone w sposób zgodny przepisami art. 28 dyrektywy 2006/43/WE:
 - (h) stwierdzenie, kto lub który organ powołał biegłego(-ych) rewidenta (-ów) lub firmę(-y) audytorską(-ie),
 - (i) wskazanie daty powołania oraz całkowitego nieprzerwanego okresu trwania zlecenia, w tym także przypadki przedłużenia zlecenia w przeszłości oraz ponownego powołania biegłych rewidentów lub firm audytorskich,
 - (j) przedstawienie – na poparcie opinii z badania – następujących informacji:
 - (iv) opisu najbardziej znaczących ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,
 - (v) podsumowania reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka oraz
 - (vi) w stosownych przypadkach – najważniejszych spostrzeżeń związanych z tymi rodzajami ryzyka,

Jeżeli jest to odpowiednie dla powyższych informacji dotyczących każdego znaczącego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia zawartych w sprawozdaniu z badania, w sprawozdaniu z badania powinno być podać się wyraźne odniesienie do stosownych informacji w sprawozdaniach finansowych.

 - (vii) wyjaśnienie, w jakim zakresie badanie ustawowe uznano za umożliwiające wykrycie nieprawidłowości, w tym oszustw,
 - (viii) potwierdzenie, że opinia z badania jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla komitetu ds. audytu, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014,
 - (ix) oświadczenie, że nie były świadczone zabronione usługi niebędące badaniem, o których mowa w art. 5 ust. 1 oraz że biegły(-li) rewident(-ci) lub firma(-y) audytorska(-ie) pozostali niezależni od badanej jednostki w trakcie przeprowadzania badania,
 - (x) wskazanie wszelkich usług, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych) i które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym,
- nie zawarł żadnych odwołań do sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014,
- sformułował jego treść w sposób jasny i jednoznaczny,

- nie posługiwał się nazwą żadnych właściwych organów w sposób, który mógłby wskazywać lub sugerować, że organy te zatwierdziły lub zaakceptowały sprawozdanie z badania,
- **w sprawozdaniu dodatkowym dla komitetu ds. audytu** - w odniesieniu do jednostek, w których istnieje obowiązek działania komitetów audytu zgodnie z art. 128 ustawy - zgodnie z art. 11 rozporządzenia nr 537/2014 biegły rewident:
- wyjaśnił wyniki przeprowadzonego badania ustawowego
- oraz przynajmniej:
- zamieścił oświadczenie o niezależności, o którym mowa w art. 6 ust. 2 lit. a); b) rozporządzenia nr 537/2014,
 - jeżeli badanie ustawowe przeprowadziła firma audytorska, wymienił każdego kluczowego partnera firmy audytorskiej biorącego udział w badaniu,
 - jeżeli biegły rewident lub firma audytorska ustalili, że ich czynności przeprowadzał inny biegły rewident lub firma audytorska nienależący do tej samej sieci, lub jeżeli korzystali z usług ekspertów zewnętrznych, wskazał ten fakt i potwierdził, że biegły rewident lub firma audytorska otrzymali od tego drugiego biegłego rewidenta, firmy audytorskiej lub eksperta zewnętrznego potwierdzenie ich niezależności,
 - opisał charakter, częstotliwość i zakres kontaktów z komitetem ds. audytu lub organem wykonującym równoważne funkcje w badanej jednostce, organem zarządzającym i organem administrującym lub nadzorczym badanej jednostki, podając daty spotkań z tymi organami,
 - zawarł opis zakresu i terminów badania,
 - jeżeli powołano więcej niż jednego biegłego rewidenta lub więcej niż jedną firmę audytorską, opisał podział zadań między biegłymi rewidentami lub firmami audytorskimi,
 - opisał zastosowaną metodykę, w tym wskazał, które kategorie bilansu zostały bezpośrednio sprawdzone, a które kategorie zostały sprawdzone w oparciu o testowanie systemu oraz testy zgodności; w tym wyjaśnił ewentualne istotne różnice w zakresie wag przypisanych procedurom wiarygodności, testowaniu systemu oraz testom zgodności w porównaniu z poprzednim rokiem, nawet jeżeli badanie ustawowe w poprzednim roku było przeprowadzone przez innego(-ych) biegłego(-ych) rewidenta(-ów) lub firmę(-y) audytorską(-ie),
 - ujawnił ilościowy poziom istotności stosowany do wykonania badania ustawowego w odniesieniu do sprawozdań finansowych jako całości i – w stosownym przypadku – poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald lub ujawnień, oraz ujawnia się czynniki jakościowe uwzględnione przy ustalaniu poziomu istotności,
 - zgłosił i wyjaśnił osądy dotyczące stwierdzonych w trakcie badania zdarzeń lub okoliczności, które mogły wzbudzić poważne wątpliwości co do tego, czy jednostka była zdolna do kontynuowania swojej działalności, oraz ustalono, czy te zdarzenia lub okoliczności stanowiły istotną niepewność; ponadto przedstawiono w formie podsumowania wszystkie gwarancje, listy poświadczające, zobowiązania do interwencji publicznej oraz inne środki wsparcia, które uwzględniono przy ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
 - zgłosił wszelkie znaczące słabości systemu wewnętrznej kontroli w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz systemu księgowości badanej jednostki lub – przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych – jednostki dominującej. W przypadku każdej takiej znaczącej słabości w dodatkowym sprawozdaniu podaje się, czy dana słabość została naprawiona przez zarząd,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 700

- zgłosił wszelkie istotne kwestie związane z faktycznymi lub domniemanymi przypadkami nieprzestrzegania przepisów ustawowych i wykonawczych lub statutu spółki stwierdzonymi podczas badania, o ile uważane są one za odpowiednie do tego, aby umożliwić komitetowi ds. audytu wykonywanie jego zadań,
- zgłosił i ocenił metody wyceny zastosowane do poszczególnych pozycji rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w tym wszelkie skutki zmian tych metod;
- w przypadku ustawowego badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wyjaśnił zakres konsolidacji i kryteria wyłączenia stosowane przez badaną jednostkę do jednostek nieobjętych konsolidacją, o ile takie jednostki istnieją, oraz stwierdził, czy stosowane kryteria są zgodne z ramami sprawozdawczości finansowej,
- w stosownych przypadkach wskazał wszelkie prace w zakresie badania wykonane przez biegłego(-ych) rewidenta(-ów) z państwa trzeciego, biegłego(-ych) rewidenta(-ów), jednostkę(-i) audytorską (-ie) z państwa trzeciego lub firmę(-y) audytorską(-ie) z państwa trzeciego w związku z badaniem ustawowym skonsolidowanych sprawozdań finansowych, innym niż badanie wykonywane przez członków tej samej sieci, do której należy biegły rewident skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- wskazał, czy badana jednostka przedstawiła wszystkie żądane wyjaśnienia i dokumenty,
- zgłosił:
 - (iv) wszelkie istotne trudności napotkane podczas przeprowadzania badania ustawowego,
 - (v) wszelkie istotne kwestie wynikające z badania ustawowego, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z zarządem; oraz
 - (vi) wszelkie inne kwestie wynikające z badania ustawowego, które według profesjonalnego osądu biegłego rewidenta są istotne dla nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej. Państwa członkowskie mogą ustalić dodatkowe wymogi dotyczące zawartości sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu.

oraz

- w przypadku, gdy zlecenia udzielono równocześnie więcej niż jednemu biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej, a pojawił się spór między nimi co do procedur badania, zasad rachunkowości lub wszelkich innych zagadnień dotyczących przeprowadzania badania ustawowego, wyjaśnił przyczyny tego sporu.

W ramach tej oceny prawidłowości wydanego sprawozdania dodatkowego dla komitetu do spraw audytu w szczególności rozważ:

- adekwatność wykonanych procedur oraz
- wystarczalność i odpowiedniość dowodów, które pozwoliły biegłemu rewidentowi na takie sformułowanie i wydanie sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu.

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 701^{144,145}

**PRZEDSTAWIANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident, ustalił kluczowe sprawy badania oraz, po sformułowaniu opinii na temat sprawozdania finansowego, przedstawił te sprawy poprzez opisanie ich w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

¹⁴⁴ Niniejszy KSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później [701.6].

¹⁴⁵ Niniejszy KSB ma zastosowanie do badań pełnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie oraz okoliczności, gdy biegły rewident poza tym decyduje o przekazaniu kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Niniejszy KSB ma zastosowanie także wtedy, gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają od biegłego rewidenta przedstawienia kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jednakże KSB 705(Z) zabrania biegłemu rewidentowi przedstawienia kluczowych spraw badania, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, chyba że przekazanie tych spraw jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację. [701.5; 700(Z).30-31; 705(Z).29]

Cel testu – dotyczy ustalenia kluczowych spraw badania

Ocena czy biegły rewident ustalił kluczowe sprawy badania.

Kluczowe sprawy badania – te sprawy, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kluczowe sprawy badania są wybierane spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór. [701.8]

Test

1. Oceń, czy biegły rewident:

- spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór – ustalił, te sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania [701.9, A9-A18];
- dokonując ustalenia spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta, wziął pod uwagę następujące czynniki:
 - (a) obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z KSB 315 (Z) [701.9(a), A19-A22],
 - (b) znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunki księgowe, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność oszacowania [701.9(b), A23-A24],
 - (c) skutek dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu [701.9(c), A25-A26];
- ustalił, które spośród spraw ustalonych zgodnie z paragrafem 9 KSB 701 były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania [701.10, A9-A11, A27-A30].

W swojej ocenie weź m.in. pod uwagę, że:

- proces podejmowania decyzji przez biegłego rewidenta podczas ustalania kluczowych spraw badania powinien być zaprojektowany tak, aby wybrać mniejszą liczbę spraw spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór, które to sprawy na podstawie osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres [701.A9];
- ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania jest ograniczone do tych najbardziej znaczących spraw w badaniu sprawozdania finansowego **za bieżący okres** nawet gdy przedstawiono porównawcze sprawozdanie finansowe (tj. nawet wtedy, gdy opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego okresu, za który prezentowane są sprawozdania finansowe) [701.A10];
- pojęcie **znaczącej¹⁴⁶ uwagi biegłego rewidenta** uwzględnia, że badanie jest oparte na ryzyku i skupia się na identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania odpowiadających na te ryzyka oraz uzyskiwaniu dowodów badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby dostarczyć podstawy dla opinii biegłego rewidenta. Dla poszczególnego salda konta, klasy transakcji lub ujawnień, im wyższa była ocena ryzyka biegłego rewidenta na poziomie stwierdzenia, tym większe i częstsze zastosowanie osądu powinno być wymagane przy planowaniu i przeprowadzaniu procedur badania oraz przy ocenie ich wyników. Podczas projektowania dalszych procedur badania od biegłego rewidenta wymagane jest uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta. Biegły rewident może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, kiedy uzyskanie bardziej przekonujących dowodów badania spowodowane jest wyższą oceną ryzyka, na przykład poprzez położenie większego nacisku

¹⁴⁶ Termin „znaczący” może zostać opisany jako relatywna ważność sprawy w danym kontekście. Znaczenie sprawy podlega osądowi przez biegłego rewidenta w kontekście, w którym jest ona rozpatrywana. Znaczenie może być rozważane w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak relatywna wielkość, charakter i skutek dla przedmiotowej sprawy oraz wyrażone zainteresowanie zamierzonych użytkowników lub odbiorców. Dotyczy to obiektywnej analizy faktów i okoliczności, w tym charakteru i zakresu komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór. [701.A1]

na uzyskiwanie dowodów od stron trzecich lub poprzez uzyskiwanie dowodów potwierdzających z wielu niezależnych źródeł. [701.A12; 330.7(b), A19]

Zatem, sprawy, które stanowią wyzwania biegłego rewidenta podczas uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub stawiają wyzwania biegłemu rewidentowi podczas formułowania opinii na temat sprawozdania finansowego mogą być szczególnie stosowne podczas ustalania przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania; [701.A13]

- obszary znaczącej uwagi biegłego rewidenta często odnoszą się do obszarów złożonych oraz znaczącego osądu kierownika jednostki w sprawozdaniu finansowym, a przez to często wymagają trudnych lub złożonych osądów biegłego rewidenta. To z kolei często oddziałuje na ogólną strategię badania biegłego rewidenta, alokację zasobów oraz stopień natężenia badania w odniesieniu do takich spraw. Skutki te mogą obejmować, na przykład, stopień zaangażowania personelu wyższego szczebla podczas zlecenia badania lub zaangażowanie eksperta powołanego przez biegłego rewidenta lub osób posiadających wiedzę ekspercką w specjalistycznym obszarze rachunkowości lub badania, zaangażowanych lub zatrudnionych przez firmę w celu odniesienia się do tych obszarów; [701.A14]
- różne KSB wymagają szczególnej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór oraz innymi osobami, która może odnosić się do obszarów znaczącej uwagi biegłego rewidenta. Na przykład:
 - KSB 260 (Z) wymaga od biegłego rewidenta informowania osób sprawujących nadzór o znaczących trudnościach napotkanych podczas badania, jeżeli takie wystąpiły w odniesieniu do, m.in. [701.A15, 260 (Z).16(b), A21]:
 - transakcji ze stronami powiązаныmi, w szczególności ograniczenia zdolności biegłego rewidenta do uzyskania dowodów badania, że wszystkie inne aspekty transakcji ze stronami powiązаныmi (inne niż cena) są równoważne tym dla podobnej transakcji na warunkach rynkowych,
 - ograniczenia w badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego, na przykład tam, gdzie dostęp zespołu przeprowadzającego badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego do informacji mógł zostać ograniczony,
 - KSB 220 ustanawia wymogi dla kluczowego biegłego rewidenta w odniesieniu do przeprowadzenia odpowiedniej konsultacji w trudnych lub spornych sprawach, na przykład biegły rewident może skonsultować z innymi osobami wewnątrz firmy lub na zewnątrz znaczącą sprawę merytoryczną/techniczną, co może być wskazówką, że jest to kluczowa sprawa badania; od kluczowego biegłego rewidenta wymagane jest także omówienie, między innymi, znaczących spraw powstających podczas zlecenia badania z osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia. [701.A15, 220.18-19]
- biegły rewident może wypracować wstępny pogląd na etapie planowania na temat spraw, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas badania, a przez to mogą być kluczowymi sprawami badania. Biegły rewident może przekazać to osobom sprawującym nadzór podczas omówienia planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania zgodnie z KSB 260(Z). Jednakże ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania powinno być oparte na wynikach badania lub dowodach uzyskanych w trakcie badania; [701.A16]
- KSB 260(Z) wymaga, aby biegły rewident przedstawiał osobom sprawującym nadzór znaczące ryzyka zidentyfikowane przez biegłego rewidenta. Paragraf A13 KSB 260(Z) wyjaśnia, że biegły rewident może także informować osoby sprawujące nadzór to, w jaki sposób biegły rewident planuje zareagować na obszary wyższych ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia; [701.A19; 260(Z).15]
- KSB 315(Z) definiuje znaczące ryzyko jako zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnego rozważenia podczas badania. Obszary znaczącego osądu kierownika jednostki oraz znaczące nietypowe transakcje mogą często być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka. Znaczące ryzyka są przez to często obszarami, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta; [701.A20]
- KSB 315(Z) wyjaśnia, że ocena przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia może ulec zmianie podczas trwania badania, ponieważ uzyskiwane są dodatkowe dowody badania. Korekta oceny ryzyka przez biegłego rewidenta oraz ponowna ocena planowanych procedur badania w odniesieniu do konkretnego obszaru sprawozdania finansowego (tj. znacząca zmiana w podejściu do badania, na przykład, jeżeli ocena ryzyka przez biegłego rewidenta była oparta na oczekiwaniu, że pewne kontrole działały skutecznie, a biegły rewident uzyskał dowody badania, że nie działały one skutecznie przez okres objęty badaniem, szczególnie w obszarze z wyższym ocenionym ryzykiem istotnego zniekształcenia) może skutkować tym, że obszar zostanie ustalony jako ten wymagający znaczącej uwagi biegłego rewidenta; [701.A22; 315(Z).31]
- KSB 260(Z) wymaga, aby biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór spojrzenie biegłego rewidenta na temat znaczących aspektów jakościowych stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym polityk rachunkowości, szacunków księgowych oraz ujawnień w sprawozdaniach finansowych. W wielu przypadkach odnosi się to do istotnych szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta, i także mogą być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka; [701.A23; 260(Z).16(a)]
- zdarzenia lub transakcje, które miały znaczący wpływ na sprawozdania finansowe lub badanie mogą być obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta i mogą być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka. Na przykład biegły rewident może prowadzić obszerne dyskusje z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór

na różnych etapach badania na temat skutku dla sprawozdania finansowego znaczących transakcji ze stronami powiązanymi lub znaczących transakcji, które są poza zwykłą działalnością operacyjną jednostki lub, które w inny sposób wydają się nietypowe.¹⁴⁷ Kierownik jednostki mógł dokonywać trudnych lub złożonych osądów w odniesieniu do ujęcia, wyceny, prezentacji lub ujawniania informacji o takich transakcjach, które mogły mieć znaczący wpływ na ogólną strategię biegłego rewidenta. [701.A25; 260(Z).16(a), 16(c), A22 oraz załącznik do 260(Z)]

- Znaczące gospodarcze, księgowo, regulacyjne, branżowe lub inne wydarzenia, które wpływały na założenia lub osądy kierownika jednostki, mogą także wpływać na ogólne podejście biegłego rewidenta do badania i skutkować sprawą wymagającą znaczącej uwagi biegłego rewidenta; [701.A26]
- pojęcie najbardziej znaczących spraw ma zastosowanie w kontekście jednostki i przeprowadzonego badania. Jako takie, ustalenie i przedstawienie kluczowych spraw badania przez biegłego rewidenta są przeznaczone do identyfikacji spraw szczególnych dla badania i do dokonania osądu na temat ich ważności względem innych spraw podczas badania; [701.A28]
- inne rozważania, które mogą być stosowne dla ustalania względnej ważności sprawy przekazywanej osobom sprawującym nadzór oraz czy taka sprawa jest kluczową sprawą badania, obejmują [701.A29]:
 - ważność sprawy dla zrozumienia sprawozdania finansowego jako całości przez zamierzonych użytkowników, w szczególności jej istotność dla sprawozdania finansowego,
 - charakter danej zasady (polityki) rachunkowości odnoszącej się do sprawy lub złożoność lub subiektywizm przy wyborze przez kierownika jednostki odpowiedniej polityki w porównaniu do innych jednostek w tej samej branży,
 - charakter i istotność, ilościowo lub jakościowo, skorygowanych i zsumowanych nieskorygowanych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, odnoszących się do spraw, jeżeli takie występują,
 - charakter i zakres pracy przy badaniu potrzebny do zareagowania na sprawę, w tym:
 - o zakres specjalistycznych umiejętności lub wiedzy potrzebny do zastosowania procedur badania, w celu zareagowania na sprawę lub oceny wyników tych procedur, jeżeli takie występują,
 - o charakter konsultacji na zewnątrz zespołu przeprowadzającego zlecenie odnośnie spraw,
 - charakter i waga trudności podczas stosowania procedur badania, oceny wyników tych procedur oraz uzyskiwania stosownych i wiarygodnych dowodów, na których oparta będzie opinia biegłego rewidenta, w szczególności, gdy osądy biegłego rewidenta stają się bardziej subiektywne,
 - waga wszelkich zidentyfikowanych słabości kontroli stosownych dla sprawy,
 - czy sprawa wymagała wielu odrębnych, ale powiązanych rozważań dotyczących badania; na przykład, kontrakty długoterminowe mogą wymagać znaczącej uwagi biegłego rewidenta w odniesieniu do ujmowania przychodów, sporu sądowego lub innych zobowiązań warunkowych, i może mieć wpływ na inne szacunki księgowe;
- ustalenie, które i jak wiele z tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta było najbardziej znaczącymi podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres jest sprawą zawodowego osądu. Na liczbę kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta może mieć wpływ rozmiar i złożoność jednostki, charakter jej działalności gospodarczej i otoczenie oraz fakty i okoliczności zlecenia badania. Ogólnie, im większa liczba spraw wstępnie ustalona jako kluczowe sprawy badania, tym bardziej biegły rewident może potrzebować ponownego rozważenia, czy każda z tych spraw spełnia definicję kluczowej spraw badania. Drobiazgowo listy kluczowych spraw badania mogą być przeciwieństwem koncepcji takich spraw jako tych najbardziej znaczących podczas badania. [701.A30]

¹⁴⁷ Zobacz paragrafy 16(a), 16(c) i A22, oraz załącznik 2 do KSB 260(Z).

Cel testu – dotyczy przedstawiania kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz udokumentowania kluczowych spraw badania w dokumentacji badania

Ocena czy w danych okolicznościach biegły rewident adekwatnie – co do formy i treści:

- przedstawił kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta,
- udokumentował kluczowe sprawy badania w dokumentacji badania.

Test

2. Oceń, czy:

- biegły rewident opisał każdą kluczową sprawę badania używając odpowiedniego podtytułu w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem „Kluczowe sprawy badania”, chyba że zastosowanie miały okoliczności opisane w paragrafach 14 lub 15 KSB 701 [701.11, A31-A33];
- sformułowania wprowadzające w sekcji „Kluczowe sprawy badania” sprawozdania biegłego rewidenta stwierdzają, że [701.11, A31-A33]:
 - (a) kluczowe sprawy badania są tymi sprawami, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego [za bieżący okres], oraz
 - (b) do spraw tych odniesiono się w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości oraz formułowania opinii biegłego rewidenta na jego temat i biegły rewident nie dostarcza odrębnej opinii na temat tych spraw;

W swojej ocenie weź pod uwagę, że kolejność prezentacji poszczególnych spraw w sekcji „Kluczowe sprawy badania” jest sprawą zawodowego osądu. Na przykład, takie informacje mogą być uszeregowane w kolejności względnej ważności, na podstawie osądu biegłego rewidenta, lub mogą odpowiadać sposobowi, w jaki sprawy są ujawnione w sprawozdaniach finansowych. Zamiarem wymogu opisanego w paragrafie 11 KSB 701 jest podanie nagłówków podtytułów w celu dalszego rozróżnienia spraw. [701.A32]

- przedstawiona przez biegłego rewidenta sprawa w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta „Kluczowe sprawy badania” nie powinna być ujęta jako modyfikacja opinii biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705(Z); [701.12, A5]

W swojej ocenie weź pod uwagę, że KSB 700(Z) ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących formułowania opinii na temat sprawozdań finansowych. Przedstawianie kluczowych spraw badania nie jest substytutem dla ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których przedstawienia od kierownika jednostki wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które są konieczne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji. KSB 705(Z) dotyczy okoliczności, w których biegły rewident wyciąga wniosek, że wystąpiło istotne zniekształcenie odnoszące się do odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym. [701.A5; 700(Z).10-15, A1-A15; 705(Z).A7]

UWAGA: dodatkowo zastosuj procedury kontroli w odniesieniu do KSB 705(Z).

- opis każdej kluczowej sprawy badania w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta „Kluczowe sprawy badania” zawiera odwołanie do powiązanego(-ych) ujawnienia(-ń) w sprawozdaniu finansowym, jeżeli takie występują, i odnosi się do tego [701.13, A34-A41]:
 - (a) dlaczego sprawa została uznana za jedną ze spraw o największym znaczeniu podczas badania i w związku z tym określono ją jako kluczową sprawę badania, oraz [701.A42-45]
 - (b) jak do sprawy tej odniesiono się podczas badania; [701.A46-A51]

W swojej ocenie weź pod uwagę m.in., że:

- *adekwatność opisu kluczowej sprawy badania jest sprawą zawodowego osądu. Opis kluczowej sprawy badania w zamierzeniu ma dostarczyć zwięzłego i zrównoważonego wyjaśnienia w celu umożliwienia zamierzonym użytkownikom zrozumienia, dlaczego sprawa była jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz w jaki sposób do spraw odniesiono się podczas badania. Ograniczenie wykorzystania wysoce specjalistycznych pojęć z zakresu rewizji finansowej pomaga także zamierzonym użytkownikom nieposiadającym wystarczającej wiedzy w zakresie rewizji finansowej, zrozumieć podstawy skupienia się biegłego rewidenta na poszczególnych sprawach podczas badania. Charakter i zakres informacji przekazywanych przez biegłego rewidenta w zamierzeniu ma być zrównoważony w kontekście odpowiedzialności odpowiednich stron (tj. dla biegłego rewidenta dostarczenie użytecznych informacji w zwięzłej i zrozumiałej formie, nie będąc jednocześnie, co byłoby nieodpowiednie, dostarczycielem źródłowych informacji na temat jednostki); [701.A34]*
- *źródłowe informacje są wszelkimi informacjami na temat jednostki, które w innym wypadku nie zostałyby publicznie udostępnione przez jednostkę (np. nie były zawarte w sprawozdaniach finansowych lub innych informacjach dostępnych na dzień sprawozdania biegłego rewidenta, lub nie odnoszono się do nich w innych ustnych lub pisemnych komunikatach kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, takich jak wstępne komunikaty o informacjach finansowych lub streszczenia inwestorskie). Przekazywanie takich informacji należy do obowiązków kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór; [701.A35]*
- *opis kluczowej sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta w zamierzeniu ma zapewnić wgląd dlaczego sprawa została ustalona jako kluczowa sprawa badania; [701.A42]*
- *opis kluczowej sprawy badania może odwoływać się do głównych rozważań, które doprowadziły biegłego rewidenta, w okolicznościach badania, do ustalenia sprawy jako tej o największym znaczeniu, na przykład takich jak:
 - *warunki gospodarcze, które wpływały na zdolność biegłego rewidenta do uzyskania dowodów badania, na przykład nie płynne rynki dla pewnych instrumentów finansowych,*
 - *nowe lub pojawiające się zasady (polityki) rachunkowości, na przykład specyficzne dla jednostki lub specyficzne dla branży sprawy, na temat których zespół wykonujący zlecenie konsultował się wewnątrz firmy,*
 - *zmiany w strategii jednostki lub modelu gospodarczym, które miały istotny wpływ na sprawozdania finansowe; [701.A45]**
- *ilość szczegółów, które mają zostać przekazane w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w celu opisanego w jaki sposób podczas badania odniesiono się do kluczowej sprawy badania jest sprawą zawodowego osądu. Zgodnie z paragrafem 13(b) KSB 701 biegły rewident może opisać:
 - *aspekty reakcji biegłego rewidenta lub podejścia, które były najbardziej stosowne dla danej sprawy lub specyficzne dla ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia,*
 - *krótki przegląd przeprowadzonych procedur,*
 - *wskazanie wyniku procedur biegłego rewidenta, lub*
 - *kluczowe obserwacje w odniesieniu do sprawy,*lub kombinację tych elementów.*

Przepisy prawa lub regulacja lub krajowe standardy badania mogą nakazywać szczególną formę lub treść dla opisu kluczowej sprawy badania lub mogą uszczegóławiać zawarcie jednego lub więcej spośród tych elementów; [701.A46]

- aby zamierzeni użytkownicy zrozumieli zarówno znaczenie kluczowej sprawy badania w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości, jak i powiązanie pomiędzy kluczowymi sprawami badania i innymi elementami sprawozdania biegłego rewidenta, w tym opinią biegłego rewidenta, może być konieczne zachowanie staranności, aby język używany w opisie kluczowej sprawy badania:
 - nie sugerował, że sprawa nie została odpowiednio rozwiązana przez biegłego rewidenta podczas formułowania opinii na temat sprawozdania finansowego,
 - odnosił sprawę bezpośrednio do szczególnych okoliczności jednostki, natomiast unikał ogólnego lub standardowego języka,
 - brał pod uwagę, w jaki sposób odniesiono się do sprawy w powiązanych(-ych) ujawnieniu(-ach) w sprawozdaniach finansowych, jeżeli takie występują,
 - nie zawierał lub sugerował oddzielnych opinii na temat odrębnych elementów sprawozdania finansowego. [701.A47]
- biegły rewident opisał każdą kluczową sprawę badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że [701.14, A53-A56]:
 - (a) przepisy prawa lub regulacja uniemożliwiają publiczne ujawnienie informacji na temat tej sprawy lub [701.A52]
 - (b) w niezwykle rzadkich okolicznościach biegły rewident ustalił, że sprawa nie powinna być przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje takiego przekazu przeważą nad korzyściami dla interesu publicznego (nie ma to zastosowania, jeżeli jednostka publicznie ujawniła informacje na temat tej sprawy);

W swojej ocenie weź pod uwagę m.in., że:

- przepisy prawa lub regulacja mogą uniemożliwiać publiczne ujawnianie albo przez kierownika jednostki, albo przez biegłego rewidenta, informacji na temat szczególnych spraw ustalonych jako kluczowe sprawy badania. Na przykład przepisy prawa lub regulacja mogą ściśle zabraniać wszelkiego publicznego przekazu, który mógłby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiednie władze dotyczącemu faktycznego, lub podejrzanego nielegalnego działania (np. sprawy, które są lub wydają się powiązane z praniem brudnych pieniędzy); [701.A52]
- ustalenie, aby nie przekazywać kluczowej sprawy badania, bierze pod uwagę fakty i okoliczności odnoszące się do sprawy. Komunikowanie się z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór pomaga biegłemu rewidentowi zrozumieć poglądy kierownika jednostki na temat znaczenia negatywnych konsekwencji, które mogą powstać w wyniku poinformowania o sprawie. W szczególności komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór pomaga objaśnić osąd biegłego rewidenta podczas ustalania, czy poinformować o sprawie poprzez:
 - pomoc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu, dlaczego sprawa nie została publicznie ujawniona przez jednostkę (np. jeżeli przepisy prawa, regulacja lub pewne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zezwalają na opóźnione ujawnienie lub nieujawnienie sprawy) oraz poglądów kierownika jednostki co do negatywnych konsekwencji ujawnienia, jeżeli takie występują; kierownik jednostki może zwrócić uwagę na pewne aspekty w przepisach prawa lub regulacji lub innych uprawnionych źródłach, które mogą być stosowne dla rozważania negatywnych konsekwencji (np. takie aspekty mogą obejmować szkodę dla negocjacji handlowych lub pozycji konkurencyjnej jednostki); jednakże same poglądy kierownika jednostki na temat negatywnych konsekwencji nie są wystarczające, aby biegły rewident ustalił, czy można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważą nad korzyściami dla interesu publicznego z przekazu zgodnie z paragrafem 14(b) KSB 701,
 - uwydatnienie, czy nastąpiła jakakolwiek komunikacja komunikowanie się z odpowiednimi władzami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, w szczególności, czy takie rozmowy pojawiłyby się, aby wspierać stwierdzenie kierownika jednostki co do tego, dlaczego publiczne ujawnienie na temat sprawy nie jest odpowiednie,
 - umożliwienie biegłemu rewidentowi tam, gdzie to odpowiednie, zachęcania kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór do dokonania publicznego ujawnienia stosownych informacji na temat sprawy; w szczególności może to być możliwe, jeżeli obawy kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór na temat informowania są ograniczone do szczególnych aspektów odnoszących się do sprawy, takich że pewne informacje na temat sprawy mogą być mniej wrażliwe i mogłyby być przekazywane.

Biegły rewident może także uznać za konieczne, aby uzyskać pisemne oświadczenie od kierownika jednostki co do tego, dlaczego publiczne ujawnienie na temat spraw nie jest

odpowiednie, w tym pogląd kierownika jednostki na temat znaczenia negatywnych konsekwencji, które mogą powstać w wyniku takiej informacji; [701.A54]

- *może być także konieczne, aby biegły rewident rozważył implikacje poinformowania o sprawie ustalonej jako kluczowa sprawa badania w świetle stosownych wymogów etycznych. Dodatkowo od biegłego rewidenta może być wymagane przez przepisy prawa lub regulację, aby komunikował się z odpowiednimi władzami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, bez względu na to, czy sprawa ta jest przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Taka komunikacja może być także przydatna do poinformowania o rozważaniach biegłego rewidenta na temat negatywnych konsekwencji, które mogą powstać na skutek poinformowania o sprawie. [701.A55]*
- w sytuacji, gdy sprawa powodująca zmodyfikowaną opinię zgodnie z KSB 705(Z) lub istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z KSB 570(Z), są z natury swej kluczowymi sprawami badania – to sprawy te nie były opisywane w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta „Kluczowe sprawy badania”, i wymogi opisane w paragrafach 13-14 KSB 701 nie były stosowane, a biegły rewident raczej: [701.15, A6-A7]
 - (a) raportował na temat tej(tych) spraw(y) zgodnie z mającym(-i) zastosowanie KSB oraz
 - (b) zawarł odwołanie do sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub sekcji „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności” w sekcji „Kluczowe sprawy badania”;

UWAGA: dodatkowo zastosuj odpowiednio procedury kontroli w odniesieniu do KSB 705(Z) lub KSB 570(Z).

- jeżeli biegły rewident ustalił (zależnie od faktów i okoliczności dotyczących jednostki i badania), że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przekazania lub, że jedynymi komunikowanymi przekazywanymi kluczowymi sprawami badania są te sprawy, do których odnosi się paragraf 15 KSB 701 – to czy zawarł on odnośne stwierdzenie w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem „Kluczowe sprawy badania”. [701.16, A57–A59]

W swojej ocenie weź pod uwagę, że wymóg opisany w paragrafie 16 KSB 701 ma zastosowanie w trzech okolicznościach [701.A57]:

- (i) *biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 10 KSB 701, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania (zobacz paragraf A59 KSB 701),*
- (ii) *biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 14 KSB 701, że kluczowa sprawa badania nie będzie przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta i żadne inne sprawy nie zostały ustalone jako kluczowe sprawy badania,*
- (iii) *jedynymi sprawami ustalonymi jako kluczowe sprawy badania są te przekazywane zgodnie z paragrafem 15 KSB 701.*

3. Dokonując oceny, czy w danych okolicznościach biegły rewident adekwatnie przedstawił kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, rozważ czy zagadnienia te pozostają w zgodzie z naszym rozumieniem jednostki i sektora, w którym ta jednostka działa, w szczególności czy [701.4, A5-A8; 705(Z); 570(Z).22-23]:
- przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta miało miejsce w kontekście sformułowania przez biegłego rewidenta opinii na temat sprawozdania finansowego traktowego jako całość;
 - przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie jest:
 - (a) substytutem dla dokonania przez kierownika jednostki ujawnień w sprawozdaniach finansowych, których wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które poza tym są niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji,
 - (b) substytutem wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii zmodyfikowanej, gdy jest to wymagane przez okoliczności danego zlecenia badania zgodnie z KSB 705(Z),
 - (c) substytutem dla sprawozdawczości zgodnie z KSB 570(Z), gdy istnieje istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, lub
 - (d) odrębną opinią na temat poszczególnych spraw.

W swojej ocenie weź również pod uwagę, że KSB 706(Z) ustanawia mechanizmy dla biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe wszystkich jednostek, aby zamieścić dodatkowy przekaz w sprawozdaniu biegłego rewidenta poprzez wykorzystanie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi oraz akapitów zawierających inne sprawy, gdy biegły rewident uważa dokonanie tego za konieczne. W takich przypadkach akapity te są przedstawiane odrębnie od sekcji „Kluczowe sprawy badania” w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Gdy sprawa została określona jako kluczowa sprawa badania, wykorzystanie tych akapitów nie jest substytutem dla opisu poszczególnych kluczowych spraw badania zgodnie z paragrafem 13. KSB 706(Z) zapewnia dalsze wytyczne dotyczące powiązań pomiędzy kluczowymi sprawami badania oraz akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi zgodnie z tym KSB. [701.A8; 706(Z).8(b) i 10(b), A1-A3]

4. Oceń, czy biegły rewident – odnosząc się do wymogów KSB 230 – zawarł w dokumentacji badania [701.18, A64; 230.8-11, A6]:
- (a) sprawy wymagające znaczącej uwagi biegłego rewidenta, które ustalono zgodnie z paragrafem 9 KSB 701, oraz uzasadnienie dla ustalenia przez biegłego rewidenta co do tego, czy każda z tych spraw, jest czy nie jest kluczową sprawą badania zgodnie z paragrafem 10 KSB 701,
 - (b) tam, gdzie ma to zastosowanie – uzasadnienie ustalenia przez biegłego rewidenta, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przekazania w sprawozdaniu biegłego rewidenta lub, że jedynymi kluczowymi sprawami badania do przedstawienia są te sprawy, których dotyczy paragraf 15 KSB 701 oraz
 - (c) tam, gdzie ma to zastosowanie – uzasadnienie dla ustalenia przez biegłego rewidenta nieprzedstawiania w sprawozdaniu biegłego rewidenta sprawy ustalonej jako kluczowa sprawa badania.

Cel testu – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Ocena czy biegły rewident w adekwatny sposób komunikował się z osobami sprawującymi nadzór.

Test

5. Oceń, czy biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór [701.17, A60-A63]:
 - (a) te sprawy, które ustalił on jako kluczowe sprawy badania, lub
 - (b) jeżeli ma to zastosowanie, zależnie od faktów i okoliczności dotyczących jednostki i badania – ustalenie, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

W swojej ocenie weź pod uwagę, że KSB 260(Z) wymaga, aby biegły rewident komunikował się z osobami sprawującymi nadzór na bieżąco. Odpowiedni moment dla komunikacji na temat kluczowych spraw badania będzie się różnił wraz z okolicznościami zlecenia. Jednakże biegły rewident może przedstawić wstępne poglądy na temat kluczowych spraw badania podczas omawiania planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania, a następnie może omówić takie sprawy, gdy przedstawia ustalenia badania. Takie postępowanie może pomóc złagodzić praktyczne wyzwania dotyczące intensywnego dwukierunkowego dialogu na temat kluczowych spraw badania w czasie, gdy finalizowane jest wydanie sprawozdania finansowego. [701.A60; 260(Z).21]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 705 (ZMIENIONY)

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 705 (ZMIENIONY)¹⁴⁸

MODYFIKACJE OPINII W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident jasno wyraził odpowiednio zmodyfikowaną opinię na temat sprawozdania finansowego, która była konieczna, gdy:

1. biegły rewident wyciągnął wniosek, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawierało istotne zniekształcenie lub
2. biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

¹⁴⁸ Niniejszy KSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później [705(Z).3].

Cel testu – dotyczy poprawności ustalenia rodzaju modyfikacji wydanej opinii

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób rozpatrzył charakter sprawy uzasadniającej modyfikację i wydanie opinii zmodyfikowanej, tj. istotność wykrytych zniekształceń w zależności od możliwości i zakresu uzyskanych wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz dokonał osądu na temat rozległości wpływu danej sprawy na sprawozdanie finansowe.

Opinia zmodyfikowana – opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego [705(Z).5(b)].

Rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe – to taki, który według osądu biegłego rewidenta: (i) nie jest ograniczony do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, (ii) jeżeli jednak jest ograniczony, to obejmuje lub mógłby obejmować znaczną część sprawozdania finansowego lub (iii) w odniesieniu do ujawnień jest fundamentalny dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników [705(Z).5(a)].

Istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego – zniekształcenie, które może powstać w odniesieniu do: (a) odpowiedniości wybranych zasad (polityki) rachunkowości, (b) zastosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości lub (c) odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym [705(Z).A3; KSB 450].

Brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określana także jako ograniczenie zakresu badania) – może powstawać z powodu: (a) okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki, (b) okoliczności odnoszących się do rodzaju lub czasu przeprowadzania pracy biegłego rewidenta lub (c) ograniczeń nałożonych przez kierownika jednostki. Brak możliwości przeprowadzenia określonej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu badania, jeżeli biegły rewident był w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania poprzez przeprowadzenie procedur alternatywnych [705(Z).A8-A9].

Test

1. Oceń, czy modyfikacja opinii przez biegłego rewidenta była wymagana [705(Z).6], tj. czy biegły rewident:
 - nie uzyskał racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawierało istotnego zniekształcenia, przy czym, czy w sformułowaniu takiego wniosku wziął on pod uwagę ocenę nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym zgodnie z KSB 450, jeżeli takie wystąpiły [705(Z).A2; 700(Z).11; 450.4(a)],
 - uzyskał dowody badania, na podstawie których mógł on wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość zawierało istotne zniekształcenia [705(Z).A3-A7; 700(Z).11] lub
 - nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawierało istotnego zniekształcenia [705(Z).A8-A12].

W swojej ocenie rozpatrz, czy biegły rewident, poszukując możliwych istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego, rozważył w szczególności: (a) odpowiedniość wybranych zasad (polityki) rachunkowości, (b) zastosowanie wybranych zasad (polityki) rachunkowości lub (c) odpowiedniość lub adekwatność ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 705 (ZMIENIONY)

2. Oceń, czy biegły rewident, który wyraził opinię z zastrzeżeniem:
 - uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na podstawie których mógł on wyciągnąć wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie były istotne, ale nie rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego lub
 - nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii i wyciągnął wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń był istotny, ale nie rozległy [705(Z).7; 450.4(a)].
3. Oceń, czy biegły rewident, który wyraził opinię negatywną, uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na podstawie których mógł on wyciągnąć wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie były zarówno istotne, jak i rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego [705(Z).8].
4. Oceń, czy biegły rewident, który odmówił wyrażenia opinii:
 - nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii i wyciągnął wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy [705(Z).9], lub
 - pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej poszczególnej niepewności, nie był w stanie sformułować opinii na temat sprawozdania finansowego ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe [705(Z).10].

Cel testu – dotyczy wystąpienia ograniczenia zakresu badania ze strony kierownika jednostki

Ocena, czy biegły rewident właściwie zareagował w sytuacji, gdy kierownik jednostki narzucił ograniczenie zakresu badania.

Test

5. Oceń, czy – w sytuacji, gdy po zaakceptowaniu zlecenia kierownik jednostki narzucił ograniczenie zakresu badania, które według biegłego rewidenta prawdopodobnie będzie skutkowało potrzebą wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odmową wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego – biegły rewident:
- zażądał, aby kierownik jednostki usunął ograniczenie [705(Z).11],
 - jeżeli kierownik jednostki odmówił usunięcia tego ograniczenia:
 - powiadomił o tej sprawie osoby sprawujące nadzór [705(Z).12; 260(Z).13], i
 - przeprowadził, o ile było to możliwe, procedury alternatywne w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [705(Z).12],
 - jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie było możliwe a możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógł być istotny, ale nie rozległy, wydał opinię z zastrzeżeniem [705(Z).13(a)] lub
 - jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie było możliwe a możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógł być zarówno istotny, jak i rozległy, a więc wydanie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednim przedstawieniem powagi sytuacji [705(Z).13(b)]:
 - (i) wycofał się z badania tam, gdzie było to wykonalne i możliwe zgodnie z odnośnymi przepisami prawa lub regulacją [705(Z).A13], przy czym zanim to uczynił, powinien był powiadomić osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, które spowodowałyby modyfikacje opinii [705(Z).14, A15] lub
 - (ii) jeżeli wycofanie się z badania przed wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta nie było wykonalne lub możliwe, odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego [705(Z).A14].

W swojej ocenie rozpatrz również, czy biegły rewident – w sytuacji wystąpienia ograniczeń nałożonych przez kierownika jednostki – rozważył wynikające z nich dodatkowe skutki dla badania (przykładowo przy ocenie przez biegłego rewidenta ryzyka oszustwa oraz rozważaniu kontynuacji zlecenia).

W swojej ocenie miej również na uwadze sytuację, w której – jeżeli biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości – jego sprawozdanie nie powinno zawierać jednocześnie niezmodyfikowanej opinii w odniesieniu do tych samych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego, lub jednego lub więcej elementów, kont lub pozycji składnika sprawozdania finansowego. Zawarcie takiej niezmodyfikowanej opinii w tym samym sprawozdaniu, w tych okolicznościach zaprzeczałoby negatywnej opinii biegłego rewidenta lub odmowie wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości [705(Z).15, A16; KSB 805 lub KSB 805(Z)]¹⁴⁹.

¹⁴⁹ W zależności od obowiązujących w danym okresie stosownych uchwał PIBR w zakresie krajowych standardów badania.

Cel testu – dotyczy formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku modyfikacji opinii

Ocena, czy biegły rewident zastosował adekwatną formę i treść swojego sprawozdania w przypadku modyfikacji opinii.

Test

6. Oceń, czy biegły rewident, który zmodyfikował opinię na temat sprawozdania finansowego – dodatkowo oprócz poszczególnych elementów wymaganych przez KSB 700(Z) – w swoim sprawozdaniu:
- dla sekcji „Opinia” użył nagłówka odpowiednio: „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odmowa wyrażenia opinii” – w zależności od rodzaju modyfikacji [705(Z).16, A17-A19, Załącznik do KSB 705(Z) - przykłady 1-5¹⁵⁰],
 - zamieścił właściwe stwierdzenia w zależności od rodzaju wyrażonej opinii, tj. w zależności, czy była to opinia z zastrzeżeniem [705(Z).17, A20], opinia negatywna [705(Z).18] czy odmowa wyrażenia opinii [705(Z).19],
 - zmienił nagłówek „Podstawa opinii” wymagany przez paragraf 28 KSB 700 (Z) na, odpowiednio, „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” i czy w sekcji tej przedstawił on opis sprawy powodującej modyfikację [705(Z).20, A21],
 - zamieścił w sekcji „Podstawa opinii” właściwe opisy uzasadniające modyfikację opinii w zależności od tego, czy modyfikacja opinii wynikała z:
 - istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, które:
 - (i) dotyczyło poszczególnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych) [705(Z).21, A22],
 - (ii) odnosiło się do ujawnień jakościowych [705(Z).22],
 - (iii) odnosiło się do braku ujawnienia informacji wymagających ujawnienia [705(Z).23, A23],
 - braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [705(Z).24],
 - jeżeli wyraził opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, to zmienił stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania były wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta wymaganej przez paragraf 28(d) KSB 700 (Z), w ten sposób, że dodał wyrazy odpowiednio, “z zastrzeżeniem” lub „negatywnej” [705(Z).25],
 - jeżeli odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego – nie zawarł elementów wymaganych przez paragrafy 28(b) i 28(d) KSB 700 (Z) [705(Z).26],
 - nawet jeżeli wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego – opisał w sekcji “Podstawa opinii” przyczyny oraz skutki wszelkich innych spraw, których był świadomy, iż wymagałyby modyfikacji opinii [705(Z).27, A24],

¹⁵⁰ **Uwaga:** Patrz również załączniki do innych KSB, które zawierają wymogi sprawozdawcze, w tym KSB 570 (Z) także zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta z opiniami zmodyfikowanymi.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 705 (ZMIENIONY)

- jeżeli odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego – nie zawarł sekcji „Kluczowe sprawy badania” zgodnie z KSB 701 lub sekcji „Inne informacje” zgodnie z KSB 720 (Z), chyba że było to wymagane przez przepisy prawa lub regulację [705(Z).29, A26; KSB 701; KSB 720(Z)].
7. Oceń, czy biegły rewident właściwie zmienił opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w przypadku gdy odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [705(Z).28, A25].

Cel – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób komunikował się z osobami sprawującymi nadzór.

Test

8. Oceń czy biegły rewident, który zmodyfikował opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta – gdy spodziewał się modyfikacji opinii – przedstawił wcześniej osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji oraz sformułowanie modyfikacji [705(Z).30, A27].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 705

Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident jasno wyraził odpowiednio zmodyfikowaną opinię o sprawozdaniach finansowych, która była niezbędna, gdy:

1. biegły rewident stwierdził, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdania finansowe jako całość zawierały istotne zniekształcenie lub
2. biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Cel testu – dotyczy poprawności określenia rodzaju wydanej opinii zmodyfikowanej

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób rozpatrzył charakter sprawy uzasadniającej modyfikację i wydanie opinii zmodyfikowanej, tj. istotność wykrytych zniekształceń w zależności od możliwości i zakresu uzyskanych wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz dokonał osądu na temat rozległości wpływu danej sprawy na sprawozdania finansowe.

Opinia zmodyfikowana - opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odstąpienie od wyrażenia opinii [705.5(b)].

Rozległy wpływ na sprawozdania finansowe - to wpływ, który według osądu biegłego rewidenta: (i) nie ogranicza się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdań finansowych, (ii) jeśli się ogranicza, to dotyczy lub mógłby dotyczyć znaczącej części sprawozdań finansowych lub (iii) jeśli dotyczy ujawnienia informacji, to jest kluczowy dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników [705.5(a)].

Istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych – zniekształcenia, które mogą powstać w związku z: (a) odpowiedniością wybranych zasad (polityki) rachunkowości, (b) stosowaniem wybranych zasad (polityki) rachunkowości lub (c) odpowiedniością lub wystarczalnością ujawnień w sprawozdaniach finansowych [705.A3; KSB450].

Niemożność uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określana także jako ograniczenie zakresu badania) - może wynikać z: (a) okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki, (b) okoliczności dotyczących rodzaju lub rozkładu w czasie procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta lub (c) ograniczeń nałożonych przez kierownictwo. Niemożność przeprowadzenia określonych procedur nie mogła stanowić ograniczenia zakresu badania, jeżeli biegły rewident mógł uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dzięki przeprowadzeniu alternatywnych procedur [705.A8-A9].

Test

9. Oceń, czy modyfikacja opinii przez biegłego rewidenta była wymagana [705.6], tj. czy biegły rewident:
 - nie uzyskał wystarczającej pewności, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierały istotnego zniekształcenia, przy czym w sformułowaniu takiego

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 705

- stwierdzenia uwzględnił on swoją ocenę nieskorygowanych zniekształceń i ich wpływu na sprawozdania finansowe zgodnie z KSB 450 [705.A2; 700.11; 450.4(a)],
- uzyskał dowody badania, na podstawie których mógł on stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość zawierały istotne zniekształcenie [705.A3-A7; 700.11] lub
 - nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierały istotnego zniekształcenia [705.A8-A12].

W swojej ocenie rozpatrz, czy biegły rewident, poszukując możliwych istotnych zniekształceń, rozważył w szczególności: (a) odpowiedniość wybranych zasad (polityki) rachunkowości, (b) stosowanie wybranych zasad (polityki) rachunkowości lub (c) odpowiedniość lub wystarczalność ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

10. Oceń, czy biegły rewident, który wyraził opinię z zastrzeżeniem:
- uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na podstawie których mógł on stwierdzić, że zniekształcenia – pojedynczo lub łącznie – były istotne, ale ich wpływ na sprawozdania finansowe nie był rozległy lub
 - nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę opinii i ocenił potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń jako istotny, ale nie rozległy [705.7; 450.4(a)].
11. Oceń, czy biegły rewident, który wyraził opinię negatywną, uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na podstawie których mógł on stwierdzić, że zniekształcenia sprawozdań finansowych – pojedynczo lub łącznie – były zarówno istotne, jak i rozległe [705.8].
12. Oceń, czy biegły rewident, który odstąpił od wyrażenia opinii:
- nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię i ocenił potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń jako zarówno istotny, jak i rozległy, lub
 - mimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących każdej z wielu niepewności osobno, nie był w stanie sformułować opinii o sprawozdaniach finansowych z uwagi na potencjalny związek pomiędzy tymi niepewnościami a ich potencjalnym łącznym wpływem na sprawozdania finansowe [705.9-10].

Cel testu – dotyczy wystąpienia ograniczenia zakresu badania ze strony kierownictwa

Ocena, czy biegły rewident właściwie zareagował w sytuacji, gdy kierownictwo ograniczyło zakres badania.

Test

13. Oceń, czy biegły rewident - w sytuacji, gdy po przyjęciu zlecenia kierownictwo ograniczyło zakres badania, które uznał za mogące spowodować konieczność wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienia od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych - to:
- zwrócił się do kierownictwa o usunięcie tego ograniczenia [705.11],
 - jeżeli kierownictwo odmówiło usunięcia tego ograniczenia [705.12]:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 705

- poinformował o sprawie osoby sprawujące nadzór [260.13], i
- przeprowadził, o ile było to możliwe, alternatywne procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie było możliwe i potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń mógł być istotny, ale nie rozległy, wyraził opinię z zastrzeżeniem lub
- jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie było możliwe i potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń mógł być zarówno istotny, jak i rozległy, a więc wyrażenie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednie, aby zakomunikować powagę sytuacji [705.A13-A14]:
 - (iii) wycofał się z badania, jeżeli było to wykonalne i możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji [705.14, A15], przy czym zanim to uczynił, powinien był poinformować osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń rozpoznanych podczas badania, które doprowadziłyby do modyfikacji opinii [260.13] lub
 - (iv) jeżeli wycofanie się z badania przed wyrażeniem opinii biegłego rewidenta nie było wykonalne lub możliwe, odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych.

W swojej ocenie rozpatrz również, czy biegły rewident – w sytuacji wystąpienia ograniczeń nałożonych przez kierownictwo – rozważył wynikające z nich dodatkowe skutki dla badania (przykładowo przy ocenie przez biegłego rewidenta ryzyka oszustwa oraz rozważaniu kontynuacji zlecenia).

W swojej ocenie miej również na uwadze sytuację, w której - jeżeli biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości - jego sprawozdanie nie powinno zawierać opinii niezmodyfikowanej, opartej na tych samych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, o pojedynczym sprawozdaniu finansowym, bądź jednym lub więcej określonych elementach, kontach lub pozycjach sprawozdania finansowego. Zamieszczenie tego rodzaju opinii niezmodyfikowanej w tym samym sprawozdaniu byłoby w takim przypadku sprzeczne z negatywną opinią biegłego rewidenta lub odstąpieniem od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości [705.A16; KSB 805].

Cel testu – dotyczy formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku modyfikacji opinii

Ocena, czy biegły rewident zastosował adekwatną formę i treść swojego sprawozdania w przypadku modyfikacji opinii.

Test

14. Oceń, czy biegły rewident, który zmodyfikował opinię o sprawozdaniach finansowych, to poza określonymi elementami, których wymagał KSB 700, zamieścił w swoim sprawozdaniu:
 - tzw. *paragraf uzasadniający modyfikację opinii* (tj. paragraf opisujący okoliczności, które spowodowały modyfikację), tuż przed tzw. *paragrafem opiniującym i* opatrzył go nagłówkiem „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie opinii negatywnej” lub „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii” [705.16, A17],
 - właściwe sformułowanie paragrafu uzasadniającego modyfikację opinii w zależności od tego, czy modyfikacja opinii wynikała z:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 705

- istotnego zniekształcenia odnośnie:
 - (iv) określonych kwot w sprawozdaniach finansowych (w tym ujawnień ilościowych) [705.17, A18],
 - (v) ujawnień stanowiących opisowe informacje [705.18],
 - (vi) nieujawnienia informacji wymagających ujawnienia [705.19, A19],
- niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [705.20],

z uwzględnieniem odpowiedniego sformułowania paragrafu uzasadniającego modyfikację opinii również w przypadku opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii [705.21, A20].

15. Oceń, czy biegły rewident, który zmodyfikował opinię, zamieścił w swoim sprawozdaniu:

- tzw. paragraf opiniujący, po paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii i zatytułował odpowiednio: „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odstąpienie od wyrażenia opinii”,
- właściwe sformułowanie paragrafu opiniującego w zależności od rodzaju wydanej opinii, tj. w zależności, czy była to opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna czy odstąpienie od wyrażenia opinii [KSB 705.22-25, A21-A24, Załącznik do KSB 705- przykłady 1-5].

16. Oceń, czy biegły rewident właściwie zmienił opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w przypadku gdy:

- wyraził opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną [KSB 705.26],
- odstąpił od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [KSB 705.27].

Cel – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób komunikował się z osobami sprawującymi nadzór.

Test

17. Oceń czy biegły rewident, który zmodyfikował opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, poinformował wcześniej osoby sprawujące nadzór o zamiarze takiej modyfikacji opinii, podając okoliczności, które doprowadziły do tego zamiaru oraz proponowane sformułowania modyfikacji [705.28, A25].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 706 (ZMIENIONY)¹⁵¹

AKAPITY OBJAŚNIAJĄCE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI ORAZ AKAPITY ZAWIERAJĄCE INNE SPRAWY W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident, po sformułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym, zwrócił uwagę użytkowników poprzez jasny dodatkowy przekaz w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy według osądu biegłego rewidenta było to konieczne, na:

1. sprawę, która pomimo, że została odpowiednio zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, lub
2. jeżeli jest to odpowiednie, jakkolwiek inną sprawę, która ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.

¹⁵¹ Niniejszy KSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później [706(Z).5].

Cel – dotyczy potwierdzenia zasadności zamieszczenia / braku zamieszczenia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz poprawności ujęcia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób ocenił okoliczności, które dały mu bądź nie, podstawy do zamieszczenia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi oraz adekwatnie ujął go w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi – akapit zawarty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, który odwołuje się do sprawy odpowiednio zaprezentowanej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników [706(Z).7(a)].

Test

1. Oceń, czy: [706(Z).8, A5-A6]

- biegły rewident właściwie ocenił, czy zidentyfikowana w trakcie badania dana sprawa wymagała zwrócenia uwagi użytkowników, tj. była tak ważna, że była fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników,
- sprawa taka została zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, jeśli została uznana za wymagającą zwrócenia uwagi użytkowników,
- biegły rewident zamieszczając w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi wziął pod uwagę fakt, że:
 - sprawa ujęta jako akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi zgodnie z KSB 705 (Z), nie powodowałaaby wymogu modyfikacji opinii przez biegłego rewidenta, oraz
 - gdy zastosowanie ma KSB 701 – sprawa ujęta jako akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie została uznana za kluczową sprawę badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta. [706(Z).A1-A3]

W swojej ocenie weź pod uwagę różne okoliczności, w jakich biegły rewident powinien był zamieścić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi. Należą do nich przykładowo:

- niepewność odnosząca się do przyszłego wyniku nadzwyczajnego sporu sądowego lub działania regulacyjnego,
- znaczące zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego, które wydarzyło się pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania biegłego rewidenta [560.6],
- wcześniejsze zastosowanie (gdzie to dozwolone) nowego standardu rachunkowości, który ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
- poważna katastrofa, która miała lub nadal ma znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki [706(Z).A5].

W swojej ocenie rozważ również, czy liczba zastosowanych akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi nie była nadmierna, co może zmniejszać skuteczność informowania przez biegłego rewidenta o takich sprawach [706(Z).A6].

W swojej ocenie rozpatrz sytuację, gdzie biegły rewident zwrócił uwagę w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi na pewną kwestię, ale która nie została ujawniona lub zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym, choć powinna była. Wówczas opinia biegłego rewidenta powinna była zostać zmodyfikowana zgodnie z KSB 705(Z).

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706 (ZMIENIONY)

2. Oceń, czy dokumentacja badania bądź zidentyfikowane przez biegłego rewidenta sprawy obejmują którąś z okoliczności poruszonych przez wymienione poniżej standardy [706(Z).4, A4, Załącznik 1], a jeśli tak, to czy zamieścił on w sprawozdaniu biegłego rewidenta, we właściwy sposób, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi na:

- **okoliczność przedstawioną w KSB 210**, tj. gdy stwierdził, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulacje byłyby nie do przyjęcia, gdyby nie fakt ich ustanowienia przez prawo lub regulacje.

Oceń, czy biegły rewident, jeśli przyjął zlecenie badania, uczynił to tylko wtedy, gdy w warunkach zlecenia zostało uzgodnienie, że:

- (i) sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych będzie zawierało akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, który zwróci uwagę użytkowników na dodatkowe ujawnienia zgodnie z KSB 706(Z), oraz
- (ii) opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych nie będzie zawierała sformułowań „rzetelnie przedstawia we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej chyba, że zamieszczenia tych sformułowań wymagały od biegłego rewidenta prawo lub regulacje [706(Z).8; **210.19(b)**].

- **okoliczności przedstawione w KSB 560**, tj. gdy:

- prawo, regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej nie zakazywały kierownictwu ograniczenia poprawki wprowadzanej do sprawozdań finansowych do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdań finansowych nie miały zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki, zaś biegły rewident, który skorzystał z możliwości ograniczenia procedur badania późniejszych zdarzeń do tej poprawki, korzystając z jednej z dwóch opcji zawartych w KSB 560.12, dostarczył nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta w akapicie objaśniającym zawierało wówczas stwierdzenie informujące, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczyły się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych [706(Z).8; **560.12(b)**].

- wystąpiły fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie udostępnienia sprawozdań finansowych.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało wówczas akapit objaśniający lub akapit obejmujący innego rodzaju objaśnienia nawiązujące do informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym w bardziej szczegółowy sposób omówione zostały powody wprowadzenia poprawek do wcześniej udostępnionych sprawozdań finansowych oraz do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta [706(Z).8; **560.16**].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706 (ZMIENIONY)

- **okoliczność przedstawioną w KSB 800¹⁵²**, tj. gdy sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego sprawozdania finansowe mogły nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu.

Oceń, czy sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia zawierało wówczas akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi zwracający uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta i akapit ten zamieszczony został przez biegłego rewidenta pod odpowiednim nagłówkiem [800.14, A14-A15; 706(Z).8].

¹⁵² Lub KSB 800(Z) [patrz par. 14, A20-A21] – w zależności od obowiązujących w danym okresie stosownych uchwał PIBR w zakresie krajowych standardów badania.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706 (ZMIENIONY)

3. Oceń, czy biegły rewident, jeśli zamieścił akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w swoim sprawozdaniu, to wówczas:
- zamieścił w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta akapit z odpowiednim nagłówkiem, zawierającym określenie „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi”,
 - zamieścił w akapicie jasne odwołanie do objaśnianej sprawy oraz wskazanie, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć stosowne ujawnienia, w pełni opisujące tę sprawę, a akapit ten odwołuje się tylko do informacji prezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, oraz
 - wskazał, że opinia biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do objaśnianej sprawy. [706(Z).9, A7-A8, A16-A17]

W swojej ocenie miej na uwadze, czy biegły rewident stosował się do dalszych wytycznych określonych w KSB 706(Z) na temat umiejscowienia akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi w poszczególnych okolicznościach [706(Z).A8, A16-A17].

Umieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest uzależnione od rodzaju informacji do przekazania oraz od osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia takich informacji dla zamierzonych użytkowników w porównaniu do innych elementów wymaganych do raportowania zgodnie z KSB 700 (Z). Na przykład [706(Z).A16]:

- *gdy akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi odnosi się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym okoliczności, w których biegły rewident ustalił, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby w innym wypadku nieakceptowalne¹⁵³, biegły rewident mógł uznać za konieczne aby zamieścić akapit bezpośrednio po sekcji „Podstawa opinii”, celem nadania odpowiedniego kontekstu opinii biegłego rewidenta.*
- *gdy sekcja „Kluczowe sprawy badania” jest prezentowana w sprawozdaniu biegłego rewidenta, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być prezentowany albo bezpośrednio przed albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” uwzględniając osąd biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi. Biegły rewident mógł także rozszerzyć kontekst w nagłówku „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi”, przykładowo na „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie późniejsze”, aby odróżnić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi od poszczególnych spraw opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania”.*

W swojej ocenie miej na uwadze, że zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi nie powinno wpływać na opinię biegłego rewidenta, a sam akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, nie jest substytutem dla:

- *opinii zmodyfikowanej zgodnie z KSB 705 (Z), gdy była ona wymagana przez okoliczności konkretnego zlecenia badania,*
- *ujawnień w sprawozdaniu finansowym, które są wymagane od kierownika jednostki przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, lub konieczne do zapewnienia rzetelnej prezentacji lub*
- *sprawozdawczości zgodnie z KSB 570 (Z), gdy istnieje znacząca niepewność odnosząca się do zdarzeń lub okoliczności, która mogła budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. [KSB 706(Z).A7]*

Rozpatrz w szczególności, czy zamieszczony akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie stanowił formy ukrytego zastrzeżenia w myśl KSB 705(Z).

¹⁵³ Na przykład, zgodnie z wymaganiem standardu KSB 210, paragraf 19 oraz standardu KSB 800, paragraf 14.

Cel – dotyczy potwierdzenia zasadności zamieszczenia / braku zamieszczenia akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz poprawności ujęcia akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób ocenił okoliczności, które dały mu bądź nie, podstawy do zamieszczenia akapitu zawierającego inne sprawy oraz adekwatnie ujął go w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Akapit zawierający inne sprawy – akapit zawarty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, który odwołuje się do sprawy innej niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta [706(Z).7(b)].

Test

4. Oceń, czy [706(Z).10-11]:

- biegły rewident właściwie ocenił, czy dana zidentyfikowana w trakcie badania sprawa, inna niż te, które zostały zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, miała związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta,
- jeśli sprawa została uznana za mającą związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident:
 - zamieścił w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit zawierający inne sprawy, pod warunkiem, że:
 - (a) nie było to zakazane przez przepisy prawa lub regulację oraz
 - (b) gdy miało zastosowanie KSB 701, sprawa ta nie została uznana za kluczową sprawę badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta [706(Z).A9-A14],
 - zamieścił akapit zawierający inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta w oddzielnej sekcji z nagłówkiem „Inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówkiem [706(Z).A15-A17].

W swojej ocenie weź pod uwagę różne okoliczności, gdy biegły rewident powinien był zamieścić akapit zawierający inne sprawy. Należą do nich okoliczności:

- *dotyczące zrozumienia procesu badania przez użytkowników (w sytuacji, gdy: (a) przepisy prawa lub regulacja wymagają, aby biegły rewident poinformował o sprawach planowania i ustalania zakresu w sprawozdaniu biegłego rewidenta lub biegły rewident uważał za konieczne, aby poinformować o takich sprawach w akapicie zawierającym inne sprawy, (b) biegły rewident nie był w stanie wycofać się ze zlecenia, nawet gdy możliwy wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, ze względu na ograniczenie zakresu badania nałożonego przez kierownika jednostki był rozległy, mógł on uznać za konieczne, aby zamieścić akapit zawierający inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta w celu wyjaśnienia, dlaczego nie było możliwe wycofanie się ze zlecenia) [706(Z).A9-A10],*
- *mające związek ze zrozumieniem przez użytkowników odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta ((a) biegły rewident, zgodnie ze specyficznymi wymogami prawa, mógł lub musiał dokonać podania szczegółów na temat spraw, które dostarczyły dalszych wyjaśnień odpowiedzialności biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego lub sprawozdania biegłego rewidenta na ich temat i gdy sekcja „Inna sprawa” zawierała więcej niż jedną sprawę użył różnych nagłówków podtytułów dla każdej sprawy – gdy uznał on, że może to być pomocne, (b) akapit zawierający inne sprawy nie dotyczy okoliczności, w których biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą, która jest dodatkowa do odpowiedzialności biegłego rewidenta według KSB (sekcja „Inna odpowiedzialność sprawozdawcza” w KSB 700(Z).43-45), lub gdzie biegły rewident został poproszony o przeprowadzenie i zaraportowanie dodatkowych wyszczególnionych procedur, lub o wyrażenie opinii na temat szczególnych spraw) [706(Z).A11-A12],*

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706 (ZMIENIONY)

- **sporządzanie sprawozdania z badania na temat więcej niż jednego sprawozdania finansowego** (gdy biegły rewident sporządził dwa sprawozdania biegłego rewidenta na temat dwóch sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z różnymi ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia, np. jednego według ustawy o rachunkowości, a drugiego wg MSSF, i jeżeli biegły rewident ustalił, że ramowe założenia były akceptowalne w poszczególnych okolicznościach, mógł on w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieścić akapit zawierający inne sprawy, odwołujący się do faktu, że zostało sporządzone inne sprawozdanie finansowe przez tę samą jednostkę zgodnie z innymi ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia oraz, że wydał on sprawozdanie na temat tego sprawozdania finansowego) [706(Z).A13],
- **ograniczenia rozpowszechniania lub wykorzystania sprawozdania biegłego rewidenta** (jako że sprawozdanie biegłego rewidenta było przeznaczone dla konkretnych użytkowników, biegły rewident mógł uważać za konieczne w danych okolicznościach, aby zamieścić akapit zawierający inne sprawy, w którym stwierdził, że sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników i nie powinno być rozpowszechniane do innych stron lub przez nie wykorzystywane) [706(Z).A14].

W swojej ocenie weź również pod uwagę, że [706(Z).A15]:

- treść akapitu zawierającego inne sprawy powinna jasno odzwierciedlać, że nie jest wymagane, aby taka inna sprawa była prezentowana i ujawniana w sprawozdaniu finansowym,
- w akapicie zawierającym inne sprawy nie zamieszcza się informacji, których przedstawienie jest zakazane przez przepisy prawa, regulację lub inne standardy zawodowe, na przykład standardy etyczne odnoszące się do poufności informacji,
- w akapicie zawierającym inne sprawy nie zamieszcza się informacji, których przekazanie było wymagane od kierownika jednostki.

W swojej ocenie miej na uwadze, że umiejscowienie akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest uzależnione od rodzaju informacji do przekazania oraz od osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia takich informacji dla zamierzonych użytkowników w porównaniu do innych elementów wymaganych do zaraportowania zgodnie z KSB 700 (Z). Na przykład [706(Z).A16]:

- gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta prezentowana jest sekcja „Kluczowe sprawy badania”, a za konieczne uważa się także zamieszczenie akapitu zawierającego inne sprawy, biegły rewident może rozszerzyć kontekst w nagłówku „Inna sprawa”, przykładowo na „Inna sprawa – zakres badania”, aby odróżnić akapit zawierający inne sprawy od poszczególnych spraw opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania”.
- gdy zamieszczany jest akapit zawierający inne sprawy w celu zwrócenia uwagi użytkowników na sprawę odnoszącą się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej poruszanej w sprawozdaniu biegłego rewidenta, akapit może być zawarty w sekcji „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.
- gdy ma to znaczenie dla wszystkich kategorii odpowiedzialności biegłego rewidenta lub zrozumienia przez użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, akapit zawierający inne sprawy może być zamieszczony jako oddzielna sekcja następująca po „Sprawozdaniu na temat badania sprawozdania finansowego” i „Sprawozdaniu na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706 (ZMIENIONY)

5. Oceń, czy dokumentacja badania bądź zidentyfikowane przez biegłego rewidenta sprawy obejmują którąś z okoliczności poruszonych przez wymienione poniżej standardy [706(Z).4, Załącznik 2], a jeśli tak, to czy zamieścił on w sprawozdaniu biegłego rewidenta, we właściwy sposób, akapit zawierający inne sprawy na:

— **okoliczności przedstawione w KSB 560**, tj. gdy:

- prawo, regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej nie zakazywały kierownictwu ograniczenia poprawki wprowadzanej do sprawozdań finansowych do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdań finansowych nie miały zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki, zaś biegły rewident, który skorzystał z możliwości ograniczenia procedur badania późniejszych zdarzeń do tej poprawki, korzystając z jednej z dwóch opcji zawartych w KSB 560.12, dostarczył nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta w akapicie obejmującym innego rodzaju objaśnienia zawierało wówczas stwierdzenie informujące, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczyły się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych [706(Z).10, **560.12(b)**].

- wystąpiły fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie udostępnienia sprawozdań finansowych.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało wówczas akapit objaśniający lub akapit obejmujący innego rodzaju objaśnienia nawiązujące do informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym w bardziej szczegółowy sposób omówione zostały powody wprowadzenia poprawek do wcześniej udostępnionych sprawozdań finansowych oraz do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta [706(Z).10; **560.16**].

— okoliczności przedstawione w KSB 710, tj. gdy:

Przeprowadź wybraną z 2 poniższych procedur w sytuacji, gdy opinia została wydana w zakresie danych korespondujących

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a obecny biegły rewident zdecydował się powołać na sprawozdanie swojego poprzednika dotyczące danych korespondujących.

Oceń, czy wówczas obecny biegły rewident, w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w akapicie zawierającym inne sprawy:

- (a) stwierdził, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
- (b) podał rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, zamieścił powody modyfikacji oraz
- (c) podał datę sporządzenia tego sprawozdania [706(Z).10; **710.13**, A7].

W swojej ocenie weź pod uwagę Przykład 3 Załącznika do KSB 710¹⁵⁴, tj. przykład ilustrujący sprawozdanie biegłego rewidenta dotyczące sprawozdań finansowych za poprzedni okres, zbadanych przez poprzedniego biegłego rewidenta, a prawo ani regulacje nie zakazywały obecnemu biegłemu rewidentowi powołania się na sprawozdanie swojego poprzednika na temat danych korespondujących [710.13, A7].

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie zostały zbadane.

Oceń, czy wówczas biegły rewident:

- (a) stwierdził w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w akapicie zawierającym inne sprawy, iż dane korespondujące nie zostały zbadane,
- (b) uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, że salda początkowe nie zawierały zniekształceń, które w istotny sposób wpływały na sprawozdania finansowe za bieżący okres [706(Z).10; **710.14**; 510.6].

¹⁵⁴ Odnośnie do treści przedmiotowego załącznika należy dodatkowo uwzględnić: zmiany dotyczące formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta wymagane przez KSB 700(Z) oraz zagadnienia dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta za przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli zastosowanie będzie miało KSB 701.

Przeprowadź wybraną z 3 poniższych procedur w sytuacji, gdy opinia została wydana w zakresie porównawczych sprawozdań finansowych

Weź pod uwagę, że w przypadku prezentowania porównawczych sprawozdań finansowych opinia biegłego rewidenta powinna być odnoszona do każdego z okresów, za który zaprezentowano sprawozdania finansowe, o których wyrażono opinię z badania [710.15].

Ponieważ sprawozdanie biegłego rewidenta na temat porównawczych sprawozdań finansowych dotyczy sprawozdań finansowych za poszczególne prezentowane okresy, biegły rewident może w odniesieniu do sprawozdań finansowych za jeden lub kilka okresów wyrazić opinię z zastrzeżeniem, opinię negatywną, odmówić wyrażenia opinii lub zamieścić akapit objaśniający, a jednocześnie wyrazić odmienną opinię na temat sprawozdań finansowych za inny okres [710.A8].

W swojej ocenie weź pod uwagę Przykład 4 Załącznika do KSB 710¹⁵⁵, tj. przykład ilustrujący sprawozdanie biegłego rewidenta z badania w bieżącym roku, w którym biegły rewident był zobowiązany złożyć sprawozdanie zarówno na temat sprawozdań finansowych za bieżący, jak i poprzedni okres, przy czym sprawozdanie za poprzedni okres zawierało opinię zmodyfikowaną, zaś sprawa powodująca modyfikację nie została rozwiązana [710.A9].

- w związku z badaniem za bieżący okres biegły rewident sporządził sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych za poprzedni okres, a opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres różniła się od poprzednio wyrażonej.

Oceń, czy wówczas biegły rewident wyjaśnił w akapicie zawierającym inne sprawy główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmienną opinię zgodnie z KSB 706(Z) [706(Z).10; **710.16**, A10].

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta.

Oceń, czy wówczas biegły rewident, poza wyrażeniem opinii o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, w akapicie zawierającym inne sprawy:

- (a) stwierdził, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
 - (b) podał rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta, i jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji oraz
 - (c) podał datę sporządzenia tego sprawozdania,
- wyjawszy przypadek, że sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta dotyczące sprawozdań finansowych za poprzedni okres zostało ponownie udostępnione wraz ze sprawozdaniami finansowymi [706(Z).10; **710.17**].

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie zostały zbadane.

Oceń, czy wówczas biegły rewident:

- (a) stwierdził w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w akapicie zawierającym inne sprawy, że porównawcze sprawozdania finansowe nie zostały zbadane,
- (b) uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, że salda początkowe nie zawierały zniekształceń, które w istotny sposób wpływały na sprawozdania finansowe za bieżący okres [706(Z).10; **710.19**; 510.6].

¹⁵⁵ Odnośnie do treści przedmiotowego załącznika należy dodatkowo uwzględnić: zmiany dotyczące formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta wymagane przez KSB 700(Z) oraz modyfikacje opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705(Z) oraz zagadnienia dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta za przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli zastosowanie będzie miało KSB 701.

Cel – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób komunikował się z osobami sprawującym nadzór odnośnie do kwestii wymagających zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta jako akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy.

Test

6. Oceń, czy biegły rewident, który zamierzał zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy, poinformował osoby sprawujące nadzór o tym zamiarze i o proponowanym brzmieniu tego akapitu [706(Z).12, A18].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 706

Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident, który wyraził opinię o sprawozdaniach finansowych - jeżeli uznał to za konieczne - zwrócił uwagę użytkowników, poprzez zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta dodatkowych, zrozumiałych informacji, na:

3. sprawę, która mimo, iż została odpowiednio zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniach finansowych, jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników lub
4. inną sprawę, jeśli to odpowiednie, która ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Cel – dotyczy potwierdzenia zasadności zamieszczenia/ braku zamieszczenia paragrafu objaśniającego oraz poprawności ujęcia w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragrafu objaśniającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób ocenił okoliczności, które dały mu bądź nie, podstawy do zamieszczenia paragrafu objaśniającego oraz adekwatnie ujął go w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Test

7. Oceń, czy:

- biegły rewident właściwie ocenił, czy zidentyfikowana w trakcie badania dana sprawa wymagała zwrócenia uwagi użytkowników, tj. była tak ważna, gdyż miała podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników,
- sprawa taka została zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniach finansowych, jeśli została uznana za wymagającą zwrócenia uwagi użytkowników,
- biegły rewident:
 - uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające, że sprawa nie została istotnie zniekształcona w sprawozdaniach finansowych,
 - zamieścił w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf objaśniający, przy czym paragraf taki mógł dotyczyć wyłącznie informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniach finansowych. [706.6, A1-A2]

W swojej ocenie weź pod uwagę różne okoliczności, gdy biegły rewident powinien był zamieścić paragraf objaśniający. Należą do nich przykładowo:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706

- niepewność co do przyszłego wyniku nietypowego sporu prawnego lub działania regulacyjnego,
- wcześniejsze zastosowanie przed datą wejścia w życie (jeżeli to dozwolone) nowego standardu rachunkowości (np. nowego Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej) mającego rozległy wpływ na sprawozdania finansowe,
- poważna katastrofa, która wywarła lub nadal wywiera znaczący wpływ na pozycję finansową jednostki [706.A1].

W swojej ocenie rozważ również, czy liczba zastosowanych paragrafów objaśniających nie była nadmierna, zaś zakres zamieszczonych w każdym z nich informacji nie był szerszy niż ten zaprezentowany lub ujawniony w sprawozdaniach finansowych [706.A2].

W swojej ocenie rozpatrz sytuację, gdzie biegły rewident zwrócił uwagę w paragrafie objaśniającym na pewną kwestię, ale która nie została ujawniona lub zaprezentowana w sprawozdaniach finansowych, choć powinna była. Wówczas opinia biegłego rewidenta powinna była zostać zmodyfikowana zgodnie z KSB 705.

8. Oceń, czy dokumentacja badania bądź zidentyfikowane przez biegłego rewidenta sprawy obejmują którąś z okoliczności poruszonych przez wymienione poniżej standardy, a jeśli tak, to czy zamieścił on w sprawozdaniu biegłego rewidenta, we właściwy sposób, paragraf objaśniający na:
- okoliczność przedstawioną w KSB 210, tj. gdy stwierdził, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulacje byłyby nie do przyjęcia, gdyby nie fakt ich ustanowienia przez prawo lub regulacje.

Oceń, czy biegły rewident, jeśli przyjął zlecenie badania, uczynił to tylko wtedy, gdy w warunkach zlecenia zostało uzgodnienie, że:

- (iii) sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych będzie zawierało paragraf objaśniający, który zwróci uwagę użytkowników na dodatkowe ujawnienia zgodnie z KSB 706, oraz
 - (iv) opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych nie będzie zawierała sformułowań „rzetelnie przedstawia we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej chyba, że zamieszczenia tych sformułowań wymagały od biegłego rewidenta prawo lub regulacje [706.6, 210.19(b)].
- okoliczności przedstawione w KSB 560, tj. prawo, regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej nie zakazywały kierownictwu ograniczenia poprawki wprowadzanej do sprawozdań finansowych do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdań finansowych nie miały zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki, zaś biegły rewident, który skorzystał z możliwości ograniczenia procedur badania późniejszych zdarzeń do tej poprawki, korzystając z jednej z dwóch opcji zawartych KSB 560.12, dostarczył nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta w akapicie objaśniającym zawierało wówczas stwierdzenie informujące, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczyły się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych [706.6, 560.12 (b)],

- wystąpiły fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie udostępnienia sprawozdań finansowych.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało wówczas akapit objaśniający lub akapit obejmujący innego rodzaju objaśnienia nawiązujące do informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym w bardziej szczegółowy sposób omówione zostały powody wprowadzenia poprawek do wcześniej udostępnionych sprawozdań finansowych oraz do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta [706.6, 560.16],

- okoliczność przedstawioną w KSB 570, tj. gdy zgodnie z KSB 570.18 przyjęcie założenia kontynuacji działalności było zasadne, ale zachodziła istotna niepewność, zaś sprawozdania finansowe:
 - właściwie opisywały główne zdarzenia lub uwarunkowania, które budziły poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownictwa dotyczące tych zdarzeń lub uwarunkowań oraz
 - zawierały jednoznaczne ujawnienie, że zachodziła istotna niepewność spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które mogły budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka mogła nie móc spieniężać aktywów i spłacać zobowiązań w toku zwykłej działalności.

Oceń, czy biegły rewident w swoim sprawozdaniu wyraził wówczas opinię bez zastrzeżeń i uzupełnił swoje sprawozdanie o paragraf objaśniający w celu: (a) podkreślenia, że zachodziła istotna niepewność spowodowana zdarzeniem lub uwarunkowaniem, która mogła budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz (b) zwrócenia uwagi na zawartą w sprawozdaniach finansowych informację dodatkową ujawniającą zagadnienia opisane w paragrafie KSB 570.18 [706.2,6; 570.19, A21-A22]

- okoliczność przedstawioną w KSB 800, tj. gdy sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego sprawozdania finansowe mogły nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu.

Oceń, czy sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia zawierało wówczas paragraf objaśniający zwracający uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta i paragraf ten zamieszczony został przez biegłego rewidenta pod odpowiednim nagłówkiem [800.14, A14-A15; 706.2,6]

9. Oceń, czy biegły rewident, jeśli zamieścił paragraf objaśniający w swoim sprawozdaniu, to wówczas:
 - zamieścił go w sprawozdaniu biegłego rewidenta bezpośrednio po paragrafie opiniującym,
 - zastosował nagłówek „objaśnienie” lub inny odpowiedni nagłówek,
 - zamieścił w paragrafie wyraźne odniesienie do objaśnianej sprawy oraz wskazanie, gdzie w sprawozdaniach finansowych można było znaleźć odpowiednie ujawnienia opisujące w pełni sprawę,
 - zaznaczył, że objaśnienie sprawy nie stanowiło modyfikacji opinii biegłego rewidenta. [706.7, A3-A4]

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706

W swojej ocenie miej na uwadze, iż zamieszczenie paragrafu objaśniającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie powinno być spowodowane zmianą opinii biegłego rewidenta, a sam paragraf nie powinien być zastąpiony:

- *wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem, opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii, jeżeli było to wymagane w przypadku danego zlecenia badania (zgodnie z KSB 705) lub*
- *ujawnień w sprawozdaniach finansowych informacji, których wymagały od kierownictwa mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej [KSB 706, A3-A4].*

Rozpatrz w szczególności, czy zamieszczony paragraf objaśniający nie stanowił formy ukrytego zastrzeżenia w myśl KSB 705.

Cel – dotyczy potwierdzenia zasadności zamieszczenia/ braku zamieszczenia paragrafu dotyczącego innej sprawy oraz poprawności ujęcia w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragrafu dotyczącego innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Ocena, czy biegły rewident we właściwy sposób ocenił okoliczności, które dały mu bądź nie, podstawy do zamieszczenia paragrafu dotyczącego innej sprawy oraz adekwatnie ujął go w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Test

10. Oceń, czy:

- biegły rewident właściwie ocenił, czy dana zidentyfikowana w trakcie badania sprawa, inna niż zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniach finansowych, miała znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta,
- jeśli sprawa została uznana za mającą znaczenie zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident:
 - poinformował o takiej sprawie w sprawozdaniu biegłego rewidenta w paragrafie o nagłówku „Inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówku,
 - zamieścił ten paragraf bezpośrednio po paragrafie opiniującym i po paragrafie objaśniającym lub w innym miejscu sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli treść innej sprawy wiązała się z paragrafem dotyczącym innej odpowiedzialności sprawozdawczej [706.8, A5-A11].

W swojej ocenie weź pod uwagę różne okoliczności, gdy biegły rewident powinien był zamieścić paragraf dotyczący innej sprawy. Należą do nich okoliczności:

- *znaczące dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania (w sytuacji, gdy biegły rewident nie mógł wycofać się ze zlecenia badania - mimo iż potencjalny wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczenia zakresu badania przez kierownictwo był rozległy - mógł on uznać za konieczne zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragrafu dotyczącego innej sprawy, aby wyjaśnić, dlaczego nie mógł wycofać się ze zlecenia badania) [706.A5],*
- *znaczące dla zrozumienia przez użytkowników odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta ((a) biegły rewident, zgodnie ze specyficznymi wymogami prawa, mógł lub musiał dokonać pełniejszego wyjaśnienia swojej odpowiedzialności za badanie sprawozdań finansowych lub za sprawozdanie biegłego rewidenta i użył jednego lub więcej podtytułów dla opisanie treści paragrafu dotyczącego innej sprawy, (b) paragrafu dotyczącego innej sprawy nie stosuje się w przypadku, kiedy biegły rewident wywiązuje się z dodatkowej odpowiedzialności sprawozdawczej w stosunku do wynikającej z KSB odpowiedzialności za sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych (rozdział „Inna odpowiedzialność sprawozdawcza” w KSB 700.38-39) lub gdy biegły rewident podjął się przeprowadzenia dodatkowych specyficznych procedur i sporządzenia sprawozdania na ten temat, lub wyrażenia opinii o specyficznych sprawach) [706.A6-A7],*
- *sporządzenie sprawozdań na temat więcej niż jednego sprawozdania finansowego (gdy biegły rewident sporządził dwa sprawozdania biegłego rewidenta na temat dwóch sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z różnymi ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia, np. jednego według ustawy*

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706

o rachunkowości, a drugiego wg MSSF, i jeżeli biegły rewident ustalił, że oba ramowe założenia były akceptowalne w istniejących okolicznościach, mógł on w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieścić paragraf dotyczący innej sprawy i nawiązać w nim do faktu, że drugie sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez tę samą jednostkę zgodnie z innymi ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia oraz że sporządził sprawozdanie biegłego rewidenta na temat tych sprawozdań finansowych) [706.A8],

- **ograniczenia dostępu lub korzystania ze sprawozdania biegłego rewidenta** (jako że sprawozdanie biegłego rewidenta było przeznaczone dla szczególnych użytkowników, biegły rewident mógł w danych okolicznościach uznać za konieczne zamieszczenie paragrafu dotyczącego innej sprawy, w którym stwierdził, że sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników i nie powinno być przekazywane ani wykorzystywane przez inne strony) [706.A9].

W swojej ocenie uwzględnij również, że biegły rewident paragraf objaśniający mógł:

- zamieścić w sekcji zatytułowanej „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”, jeżeli paragraf dotyczący innej sprawy zamieścił się celem zwrócenia uwagi użytkowników na sprawę związaną z inną odpowiedzialnością sprawozdawczą, o której była mowa w sprawozdaniu biegłego rewidenta,
- alternatywnie, w osobnej sekcji następującej po „Sprawozdaniu na temat sprawozdań finansowych” lub po „Sprawozdaniu na temat innych wymogów prawa i regulacji”, jeżeli było to odpowiednie do całej odpowiedzialności biegłego rewidenta lub dla zrozumienia sprawozdania biegłego rewidenta przez użytkowników [706.A10].

W swojej ocenie weź również pod uwagę, że treść paragrafu dotyczącego innej sprawy:

- nie wymagała prezentowania i ujawniania w sprawozdaniach finansowych,
- nie mogła zawierać informacji, których zamieszczenia zakazywało prawo, regulacje lub inne zawodowe standardy, np. etyczne standardy dotyczące poufności informacji,
- nie powinna była obejmować informacji, których zaprezentowanie było wymagane od kierownictwa [706.A11].

11. Oceń, czy dokumentacja badania bądź zidentyfikowane przez biegłego rewidenta sprawy obejmują którąś z okoliczności poruszonych przez wymienione poniżej standardy, a jeśli tak, to zamieścił on w sprawozdaniu biegłego rewidenta, we właściwy sposób, paragraf dotyczący innej sprawy na:

- okoliczności przedstawione w KSB 560, tj. gdy:
 - prawo, regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej nie zakazywały kierownictwu ograniczenia poprawki wprowadzanej do sprawozdań finansowych do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdań finansowych nie miały zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki, zaś biegły rewident, który skorzystał z możliwości ograniczenia procedur badania późniejszych zdarzeń do tej poprawki, korzystając z jednej z dwóch opcji zawartych KSB 560.12, dostarczył nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta w akapicie obejmującym innego rodzaju objaśnienia zawierało wówczas stwierdzenie informujące, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczyły się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych [706.8, 560.12 (b)].

- wystąpiły fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie udostępnienia sprawozdań finansowych.

Oceń, czy nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało wówczas akapit objaśniający lub akapit obejmujący innego rodzaju objaśnienia nawiązujące do informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym w bardziej szczegółowy sposób omówione zostały powody wprowadzenia

poprawek do wcześniej udostępnionych sprawozdań finansowych oraz do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta [706.8; 560.16],

Przeprowadź wybrane z 2 poniższych procedur w sytuacji, gdy opinia została wydana w zakresie danych korespondujących:

— okoliczności przedstawione w KSB 710, tj. gdy:

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a obecny biegły rewident zdecydował się powołać na sprawozdanie swojego poprzednika dotyczące danych korespondujących.

Oceń, czy wówczas obecny biegły rewident, w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w paragrafie dotyczącym innej sprawy:

- (d) stwierdził, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
- (e) podał rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji oraz
- (f) podał datę sporządzenia tego sprawozdania [706.8; 710.13, A7],

W swojej ocenie weź pod uwagę Przykład 3 do Załącznika do KSB 710, tj. przykład ilustrujący sprawozdanie biegłego rewidenta dotyczące sprawozdań finansowych za poprzedni okres, zbadanych przez poprzedniego biegłego rewidenta, a prawo ani regulacje nie zakazywały obecnemu biegłemu rewidentowi powołania się na sprawozdanie swojego poprzednika na temat danych korespondujących. [710.13, A7].

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie zostały zbadane.

Oceń, czy wówczas biegły rewident:

- (c) stwierdził w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w paragrafie dotyczącym innej sprawy, iż dane korespondujące nie zostały zbadane,
- (d) uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, że salda początkowe nie zawierały zniekształceń, które w istotny sposób wpływały na sprawozdania finansowe za bieżący okres [706.8; 710.14; 510.6],

Przeprowadź wybrane z 3 poniższych procedur w sytuacji, gdy opinia została wydana w zakresie porównawczych sprawozdań finansowych:

Weź po uwagę, że w przypadku prezentowania porównawczych sprawozdań finansowych opinia biegłego rewidenta powinna być odnoszona do każdego z okresów, za który zaprezentowano sprawozdania finansowe, o których wyrażono opinię z badania.

Ponieważ sprawozdanie biegłego rewidenta na temat porównawczych sprawozdań finansowych dotyczy sprawozdań finansowych za poszczególne prezentowane okresy, biegły rewident może w odniesieniu do sprawozdań finansowych za jeden lub kilka okresów wyrazić opinię z zastrzeżeniem, opinię negatywną, odstąpić od wyrażenia opinii lub zamieścić paragraf objaśniający, a jednocześnie wyrazić odmienną opinię na temat sprawozdań finansowych za inny okres.

W swojej ocenie weź pod uwagę Przykład 4 Załącznika do KSB 710, tj. przykład ilustrujący sprawozdanie biegłego rewidenta z badania w bieżącym roku, w którym biegły rewident był zobowiązany złożyć sprawozdanie zarówno na temat sprawozdań finansowych za bieżący, jak i poprzedni okres, przy czym sprawozdanie za poprzedni okres zawierało opinię zmodyfikowaną, zaś sprawa powodująca modyfikację nie została rozwiązana [KSB 710.15, A8-A9].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706

- w związku z badaniem za bieżący okres biegły rewident sporządził sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych za poprzedni okres, a opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres różniła się od poprzednio wyrażonej.

Oceń, czy wówczas biegły rewident wyjaśnił w paragrafie dotyczącym innej sprawy główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmiennej opinii zgodnie z KSB 706 [706.8; 710.16, A10],

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta.

Oceń, czy wówczas biegły rewident, poza wyrażeniem opinii o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, w paragrafie dotyczącym innej sprawy:

- (d) stwierdził, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
- (e) podał rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta, i jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji oraz
- (f) podał datę sporządzenia tego sprawozdania, wyjąwszy przypadek, że sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta dotyczące sprawozdań finansowych za poprzedni okres zostało ponownie udostępnione wraz ze sprawozdaniami finansowymi. [706.8; 710.17].

- sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie zostały zbadane.

Oceń, czy wówczas biegły rewident:

- (c) stwierdził w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w paragrafie dotyczącym innej sprawy, że porównawcze sprawozdania finansowe nie zostały zbadane,
- (d) uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, że salda początkowe nie zawierały zniekształceń, które w istotny sposób wpływały na sprawozdania finansowe za bieżący okres [706.8; 710.19; 510.6].

— okoliczność przedstawioną w KSB 720 w zakresie podejścia do istotnych niespójności stwierdzonych w innych informacjach niż sprawozdania finansowe (do których dostęp uzyskano przed datą sprawozdania biegłego rewidenta), gdy:

- niezbędna była zmiana innych informacji niż sprawozdania finansowe,
- kierownictwo odmówiło dokonania zmiany.

Oceń, czy wówczas biegły rewident:

- poinformował o tym osoby sprawujące nadzór oraz
- włączył do sprawozdania biegłego rewidenta akapit „Inne sprawy” opisujący istotne niespójności zgodnie z KSB 706 [706.8,9; 260; 720.10(a)].

Weź pod uwagę, że oprócz włączenia do sprawozdania biegłego rewidenta akapitu „Inne sprawy” mógł on alternatywnie albo (i) odmówić wydania sprawozdania biegłego rewidenta albo (ii) wypowiedzieć zlecenie badania, jeżeli prawo dopuszczało taką możliwość.

Cel – dotyczy komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 706

Ocena, czy biegły rewident w adekwatny sposób komunikował się z osobami sprawującym nadzór odnośnie kwestii wymagających zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta jako paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy.

Test

12. Oceń, czy biegły rewident, który zamierzał zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy, poinformował o tym zamiarze osoby sprawujące nadzór i przedstawił proponowane sformułowania tego paragrafu [706.9, A12].

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 710

Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe

Kluczowa konkluzja

Ocena czy biegły rewident:

1. uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy informacje porównawcze w sprawozdaniach finansowych zostały zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami dotyczącymi informacji porównawczych, zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej oraz
2. sporządził sprawozdanie biegłego rewidenta zgodnie z jego odpowiedzialnością sprawozdawczą

Cel testu – dotyczy procedur badania

Ocena czy procedury badania biegłego rewidenta w zakresie informacji porównawczych objętych sprawozdaniem finansowym spełniają w danych okolicznościach wymogi KSB 710.

Test

1. Oceń czy biegły rewident wykonał następujące procedury:
 - (a) ocenił czy informacje porównawcze są zgodne z kwotami i innymi ujawnieniami prezentowanymi za poprzedni okres oraz, jeśli to odpowiednie, zostały przekształcone oraz
 - (b) ocenił czy zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie lub, w razie zmian zasad (polityki) rachunkowości, czy zostały one poprawnie zaksięgowane i ujawnione [710.7].
2. Oceń czy biegły rewident –
 - (a) jeśli stwierdził, iż informacje porównawcze mogą zawierać istotne zniekształcenia – przeprowadził dodatkowe procedury badania niezbędne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających ustalić, czy zachodzi istotne zniekształcenie,
 - (b) jeśli zbadał sprawozdanie finansowe za poprzedni okres – zastosował odpowiednie wymogi KSB 560,

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 710

- (c) jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres było zmienione – ustalił czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionymi sprawozdaniami finansowymi,
- (d) zwrócił się o pisemne oświadczenia na temat wszystkich okresów, których dotyczy jego opinia, w tym szczegółowe oświadczenia dotyczące wszystkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres, które wpływa na informacje porównawcze [710.8-9].

Cel testu – dotyczy sprawozdawczości z badania - danych korespondujących

Ocena czy opinia biegłego rewidenta dotycząca danych korespondujących spełnia w danych okolicznościach wymogi KSB 710.

Test

- 3. Oceń czy biegły rewident - dla prezentacji w sprawozdaniu finansowym danych korespondujących - w przypadkach [710.10-12, 14]:
 - (a) jeśli sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres zawierało:
 - (i) opinię z zastrzeżeniem,
 - (ii) biegły odstąpił od wyrażenia opinii,
 - (iii) wydał opinię negatywną,czy biegły rewident zmodyfikował odpowiednio swoją opinię tj.:
 - (i) jeśli faktyczny lub potencjalny wpływ sprawy na dane bieżącego okresu jest istotny - opisał sprawę, która spowodowała modyfikację, nawiązując zarówno do danych za bieżący okres, jak i danych korespondujących lub
 - (ii) w innych przypadkach wyjaśnił, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na faktyczny lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych bieżącego okresu i danych korespondujących,
 - (b) jeśli uzyskał dowód badania potwierdzający istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych za poprzedni okres, o których wydano opinię niezmodyfikowaną a dane korespondujące nie zostały poprawnie przekształcone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień – wyraził on o sprawozdaniach za bieżący okres opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną – w związku z danymi korespondującymi zawartymi w sprawozdaniach finansowych,
 - (c) jeśli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres nie zostało zbadane, stwierdził – w paragrafie dotyczącym innej sprawy – że dane korespondujące nie zostały zbadane. Czy w takich przypadkach uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdania finansowe za bieżący okres.
- 4. Oceń czy w pozostałych przypadkach (tj. w innych przypadkach niż opisane w 3.(a)-(c)) biegły rewident nie zamieścił wzmianki na temat danych korespondencyjnych w opinii biegłego rewidenta.

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 710

5. Oceń czy - jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta i biegły rewident decyduje się powołać na sprawozdanie swojego poprzednika dotyczące danych korespondujących – w sprawozdaniu biegłego rewidenta w paragrafie dotyczącym innej sprawy stwierdził on:
 - (a) że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
 - (b) podał rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i – jeśli opinia była zmodyfikowana – podał powody modyfikacji,
 - (c) podał datę sporządzenia tego sprawozdania [710.13].

Cel testu – dotyczy sprawozdawczości z badania – porównawczych sprawozdań finansowych

Ocena czy opinia biegłego rewidenta dotycząca porównawczych sprawozdań finansowych spełnia w danych okolicznościach wymogi KSB 710.

Test

6. Oceń czy – w przypadku gdy w związku z badaniem za bieżący okres biegły rewident sporządził sprawozdanie za poprzedni okres, a opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres różni się od poprzednio wyrażonej – biegły rewident w paragrafie dotyczącym innej sprawy wyjaśnił główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmiennej opinii zgodnie z KSB 706 [710.16].
7. Oceń czy – jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta – biegły rewident w paragrafie objaśniającym stwierdził:
 - (a) że sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
 - (b) podał rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta oraz – jeśli opinia była zmodyfikowana – powody modyfikacji,
 - (c) datę sporządzenia tego sprawozdania
– poza przypadkiem gdy sprawozdania biegłego rewidenta dotyczące sprawozdań finansowych za poprzedni okres zostały ponownie udostępnione wraz ze sprawozdaniami finansowymi [710.15,17].
8. Oceń czy – jeśli biegły rewident stwierdził, że wystąpiło istotne zniekształcenie wpływające na sprawozdania finansowe za poprzedni okres, na temat których poprzedni biegły rewident wydał opinię niezmodyfikowaną – wykonał on następujące procedury:
 - (a) poinformował kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór o tym zniekształceniu,
 - (b) wniósł o poinformowanie o sprawie poprzedniego biegłego rewidenta.Oceń czy – jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zmienione i poprzedni biegły rewident wydał (zgodził się na wydanie) nowe sprawozdanie

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 710

biegłego rewidenta na temat tych zmienionych sprawozdań finansowych za poprzedni okres – biegły rewident sporządził sprawozdanie tylko na temat sprawozdań finansowych za poprzedni okres [710.15,18].

9. Oceń czy – jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie zostały zbadane – biegły rewident:
 - (a) w paragrafie dotyczącym innej sprawy stwierdził, że porównawcze sprawozdania finansowe nie zostały zbadane,
 - (b) uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdania finansowe za bieżący okres [710.15,19].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 720 (ZMIENIONY)¹⁵⁶

OBOWIĄZKI BIEGŁEGO REWIDENTA DOTYCZĄCE INNYCH INFORMACJI

Kluczowa konkluzja

Upewnij się, że biegły rewident, po przeczytaniu innych informacji:

- (a) rozpatrzył, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i sprawozdaniem finansowym,
- (b) rozpatrzył, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania,
- (c) odpowiednio zareagował, gdy zidentyfikował, że takie istotne niespójności wydają się występować lub gdy w inny sposób dowiedział się, że inne informacje wydają się istotnie zniekształcone oraz
- (d) wydał sprawozdanie biegłego rewidenta zgodne z KSB 720(Z).

¹⁵⁶ Niniejszy KSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później [720(Z).10].

Cel testu – dotyczy zapoznania się z innymi informacjami

Ocena czy biegły rewident wykonał odpowiednie procedury w zakresie uzyskiwania, czytania oraz rozpatrywania innych informacji.

Inne informacje – informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki [720(Z).12(c), A8–A10].

Zniekształcenie innych informacji – zniekształcenie innych informacji występuje, gdy inne informacje są nieprawidłowo przedstawione lub w inny sposób wprowadzają w błąd (w tym, pomijają lub zaciemniają informacje niezbędne dla właściwego zrozumienia zagadnienia ujawnionego w innych informacjach) [720(Z).12(b), A6–A7].

Raport roczny – dokument lub połączenie dokumentów, sporządzony(-e) zwykle raz w roku przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór zgodnie z prawem, regulacjami lub zwyczajem, którego celem jest zapewnienie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji na temat działalności jednostki oraz wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki, jak określono w sprawozdaniu finansowym; raport roczny zawiera lub towarzyszy sprawozdaniu finansowemu i sprawozdaniu biegłego rewidenta na jego temat i zwykle zawiera informacje na temat rozwoju jednostki, jej przyszłych perspektyw oraz ryzyk i niepewności, sprawozdanie organu zarządzającego jednostką oraz raporty obejmujące ład korporacyjny [720(Z).12(a)].

Prawo, regulacje lub zwyczaj mogą definiować zawartość raportu rocznego oraz nazwę, która się do niego odnosi, dla jednostek w określonym systemie prawnym; jednakże, treść i nazwa mogą się różnić w ramach systemu prawnego oraz pomiędzy systemami prawnymi [720(Z).A1].

Raport roczny jest zwykle sporządzany w ujęciu rocznym. Jednakże, gdy sprawozdanie finansowe podlegające badaniu jest sporządzane za okres sprawozdawczy krótszy lub dłuższy niż rok, raport roczny może być także sporządzony i obejmować ten sam okres sprawozdawczy co sprawozdanie finansowe [720(Z).A2].

W niektórych przypadkach raport roczny jednostki może być jednym dokumentem i odnosi się do niego tytuł „raport roczny” lub jakiś inny tytuł. W innych przypadkach prawo, regulacje lub zwyczaj wymagają od jednostki raportowania właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji na temat działalności jednostki i wyników finansowych jednostki i sytuacji finansowej jednostki określonych w sprawozdaniu finansowym (tj. raporcie rocznym) w formie pojedynczego dokumentu lub w formie dwóch lub więcej odrębnych dokumentów, które w połączeniu służą temu samemu celowi. Na przykład, zależnie od prawa, regulacji lub zwyczaju w określonym systemie prawnym, jeden lub więcej następujących dokumentów może tworzyć część raportu rocznego:

- sprawozdania z działalności, komentarz kierownika jednostki lub przegląd operacyjny lub finansowy lub podobne sprawozdania sporządzone przez osoby sprawujące nadzór (na przykład sprawozdanie rady nadzorczej),
- oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej,
- oświadczenie o ładzie korporacyjnym,
- sprawozdania z kontroli wewnętrznej i oceny ryzyka [720(Z).A3].

Raport roczny może zostać udostępniony użytkownikom w formie drukowanej lub elektronicznie, w tym na stronie internetowej jednostki. Dokument (lub połączenie dokumentów) może spełniać definicję raportu rocznego, bez względu na sposób, w jaki został on udostępniony użytkownikom [720(Z).A4].

Raport roczny różni się rodzajem, celem i zawartością od innych sprawozdań, takich jak sprawozdanie sporządzone, aby zaspokoić potrzeby informacyjne określonej grupy interesariuszy lub sprawozdanie sporządzone, aby przestrzegać określonego regulacyjnego celu sprawozdawczego (nawet, gdy jest wymagane, aby takie sprawozdanie było publicznie dostępne). Przykłady sprawozdań, które, gdy zostaną opublikowane jako odrębne dokumenty, nie są zwykle częścią zbioru dokumentów, które składają się na raport roczny (zgodnie z prawem, regulacjami lub zwyczajem), i które przez to nie są innymi informacjami objętymi zakresem KSB 720(Z), obejmują:

- odrębne sprawozdania branżowe lub regulacyjne (na przykład sprawozdania adekwatności kapitałowej), takie jak mogą być sporządzane w branży bankowej, ubezpieczeniowej i emerytalnej,
- sprawozdania w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu,
- raporty zrównoważonego rozwoju,
- raporty na temat różnorodności i równych szans,
- raporty dotyczące odpowiedzialności za produkt,
- raporty dotyczące praktyk zatrudnienia i warunków pracy,
- raporty dotyczące praw człowieka [720(Z).A5].

KSB 720(Z) nie ma zastosowania do:

- (a) wstępnych komunikatów dotyczących informacji finansowych lub
- (b) dokumentów ofertowych papierów wartościowych, w tym prospektów emisyjnych [720(Z).7].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

Inne informacje mogą obejmować kwoty lub inne pozycje, które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie w stosunku do kwot lub innych pozycji w sprawozdaniu finansowym, o których biegły rewident uzyskał wiedzę podczas badania. Inne informacje mogą także obejmować inne sprawy [720(Z).5].

Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji (innych niż mające zastosowanie obowiązki sprawozdawcze) mają zastosowanie bez względu na to, czy inne informacje zostały uzyskane przez biegłego rewidenta przed lub po dacie sprawozdania biegłego rewidenta [720(Z).6].

Obowiązki biegłego rewidenta zgodnie z KSB 720(Z) nie stanowią usługi atestacyjnej na temat innych informacji lub nie nakładają na biegłego rewidenta obowiązku upewnienia się na temat innych informacji [720(Z).8].

Przepisy prawa lub regulacje mogą nakładać na biegłego rewidenta dodatkowe obowiązki w odniesieniu do innych informacji, które wykraczają poza zakres KSB 720(Z) [720(Z).9].

Test

6. Oceń czy biegły rewident: [720(Z).13, A11-A22]
- (d) określił, poprzez rozmowę z kierownikiem jednostki, który(-e) dokument(-y) składa(-ją) się na raport roczny, oraz planowany przez jednostkę sposób i czas publikacji takiego(-ich) dokumentu(-ów),
 - (e) dokonał odpowiednich ustaleń z kierownikiem jednostki, aby uzyskać w odpowiednim czasie i, jeżeli to możliwe, przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, ostatnią wersję dokumentu(-ów) składającego(-ych) się na raport roczny oraz
 - (f) gdy niektóre lub wszystkie dokumenty ustalone w paragrafie 13(a) KSB 720(Z) nie były dostępne do daty sprawozdania biegłego rewidenta – zwrócił się do kierownika jednostki o przedstawienie pisemnego oświadczenia, że ostatnia wersja dokumentu(-ów) zostanie przekazana biegłemu rewidentowi, gdy będzie dostępna, i przed jego(ich) publikacją przez jednostkę, tak aby mógł on zakończyć procedury wymagane przez niniejszy KSB [720(Z).A22].

Kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór jest(są) odpowiedzialny(-e) za sporządzenie raportu rocznego. Biegły rewident może przedstawiać kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór: [720(Z).A13]

- *oczekiwania biegłego rewidenta w odniesieniu do uzyskania ostatecznej wersji raportu rocznego (w tym wszystkich dokumentów, które razem składają się na raport roczny) w odpowiednim czasie przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, tak aby biegły rewident mógł zakończyć procedury wymagane przez KSB 720(Z) przed datą sprawozdania biegłego rewidenta lub, jeżeli nie jest to możliwe, tak szybko jak jest to wykonalne i w każdym przypadku przed publikacją takich informacji przez jednostkę,*
- *możliwe skutki, gdy inne informacje są uzyskane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.*

Przekazanie informacji, do którego odnosi się paragraf A13 KSB 720(Z) – patrz akapit powyżej – może być szczególnie wskazane w przypadku: [720(Z).A14]

- *pierwszego zlecenia badania,*
- *gdy wystąpiła zmiana kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór,*
- *gdy oczekuje się, że inne informacje zostaną uzyskane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.*

W swojej ocenie weź pod uwagę, że gdy raport roczny był tłumaczony na inne języki ze względu na prawo lub regulacje (tak jak może to wystąpić, gdy system prawny ma więcej niż jeden język urzędowy) lub, gdy wiele „raportów rocznych” było sporządzanych zgodnie z różnymi systemami prawnymi (na przykład, gdy jednostka jest notowana na giełdzie w więcej niż jednym systemie prawnym), konieczne mogło być rozpatrzenie, czy jeden lub więcej spośród „raportów rocznych” tworzy część innych informacji. Wytyczne w tym zakresie mogą znajdować się w lokalnym prawie lub regulacjach [720(Z).A12].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że nie jest zabronione, aby biegły rewident opatrzył odpowiednią datą lub wydał sprawozdanie biegłego rewidenta, jeżeli nie uzyskał niektórych lub wszystkich innych informacji [720(Z).A20].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

W swojej ocenie weź pod uwagę, że nie wymaga się od biegłego rewidenta aktualizacji procedur przeprowadzonych zgodnie z paragrafami 6 i 7 KSB 560, gdy inne informacje były uzyskane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta [720(Z).A21].

7. Oceń, czy:

- biegły rewident czytał inne informacje i podczas tej czynności: [720(Z).14, A23-A24]
 - (a) rozpatrzył czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a sprawozdaniem finansowym; czy jako podstawę dla tych rozważań – aby ocenić ich spójność – biegły rewident porównywał wybrane kwoty lub inne pozycje w innych informacjach (które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie niż kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym) z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym [720(Z).A25-A29], oraz
 - (b) rozpatrzył czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą jaką uzyskał podczas badania w kontekście uzyskanych dowodów badania i wniosków wyciągniętych podczas badania [720(Z).A30-A36].
- podczas czytania innych informacji zgodnie z paragrafem 14 KSB 720(Z), biegły rewident był wyczulony na przesłanki wskazujące, że inne informacje nie powiązane ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania mogą wydawać się być istotnie zniekształcone [720(Z).15, A24, A37-A38].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że KSB 200 wymaga od biegłego rewidenta zaplanowania i przeprowadzenia badania zachowując zawodowy sceptycyzm. Zachowywanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie czytania i rozpatrywania innych informacji obejmuje, na przykład, rozpoznanie, że kierownik jednostki może być nadmiernie optymistyczny odnośnie powodzenia jego planów, oraz zachowanie czujności wobec informacji, które mogą być niespójne:

- (a) ze sprawozdaniem finansowym lub
- (b) z wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania [720(Z).A23; 200.15].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że zgodnie z KSB 220 od kluczowego biegłego rewidenta wymaga się wzięcia odpowiedzialności za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie zlecenia badania zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. W kontekście KSB 720(Z), czynniki, które mogą zostać wzięte pod uwagę podczas dobierania właściwych członków zespołu wykonującego zlecenie, w celu spełnienia wymogów paragrafów 14–15 KSB 720(Z), obejmują:

- relatywne doświadczenie członków zespołu wykonującego zlecenie,
- czy członkowie zespołu wykonującego zlecenie, którym mają być przypisane zadania, mają stosowną wiedzę uzyskaną podczas badania, aby zidentyfikować niespójności pomiędzy innymi informacjami i tą wiedzą,
- stopień osądu wymaganego przy stosowaniu wymogów paragrafów 14–15 KSB 720(Z); na przykład, przeprowadzenie procedur, aby ocenić spójność kwot w innych informacjach, które w zamierzeniu mają być takie same jak kwoty w sprawozdaniu finansowym, może zostać wykonane przez mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie,
- czy, w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, konieczne jest kierowanie zapytań do biegłego rewidenta części składowej podczas analizowania innych informacji związanych z tą częścią składową [720(Z).A24; 220.15(a)].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

W swojej ocenie weź pod uwagę, że oceniając spójność wybranych kwot lub innych pozycji w innych informacjach ze sprawozdaniem finansowym, od biegłego rewidenta nie wymaga się porównywania wszystkich kwot lub innych pozycji w innych informacjach, które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie jak kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym, z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym [720(Z).A26].

Wybieranie kwot lub innych pozycji do porównania jest kwestią zawodowego osądu. Czynniki mające związek z tym osądem obejmują: [720(Z).A27]

- znaczenie kwoty lub innej pozycji w kontekście, w jakim jest ona zaprezentowana, który może wpływać na wagę, którą użytkownicy przywiązałyby do kwoty lub innej pozycji (na przykład, kluczowy wskaźnik lub kwota),
- jeżeli są wyrażone liczbowo, względna wielkość kwoty w porównaniu z kontami lub pozycjami w sprawozdaniu finansowym lub innymi informacjami, do których nawiązują,
- wrażliwość określonej kwoty lub innej pozycji w innych informacjach, na przykład pozycje dotyczące płatności opartych na akcjach dla wyższego kierownictwa.

Przykłady kwot lub innych pozycji, które mogą być przedstawione w innych informacjach zawiera Załącznik 1 do KSB 720(Z) [720(Z).A8].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że ustalanie rodzaju i zakresu procedur, w celu spełnienia wymogu opisanego w paragrafie 14(a) KSB 720(Z) jest kwestią zawodowego osądu, biorąc pod uwagę fakt, że obowiązki biegłego rewidenta wynikające z niniejszego KSB nie stanowią usługi atestacyjnej dotyczącej innych informacji ani nie nakładają obowiązku uzyskania zapewnienia w stosunku do innych informacji. Przykłady takich procedur obejmują:

- dla informacji, które w zamierzeniu mają być takie same jak informacje w sprawozdaniu finansowym, porównanie informacji do sprawozdania finansowego,
- dla informacji, które w zamierzeniu mają oznaczać to samo, co ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, porównanie używanych słów i rozważenie znaczenia różnic w użytych sformułowaniach oraz czy takie różnice sugerują inne znaczenie,
- uzyskanie uzgodnienia kwoty w innych informacjach do kwoty w sprawozdaniu finansowym od kierownika jednostki oraz:
 - o porównanie pozycji uzgadniających do sprawozdania finansowego i innych informacji oraz
 - o sprawdzenie czy kalkulacje w uzgodnieniu są arytmetycznie poprawne [720(Z).A28].

Inne informacje mogą obejmować kwoty lub pozycje, które mają związek z wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania (inną niż ta opisana w paragrafie 14(a) KSB 720(Z)) [720(Z).A30].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że wiedza biegłego rewidenta uzyskana podczas badania:

- obejmuje zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym kontrolę wewnętrzną jednostki, uzyskane zgodnie z KSB 315(Z). KSB 315(Z) określa wymagane od biegłego rewidenta zrozumienie, które obejmuje uzyskanie zrozumienia takich kwestii jak:
 - (a) stosowne branżowe, regulacyjne i inne zewnętrzne czynniki,
 - (b) rodzaj jednostki,
 - (c) wybór i stosowane przez jednostkę zasady (polityki) rachunkowości,
 - (d) cele i strategię jednostki,
 - (e) pomiar i przegląd wyników finansowych jednostki oraz
 - (f) kontrola wewnętrzna jednostki; [720(Z).A31; 315(Z).11-12]
- może także obejmować sprawy, które mają charakter prospektywny. Takie kwestie mogą obejmować, na przykład, perspektywy biznesowe i przyszłe przepływy pieniężne, które biegły rewident rozpatrywał podczas dokonywania oceny założeń zastosowanych przez kierownika jednostki podczas przeprowadzania testów na utratę wartości dotyczących wartości niematerialnych, takich jak wartość firmy lub podczas dokonywania oceny osądu kierownika jednostki co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności [720(Z).A32].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że rozpatrując, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania, biegły rewident może skupić się na tych sprawach w innych informacjach, które są wystarczająco ważne, aby zniekształcenie innych informacji w powiązaniu z tą sprawą mogło być istotne [720(Z).A33].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

W swojej ocenie weź pod uwagę, że pozostawanie wyczulonym na inne wskazówki, że inne informacje niepowiązane ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania wydają się być istotnie zniekształcone pomaga biegłemu rewidentowi w przestrzeganiu stosownych wymogów etycznych, które wymagają od biegłego rewidenta unikania bycia świadomie kojarzonym z innymi informacjami, które biegły rewident uważa za zawierające istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia, stwierdzenia przedstawione w sposób nieprzemysłany lub pomijające lub zaciemniające wymagane informacje, tak że inne informacje wprowadzają w błąd.¹⁵⁷ Pozostawanie wyczulonym na inne przesłanki, że inne informacje wydają się istotnie zniekształcone mogłoby potencjalnie skutkować zidentyfikowaniem przez biegłego rewidenta takich spraw, jak:

- różnice pomiędzy innymi informacjami i wiedzą ogólną, oprócz wiedzy uzyskanej podczas badania, członka zespołu przeprowadzającego zlecenie czytającego inne informacje, które prowadzą biegłego rewidenta do uznania, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone lub
- wewnętrzna niespójność w innych informacjach, która prowadzi biegłego rewidenta do uznania, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone [720(Z).A38].

W swojej ocenie weź również pod uwagę, że ramowe założenia mające zastosowanie do innych informacji mogą obejmować koncepcję istotności. Jeżeli tak jest, to mogą one stanowić punkt odniesienia dla biegłego rewidenta podczas dokonywania osądów dotyczących istotności zgodnie z KSB 720(Z). W wielu przypadkach jednak, może nie być żadnych odnośnych ramowych założeń, które zawierają omówienie koncepcji istotności w sposób odpowiedni do innych informacji. W takich okolicznościach następujące cechy stanowią dla biegłego rewidenta punkt odniesienia podczas ustalania czy zniekształcenie innych informacji jest istotne:

- istotność jest rozpatrywana w kontekście powszechnych potrzeb informacyjnych użytkowników jako grupy; oczekuje się, że użytkownikami innych informacji są te same osoby, co użytkownicy sprawozdania finansowego, ponieważ oczekuje się, że tacy użytkownicy czytają inne informacje, aby mieć kontekst dla sprawozdania finansowego,
- osądy czy dane zniekształcenie jest istotne, czy nie, biorą pod uwagę specyficzne okoliczności zniekształcenia przy rozpatrywaniu, czy wpływ nieskorygowanego zniekształcenia wpłynąłby na użytkowników; nie wszystkie zniekształcenia wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników,
- przy ocenie, czy dane zniekształcenie jest istotne, czy nie, bierze się pod uwagę zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe; a zatem, ocena taka może brać pod uwagę rodzaj, jak i wielkość pozycji, do których odnoszą się inne informacje w kontekście raportu rocznego jednostki [720(Z).A7].

¹⁵⁷ Kodeks IESBA, paragraf 110.2.

Cel testu – dotyczy reakcji biegłego rewidenta w sytuacji, gdy:

- **wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone,**
- **występuje istotne zniekształcenie innych informacji,**
- **występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta wymaga uaktualnienia**

Ocena czy w danych okolicznościach reakcja biegłego rewidenta w sytuacjach przedstawionych powyżej była adekwatna, tj., czy biegły rewident wykonał odpowiednie procedury.

Test

8. Oceń, czy biegły rewident jeżeli zidentyfikował, że wydaje się, że występuje istotna niespójność (lub dowiedział się, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone), omówił tę kwestię z kierownikiem jednostki i jeżeli to konieczne, przeprowadził inne procedury, aby stwierdzić, czy: [720(Z).16, A39-A43]
- (a) występuje istotne zniekształcenie innych informacji,
 - (b) występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego lub
 - (c) zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia wymaga uaktualnienia.

W swojej ocenie weź pod uwagę, że poddawanie w wątpliwość kwestii związanych z osądem kierownika jednostki może okazać się trudniejsze dla biegłego rewidenta niż tych o charakterze faktograficznym. Mogą wystąpić okoliczności, gdy biegły rewident uznał, że inne informacje zawierają oświadczenie, które nie jest spójne ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania. Te okoliczności mogą wzbudzać wątpliwości odnośnie innych informacji, sprawozdania finansowego lub wiedzy biegłego rewidenta uzyskanej podczas badania [720(Z).A41].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że gdy zakres istotnych zniekształceń innych informacji jest potencjalnie duży, rodzaj i zakres innych procedur, które biegły rewident może przeprowadzić, aby stwierdzić, czy występuje istotne zniekształcenie innych informacji jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta w danych okolicznościach [720(Z).A42].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że gdy biegły rewident nie był w stanie stwierdzić, że istotna niespójność wydaje się już nie występować lub, że inne informacje nie wydają się już istotnie zniekształcone, biegły rewident mógł wystąpić do kierownika jednostki o skonsultowanie się z wykwalifikowaną stroną trzecią (na przykład, ekspertem powołanym przez kierownika jednostki lub doradcą prawnym). W określonych przypadkach, po rozpatrzeniu konsultacji kierownika jednostki, biegły rewident mógł nie być w stanie stwierdzić, czy występuje istotne zniekształcenie innych informacji, czy nie. Działania, które biegły rewident może wtedy podjąć obejmują jedno lub więcej z poniższych:

- *uzyskanie porady od doradcy prawnego biegłego rewidenta,*
- *rozpatrzenie skutków dla sprawozdania biegłego rewidenta, na przykład, czy opisywać okoliczności, gdy występuje ograniczenie nałożone przez kierownika jednostki lub*
- *wycofanie się z badania, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacjami [720(Z).A43].*

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

9. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli uznał, że:

- występuje istotne zniekształcenie innych informacji, zwrócił się do kierownika jednostki o skorygowanie innych informacji i jeżeli kierownik jednostki: [720(Z).17]
 - (c) zgodził się dokonać korekty, to czy biegły rewident ustalił, czy korekta została dokonana lub
 - (d) odmówił dokonania korekty, to czy biegły rewident przedstawił tę sprawę osobom sprawującym nadzór i zwrócił się o dokonanie korekty;
- występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych przed data sprawozdania biegłego rewidenta, a inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór, podjął on odpowiednie działania, w tym: [720(Z).18, A44]
 - (c) rozpatrzył skutki dla sprawozdania biegłego rewidenta i poinformował osoby sprawujące nadzór o tym, w jaki sposób planuje odnieść się do istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, (zobacz paragraf 22(e)(ii) w KSB 720(Z)) lub [720(Z).A45]
 - (d) wycofał się ze zlecenia, gdy wycofanie było możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacjami; [720(Z).A46-A47]

W swojej ocenie weź pod uwagę, że działania, które podejmuje biegły rewident, jeżeli inne informacje nie są skorygowane po przedstawieniu osobom sprawującym nadzór informacji o istotnym zniekształceniu, są kwestią jego zawodowego osądu. Biegły rewident może wziąć pod uwagę, czy uzasadnienie podane przez kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór dla niedokonywania korekty poddaje w wątpliwość prawość i uczciwość kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór tak jak, gdy biegły rewident podejrzewa intencję wprowadzenia w błąd. Biegły rewident może także uznać za właściwe, aby zasięgnąć porady prawnej. W niektórych przypadkach prawo, regulacje lub inne zawodowe standardy mogą wymagać od biegłego rewidenta przedstawienia sprawy regulatorowi lub stosownemu organowi zawodowemu [720(Z).A44].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że w rzadkich okolicznościach, gdy odmowa skorygowania istotnego zniekształcenia innych informacji poddaje w wątpliwość prawość kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, co pozwala zakwestionować wiarygodność dowodów badania jako całości, właściwa może być odmowa wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego [720(Z).A45].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że wycofanie się ze zlecenia, gdy jest to możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacjami, może być właściwe, gdy okoliczności towarzyszące odmowie skorygowania istotnego zniekształcenia innych informacji poddają w wątpliwość uczciwość kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, co pozwala zakwestionować wiarygodność oświadczeń uzyskanych od nich podczas badania [720(Z).A46].

- występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, to czy: [720(Z).19]
 - (a) jeżeli te inne informacje zostały skorygowane – przeprowadził on procedury konieczne w danych okolicznościach lub, [720(Z).A48]
 - (b) jeżeli te inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór – podjął on odpowiednie działania rozpatrując prawa i obowiązki biegłego rewidenta określone przepisami prawa, w celu odpowiedniego wskazania na nieskorygowane istotne zniekształcenia użytkownikom, dla których sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone [720(Z).A49-A50].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, i takie istotne zniekształcenie zostało skorygowane, procedury biegłego rewidenta konieczne w danych okolicznościach obejmują ustalenie, że korekta została dokonana (zgodnie z paragrafem 17(a) KSB 720(Z)) i mogą obejmować przegląd działań podjętych przez kierownika jednostki, aby poinformować o zmianie osoby otrzymujące inne informacje, jeżeli zostały wcześniej opublikowane [720(Z).A48].

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

W swojej ocenie weź pod uwagę, że jeżeli osoby sprawujące nadzór nie zgadzają się zmienić innych informacji, biegły rewident stosuje zawodowy osąd w celu podjęcia odpowiednich działań, aby we właściwy sposób zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, na nieskorygowane zniekształcenie. Prawo lub regulacje w danym systemie prawnym mogą mieć wpływ na te działania. Biegły rewident może uznać za właściwe zasięgnąć porady prawnej na temat praw i obowiązków biegłego rewidenta określonych przepisami prawa. [720(Z).A49]

W swojej ocenie weź pod uwagę, że gdy istotne zniekształcenie innych informacji pozostaje nieskorygowane, odpowiednie działania, które biegły rewident może podjąć, aby we właściwy sposób zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, na nieskorygowane istotne zniekształcenia, gdy jest to dozwolone przez prawo lub regulacje, obejmują na przykład:

- *przekazanie nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta kierownikowi jednostki, zawierającego zmodyfikowaną sekcję zgodnie z paragrafem 22 KSB 720(Z), oraz zwrócenie się do kierownika jednostki o przekazanie tego nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta; dokonując tego biegły rewident może być zmuszony do rozważenia wpływu, jeżeli występuje, na datę nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta, z uwagi na wymogi KSB lub mające zastosowanie prawo lub regulacje; biegły rewident może także dokonać przeglądu działań podjętych przez kierownika jednostki w celu przekazania nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta tym użytkownikom,*
- *zwrócenie uwagi użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, na istotne zniekształcenie innych informacji (na przykład, poprzez odniesienie się do tej sprawy podczas walnego zgromadzenia akcjonariuszy),*
- *przekazanie regulatorowi lub stosownemu organowi zawodowemu informacji na temat nieskorygowanego istotnego zniekształcenia, lub*
- *rozważenie skutków dla kontynuacji zlecenia (zobacz także paragraf A46 KSB 720(Z)) [720(Z).A50.*

10. Oceń, czy biegły rewident, jeżeli w wyniku przeprowadzenia procedur opisanych w paragrafach 14–15 KSB 720(Z), uznał, że występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie przez niego jednostki i jej otoczenia wymaga uaktualnienia, zareagował on odpowiednio, zgodnie z innymi KSB [720(Z).20, A51].

W swojej ocenie weź pod uwagę, że czytając inne informacje biegły rewident mógł dowiedzieć się o nowych informacjach, które miały wpływ na: [720(Z).A51]

- *zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta i mogły wskazywać na potrzebę zmiany oceny ryzyka przez biegłego rewidenta [315(Z).11, 31 i A1,*
- *odpowiedzialność biegłego rewidenta za ocenę wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie i wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli wystąpiły, na sprawozdanie finansowe [KSB 450],*
- *obowiązki biegłego rewidenta dotyczące późniejszych zdarzeń [560.10 i 14.*

Cel testu – dotyczy zaadresowania kwestii uzyskania innych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz dokumentacji badania

Ocena, czy biegły rewident w odpowiedni sposób odniósł się w sprawozdaniu z badania do innych informacji oraz czy zagadnienia te zostały odpowiednio udokumentowane w dokumentacji badania.

Test

11. Oceń, czy:

- sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję z tytułem „Inne informacje” lub innym odpowiednim nagłówkiem, gdy, w dacie sprawozdania biegłego rewidenta: [720(Z).21, A52]
 - (c) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie – biegły rewident uzyskał lub oczekuje uzyskania innych informacji lub
 - (d) dla badania sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie – biegły rewident uzyskał niektóre lub wszystkie spośród innych informacji;
- gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta wymagane było zawarcie sekcji „Inne informacje” – zgodnie z paragrafem 21 KSB 720(Z) – sekcja ta zawierała: [720(Z).22, A53]
 - (a) oświadczenie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za inne informacje,
 - (b) identyfikację:
 - (i) innych informacji, jeżeli jakiegokolwiek występują, uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz
 - (ii) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, innych informacji, jeżeli jakiegokolwiek występują, oczekiwanych do uzyskania po dacie sprawozdania biegłego rewidenta,
 - (c) oświadczenie, że opinia biegłego rewidenta nie obejmuje innych informacji i, odpowiednio, że biegły rewident nie wyraża (lub nie wyrazi) opinii z badania, ani wniosku atestacyjnego na ich temat w jakiegokolwiek formie,
 - (d) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z przeczytaniem, rozpatrzeniem i sprawozdawczością na temat innych informacji wymaganych przez KSB 720(Z) oraz
 - (e) gdy inne informacje zostały uzyskane przed datą sprawozdania biegłego rewidenta albo:
 - (i) oświadczenie, że biegły rewident nie ma nic do zaraportowania, albo
 - (ii) jeżeli biegły rewident stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji – oświadczenie, opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji;
- gdy biegły rewident wyraził opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną zgodnie z KSB 705(Z), rozpatrzył on skutki sprawy wywołującej modyfikację opinii dla oświadczenia wymaganego w paragrafie 22(e) KSB 720(Z); [720(Z).23, A54-A58]
- jeżeli prawo lub regulacje określonego systemu prawnego wymagały od biegłego rewidenta, odniesienia się do innych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z zastosowaniem określonej formy lub sformułowania, i sprawozdanie biegłego

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720 (ZMIENIONY)

rewidenta odnosi się do Międzynarodowych Standardów Badania, to czy sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej: [720(Z).24, A59]

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

Przykłady ilustrujące sekcję „Inne informacje” w sprawozdaniu biegłego rewidenta znajdują się w Załączniku 2 do KSB 720(Z) [720(Z).A53.

12. Oceń, czy biegły rewident – odnosząc się do wymogów KSB 230 – włączył do dokumentacji badania: [720(Z).25; 230.8-11]
- (d) dokumentację procedur przeprowadzonych zgodnie z KSB 720(Z) i
 - (e) ostateczną wersję innych informacji, w odniesieniu do których przeprowadził on prace wymagane przez KSB 720(Z).

Uwaga: dokumentowanie przeprowadzonych czynności oraz ustaleń następuje poprzez wypełnienie Załączników 14B, 14C, 14D, 14E

KSB 720

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

Kluczowa konkluzja

Ocena właściwej reakcji biegłego rewidenta w przypadku gdy dokumenty zawierające zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat obejmują inne informacje, które mogłyby podważyć wiarygodność obu tych sprawozdań.

Cel testu – dotyczy zapoznania się z informacjami

Ocena czy biegły rewident wykonał odpowiednie procedury w zakresie zapoznania się z innymi informacjami

Test

13. Oceń czy biegły rewident wykonał następujące procedury:

- (g) zapoznał się z innymi informacjami, aby wykryć ewentualną istotną niespójność ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi,
- (h) uzgodnił z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór uzyskanie dostępu do innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a jeśli nie było możliwe uzyskanie dostępu do wszystkich innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta – zapoznał się z nimi w najbliższym możliwym terminie,
- (i) jeśli biegły rewident stwierdził istotną niespójność (zapoznając się z innymi informacjami) to czy ustalił on czy korekty wymagają zbadane sprawozdania finansowe czy też inne informacje [720.6-8].

Cel testu – dotyczy istotnych niespójności w innych informacjach, do których uzyskano dostęp przed datą sprawozdania biegłego rewidenta

Ocena czy w przypadku istotnych niespójności w innych informacjach, do których uzyskano dostęp przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident wykonał odpowiednie procedury.

Test

14. Oceń czy biegły rewident wykonał następujące procedury [720.9-10]:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720

- (c) jeśli niezbędna była zmiana sprawozdań finansowych, ale kierownictwo odmawia dokonania zmiany – biegły rewident odpowiednio zmodyfikował opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z KSB 705,
- (d) jeśli niezbędna była zmiana innych informacji, ale kierownictwo odmawia dokonania zmiany – biegły rewident poinformował o tym osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką oraz:
 - (i) w sprawozdaniu biegłego rewidenta w akapicie dotyczącym innych spraw opisał istotne niespójności zgodnie z KSB 706 lub
 - (ii) odmówił wydania sprawozdania biegłego rewidenta lub
 - (iii) wypowiedział zlecenie badania, jeśli przepisy prawa dopuszczają taką możliwość.

Cel testu – dotyczy istotnych niespójności w innych informacjach, do których uzyskano dostęp po dacie sprawozdania biegłego rewidenta

Ocena czy w przypadku istotnych niespójności w innych informacjach, do których uzyskano dostęp po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident wykonał odpowiednie procedury,

Test

15. Oceń czy biegły rewident wykonał następujące procedury [720.11-13]:

- (d) jeśli niezbędna była zmiana zbadanych sprawozdań finansowych – wykonał procedury zawarte w KSB 560,
- (e) jeśli niezbędna była zmiana innych informacji a kierownictwo zgadza się na jej dokonanie – niezbędne procedury (np. przegląd działań podjętych przez kierownictwo w celu zapewnienia aby osoby, które otrzymały poprzednią wersję sprawozdań finansowych, sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych oraz innych informacji, zostały poinformowane o dokonanych zmianach),
- (f) jeśli niezbędna była zmiana innych informacji ale kierownictwo odmawia jej dokonania – pisemnie powiadomił osoby sprawujące nadzór o swoich obawach dotyczących innych informacji oraz podjął odpowiednie działania (np. skorzystanie z porady radcy prawnego).

Cel testu – dotyczy innych zniekształceń faktów

Ocena czy w przypadku innego zniekształcenia faktów wykonał odpowiednie procedury.

Test

16. Oceń czy biegły rewident – jeśli podczas zapoznawania się z innymi informacjami w celu wykrycia istotnych niespójności stwierdził oczywiste istotne zniekształcenie faktu – wykonał następujące procedury [720.14-16]:

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB 720

- (f) omówił tę sprawę z kierownictwem,
- (g) jeśli, po omówieniu z kierownictwem, nadal uważał, że było istotne zniekształcenie faktu – poprosił kierownictwo o konsultacje z posiadającą odpowiednie kwalifikacje stroną trzecią (np. doradcą prawnym jednostki), a następnie rozważył uzyskaną poradę,
- (h) jeśli kierownictwo odmawia korekty dotyczącej istotnie zniekształconego faktu – pisemnie powiadomił osoby sprawujące nadzór o swoich obawach dotyczących innych informacji – o ile osoby sprawujące nadzór nie uczestniczą w zarządzaniu jednostką, oraz podjął dalsze stosowne działania.

PROCEDURY KONTROLI 2400

wykonania usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych wymagającej zastosowania:

Krajowego standardu przeglądu 2400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2400 (zmienionego) – Przegląd historycznych sprawozdań finansowych, stanowiącego załącznik nr 3.1 do uchwały nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r. Powyższy standard obowiązuje dla usług przeglądów sprawozdań finansowych i innych historycznych informacji finansowych sporządzonych za okresy kończące się do 30 grudnia 2019.

Należy mieć na uwadze, iż KSP 2400 ma zastosowanie do przeglądów historycznych sprawozdań finansowych wykonywanych przez biegłego rewidenta, który nie jest jednocześnie biegłym rewidentem badającym sprawozdanie roczne jednostki.

B. PROCEDURY KONTROLI

B.1. Identyfikacja firmy audytorskiej, klienta, zlecenia i jego wykonawcy/ów

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy biegły rewident uzyskał ograniczoną pewność, przede wszystkim poprzez kierowanie zapytań i przeprowadzanie procedur analitycznych dotyczących tego, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych nieprawidłowości, co umożliwiło biegłemu rewidentowi sformułowanie wniosku na temat tego, czy uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [2400, 14].

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

B.2. Procedury kontroli zlecenia

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁵⁸	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
1	Akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy podpisanie umowy o wykonanie zlecenia zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
2	Czy biegły rewident: [2400, 30]		
	(a) ustalił, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są możliwe do zaakceptowania, w tym, w przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, uzyskał zrozumienie powodu, dla którego takie sprawozdania finansowe zostały sporządzone oraz zamierzonych użytkowników?	TAK/NIE	
	(b) uzyskał akceptację kierownika jednostki, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność:		
	(i) za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, za ich rzetelną prezentację?	TAK/NIE	
	(ii) za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną do umożliwienia sporządzania historycznych sprawozdań finansowych wolnych od istotnych nieprawidłowości, spowodowanych oszustwem lub błędem?	TAK/NIE	
	(iii) za zapewnienie biegłemu rewidentowi: a. dostępu do wszystkich znanych kierownikowi jednostki informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzania sprawozdań finansowych, b. dodatkowych informacji, o	TAK/NIE	

¹⁵⁸ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	które biegły rewident może poprosić kierownika jednostki na potrzeby przeprowadzenia przeglądu, c. nieograniczonego dostępu do osób z jednostki, od których uzyskanie dowodów biegły rewident uważa za konieczne?		
3	Czy umowa o przeprowadzenie przeglądu przesądza niżej wymienione zagadnienia: [2400, 37]		
	1) cel przeglądu?	TAK/NIE	
	2) zakres przeglądu?	TAK/NIE	
	3) odpowiedzialność biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	4) odpowiedzialność kierownika jednostki za historyczne sprawozdania finansowe?	TAK/NIE	
	5) odpowiedzialność kierownika jednostki za wdrożenie i działanie skutecznej kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla sporządzania historycznych sprawozdań finansowych?	TAK/NIE	
	6) odpowiedzialność kierownika jednostki za udostępnienie biegłemu rewidentowi dokumentacji finansowej oraz powiązanych z nią informacji?	TAK/NIE	
	7) identyfikację mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej?	TAK/NIE	
	8) stwierdzenie, że zlecenie nie jest badaniem, i dlatego biegły rewident nie wyrazi opinii z badania o historycznych sprawozdaniach finansowych?	TAK/NIE	
	9) zobowiązanie kierownika jednostki do złożenia biegłemu rewidentowi pisemnych oświadczeń?	TAK/NIE	
	10) zamierzone wykorzystanie i udostępnianie historycznych sprawozdań finansowych oraz wszelkie ograniczenia wykorzystania lub udostępniania, jeżeli ma to zastosowanie?	TAK/NIE	
4	10) odwołanie do przewidywanej formy i treści raportu, który zostanie wydany przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności, w których raport może się różnić od przewidywanej formy i treści?	TAK/NIE	
	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie zasad etyki ustalonych w ustawie i w Kodeksie IFAC: [ustawa, art. 73; KSKJ, 20-25]		
	– niezależności?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	– uczciwości?	TAK/NIE	
	– obiektywizmu?	TAK/NIE	
	– zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	– zachowania tajemnicy informacji?	TAK/NIE	
5	– profesjonalnego postępowania?	TAK/NIE	
6	Czy biegły rewident przestrzegał w trakcie wykonywania przeglądu odpowiednich wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności? [2400, 21; odpowiednie uregulowania Kodeksu IFAC]	TAK/NIE	
7	Planowanie i wykonywanie zlecenia Czy biegły rewident zaplanował przegląd zachowując zawodowy sceptycyzm, przyjmując że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie historycznych sprawozdań finansowych? [2400, 22]	TAK/NIE	
8	Czy biegły rewident wyznaczył istotność dla historycznych sprawozdań finansowych jako całości? [2400, 43]	TAK/NIE	
9	Czy biegły rewident stosował powyższą istotność przy projektowaniu procedur oraz przy ocenie wyników uzyskanych z zastosowania tych procedur? [2400, 43]	TAK/NIE	
10	Czy, w przypadku uzyskania w trakcie przeprowadzania przeglądu informacji, które sprawiłyby, że biegły rewident wyznaczyłby inny poziom istotności niż pierwotny, czy biegły rewident zweryfikował poziom istotności? [2400, 44]	TAK/NIE/ND	
11	Czy biegły rewident udokumentował zrozumienie jednostki i jej środowiska oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, aby zidentyfikować te obszary historycznych sprawozdań finansowych, w których prawdopodobne jest pojawienie się istotnych nieprawidłowości, i przez to dostarczyć podstawy do projektowania procedur odpowiadających tym obszarom? [2400, 45]	TAK/NIE	
	Czy powyższe zrozumienie obejmowało następujące zagadnienia: [2400, 46]	TAK/NIE	
	(a) odpowiednie czynniki branżowe, regulacyjne oraz pozostałe zewnętrzne	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	uwarunkowania, w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej?		
	(b) charakter jednostki, w tym:		
	(i) jej działalność?	TAK/NIE	
	(ii) jej strukturę właścicielską i strukturę nadzoru?	TAK/NIE	
	(iii) rodzaje inwestycji, jakich dokonuje i planuje dokonać jednostka?	TAK/NIE	
	(iv) sposób zorganizowania jednostki i sposób jej finansowania?	TAK/NIE	
	(v) cele i strategie jednostki?	TAK/NIE	
	(c) system rachunkowości jednostki i dokumentację księgową?	TAK/NIE	
12	(d) wybór i zastosowanie polityk rachunkowości przez jednostkę?	TAK/NIE	
	Czy biegły rewident skierował zapytania do kierownika jednostki oraz, jeżeli to właściwe, do innych osób w jednostce, poruszające następujące zagadnienia: [2400, 48, 54]	TAK/NIE	
	– zmiany rodzaju oraz rozmiarów działalności gospodarczej jednostki przy uwzględnieniu sytuacji branży?	TAK/NIE	
	– czy w ostatnim okresie nastąpiły jakiegokolwiek zmiany zasad (polityki) rachunkowości lub metod ich stosowania?	TAK/NIE	
	– czy jakiegokolwiek nowe transakcje spowodowały zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości?	TAK/NIE	
	– sprawy sporne, znajdujące się w toku postępowania sądowego, administracyjnego, spory z organami podatkowymi, zobowiązania warunkowe oraz zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie, na którą sporządzono poddane przeglądowi historyczne sprawozdania finansowe i ich wpływie na przyszłą sytuację finansową jednostki?	TAK/NIE	
	– w jaki sposób kierownik jednostki ustala znaczące wartości szacunkowe wymagane	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej?		
– identyfikację podmiotów powiązanych oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, w celu identyfikacji tych transakcji?	TAK/NIE	
– czy istnieją znaczące, nietypowe lub złożone transakcje, zdarzenia lub kwestie, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe jednostki, w tym:		
<input type="checkbox"/> znaczące zmiany działalności gospodarczej lub operacyjnej jednostki?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> znaczące zmiany warunków umów, które w istotny sposób wpływają na sprawozdania finansowe jednostki, w tym warunków finansowania i umów kredytowych lub warunków kredytowania?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> znaczące zapisy księgowe lub inne korekty sprawozdań finansowych?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> znaczące transakcje mające miejsce lub ujęte w czasie bliskim końca okresu sprawozdawczego?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> stan wszelkich nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie poprzednich zleceń?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> skutki lub możliwe implikacje dla jednostki wynikające z transakcji lub związków z podmiotami powiązanymi?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> wystąpienie wszelkich faktycznych, podejrzewanych lub domniemanych oszustw oraz przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji?	TAK/NIE	
– czy kierownik jednostki zidentyfikował i odniósł się do zdarzeń, które nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono historyczne sprawozdania finansowe i datą raportu biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych?	TAK/NIE	
– podstawa oceny kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności?	TAK/NIE	
– czy występują zdarzenia lub warunki, które budzą wątpliwości odnośnie zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a w przypadku ich zidentyfikowania przez biegłego rewidenta – o plany dotyczące przyszłych działań oparte na dokonanej przez kierownika jednostki ocenie możliwości zdolności do kontynuacji	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	działalności, wykonalność tych planów, oraz czy kierownik jednostki uważa, że realizacja tych planów wpłynie na poprawę sytuacji?		
	– czy biegły rewident ocenił powyższych tych zapytań na konieczność stosownych ujawnień?	TAK/NIE/ND	
	– istotne zobowiązania, obowiązki umowne lub zobowiązania warunkowe, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na historyczne sprawozdania finansowe jednostki, w tym ujawnianie informacji?	TAK/NIE	
13	– istotne transakcje niepieniężne lub dotyczące nieodpłatnych świadczeń w rozważanym finansowym okresie sprawozdawczym?	TAK/NIE	
14	<p>Czy biegły rewident przeprowadził stosowne procedury analityczne?</p> <p>W szczególności, czy biegły rewident skierował zapytania do kierownika jednostki i, jeżeli to właściwe, do innych osób z jednostki, dotyczące następujących kwestii:</p> <p>a) w jaki sposób kierownik jednostki ustala znaczące wartości szacunkowe wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,</p> <p>b) identyfikacji podmiotów powiązanych oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, w celu identyfikacji tych transakcji,</p> <p>c) czy istnieją znaczące, nietypowe lub złożone transakcje, zdarzenia lub kwestie, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe jednostki, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> - znaczące zmiany działalności gospodarczej lub operacyjnej jednostki, - znaczące zmiany warunków umów, które w istotny sposób wpływają na sprawozdania finansowe jednostki, w tym warunków finansowania i umów kredytowych lub warunków kredytowania□, - znaczące zapisy księgowe lub inne korekty sprawozdań finansowych, - znaczące transakcje mające miejsce lub ujęte w czasie bliskim końca okresu sprawozdawczego, - stan wszelkich nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie poprzednich zleceń oraz - skutki lub możliwe implikacje dla jednostki wynikające z transakcji lub związków z podmiotami powiązanymi, 	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	<p>d) wystąpienia wszelkich faktycznych, podejrzewanych lub domniemanych:</p> <ul style="list-style-type: none"> - oszustw lub nielegalnych działań wpływających na jednostkę oraz - przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, takich jak prawo i regulacje podatkowe i emerytalne, które uznaje się zazwyczaj za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych, <p>e) czy kierownik jednostki zidentyfikował i odniósł się do zdarzeń, które nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono sprawozdania finansowe i datą raportu biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych,</p> <p>f) podstawy oceny kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. par. A88),</p> <p>g) czy występują zdarzenia lub warunki, które budzą wątpliwości odnośnie zdolności jednostki do kontynuacji działalności,</p> <p>h) istotnych zobowiązań, obowiązków umownych lub zobowiązań warunkowych, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe jednostki, w tym ujawnianie informacji oraz</p> <p>i) istotnych transakcji niepieniężnych lub dotyczących nieodpłatnych świadczeń w rozważanym finansowym okresie sprawozdawczym. [2400, 47]</p>		
15	<p>Czy biegły rewident przeprowadził inne, stosowne procedury badania? [2400, 57, 66]</p>	TAK/NIE	
16	<p>Czy biegły rewident skierował do kierownika jednostki stosowne zapytania, w przypadku, gdy biegły rewident zidentyfikował znaczące transakcje wykraczające poza zwykły zakres działalności gospodarczej jednostki? [2400, 51]</p>	TAK/NIE/ND	
	<p>W przypadku istnienia przesłanek, że w jednostce miało miejsce oszustwo lub nieprzestrzeganie prawa lub regulacji lub pojawiło się podejrzenie oszustwa lub nieprzestrzegania prawa lub regulacji, czy biegły rewident:</p>		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	[2400, 52]		
	a) poinformował o tej kwestii, odpowiednio, właściwy poziom kierownictwa wyższego szczebla lub osoby sprawujące nadzór?	TAK/NIE/ND	
	b) poprosił kierownika jednostki o ocenę wpływu tej kwestii na historyczne sprawozdania finansowe?	TAK/NIE/ND	
17	c) rozważył wpływ, jeżeli jakikolwiek występuje, oceny skutków oszustwa lub nieprzestrzegania prawa lub regulacji dokonanej przez kierownika jednostki i przekazanej biegłemu rewidentowi, na wniosek biegłego rewidenta na temat historycznych sprawozdań finansowych oraz na raport biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
18	Czy biegły rewident podjął odpowiednie kroki, aby uzyskać przekonanie, że wyniki wykonanych prac są odpowiednie dla celów biegłego rewidenta w przypadku, gdy korzystał on z pracy innych osób (eksperta, innego biegłego rewidenta)? [2400, 55]	TAK/NIE/ND	
19	Czy biegły rewident uzyskał dowody, że historyczne sprawozdania finansowe są zgodne ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi jednostki? [2400, 56]	TAK/NIE	
	Czy biegły rewident uzyskał od kierownika jednostki pisemne oświadczenie, w którym kierownik jednostki stwierdził, że: [2400, 61, 62]		
	a) w księgach rachunkowych zostały kompletnie ujęte operacje dotyczących okresu, za który historyczne sprawozdania finansowe są przedmiotem przeglądu?	TAK/NIE	
	b) w historycznych sprawozdaniach finansowych zostały kompletnie wykazane zobowiązania warunkowe?	TAK/NIE	
	c) poinformował biegłego rewidenta o wszystkich istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły między dniem, na który sporządzono sprawozdanie podlegające przeglądowi, a dniem złożenia oświadczenia?	TAK/NIE	
	d) potwierdza, iż wywiązał się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz że dostarczył biegłemu	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	rewidentowi wszystkie odnośne informacje oraz umożliwił dostęp do informacji zgodnie z warunkami zlecenia?		
	e) ujawnił biegłemu rewidentowi tożsamość podmiotów powiązanych jednostki i wszystkie powiązania oraz transakcje z podmiotami powiązanymi, których kierownik jednostki jest świadomy?	TAK/NIE	
	f) ujawnił biegłemu rewidentowi znaczące fakty związane z jakimikolwiek oszustwami lub podejrzanymi oszustwami znanymi kierownikowi jednostki, które mogły wpłynąć na jednostkę?	TAK/NIE	
	g) ujawnił biegłemu rewidentowi znane faktyczne lub możliwe przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki nieprzestrzegania mają wpływ na historyczne sprawozdania finansowe jednostki?	TAK/NIE	
	h) ujawnił biegłemu rewidentowi wszystkie informacje odnośnie zastosowania założenia kontynuacji działalności w sprawozdaniach finansowych?	TAK/NIE	
	i) ujawnił biegłemu istotne zobowiązania, obowiązki umowne lub zobowiązania warunkowe, które wpływają lub mogą wpływać na sprawozdania finansowe jednostki, w tym ujawnienia informacji?	TAK/NIE	
20	j) ujawnił biegłemu rewidentowi istotne transakcje niepieniężne lub dotyczące nieodpłatnych świadczeń zawarte przez jednostkę w rozważanym finansowym okresie sprawozdawczym?	TAK/NIE	
21	Czy data pisemnych oświadczeń jest możliwie najbliższa dacie raportu biegłego rewidenta, ale nie późniejsza od niej? [2400, 65]	TAK/NIE	
22	Czy w przypadku, gdy biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wnioski, czy omówił on, odpowiednio, z kierownikiem jednostki oraz osobami odpowiedzialnymi za nadzór, jaki wpływ, takie ograniczenia, mają na zakres przeglądu? [2400, 67]	TAK/NIE/ND	
23	Czy biegły rewident rozważył wpływ nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie przeglądu oraz	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	ubiegłorocznego przeglądu sprawozdań finansowych jednostki na historyczne sprawozdania finansowe jako całość? [2400, 70]		
	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [art. 67 ustawy]		
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?	TAK/NIE	
24	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
	Czy FA posiada akta zlecenia/dokumentację zlecenia obejmujące/obejmującą: [art. 67 ustawy, KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
	1) dokument świadczący o przeprowadzeniu przez FA procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientem, oraz że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe?	TAK/NIE	
	2) umowę o wykonanie zlecenia?	TAK/NIE	
	3) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	4) skład zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	5) imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	6) oświadczenie o niezależności FA?	TAK/NIE	
	7) oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	8) oświadczenia o niezależności członków zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	9) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów?	TAK/NIE/ND	
25	10) raport atestacyjny z wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
	Czy dokumentacja przeglądu uzasadnia: [2400, 72-84]		
	<input type="checkbox"/> wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego wniosek niezmodyfikowany?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego wniosek z zastrzeżeniem/z zastrzeżeniami?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego wniosek negatywny?	TAK/NIE/ND	
26	<input type="checkbox"/> wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego odmowę wyrażenia wniosku?	TAK/NIE/ND	
27	Czy wniosek (z zastrzeżeniem, negatywny) wyrażony przez biegłego rewidenta lub odmowa wyrażenia wniosku zawierają odpowiednie sformułowania? [2400, 74, 76, 78-80, 83-85]	TAK/NIE/ND	
	Raport z przeglądu Czy raport z przeglądu zawiera: [2400, 86]		
	a) właściwy tytuł?	TAK/NIE	
	b) adresata, zgodnie z warunkami umowy o wykonanie danej usługi?	TAK/NIE	
	c) identyfikację historycznych sprawozdań finansowych objętych przeglądem, w tym tytuł każdego ze sprawozdań wchodzących w ich skład oraz datę i okres objęty historycznymi sprawozdaniami finansowymi, a także odwołanie się do podsumowania znaczących polityk rachunkowości i innych informacji objaśniających?	TAK/NIE	
	d) stwierdzenie, że historyczne sprawozdania finansowe podlegały przeglądowi?	TAK/NIE	
	e) opis odpowiedzialności kierownictwa?	TAK/NIE/ND	
	f) informację, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za konieczną, aby umożliwić sporządzenie historycznych sprawozdań finansowych niezawierających	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	istotnych nieprawidłowości, spowodowanych oszustwem lub błędem?		
	g) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za sformułowanie wniosku na temat sprawozdań finansowych?	TAK/NIE	
	h) oświadczenie, że przegląd śródrocznych informacji finansowych został przeprowadzony zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu 2400 Przegląd historycznych sprawozdań finansowych	TAK/NIE	
	oraz wyjaśnienie, że na taki przegląd składa się kierowanie zapytań do kierownika jednostki oraz innych osób, oraz przeprowadzenie procedur analitycznych, a także innych procedur przeglądu?	TAK/NIE	
	i) wyjaśnienie, że przegląd zgodnie z KSP 2400 jest usługą o ograniczonej pewności oraz że procedury wykonywane w trakcie przeglądu są znacząco mniejsze niż te wykonywane w trakcie badania przeprowadzanego zgodnie z międzynarodowymi standardami badania (MSB) i w związku z tym, biegły rewident nie wyraża opinii z badania historycznych sprawozdań finansowych?	TAK/NIE	
	j) wniosek biegłego rewidenta zgodny z odpowiednim standardem?	TAK/NIE	
	k) w przypadku gdy przegląd dotyczy historycznych sprawozdań finansowych – akapit zawierający objaśnienie, w którym uczula się użytkowników raportu biegłego rewidenta, że historyczne sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i, w konsekwencji, te sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie dla innego celu?	TAK/NIE/ND	
	l) czy akapit, o którym mowa w punkcie k) zawiera objaśnienie bezpośrednio po akapicie zawierającym wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych pod nagłówkiem „Akapit zawierający objaśnienie” lub innym odpowiednim nagłówkiem?	TAK/NIE/ND	
	m) jeżeli biegły rewident uznał za konieczne, aby poinformować o kwestii innej niż zaprezentowana lub ujawniona w historycznych sprawozdaniach finansowych, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników przeglądu,	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu biegłego rewidenta i nie jest to zabronione przez prawo lub regulacje - akapit raportu biegłego rewidenta opatrzone nagłówkiem „Inne kwestie” lub innym odpowiednim nagłówkiem		
	n) odwołanie do obowiązku biegłego rewidenta, nałożonego KSP 2400, przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych?	TAK/NIE	
	o) datę raportu?	TAK/NIE	
	p) adres biegłego rewidenta w miejscu prowadzenia działalności oraz podpis biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
28	Czy w przypadku, gdy zaistniała konieczność zwrócenia uwagi użytkowników na kwestię zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniach finansowych, która ma kluczowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników, biegły rewident opisał tę kwestię w raporcie w Akapicie zawierającym objaśnienie, umieszczonym bezpośrednio po akapicie zawierającym wniosek?	TAK/NIE	
29	Czy w przypadku umieszczenia kwestii w Akapicie zawierającym objaśnienie, biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody, aby móc stwierdzić, że jest mało prawdopodobne, iż prezentacja tej kwestii w sprawozdaniach finansowych została istotnie zniekształcona?	TAK/NIE	
30	Czy Akapit dotyczący innych kwestii zawiera kwestie inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, które zgodnie z osądem biegłego rewidenta mają znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników przeglądu, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu biegłego rewidenta i nie jest zabronione przez prawo lub regulacje?	TAK/NIE	
31	Dokumentacja Czy biegły rewident udokumentował następujące aspekty zlecenia w sposób wystarczający do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszych związków ze zleceniem, zrozumienie: [2400, 93]	TAK/NIE	
	(a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur w celu spełnienia	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

	wymogów niniejszego standardu i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych?		
	(b) wyników uzyskanych dzięki procedurom oraz wniosków biegłego rewidenta sformułowanych na podstawie tych wyników?	TAK/NIE	
32	(c) znaczących kwestii, które pojawiły się podczas zlecenia, wniosków biegłego rewidenta z nimi związanych oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych przy dochodzeniu do tych wniosków?	TAK/NIE	
33	Czy dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur wymaganych przez KSP 2400, biegły rewident zaewidencjonował kto wykonał daną pracę i datę ukończenia tej pracy? [2400, 94]	TAK/NIE	
34	Czy biegły rewident udokumentował także rozmowy z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, mające znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu znaczących kwestii pojawiających się w trakcie zlecenia, w tym charakter tych kwestii? [2400, 95]	TAK/NIE	
35	Czy, jeżeli podczas wykonywania zlecenia, biegły rewident zidentyfikował informację, która jest niezgodna z ustaleniami biegłego rewidenta dotyczącymi znaczących kwestii mających wpływ na sprawozdania finansowe, to czy biegły rewident udokumentował sposób odniesienia się do tej niezgodności? [2400, 96]	TAK/NIE/ND	
36	Kontrola jakości zlecenia Czy w SWKJ FA zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33]	TAK/NIE	
37	Czy w SWKJ FA zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń przeglądu historycznych sprawozdań finansowych? [KSKJ 35]	TAK/NIE	
38	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ FA kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2400

39	Czy w SWKJ FA został określony wzór dokumentu odzwierciedlającego przebieg i rezultaty kontroli jakości zlecenia przeglądu sprawozdań finansowych albo ustalającego strukturę takiego dokumentu? [KSKJ, 42]	TAK/NIE/ND	
	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	1) kluczowy biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	2) kluczowy biegły rewident wydał raport z przeglądu datowany po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
	3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmuje: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	a) omówienie znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
	b) przegląd informacji o przedmiocie przeglądu oraz proponowanego raportu atestacyjnego?	TAK/NIE/ND	
	c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?	TAK/NIE/ND	
	d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy?	TAK/NIE/ND	

PROCEDURY KONTROLI

wykonania usługi przeglądu sprawozdania finansowego wymagającej zastosowania

- Krajowego standardu przeglądu 2410 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2410 - *Przeгляд śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki*, stanowiącego załącznik nr 3.2 do uchwały nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r. Powyższy standard obowiązuje dla usług przeglądów sprawozdań finansowych i innych historycznych informacji finansowych sporządzonych za okresy kończące się do 30 grudnia 2019.

Należy mieć na uwadze, iż KSP 2410 ma zastosowanie do przeglądów sprawozdań finansowych wykonywanych przez biegłego rewidenta, który jest jednocześnie biegłym rewidentem badającym sprawozdanie roczne jednostki.

B. PROCEDURY KONTROLI

B.1. Identyfikacja firmy audytorskiej, klienta, zlecenia i jego wykonawcy/ów

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury w ramach przeglądu śródrocznych informacji finansowych, umożliwiły mu sformułowanie wniosku, czy na podstawie przeglądu zauważył cokolwiek, co kazałoby mu sądzić, że śródroczne informacje finansowe nie zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej [2410, 7].

Oceń również, czy w przypadku, gdy śródroczne informacje finansowe zostały istotnie zniekształcone oraz w celu obniżenia do umiarkowanego poziomu ryzyka sformułowania niewłaściwego wniosku, biegły rewident skierował zapytania oraz przeprowadził procedury analityczne oraz inne procedury przeglądu [2410, 7].

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

B.2. Procedury kontroli zlecenia

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
1.	<p>Akceptacja i kontynuacja zlecenia</p> <p>Czy podpisanie umowy o wykonanie zlecenia zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe [KSKJ, 26-28]</p>		
2.	<p>Czy umowa o przeprowadzenie przeglądu przesądza niżej wymienione zagadnienia: [2410, 11]</p>		
	1) cel przeglądu?		
	2) zakres przeglądu?		
	3) odpowiedzialność kierownika jednostki za śródroczne informacje finansowe?		
	4) odpowiedzialność kierownika jednostki za wdrożenie i działanie skutecznej kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla sporządzania śródrocznych informacji finansowych?		
	5) odpowiedzialność kierownika jednostki za udostępnienie biegłemu rewidentowi całej dokumentacji finansowej oraz powiązanych z nią informacji?		
	6) zobowiązanie kierownika jednostki do złożenia biegłemu rewidentowi pisemnych oświadczeń?		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

7) przewidywaną formę i treść raportu, który zostanie wydany, włączając w to określenie adresata raportu?		
8) zgodę kierownika jednostki na to, że jeśli jakiś dokument zawierający śródroczne informacje finansowe, wskazuje na fakt ich przeglądu przez biegłego rewidenta jednostki, to ten dokument powinien również obejmować raport z przeglądu tych śródrocznych informacji finansowych?		
¹ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

3.	<p>Wymogi etyczne</p> <p>Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie zasad etyki ustalonych w ustawie i w Kodeksie IFAC: [ustawa, art. 73; KSKJ, 20-25]</p> <ul style="list-style-type: none"> - niezależności? - uczciwości? - obiektywizmu? - zawodowych kompetencji i należytej staranności? - zachowania tajemnicy informacji? - profesjonalnego postępowania? 		
4.	<p>Planowanie i wykonywanie zlecenia</p> <p>Czy biegły rewident zaplanował przegląd zachowując zawodowy sceptycyzm, przyjmując że śródroczne informacje finansowe mogą wymagać istotnej korekty, aby można było je uznać, we wszystkich istotnych aspektach, za zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? [2410, 6]</p>		
5.	<p>Czy biegły rewident udokumentował pozyskanie wiedzy o jednostce i jej środowisku (w tym jej kontroli wewnętrznej), wystarczającej do zaplanowania i wykonania usługi w taki sposób, aby biegły rewident mógł: [2410, 12]</p> <ul style="list-style-type: none"> a) zidentyfikować rodzaje potencjalnych istotnych zniekształceń oraz rozważyć prawdopodobieństwo ich wystąpienia? b) dobrać zapytania, procedury analityczne oraz inne procedury przeglądu, które dadzą mu podstawę do stwierdzenia w raporcie, czy zauważył cokolwiek, co kazałoby sądzić, że śródroczne informacje finansowe nie zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? 		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

<p>Czy biegły rewident przeprowadził następujące procedury w celu zaktualizowania wiedzy o jednostce w tym także jej kontroli wewnętrznej, a w tym, czy: [2410, 15]</p>		
<p>- zapoznał się w niezbędnym zakresie z dokumentacją z badania za poprzedni rok, a także z dokumentacją z przeglądu/(ów) za poprzedni śródroczny okres bieżącego roku oraz za odpowiedni śródroczny okres poprzedniego roku w stopniu umożliwiającym zidentyfikowanie kwestii, które mogą wpływać na śródroczne informacje finansowe za bieżący okres,</p>		
<p>- rozważył wszelkie znaczące ryzyka, które zostały zidentyfikowane w trakcie badania sprawozdania finansowego za poprzedni rok, w tym ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo,</p>		
<p>- zapoznał się z ostatnimi dostępnymi rocznymi informacjami finansowymi oraz porównawczymi śródrocznymi informacjami finansowymi za poprzedni okres, dokonał analiz istotności w odniesieniu do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dla śródrocznych informacji finansowych w celu ustalenia rodzaju i zakresu procedur do przeprowadzenia oraz oceny skutków zniekształceń,</p>		
<p>- dokonał analizy charakteru wszelkich skorygowanych istotnych zniekształceń oraz wszelkich zidentyfikowanych, ale nieskorygowanych nieistotnych zniekształceń sprawozdania finansowego za poprzedni rok,</p>		
<p>- przeprowadził analizę istotnych kwestii księgowych i sprawozdawczych, które mogą nadal mieć znaczenie, takich jak poważne słabości kontroli wewnętrznej,</p>		
<p>- przeprowadził analizę wyników wszelkich przeprowadzonych procedur badania sprawozdania finansowego za bieżący rok,</p>		
<p>- przeprowadził analizę wyników wszelkich przeprowadzonych procedur audytu wewnętrznego oraz późniejszych działań podjętych przez kierownika jednostki,</p>		
<p>- skierował do kierownika jednostki zapytania odnośnie wyniku dokonanej przez niego oceny</p>		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	ryzyka, że śródroczne informacje finansowe mogą być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa,		
	- skierował do kierownika jednostki zapytania dotyczące wpływu ewentualnych zmian w działalności gospodarczej jednostki,		
	- skierował do kierownika jednostki zapytania odnośnie wszelkich znaczących zmian w kontroli wewnętrznej oraz potencjalnego wpływu tych zmian na sporządzanie śródrocznych informacji finansowych,		
	- skierował do kierownika jednostki zapytania odnośnie do procesu, w toku którego śródroczne informacje finansowe zostały sporządzone oraz wiarygodności dowodów i zapisów księgowych, na podstawie których śródroczne informacje finansowe zostały sporządzone lub uzgodnione?		
6.	Czy biegły rewident: [2410, 13-14]		
	- planując przegląd śródrocznych informacji finansowych zaktualizował wiedzę pozyskaną podczas przeprowadzenia badania za jeden lub więcej poprzednich okresów na temat jednostki i jej środowiska, w tym jej kontrolę wewnętrzną?		
	- poznał w wystarczającym stopniu kontrolę wewnętrzną, która wiąże się ze sporządzaniem śródrocznych informacji finansowych, gdyż może się ona różnić od kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzaniem rocznych informacji finansowych?		
7.	Czy biegły rewident: [2410, 21]		
	- zapoznał się z protokołami ze zebrań udziałowców, osób sprawujących nadzór oraz ew. innych odpowiednich gremiów, aby zidentyfikować kwestie, które mogą wpływać na śródroczne informacje finansowe?		
	- skierował zapytania dotyczące spraw omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie są dostępne, a które mogą wpływać na śródroczne informacje finansowe?		
	- rozważył skutki, spraw – jeśli miały miejsce – prowadzących do modyfikacji opinii z badania lub raportu z przeglądu oraz skutki korekt księgowych lub nieskorygowanych zniekształceń stwierdzonych w czasie poprzedniego badania lub przeglądów?		
	- skomunikował się, jeżeli to zasadne, z innymi biegłymi rewidentami, którzy przeprowadzają przegląd śródrocznych		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	informacji finansowych znaczących części składowych jednostki sprawozdawczej?		
8.	Czy biegły rewident skierował zapytania, przede wszystkim do osób odpowiedzialnych za sprawy finansowe i księgowość, poruszające następujące zagadnienia: [2410, 19-21]		
	- czy śródroczne informacje finansowe zostały sporządzone i przedstawione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej?		
	- czy w ostatnim okresie nastąpiły jakiegokolwiek zmiany zasad (polityki) rachunkowości lub metod ich stosowania?		
	- czy jakiegokolwiek nowe transakcje spowodowały zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości?		
	- czy śródroczne informacje finansowe zawierają jakiegokolwiek znane nieskorygowane zniekształcenia?		
	- czy miały miejsce nietypowe lub złożone sytuacje, które mogły wpłynąć na śródroczne informacje finansowe (np. połączenia przedsięwzięć lub zbycie segmentu działalności)?		
	- jakie zastosowano znaczące założenia mające znaczenie dla wyceny lub ujawniania wartości godziwej oraz jakie intencje i możliwości kierowały kierownikiem jednostki przy prowadzeniu w określony sposób działań w imieniu jednostki?		
	- czy transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio zaksięgowane i ujawnione w śródrocznych informacjach finansowych?		
	- jakie znaczące zmiany nastąpiły w odniesieniu do zobowiązań (obowiązków) i zobowiązań umownych oraz zobowiązań warunkowych obejmujących spory prawne lub roszczenia?		
	- czy jednostka przestrzegała warunków umów kredytowych?		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	- czy w ostatnich kilku dniach śródrocznego okresu lub pierwszych kilku dniach następnego śródrocznego okresu wystąpiły znaczące transakcje?		
	- wiedzy na temat wpływających na jednostkę stwierdzonych lub podejrzewanych nadużyć, które obejmują kierownictwo jednostki, pracowników pełniących znaczące role w kontroli wewnętrznej lub inne osoby, w związku z czym nadużycie może mieć istotny wpływ na śródroczne informacje finansowe?		
	- wiedzy na temat zarzucanych lub domniemyanych nadużyć mających wpływ na śródroczne informacje finansowe, która została zakomunikowana przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów lub innych?		
	- wiedzy na temat przypadków faktycznego lub możliwego nieprzestrzegania praw i regulacji, które mogą mieć znaczący wpływ na śródroczne informacje finansowe?		
9.	Czy biegły rewident przeprowadził stosowne procedury analityczne? [2410, 19]		
10.	Czy biegły rewident przeprowadził inne stosowne procedury przeglądu? [2410, 19]		
11.	Czy biegły rewident: [2410, 25] - uzyskał dowody, że śródroczne informacje finansowe są zgodne lub uzgodnione z odpowiednią dokumentacją i zapisami księgowymi poprzez powiązanie śródrocznych informacji finansowych z: (a) zapisami kont, takich jak księga główna, lub ze skonsolidowanym zestawieniem, które jest zgodne lub uzgodnione z dokumentacją i zapisami księgowymi oraz (b) innymi danymi źródłowymi zawartymi w dokumentacji jednostki, jeśli to konieczne?		
12.	Czy biegły rewident zapytał kierownika jednostki, czy zidentyfikował on wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły do daty raportu z przeglądu, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w śródrocznych informacjach		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	finansowych? [2410, 26]		
13.	Czy biegły rewident zapytał kierownika jednostki, czy zmienił on swoją ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności? [2410, 27]		
14.	Jeśli biegły rewident uzyskał wiadomość o zdarzeniach lub uwarunkowaniach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności kontynuowania działalności przez jednostkę, to: [2410, 27,28]		
	a) czy zapytał kierownika jednostki o plany dotyczące przyszłych działań oparte na dokonanej przez kierownika jednostki ocenie możliwości zdolności do kontynuacji działalności, wykonalność tych planów, oraz czy kierownik jednostki uważa, że realizacja tych planów wpłynie na poprawę sytuacji?		
	b) czy rozważył stosowność ujawnienia tych kwestii w śródrocznych informacjach finansowych?		
	c) czy w przypadku zidentyfikowania zdarzeń, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności kontynuowania działalności przez jednostkę biegły rewident zapytał kierownictwo jednostki o plany dotyczące upłynnienia aktywów, zaciągnięcia pożyczek lub restrukturyzacji zadłużenia, zredukowania wydatków, podwyższenia kapitałów, odzyskiwania należności? [2410, 28]		
15.	Czy biegły rewident skierował dodatkowe zapytania lub przeprowadził inne procedury, jeżeli powstały wątpliwości, czy należy wprowadzić istotną korektę do śródrocznych informacji finansowych, aby były one, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? [2410, 29]		
16.	Czy biegły rewident ocenił, czy nieskorygowane zniekształcenia są, pojedynczo i łącznie, istotne dla śródrocznych informacji finansowych? [2410, 30]		
17.	Czy biegły rewident uzyskał od kierownika jednostki pisemne oświadczenie, w którym kierownik jednostki stwierdził, że: [2410, 34]		
	a) w księgach rachunkowych zostały		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	kompletnie ujęte operacje dotyczących okresu, za który sprawozdanie finansowe lub skrócone sprawozdanie finansowe jest przedmiotem przeglądu?		
	b) w sprawozdaniu finansowym lub w skróconym sprawozdaniu finansowym zostały kompletnie wykazane zobowiązania warunkowe?		
	c) poinformował biegłego rewidenta o wszystkich istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły między dniem, na który sporządzono sprawozdanie podlegające przeglądowi, a dniem złożenia oświadczenia?		
	d) potwierdził swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie i wdrożenie kontroli wewnętrznej mającej zapobiegać i wykrywać przypadki nadużyć i błędów?		
	e) śródroczne informacje finansowe zostały sporządzone i przedstawione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej?		
	f) jest przekonany, że skutki nieskorygowanych zniekształceń rozpoznanych przez biegłego rewidenta w trakcie przeglądu, których wykaz jest zawarty w oświadczeniu lub do niego załączony, zarówno pojedynczo jak i łącznie, nie są istotne dla śródrocznych informacji finansowych?		
	g) ujawnił biegłemu rewidentowi wszystkie znane mu znaczące fakty dotyczące nadużyć lub domniemanych nadużyć, które mogły wpłynąć na jednostkę?		
	h) ujawnił biegłemu rewidentowi rezultaty swojej oceny ryzyka, że śródroczne informacje finansowe mogły zostać istotnie zniekształcone na skutek nadużycia?		
	i) ujawnił biegłemu rewidentowi wszystkie znane faktyczne lub możliwe przypadki naruszenia praw i regulacji, których skutki wymagają rozważenia przy sporządzaniu śródrocznych informacji finansowych?		
	j) ujawnił biegłemu rewidentowi wszystkie znaczące zdarzenia, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, do daty raportu z przeglądu, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w śródrocznych informacjach finansowych?		
18.	Czy biegły rewident uzyskał stosowne dodatkowe oświadczenia dotyczące kwestii specyficznych dla działalności jednostki lub		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	branży?[2410, 35]		
19.	Jeśli do śródrocznych informacji finansowych zostały dołączone inne informacje, to czy biegły rewident zapoznał się z nimi i rozważył, czy któraś z tych informacji jest w istotny sposób niespójna ze śródrocznymi informacjami finansowymi oraz wpływ tego faktu na wyniki przeglądu? [2410, 36]		
20.	Czy w przypadku, gdy biegły rewident doszedł do wniosku, że należy dokonać istotnej korekty śródrocznych informacji finansowych, aby były sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, powiadomił o tym kierownictwo odpowiedniego szczebla? [2410, 38]		
21.	Czy biegły rewident odpowiednio zareagował na brak właściwych odpowiedzi kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór na zawiadomienie tych osób o potrzebie dokonania istotnej korekty śródrocznych informacji finansowych? [2410, 40]		
22.	Czy biegły rewident poinformował kierownictwo odpowiedniego szczebla i osoby sprawujące nadzór tak szybko jak jest to możliwe, jeśli w wyniku przeprowadzenia przeglądu śródrocznych informacji zauważył kwestię, która każe mu sądzić, że miało miejsce oszustwo lub naruszenie przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, możliwości zмовы między członkami kierownictwa jednostki lub zaangażowania kierownictwa w nadużycia. Czy sprawdził wpływ tych kwestii na prezentacje w przeglądzie? [2410, 41]		
23.	Czy biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o kwestiach dotyczących nadzoru, jeżeli w wyniku przeprowadzenia przeglądu śródrocznych informacji mógł dowiedzieć się o kwestiach, które, jego zdaniem, są zarówno ważne jak i mają znaczenie dla osób sprawujących nadzór? [2410, 42]		
24.	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67] 1) nazwę i adres klienta oraz miejsce		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	prowadzenia działalności?		
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?		
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?		
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?		
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?		
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?		
25.	Czy FA posiada akta zlecenia/dokumentację zlecenia obejmujące/obejmującą: [ustawa art. 67, KSKJ, 26-28]		
	1) dokument świadczący o przeprowadzeniu przez FA procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientem, oraz że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe?		
	2) umowę o wykonanie zlecenia?		
	3) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta?		
	4) skład zespołu wykonującego zlecenie?		
	5) imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia?		
	6) oświadczenie o niezależności FA?		
	7) oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta?		
	8) oświadczenia o niezależności członków zespołu wykonującego zlecenie?		
	9) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów?		
	10) raport atestacyjny z wykonania zlecenia?		
26.	Czy dokumentacja przeglądu uzasadnia: [2410, 45-60]		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	- wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego wniosek niezmodyfikowany?		
	- wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego wniosek z zastrzeżeniem/z zastrzeżeniami?		
	- wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego wniosek negatywny?		
	- wydanie przez biegłego rewidenta raportu zawierającego odmowę wyrażenia wniosku?		
27.	Raport z przeglądu		
	Czy raport z przeglądu zawiera: [2410, 43]		
	a) właściwy tytuł?		
	b) adresata, zgodnie z warunkami umowy o wykonanie danej usługi?		
	c) identyfikację śródrocznych informacji finansowych objętych przeglądem, w tym tytuł każdego ze sprawozdań wchodzących w skład pełnego lub skróconego zestawu sprawozdań finansowych oraz datę i okres objęty śródrocznymi informacjami finansowym?		
	d) informację, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za przygotowanie i rzetelne przedstawienie śródrocznych informacji finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, jeśli śródroczne informacje finansowe składają się z pełnego zestawu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, zaprojektowanymi w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji?		
	e) informację, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za przygotowanie i przedstawienie śródrocznych informacji finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej - w innych okolicznościach niż przedstawione w p. d) powyżej?		
	f) oświadczenie, że biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie wniosku na temat śródrocznych informacji finansowych na podstawie przeprowadzonego przeglądu?		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

<p>g) oświadczenie, że przegląd śródrocznych informacji finansowych został przeprowadzony zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu 2410 Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki</p>		
<p>oraz wyjaśnienie, że na taki przegląd składa się kierowanie zapytań, przede wszystkim do osób odpowiedzialnych za kwestie finansowe i księgowe, oraz przeprowadzenie procedur analitycznych, a także innych procedur przeglądu</p>		
<p>h) wyjaśnienie, że przegląd ma ze swej istoty węższy zakres niż badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania i na skutek tego nie umożliwia biegłemu rewidentowi uzyskania pewności, że zidentyfikował on wszystkie znaczące kwestie, które mogłyby zostać zidentyfikowane w trakcie badania i dlatego nie jest wyrażana opinia z badania?</p>		
<p>i) jeżeli śródroczne informacje finansowe składają się z pełnego zestawu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, zaprojektowanymi w celu zapewnienia rzetelnej prezentacji, wniosek dotyczący tego, czy cokolwiek zwróciło uwagę biegłego rewidenta, co kazałoby mu sądzić, że śródroczne informacje finansowe nie przekazują rzetelnego i jasnego obrazu lub nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuacji finansowej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? (jeżeli nie są to Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, należało podać dodatkowo system prawny lub kraj pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej)</p>		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	j) w innych okolicznościach wniosek, czy cokolwiek zwróciło uwagę biegłego rewidenta, co kazałoby mu sądzić, że śródroczne informacje finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? (jeżeli nie są to Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej należało podać dodatkowo system prawny lub kraj pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej)		
	k) datę raportu?		
	l) miejscowość w kraju lub systemie prawnym, w którym biegły rewident wykonuje zawód?		
	m) podpis biegłego rewidenta?		
28.	<p style="text-align: center;">Kontrola jakości zlecenia</p> <p>Czy w SWKJ FA zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33]</p>		
29.	Czy w SWKJ FA zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń przeglądu sprawozdań finansowych? [KSKJ 35]		
30.	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ FA kryteria objęcia kontrolą jakości?		
31.	Czy w SWKJ FA został określony wzór dokumentu odzwierciedlającego przebieg i rezultaty kontroli jakości zlecenia przeglądu sprawozdań finansowych albo ustalającego strukturę takiego dokumentu? [KSKJ, 42]		
32.	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]		
	1) kluczowy biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?		
	2) kluczowy biegły rewident wydał raport z przeglądu datowany po zakończeniu kontroli jakości?		
	3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmuje:		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSP 2410

	[KSKJ, 36]		
	a) omówienie znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem?		
	b) przegląd informacji o przedmiocie przeglądu oraz proponowanego raportu atestacyjnego?		
	c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?		
	d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy?		
33.	Czy biegły rewident sporządzając raport z przeglądu zamieścił objaśnienie zawarte w śródrocznych informacjach finansowych do wniosku z przeglądu ze wskazaniem że informacja ta nie stanowi zastrzeżeń do wniosku? [2410,55]		
34.	Czy biegły rewident w sytuacji istotnej niepewności dotyczącej zdarzeń mogących budzić poważną wątpliwość co do zdolności do kontynuacji działalności jednostki zmodyfikował swój raport z przeglądu zamieszczając dodatkowy paragraf objaśniający, aby podkreślić istniejącą istotną niepewność? [2410, 56,57,58]		
35.	Czy biegły rewident w sytuacji istotnej niepewności, która budzi poważną wątpliwość co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności nie jest należycie ujawniona w śródrocznych informacjach finansowych wyraził wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny? [2410,59]		

PROCEDURY KONTROLI 3000

wykonania usługi atestacyjnej wymagającej zastosowania

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (IAASB), stanowiącego załącznik nr 3.1 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.

Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub

– Krajowego standardu usług atestacyjnych 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego), stanowiącego załącznik do uchwały nr 1153/28/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu usług atestacyjnych 3000.

Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

B. PROCEDURY KONTROLI

B.1. Identyfikacja firmy audytorskiej, klienta, zlecenia i jego wykonawcy/ów

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

B.2. Zakwalifikowanie zlecenia do odpowiedniego rodzaju usług

Zlecenie kwalifikuje się do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych:

bezpośrednich dających wystarczającą pewność	TAK/NIE
zaświadczających dających wystarczającą pewność	TAK/NIE
zaświadczających dających ograniczoną (umiarkowaną) pewność	TAK/NIE
zaświadczających dających zarówno wystarczającą, jak i ograniczoną (umiarkowaną) pewność	TAK/NIE

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy podczas wykonywania usługi atestacyjnej biegły rewident:

- (a) uzyskał, odpowiednio albo racjonalną pewności albo ograniczoną pewności na temat tego, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie zawiera istotnego zniekształcenia,
- (b) wyraził wniosek dotyczący wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia poprzez pisemny raport, który przedstawił wniosek dający racjonalną pewność albo ograniczoną pewność i opisał podstawę tego wniosku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

B.3. Procedury kontroli zlecenia

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁵⁹	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
1	Warunki wstępne usługi atestacyjnej, akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy przyjęcie zlecenia zostało poprzedzone analizą, czy spełnia ono wymagane warunki? [3000, 7-9; MZKUA, 17; 3000 Z, 24]	TAK/NIE	
2	Czy podstawa przedmiotu zagadnienia jest odpowiednia? [3000, 18; 3000 Z, 24]	TAK/NIE	
3	Czy zastosowane kryteria są odpowiednie do okoliczności zlecenia, a w tym przejawiają następujące cechy ? [3000 19-21; 3000 Z 24; pomocniczo MZKUA 35]:		
	a) stosowność	TAK/NIE	
	b) kompletność	TAK/NIE	
	c) wiarygodność	TAK/NIE	
	d) neutralność	TAK/NIE	
	e) zrozumiałość	TAK/NIE	
4	Czy warunki zlecenia zostały określone z wystarczającą szczegółowością w umowie? [3000, 10; 3000 Z, 27]	TAK/NIE	
5	Czy podpisanie umowy o wykonanie zlecenia zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [3000 21-23, KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
6	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie zasad ustalonych w ustawie i w Kodeksie IFAC: [KSKJ, 20-25; 3000, 4-5; 3000 Z, 20]		
	1) niezależności?	TAK/NIE	
	2) uczciwości?	TAK/NIE	
	3) obiektywizmu?	TAK/NIE	
	4) zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	5) zachowania tajemnicy informacji?	TAK/NIE	
	6) profesjonalnego postępowania?	TAK/NIE	
7	Planowanie i wykonywanie zlecenia	TAK/NIE	

¹⁵⁹ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

	Czy biegły rewident uzyskał wiedzę na temat zagadnienia będącego przedmiotem usługi oraz innych okoliczności towarzyszących usłudze, wystarczającą do zidentyfikowania i oszacowania ryzyka, że informacje o danym zagadnieniu zawierają istotne nieprawidłowości, a także wystarczającą do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur gromadzenia dowodów? [3000, 15]		
8	Czy biegły rewident, w celu zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia, a także w celu rozważania ryzyka i reakcji na ryzyko zadał stronie odpowiedzialnej pytanie:[3000 Z 45]		
	1) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemyanych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu praw i regulacji, wpływających na informacje o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	2) czy posiada ona funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, skierował dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	3) czy wykorzystywała ona jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
9	Czy biegły rewident, po uznaniu kryteriów za stosowne i stwierdzeniu, że są spełnione wszystkie warunki wstępne usługi atestacyjnej, zaplanował zakres, czas trwania i kierunek zlecenia oraz rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres planowanych procedur? [3000, 12; 3000 Z, 40-43]	TAK/NIE	
10	Czy w procesie planowania procedur biegły rewident odpowiednio uwzględnił relacje pomiędzy stopniem wyrażanej pewności, ryzykiem usługi i istotnością?	TAK/NIE	
11	Czy zasadnie usługa została zaplanowana i wykonana jako usługa dająca wystarczającą pewność? [3000, 24]	TAK/NIE	
	i w takim przypadku, czy biegły rewident wykonał dyspozycje paragrafów 46W-49W 3000 Z?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

12	Czy zasadnie usługa została zaplanowana i wykonana jako usługa dająca ograniczoną pewność? [3000, 24]	TAK/NIE	
	i w takim przypadku, czy biegły rewident wykonał dyspozycje paragrafów 46O-49O 3000 Z?	TAK/NIE	
13	Czy w przypadku wykorzystywania pracy rzeczoznawcy (eksperta powołanego przez biegłego rewidenta), biegły rewident: [3000, 32; KSUA 3000 Z 52]		
	1) ocenił, czy ekspert posiada oczekiwane kompetencje, możliwości i obiektywizm?	TAK/NIE	
	2) uzyskał wystarczające zrozumienie zakresu wiedzy eksperckiej?	TAK/NIE	
	3) uzgodnił z ekspertem rodzaj, zakres i cele pracy eksperta,?	TAK/NIE	
	4) ocenił adekwatność pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
14	Czy w przypadku wykorzystywania pracy innego biegłego rewidenta, biegły rewident ocenił, czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta? [3000 Z, 53]	TAK/NIE/ND	
15	Czy w przypadku wykorzystania jako dowodów, dokumentów sporządzonych przy udziale eksperta powołanego przez stronę odpowiedzialną lub osobę dokonującą pomiaru lub oceny, biegły rewident: [3000 Z, 54]	TAK/NIE/ND	
	1) ocenił kompetencje, możliwości i obiektywizm tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	2) osiągnął zrozumienie pracy tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	3) ocenił odpowiedniość dowodów?	TAK/NIE/ND	
16	Jeżeli biegły rewident wykorzystał pracę funkcji audytu wewnętrznego, to czy ocenił następujące kwestie: [3000 Z55]	TAK/NIE/ND	
	1) zakres, w którym status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych?	TAK/NIE/ND	
	2) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego?	TAK/NIE/ND	
	3) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości?	TAK/NIE/ND	
	4) czy praca funkcji audytu wewnętrznego jest adekwatna dla celów zlecenia?	TAK/NIE/ND	
17	Czy biegły rewident pozyskał, w dacie bliskiej, jak to możliwe, ale nie późniejszej niż data raportu atestacyjnego i ocenił oświadczenie (-a)	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

	<p>uzyskane od właściwej strony lub stron, że dostarczyła(-y) biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których istnienie odpowiednia(-e) strona(-y) jest(są) świadoma(-e), i które są stosowne dla zlecenia oraz że potwierdza pomiar lub ocenę podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów, w tym, że wszelkie stosowne kwestie są odzwierciedlone w informacjach o przedmiocie zagadnienia? Oceń, czy w przypadku, gdy pisemne oświadczenia odnosiły się do spraw, które są istotne dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, biegły rewident:</p> <p>a) ocenił ich racjonalność i zgodność z innymi uzyskanymi dowodami, w tym z innymi oświadczeniami (ustnymi lub pisemnymi) oraz (b) rozważył, czy od osób składających oświadczenia można oczekiwać, że są dobrze poinformowane na temat poszczególnych spraw? [3000, 38; 3000 Z, 56, 58],</p>		
18	<p>Oceń, czy w przypadku, gdy jedno lub więcej żądanych pisemnych oświadczeń nie zostało dostarczone lub biegły rewident stwierdził, że istnieje wystarczająca wątpliwość dotycząca kompetencji, uczciwości, wartości etycznych, albo staranności osób dostarczających pisemne oświadczenia lub, że pisemne oświadczenia są niewiarygodne z innych powodów, biegły rewident:</p> <p>(a) omówił tę sprawę z odpowiednią(mi) stroną(ami), (b) ponownie ocenił uczciwość tych osób, od których były żądane lub otrzymywane oświadczenia oraz ocenił wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych), bądź na dokumentację jako całość oraz (c) podjął odpowiednie działania, w tym ustalił możliwy wpływ na wniosek w raporcie atestacyjnym. [3000 Z, 60]</p>	TAK/NIE/ND	
19	<p>Oceń, czy biegły rewident, jeśli to stosowne, rozważył wpływ występujących po dacie sporządzenia przedmiotu zlecenia do dnia wydania raportu atestacyjnego, zdarzeń na</p>	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

	informacje o przedmiocie zagadnienia oraz na raport atestacyjny? [3000, 41; 3000 Z, 61]		
20	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67]	TAK/NIE	
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE/ND	
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?	TAK/NIE	
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
21	Czy FA posiada akta zlecenia obejmujące: [ustawa art. 67]	TAK/NIE	
	1) dokument świadczący o przeprowadzeniu przez FA procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientem, oraz że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe?	TAK/NIE	
	2) umowę o wykonanie zlecenia?	TAK/NIE	
	3) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	4) skład zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE/ND	
	5) imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	6) oświadczenie o niezależności FA?	TAK/NIE	
	7) oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	8) oświadczenia o niezależności członków zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	9) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów?	TAK/NIE/ND	
10) raport atestacyjny z wykonania zlecenia	TAK/NIE		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

22	Dokumentacja – podsumowanie Czy dokumentacja zlecenia umożliwia doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań ze zleceniem, zrozumienie: [3000, 42-44; 3000 Z, 79]		
	a) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur wymaganych KSUA 3000 Z oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych?	TAK/NIE	
	b) wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, w tym potwierdzających zasadność wydania wniosku:	TAK/NIE	
	- niezmodyfikowanego?	TAK/NIE/ND	
	- z zastrzeżeniem/zastrzeżeniami?	TAK/NIE/ND	
	- negatywnego?	TAK/NIE/ND	
	- o odstąpieniu od wyrażenia wniosku?	TAK/NIE/ND	
	c) znaczących spraw powstających podczas zlecenia, wyciągniętych wniosków na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków?	TAK/NIE	
	Czy dokumentacja zlecenia została sporządzona terminowo? 3000 Z, 79.	TAK/NIE	
	Uwaga Kontroler uwzględni, że biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej przez niego pracy oraz podstawy głównych podjętych decyzji (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem. Inny biegły rewident może być w stanie zrozumieć szczegółowe aspekty zlecenia jedynie poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację.[3000 Z, A195] Kierując się zawodowym osądem przy określaniu zakresu sporządzanej i przechowywanej dokumentacji biegły rewident powinien wziąć pod uwagę, jakie dane powinna zawierać dokumentacja pozwalająca na to, aby inny biegły rewident nie mający styczności z daną usługą, mógł na jej podstawie wyrobić sobie pogląd o wykonanej pracy i zrozumieć zasadnicze decyzje podjęte przez biegłego rewidenta, jednak bez wnikania w szczegółowe		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

	aspekty. Szczegółowe aspekty usługi inny biegły rewident może zrozumieć dopiero w wyniku ich omówienia z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację. [3000, 44]		
23	Czy biegły rewident zgromadził nieskorygowane zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, poza tymi, które są oczywiście błahę? [3000 Z, 51]	TAK/NIE	
24	Czy biegły rewident zidentyfikował informacje, które były niezgodne z ostatecznym wnioskiem biegłego rewidenta odnośnie znaczącej sprawy, i jeśli tak, to czy udokumentował, w jaki sposób odniósł się do niezgodności? [3000 Z, 80]	TAK/NIE	
25	Czy biegły rewident terminowo zakończył administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, nie później niż w 60 dni po dacie raportu atestacyjnego? [3000 Z, 81]	TAK/NIE	
26	Czy jeżeli biegły rewident uznał za konieczne, aby zmienić istniejącą dokumentację zlecenia lub dodać nową dokumentację po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, to udokumentował: [3000 Z, 83]	TAK/NIE/ND	
	a) szczegółowe powody dokonania zmian lub uzupełnień? oraz	TAK/NIE	
	b) kiedy i przez kogo zostały one dokonane i przejrane?	TAK/NIE	
27	Raport atestacyjny Czy raport atestacyjny zawiera [3000, 49; 3000 Z, 69]:		
	a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym?	TAK/NIE	
	b) adresata?	TAK/NIE	
	c) identyfikację lub opis poziomu pewności uzyskanego przez biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	d) informację o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	e) przytoczone w raporcie atestacyjnym sprawozdanie/oświadczenie sporządzone przez odpowiednią(-e) stronę(-y), gdy wniosek biegłego rewidenta jest sformułowany w odniesieniu do sprawozdania/oświadczenia albo dołączane do raportu atestacyjnego lub znajduje się raporcie odniesienie do źródła sprawozdania/oświadczenia, które jest dostępne dla zamierzonych użytkowników?	TAK/NIE/ND	
	f) identyfikację mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

g) opis wszelkich znaczących nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów (jeśli wystąpiły)?	TAK/NIE/ND	
h) stwierdzenie zwracające uwagę czytelników na fakt, że mające zastosowanie kryteria zostały zaprojektowane dla szczególnego celu oraz, że skutkiem tego informacje o przedmiocie zagadnienia mogą nie być stosowne dla innego celu?	TAK/NIE/ND	
i) stwierdzenie identyfikujące stronę odpowiedzialną oraz osobę dokonującą pomiaru lub oceny, jeżeli jest inna?	TAK/NIE	
j) stwierdzenie wskazujące stronę odpowiedzialną i określające obowiązki strony odpowiedzialnej oraz biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
k) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z 3000/3000 Z?	TAK/NIE	
l) stwierdzenie, że firma audytorska, w imieniu której biegły rewident wykonuje zlecenie, stosuje KSKJ w brzmieniu MSKJ 1?	TAK/NIE	
m) stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IFAC?	TAK/NIE	
n) podsumowanie wykonanej pracy będącej podstawą wniosku biegłego rewidenta, a w tym ocenę rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur niezbędnych dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
o) w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność podsumowanie zawiera informację, że procedury przeprowadzone podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność różnią się rodzajem i czasem przeprowadzenia oraz mają mniejszy zakres niż podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, oraz że w związku z tym poziom pewności uzyskany podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest znacząco niższy niż pewność, która zostałaby uzyskana, gdyby została wykonana usługa dająca wystarczającą pewność?	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

<p>p) odpowiednio sformułowany wniosek biegłego rewidenta z poszanowaniem następujących zasad:</p> <p>1) gdy jest to odpowiednie, wniosek informuje zamierzonych użytkowników o kontekście, w którym należy czytać wniosek biegłego rewidenta?</p> <p>2) w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność wniosek został wyrażony w formie pozytywnej (przez afirmację)?</p> <p>3) w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność wniosek został wyrażony przez zaprzeczenie (przez negację), w formie która komunikuje, czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co spowodowało jego przekonanie, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone?</p> <p>4) wniosek został sformułowany przy wykorzystaniu odpowiednich wyrazów dla podstawy przedmiotu zagadnienia oraz mających zastosowanie kryteriów, biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia, i jest formułowany w odniesieniu do:</p> <p>i) przedmiotu zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów?</p> <p>ii) informacji o przedmiocie zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów?</p> <p>iii) sprawozdania/oświadczenia złożonego przez odpowiednią(-e) stronę(-y)?</p>	TAK/NIE	
<p>q) w przypadku, gdy biegły rewident wyraził wniosek zmodyfikowany, raport atestacyjny zawiera:</p> <p><input type="checkbox"/> sekcję, która zawiera opis sprawy/spraw powodującej/ych modyfikację oraz</p> <p><input type="checkbox"/> sekcję, która zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta</p>	TAK/NIE/ND	
<p>r) podpis biegłego rewidenta</p>	TAK/NIE	
<p>s) datę raportu atestacyjnego nie wcześniejszą niż data, w której biegły rewident uzyskał dowody, na których oparty jest jego wniosek, w tym dowody, że osoby posiadające uznane uprawnienia zapewniły, że wzięły odpowiedzialność za informacje o przedmiocie zagadnienia?</p>	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

	t) wskazanie systemu prawnego, w którym biegły rewident prowadzi praktykę?	TAK/NIE	
	u) potwierdzenie nieograniczonej odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta za sformułowany w raporcie wniosek (przez niezamieszczenie w raporcie informacji sugerującej podział odpowiedzialności za wniosek w przypadku, gdy biegły rewident odwołał się w raporcie atestacyjnym do pracy powołanego przez niego eksperta? [3000 Z, 70]	TAK/NIE	
28	Czy w przypadku, gdy prawo stawia szczególne wymaganie wobec raportu atestacyjnego, raport atestacyjny odwołuje się do KSUA 3000 lub innych KSUA tylko, jeżeli raport atestacyjny zawiera co najmniej każdy z elementów zidentyfikowanych w paragrafie 69 KSUA 3000? [3000 Z, 71]	TAK/NIE	
29	Kontrola jakości zlecenia Czy w SWKJ FA zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33]	TAK/NIE	
30	Czy procedury nadzorowania były stosowane w toku wykonywania zlecenia? [3000 Z, 33-35]	TAK/NIE	
31	Czy w SWKJ FA zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz usług? pokrewnych [KSKJ § 35]	TAK/NIE	
32	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ FA kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE/ND	
33	Czy w SWKJ FA został określony wzór dokumentu odzwierciedlającego przebieg i rezultaty kontroli jakości zlecenia wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych albo ustalającego strukturę takiego dokumentu? [KSKJ, 42]	TAK/NIE	
34	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia? i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]	TAK/NIE	
	1) kluczowy biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3000

	pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?		
	2) kluczowy biegły rewident wydał raport atestacyjny datowany po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
	3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmuje: [36]	TAK/NIE/ND	
	a) omówienie znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
	b) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego raportu atestacyjnego?	TAK/NIE/ND	
	c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?	TAK/NIE/ND	
	d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy?	TAK/NIE/ND	

PROCEDURY KONTROLI 3400

wykonania usługi atestacyjnej sprawdzania prognozowanych informacji finansowych wymagającej zastosowania:

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (IAASB), stanowiącego załącznik nr 3.1 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.,
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub

– Krajowego standardu usług atestacyjnych 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego), stanowiącego załącznik do uchwały nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu usług atestacyjnych
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3400 (IAASB) Sprawdzanie prognozowanych informacji finansowych, stanowiącego załącznik nr 3.2 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub jednobrzmiącego z tym standardem

– Krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3400 – Sprawdzanie prognozowanych informacji finansowych, stanowiącego załącznik nr 4.1 do uchwały nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r.
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

B. PROCEDURY KONTROLI

B.1. Identyfikacja firmy audytorskiej, klienta, zlecenia i jego wykonawcy/ów

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

B.2. Zakwalifikowanie zlecenia do odpowiedniego rodzaju usług

Zlecenie należy do usług zaświadczających dających zarówno wystarczającą, jak i ograniczoną (umiarkowaną) pewność.

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy w zleceniu sprawdzenia prospektywnych informacji finansowych biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody potwierdzające, że:

- (a) założenia oparte na najlepszych szacunkach, przyjęte przez kierownictwo za podstawę prospektywnych informacji finansowych, nie są nieracjonalne, a w przypadku hipotetycznych założeń, są zgodne z celami jakim służą te informacje,
- (b) prospektywne informacje finansowe są poprawnie przygotowane na podstawie tych założeń,
- (c) prospektywne informacje finansowe są poprawnie zaprezentowane i wszystkie istotne założenia są odpowiednio ujawnione wraz z jednoznacznym wskazaniem, czy są one ustalone na podstawie założeń opartych na najlepszych szacunkach, czy też hipotetycznych założeniach oraz
- (d) prospektywne informacje finansowe są przygotowane na podstawie zgodnej z historycznym sprawozdaniem finansowym przy zastosowaniu odpowiednich zasad rachunkowości.

B.3. Procedury kontroli zlecenia

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁶⁰	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
	Akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy przyjęcie zlecenia sprawdzenia prognozowanych informacji finansowych zostało przez biegłego rewidenta poprzedzone rozważeniem: [3400, 10-11]		
	1) zamierzonego przeznaczenia informacji?	TAK/NIE	
	2) czy informacje mają być powszechnie dostępne, czy też przewidziano ograniczenia w tym zakresie?	TAK/NIE	

¹⁶⁰ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	3) rodzaju założeń – czy są to założenia oparte na najlepszych szacunkach, czy też hipotezy?	TAK/NIE	
	4) elementów, jakie zostaną ujęte w informacjach?	TAK/NIE	
	5) okresu objętego przygotowanymi informacjami?	TAK/NIE	
	6) czy w przypadku, gdy założenia są zdecydowanie nierealne, lub jeżeli biegły rewident jest przekonany, że prospektywne informacje finansowe nie będą właściwe z punktu widzenia ich zamierzonego wykorzystania, to biegły rewident nie zaakceptował zlecenia bądź wycofał się z niego? [3400, 11]	TAK/NIE	
2	Czy w umowie o wykonanie zlecenia zostały uzgodnione warunki jego wykonywania, a w szczególności wymienione powyżej w punktach 1)-5)? [3000, 10; 3000 Z, 27; 3400, 12]	TAK/NIE	
3	Czy podpisanie umowy o wykonanie zlecenia zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
4	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie przy wykonywaniu zleceń zasad ustalonych w ustawie, w KSKJ i w Kodeksie IFAC: [ustawa, art. 64, 69; KSKJ, 20-25; 3000, 4-5; 3000 Z, 20]		
	niezależności?	TAK/NIE	
	uczciwości?	TAK/NIE	
	obiektywizmu?	TAK/NIE	
	zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	zachowania tajemnicy informacji?	TAK/NIE	
	profesjonalnego postępowania?	TAK/NIE	
5	Planowanie i wykonywanie zlecenia Czy biegły rewident uzyskał dostateczną wiedzę o działalności gospodarczej jednostki, aby móc na tej podstawie ocenić, czy jednostka ustaliła wszystkie znaczące założenia niezbędne do przygotowania prognozowanych informacji finansowych, analizując: [3400, 13]		
	1) kontrolę wewnętrzną systemu przygotowania prognozowanych informacji finansowych?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	2) wiedzę i doświadczenie osób przygotowujących prognozowane informacje finansowe?	TAK/NIE	
	3) rodzaj dokumentacji sporządzonej przez jednostkę w celu uzasadnienia założeń przyjętych przez kierownictwo?	TAK/NIE	
	4) zakres zastosowania technik statystycznych, matematycznych i wspomaganych komputerowo?	TAK/NIE	
	5) metody opracowywania i stosowania założeń?	TAK/NIE	
	6) dokładność prognozowanych informacji finansowych przygotowanych we wcześniejszych okresach oraz przyczyny znaczących odchyleń?	TAK/NIE/ND	
6	Czy biegły rewident ocenił, w jakim zakresie uzasadnione jest bazowanie na przedstawionych przez jednostkę historycznych informacjach finansowych? [3400, 14]	TAK/NIE	
7	Czy biegły rewident wziął pod uwagę okres, którego dotyczą prognozowane informacje finansowe, uwzględniając: [3400, 14]		
	1) cykl działalności	TAK/NIE	
	2) stopień wiarygodności założeń	TAK/NIE	
	3) potrzeby użytkowników	TAK/NIE	
8	Czy w przypadku, gdy sprawozdanie z badania lub przeglądu historycznych informacji finansowych za poprzedni okres nie było sprawozdaniem niezmodyfikowanym lub jeśli jednostka dopiero rozpoczyna działalność, to biegły rewident rozważył odnośne fakty oraz ich wpływ na sprawdzenie prospektywnych informacji finansowych? [3400, 15]	TAK/NIE	
9	Czy biegły rewident uzyskał wiedzę na temat prognozowanych informacji finansowych oraz innych okoliczności towarzyszących usłudze, wystarczającą do zidentyfikowania i oszacowania ryzyka, że prognozowane informacje finansowe zawierają istotne nieprawidłowości, a także wystarczającą do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur gromadzenia dowodów? [3000, 15]	TAK/NIE	
10	Czy biegły rewident, w celu zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia, a także w celu rozważania ryzyka i reakcji na ryzyko, zadał stronie odpowiedzialnej pytania:		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	[3000 Z 45]		
	1) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemyanych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu praw i regulacji, wpływających na informacje o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	2) czy posiada ona funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, skierował dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	3) czy wykorzystywała ona jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
11	Czy biegły rewident, po stwierdzeniu, że są spełnione wszystkie warunki wstępne usługi sprawdzania prognozowanych informacji finansowych, zaplanował zakres, czas trwania i kierunek zlecenia oraz rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres planowanych procedur? [3000, 12; 3000 Z, 40-43]	TAK/NIE	
12	Czy w procesie planowania procedur biegły rewident odpowiednio uwzględnił relacje pomiędzy stopniem wyrażanej pewności, ryzykiem usługi i istotnością, uwzględniając: [3400, 17]		
	1) prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości?	TAK/NIE	
	2) wiedzę uzyskaną w trakcie wykonywania wcześniejszych zleceń?	TAK/NIE/ND	
	3) kompetencje kierownictwa w zakresie sporządzania prognozowanych informacji finansowych?	TAK/NIE	
	4) stopień, w jakim prognozowane informacje finansowe wynikają z osądu kierownictwa?	TAK/NIE	
	5) odpowiedniość i wiarygodność danych, na podstawie których przygotowano prognozowane informacje finansowe?	TAK/NIE	
13	Czy biegły rewident ocenił źródło i wiarygodność dowodów potwierdzających założenia kierownictwa oparte na najlepszych szacunkach? [3400, 18]	TAK/NIE	
14	Czy biegły rewident upewnił się, że hipotetyczne założenia są spójne z celem	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	prospektywnych informacji finansowych oraz, że nie ma podstaw, aby sądzić, iż są one zdecydowanie nierealne? [3400, 20]		
15	Czy biegły rewident upewnił się, że prospektywne informacje finansowe zostały poprawnie przygotowane na podstawie założeń przyjętych przez kierownictwo, poprzez na przykład, sprawdzenie przeliczenia pewnych wartości i dokonał przeglądu ich wewnętrznej spójności, czy działania, jakie zamierza podjąć kierownictwo układają się w logiczną całość i czy nie pojawiają się niespójności w ustaleniu kwot opartych na powszechnie stosowanych zmiennych, takich jak stopy procentowe. [3400, 21]	TAK/NIE	
16	Czy w przypadku, gdy prospektywne informacje finansowe obejmują swoim zakresem zakończoną już część bieżącego okresu, to biegły rewident rozważył zakres, w jakim procedury w odniesieniu do historycznych informacji są potrzebne? [3400, 24]	TAK/NIE/ND	
17	Czy w toku wykonywania usługi zaplanowanej i wykonanej jako usługa dająca wystarczającą i ograniczoną pewność, biegły rewident wykonał zarówno dyspozycje paragrafów 46W-49W 3000 Z jak i 46O-49O 3000 Z ? [3000 Z, 46-49] ¹⁶¹	TAK/NIE	
18	Czy w przypadku wykorzystywania pracy rzeczoznawcy (eksperta powołanego przez biegłego rewidenta), biegły rewident: [3000, 32; 3000 Z 52]		
	1) ocenił, czy ekspert posiada oczekiwane kompetencje, możliwości i obiektywizm?	TAK/NIE	
	2) uzyskał wystarczające zrozumienie zakresu wiedzy eksperckiej?	TAK/NIE	
	3) uzgodnił z ekspertem rodzaj, zakres i cele pracy eksperta, oraz?	TAK/NIE	
	4) ocenił adekwatność pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
19	Czy w przypadku wykorzystywania pracy innego biegłego rewidenta, biegły rewident ocenił, czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta? [3000 Z, 53]	TAK/NIE/ND	

¹⁶¹ Należy mieć na uwadze, iż wniosek z przeprowadzenia usługi sprawdzania prognozowanych informacji finansowych powinien być co do zasady sformułowany jako zapewnienie przez zaprzeczenie – umiarkowana pewność [KSUA 3400, 8-9, 27, 28].

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

20	Czy w przypadku wykorzystania jako dowodów, dokumentów sporządzonych przy udziale eksperta powołanego przez kierownictwo, biegły rewident: [3000 Z, 54]		
	1) ocenił kompetencje, możliwości i obiektywizm tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	2) osiągnął zrozumienie pracy tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	3) ocenił odpowiedniość dowodów?	TAK/NIE/ND	
21	Jeżeli biegły rewident wykorzystał pracę funkcji audytu wewnętrznego, to czy ocenił następujące kwestie: [3000 Z55]		
	1) zakres, w którym status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych?	TAK/NIE/ND	
	2) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego?	TAK/NIE/ND	
	3) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości?	TAK/NIE/ND	
	4) czy praca funkcji audytu wewnętrznego jest adekwatna dla celów zlecenia?	TAK/NIE/ND	
22	Czy biegły rewident pozyskał, w dacie bliskiej, jak to możliwe, ale nie późniejszej niż data raportu atestacyjnego i ocenił oświadczenie uzyskane od kierownictwa o: [3000, 38; 3000 Z, 56; 3400, 25]		
	1) dostarczeniu biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których istnienia kierownictwo jest świadome i które są stosowne dla zlecenia	TAK/NIE	
	2) przeznaczeniu prognozowanych informacji finansowych?	TAK/NIE	
	3) kompletności znaczących założeń przyjętych przez kierownictwo?	TAK/NIE	
	4) potwierdzeniu odpowiedzialności kierownictwa za prognozowane informacje finansowe?	TAK/NIE	
23	Czy biegły rewident odpowiednio zareagował na nieuzyskanie pisemnego oświadczenia kierownictwa? [3000, 38; 3000 Z, 60]	TAK/NIE/ND	
24	Czy biegły rewident, jeśli to stosowne, rozważył wpływ występujących po dacie opracowania informacji szacunkowych, do dnia wydania raportu atestacyjnego, zdarzeń na informacje szacunkowe oraz na raport atestacyjny? [3000, 41; 3000 Z, 61]	TAK/NIE/ND	
25	Prezentacja i ujawnianie		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	Czy oceniając sposób prezentacji i ujawniania prognozowanych informacji finansowych, biegły rewident ustalił, czy: [3400, 26]		
	1) prezentacja prognozowanych informacji finansowych spełnia funkcję informacyjną i nie wprowadza w błąd?	TAK/NIE	
	2) w wyjaśnieniach do prognozowanych informacji finansowych jednoznacznie ujawniono przyjęte zasady rachunkowości?	TAK/NIE	
	3) w wyjaśnieniach do prognozowanych informacji finansowych odpowiednio ujawniono przyjęte założenia i określono, czy założenia kierownictwa opierają się na najlepszych szacunkach, czy też mają charakter hipotez?, (jeżeli założenia dotyczą istotnych dziedzin, z którymi wiąże się znacząca niepewność, to powinno być ujawnione istnienie takiej niepewności i spowodowana tym podatność przedstawionych wyników na zmiany)	TAK/NIE	
	4) podano datę przygotowania prognozowanych informacji finansowych? (kierownictwo powinno potwierdzić, że przyjęte założenia należy uznać za odpowiednie na ten dzień, nawet jeśli informacje, na których je oparto, były gromadzone przez pewien czas)	TAK/NIE	
	5) jeżeli wyniki zawarte w prognozowanych informacjach finansowych są wyrażone jako przedział wartości, to czy jednoznacznie ujawniono zasadę ustalania danych w ramach przedziału oraz czy przedział ten nie został dobrany w sposób tendencyjny lub wprowadzający w błąd?	TAK/NIE	
	6) ujawniono wszelkie zmiany zasad rachunkowości, jakie nastąpiły od czasu ostatniego udostępnienia sprawozdania finansowego wraz z podaniem przyczyn zmian i ich wpływu na prognozowane informacje finansowe?	TAK/NIE	
26	Oceń czy w przypadku, gdy biegły rewident jest przekonany, że jedno lub więcej znaczących założeń nie stanowi racjonalnej podstawy dla prospektywnych informacji finansowych przygotowanych na podstawie założeń opartych na najlepszych szacunkach, albo też jedno lub więcej znaczących założeń nie stanowi racjonalnej podstawy dla prospektywnych informacji	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	finansowych na podstawie hipotetycznych założeń, to biegły rewident wyraził w raporcie na temat prospektywnych informacji finansowych opinię negatywną lub wycofał się ze zlecenia? [3400, 31]		
27	Oceń, czy w przypadku, gdy na sprawdzenie prospektywnych informacji finansowych wpływały warunki, które uniemożliwiły zastosowanie jednej lub więcej procedur uznanych za konieczne w danych okolicznościach, to biegły rewident wycofał się ze zlecenia lub odmówił wyrażenia opinii i opisał ograniczenia zakresu w raporcie na temat prospektywnych informacji finansowych? [3400, 32]		
28	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67]		
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?	TAK/NIE	
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
29	Czy FA posiada akta zlecenia/dokumentację zlecenia obejmującą/obejmującą: [ustawa art. 67, KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
	1) dokument świadczący o przeprowadzeniu przez FA procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientem, oraz że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe?	TAK/NIE	
	2) umowę o wykonanie zlecenia?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	3) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	4) skład zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	5) imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	6) oświadczenie o niezależności FA?	TAK/NIE	
	7) oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	8) oświadczenia o niezależności członków zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	9) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów?	TAK/NIE/ND	
	10) raport atestacyjny z wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
30	Dokumentacja – podsumowanie Czy dokumentacja zlecenia umożliwia doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań ze zleceniem, zrozumienie: [3000, 42-44; 3000 Z, 79]		
	a) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu wymaganych procedur?	TAK/NIE	
	b) wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, w tym potwierdzających zasadność wydania wniosku:		
	<input type="checkbox"/> niezmodyfikowanego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> z zastrzeżeniem/zastrzeżeniami?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> negatywnego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> o odstąpieniu od wyrażenia wniosku?	TAK/NIE/ND	
	c) znaczących spraw powstających podczas zlecenia, wyciągniętych wniosków na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków?	TAK/NIE	
	Uwaga Kontroler uwzględni, że biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej przez niego pracy oraz podstawy głównych podjętych decyzji (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem. Inny biegły rewident może być w stanie zrozumieć szczegółowe aspekty zlecenia jedynie poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację.[3000 Z, A195]		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	Kierując się zawodowym osądem przy określaniu zakresu sporządzanej i przechowywanej dokumentacji biegły rewident powinien wziąć pod uwagę, jakie dane powinna zawierać dokumentacja pozwalająca na to, aby inny biegły rewident nie mający styczności z daną usługą, mógł na jej podstawie wyrobić sobie pogląd o wykonanej pracy i zrozumieć zasadnicze decyzje podjęte przez biegłego rewidenta, jednak bez wnikania w szczegółowe biegły rewident może zrozumieć dopiero w wyniku ich omówienia z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację. [3000, 44]		
31	Czy biegły rewident zgromadził nieskorygowane zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, poza tymi, które są oczywiście błahе? [3000 Z, 51]	TAK/NIE	
32	Czy biegły rewident zidentyfikował informacje, które były niezgodne z ostatecznym wnioskiem biegłego rewidenta odnośnie znaczącej sprawy, i jeśli tak, to czy udokumentował, w jaki sposób odniósł się do niezgodności? [3000 Z, 80]	TAK/NIE	
33	Czy biegły rewident terminowo zakończył administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, nie później niż w 60 dni po dacie raportu atestacyjnego? [3000 Z, 81]	TAK/NIE	
34	Czy, jeżeli biegły rewident uznał za konieczne, aby zmienić istniejącą dokumentację zlecenia lub dodać nową dokumentację po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, to udokumentował: [3000 Z, 83]		
	a) szczegółowe powody dokonania zmian lub uzupełnień?	TAK/NIE	
	b) kiedy i przez kogo zostały one dokonane i przejrzone?	TAK/NIE	
35	Raport atestacyjny Czy raport atestacyjny zawiera?: [3000, 49; 3000 Z, 69, 71; 3400, 27-33]		
	a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym?	TAK/NIE	
	b) adresata?	TAK/NIE	
	c) identyfikację prognozowanych informacji finansowych?	TAK/NIE	
	d) stwierdzenie, że kierownictwo jest odpowiedzialne za prognozowane informacje finansowe, w tym także za założenia, na których je oparto?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

e) stwierdzenie określające odpowiedzialność biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
f) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z KSRF 3400 lub KSUA 3400 oraz z KSRF 3000 lub KSUA 3000 Z?	TAK/NIE	
g) stwierdzenie, że firma audytorska, w imieniu której biegły rewident wykonuje zlecenie, stosuje KSKJ w brzmieniu MSKJ 1?	TAK/NIE	
h) stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IFAC?	TAK/NIE	
i) podsumowanie wykonanej pracy będącej podstawą wniosku biegłego rewidenta, a w tym ocenę rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur niezbędnych dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
j) w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność podsumowanie zawiera informację, że procedury przeprowadzone podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność różnią się rodzajem i czasem przeprowadzenia oraz mają mniejszy zakres niż podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, oraz że w związku z tym poziom pewności uzyskany podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest znacząco niższy niż pewność, która zostałaby uzyskana, gdyby została wykonana usługa dająca wystarczającą pewność?	TAK/NIE	
k) jeżeli ma to zastosowanie, wskazanie celu i/lub ograniczonego zakresu rozpowszechniania prognozowanych informacji finansowych?	TAK/NIE/ND	
l) zapewnienie przez zaprzeczenie, czy przyjęte założenia stanowią racjonalną podstawę sporządzenia prognozowanych informacji finansowych?	TAK/NIE	
m) opinię o tym, czy prognozowane informacje finansowe zostały poprawnie przygotowane na podstawie założeń i czy zostały zaprezentowane zgodnie z odpowiednimi założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej?	TAK/NIE	
n) odpowiednie stwierdzenia dotyczące możliwości osiągnięcia wyników zawartych w prognozowanych informacji finansowych?	TAK/NIE	
o) w przypadku, gdy biegły rewident wyraził wniosek zmodyfikowany, raport atestacyjny zawiera:	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

	<input type="checkbox"/> sekcję, która zawiera opis sprawy/spraw powodującej/yh modyfikację? <input type="checkbox"/> sekcję, która zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta?		
	p) podpis biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	q) datę sprawozdania/raportu atestacyjnego nie wcześniejszą niż data, w której biegły rewident uzyskał dowody, na których oparty jest jego wniosek, w tym dowody, że kierownictwo zapewniło, że wzięło odpowiedzialność za prognozowane informacje finansowe?	TAK/NIE	
	r) adres biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	s) potwierdzenie nieograniczonej odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta za sformułowany w raporcie wniosek (przez niezamieszczenie w raporcie informacji sugerującej podział odpowiedzialności za wniosek w przypadku, gdy biegły rewident odwołał się w raporcie atestacyjnym do pracy powołanego przez niego eksperta? [3000 Z, 70]	TAK/NIE/ND	
36	Kontrola jakości zlecenia Czy w SWKJ FA zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33]	TAK/NIE	
37	Czy w toku wykonywania zlecenia były stosowane procedury nadzorowania? [3000 Z, 33-35]	TAK/NIE	
38	Czy w SWKJ FA zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych? [KSKJ 35]	TAK/NIE	
39	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ FA kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE/ND	
40	Czy w SWKJ FA został określony wzór dokumentu odzwierciedlającego przebieg i rezultaty kontroli jakości zlecenia wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych albo ustalającego strukturę takiego dokumentu? [KSKJ, 42]	TAK/NIE	
41	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3400

1) kluczowy biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
2) kluczowy biegły rewident wydał raport atestacyjny datowany po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmuje: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
a) omówienie znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
b) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego raportu atestacyjnego?	TAK/NIE/ND	
c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?	TAK/NIE/ND	
d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy?	TAK/NIE/ND	

PROCEDURY KONTROLI 3402

wykonania usługi atestacyjnej polegającej na sporządzeniu raportu atestacyjnego na temat kontroli w organizacji usługowej wymagającej zastosowania:

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (IAASB), stanowiącego załącznik nr 3.1 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.,
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub

– Krajowego standardu usług atestacyjnych 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego), stanowiącego załącznik do uchwały nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu usług atestacyjnych
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3402 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3402 (IAASB) Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych, stanowiącego załącznik nr 3.3 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub jednobrzmiącego z tym standardem

– Krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3402 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3402 – Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych, stanowiącego załącznik nr 4.2 do uchwały nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r.
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

B. PROCEDURY KONTROLI

B.1. Identyfikacja firmy audytorskiej, klienta, zlecenia i jego wykonawcy/ów

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

B.2. Zakwalifikowanie zlecenia do odpowiedniego rodzaju usług

Zlecenie należy do usług atestacyjnych dających wystarczającą pewność.

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy biegły rewident organizacji usługowej uzyskał racjonalną pewność, czy we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie odpowiednich kryteriów:

- (i) opis systemu organizacji usługowej rzetelnie prezentuje system zaprojektowany i wdrożony, w określonym przedziale czasu (lub na określoną datę w przypadku wydania raportu typu 1),
- (ii) kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opisie systemu organizacji usługowej, były odpowiednio zaprojektowane w określonym przedziale czasu (lub na określoną datę w przypadku wydania raportu typu 1),
- (iii) kontrole działały skutecznie, aby dać racjonalną pewność, że cele kontroli, określone w opisie systemu organizacji usługowej, zostały osiągnięte w określonym przedziale czasu, gdy obejmuje to zakres zlecenia?

Definicje:

Raport typu 1 - Raport na temat opisu i modelu kontroli w organizacji usługowej. Raport obejmuje:

- (i) opis systemu organizacji usługowej,
- (ii) pisemne oświadczenie organizacji usługowej, że we wszystkich istotnych aspektach oraz na podstawie odpowiednich kryteriów:
 - a) opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony na określoną datę,
 - b) kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, były odpowiednio zaprojektowane na określoną datę oraz
- (iii) raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, który przekazuje wniosek dający racjonalną pewność, co do kwestii omówionych powyżej w punktach (ii) a–b.

Raport typu 2 - Raport na temat opisu, modelu i skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej. Raport obejmuje:

- (i) opis systemu organizacji usługowej,
- (ii) pisemne oświadczenie organizacji usługowej, że we wszystkich istotnych aspektach oraz na podstawie odpowiednich kryteriów:
 - a) opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i był wdrożony w określonym przedziale czasu,

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

- b) kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, były odpowiednio zaprojektowane w określonym przedziale czasu oraz
 - c) kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, skutecznie działały w określonym przedziale czasu oraz
- (iii) raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, który:
- a) przekazuje wniosek dający racjonalną pewność, co do kwestii omówionych powyżej w punktach (ii) a–c oraz
 - b) zawiera opis testów kontroli i ich wyniki.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

B.3. Procedury kontroli zlecenia

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁶²	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
	Akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy przyjęcie lub kontynuacja zlecenia zostało przez biegłego rewidenta poprzedzone rozważeniem: [3402, 13]		
	1) czy biegły rewident posiada zdolności i kompetencje do wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
	2) czy kryteria, które zostaną zastosowane przez organizację usługową do opracowania opisu jej systemu będą odpowiednie i dostępne dla jednostek korzystających z organizacji usługowej i dla ich biegłych rewidentów?	TAK/NIE	
	3) czy zakres zlecenia i opracowany przez organizację usługową opis jej systemu nie będą na tyle ograniczone, aby być prawdopodobnie nieprzydatne dla jednostek korzystających z organizacji usługowej i ich biegłych rewidentów?	TAK/NIE	
2	Czy biegły rewident uzyskał od organizacji usługowej zgodę, że potwierdza i rozumie ona swoją odpowiedzialność za: [3402, 13]		
	1) opracowanie opisu swojego systemu oraz załączone stwierdzenie organizacji usługowej, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji tego opisu i stwierdzenia?	TAK/NIE	
	2) przyjęcie racjonalnej podstawy dla sformułowania stwierdzenia organizacji usługowej, załączonego do opisu jej systemu?	TAK/NIE	
	3) przedstawienie w stwierdzeniu organizacji usługowej kryteriów przyjętych do sporządzenia opisu jej systemu?	TAK/NIE	
	4) stwierdzenie w opisie jej systemu: celów kontroli, jeśli cele te zostały określone przez prawo lub regulacje lub inną stronę (np. grupę użytkowników lub organizację zawodową) - stronę, która cele te określiła?	TAK/NIE	
	5) identyfikację ryzyk zagrażających osiągnięciu celów kontroli, określonych w opisie jej systemu, oraz za zaprojektowanie i wdrożenie kontroli, dla dostarczenia	TAK/NIE	

¹⁶² Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	wystarczającej pewności, że ryzyka te nie zagrażą osiągnięciu celów kontroli określonych w opisie jej systemu, i dzięki temu wyznaczone cele kontroli będą osiągnięte?		
	6) dostarczenie biegłemu rewidentowi: – dostępu do wszelkich informacji, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne kwestie, w tym umowy na poziomie usług, w przypadku których organizacja usługowa jest świadoma, że są one stosowne dla opisu systemu organizacji usługowej i załączonego stwierdzenia organizacji usługowej – dodatkowych informacji, których biegły rewident może żądać od organizacji usługowej na potrzeby zlecenia atestacyjnego – nieograniczonego dostępu do osób z organizacji usługowej, od których uzyskanie dowodów biegły rewident uzna za konieczne?	TAK/NIE	
3	Czy w umowie o wykonanie zlecenia zostały uzgodnione warunki jego wykonywania, a w szczególności wymienione powyżej w punktach 1)-6)? [3000, 10; 3000 Z, 27]	TAK/NIE	
4	Czy podpisanie umowy o wykonanie zlecenia zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
5	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie przy wykonywaniu zleceń zasad ustalonych w ustawie, w KSKJ i w Kodeksie IFAC: [ustawa, art. 64, 69; KSKJ, 20-25; 3000, 4-5; 3000 Z, 20; 3402, 11]		
	niezależności?	TAK/NIE	
	uczciwości?	TAK/NIE	
	obiektywizmu?	TAK/NIE	
	zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	zachowania tajemnicy informacji? profesjonalnego postępowania?	TAK/NIE TAK/NIE	
6	Planowanie i wykonywanie zlecenia Czy biegły rewident ocenił, czy organizacja usługowa posługuje się odpowiednimi kryteriami przy opracowywaniu opisu swojego systemu, ocenie odpowiedniości	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	zaprojektowania kontroli oraz, w przypadku sporządzania raportu typu 2, przy ocenie skuteczności działania kontroli? [3000, 19; 3000 Z, 41; 3402, 15]		
7	Czy biegły rewident ustalił, oceniając odpowiedniość kryteriów służących do oceny opracowanego przez organizację usługową opisu jej system, czy kryteria te obejmują przynajmniej następujące kwestie: [3402, 16]		
	1) czy opis prezentuje sposób, w jaki system organizacji usługowej został zaprojektowany i wdrożony, w tym odpowiednio:		
	– rodzaje świadczonych usług, w tym, odpowiednio, rodzaje przetwarzanych transakcji?	TAK/NIE	
	– procedury w ramach zarówno systemów informacyjnych, jak i systemów ręcznych, za pomocą których usługi są świadczone, w tym odpowiednio procedury, za pomocą których transakcje są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, korygowane oraz przenoszone do sprawozdań i innych informacji?	TAK/NIE	
	– powiązane zapisy i informacje wspierające?	TAK/NIE	
	– jak system organizacji usługowej odnosi się do znaczących zdarzeń i warunków, innych niż transakcje?	TAK/NIE	
	– proces zastosowany do sporządzania sprawozdań i innych informacji?	TAK/NIE	
	– szczególne cele kontroli oraz kontrole zaprojektowane na potrzeby osiągnięcia tych celów?	TAK/NIE	
	– kontrole uzupełniające w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, które zostały wzięte pod uwagę przy projektowaniu kontroli?	TAK/NIE/ND	
	– pozostałe aspekty środowiska kontroli organizacji usługowej, proces oceny ryzyka, system oraz komunikację, czynności kontrolne i kontrole monitorujące, które są stosowne dla świadczonych usług	TAK/NIE	
	2) w przypadku raportu typu 2, czy opis obejmuje stosowne szczegóły dotyczące zmian w systemie organizacji usługowej, wprowadzone w okresie objętym opisem?	TAK/NIE/ND	
	3) czy opis pomija lub zniekształca informacje stosowne dla zakresu systemu organizacji usługowej objętego opisem, potwierdzając jednocześnie, że opis ten został opracowany w	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	celu zaspokojenia wspólnych potrzeb szerokiego kręgu jednostek korzystających z organizacji usługowej i ich biegłych rewidentów i dlatego może nie obejmować każdego aspektu systemu organizacji usługowej, który każda pojedyncza jednostka korzystająca z organizacji usługowej i jej biegły rewident mogą uznać za ważny w swoim specyficznym środowisku?		
8	Czy biegły rewident ustalił, czy kryteria obejmują co najmniej stwierdzenie, czy: [3402, 17]		
	1) organizacja usługowa zidentyfikowała ryzyka zagrażające osiągnięciu celów kontroli określonych w opisie jej systemu?	TAK/NIE	
	2) kontrole zidentyfikowane w tym opisie, jeżeli będą działać zgodnie z tym jak zostały opisane, dostarczą wystarczającej pewności, że ryzyka te nie ograniczą osiągnięcia określonych celów kontroli?	TAK/NIE	
9	Czy biegły rewident, oceniając odpowiedniość kryteriów dla oceny skuteczności działania kontroli w dostarczaniu wystarczającej pewności, że określone cele kontroli zidentyfikowane w opisie zostaną osiągnięte, ustalił, czy kryteria obejmują co najmniej ustalenie, czy kontrole były spójnie stosowane, zgodnie z tym, jak zostały zaprojektowane, w oznaczonym przedziale czasu? [3402, 18]	TAK/NIE	
10	Czy biegły rewident rozważył istotność w odniesieniu do rzetelnej prezentacji opisu, odpowiedniości zaprojektowania kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2, skuteczności działania kontroli? [3402, 19]	TAK/NIE	
11	Czy biegły rewident uzyskał wiedzę na temat kryteriów użytych przez organizację usługową przy opracowywaniu opisu systemu kontroli wewnętrznej, przy ocenie odpowiedniości zaprojektowania kontroli, oraz – przy sporządzaniu raportu typu 2, przy ocenie skuteczności działania kontroli oraz innych okoliczności towarzyszących usługom, wystarczającą do zidentyfikowania i oszacowania ryzyka, że opis systemu oraz załączone stwierdzenia organizacji usługowej, które mają być objęte opinią biegłego rewidenta, zawierają istotne nieprawidłowości, a także wystarczającą do zaprojektowania i	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	przeprowadzenia dalszych procedur gromadzenia dowodów? [3000, 15]		
12	Czy biegły rewident osiągnął zrozumienie systemu organizacji usługowej, w tym kontroli objętych zakresem zlecenia? [3402, 20]	TAK/NIE	
13	Czy biegły rewident ocenił, czy aspekty opisu objęte zakresem zlecenia, są rzetelnie zaprezentowane, w tym czy: [3402, 21]	TAK/NIE	
	1) cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu są racjonalne w danych okolicznościach?	TAK/NIE	
	2) kontrole zidentyfikowane w tym opisie zostały wdrożone?	TAK/NIE	
	3) kontrole uzupełniające w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, jeżeli występują, zostały adekwatnie opisane?	TAK/NIE/ND	
	4) usługi świadczone przez organizację podwykonawczą, jeżeli występują, zostały adekwatnie opisane, w tym czy zastosowano w odniesieniu do nich metodę włączenia, czy wyłączenia?	TAK/NIE/ND	
14	Czy biegły rewident, za pomocą innych procedur (obserwacja, inspekcja zapisów i innej dokumentacji) w połączeniu z zapytaniami ustalił, czy system organizacji usługowej został wdrożony? [3402, 22]	TAK/NIE	
15	Czy biegły rewident ustalił, które z kontroli w organizacji usługowej są niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli określonych w opracowanym opisie systemu oraz ocenił, czy kontrole te zostały odpowiednio zaprojektowane? [3402, 23]	TAK/NIE	
16	Czy, sporządzając raport typu 2, biegły rewident przeprowadził testy tych kontroli, które uznał za niezbędne dla osiągnięcia celów kontroli, określonych w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu oraz ocenił skuteczność ich działania w danym okresie? [3402, 24]	TAK/NIE/ND	
17	Czy, w przypadku sporządzenia raportu typu 2, projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident: [3402, 25]		
	1) przeprowadził inne procedury w połączeniu z zapytaniami służącymi uzyskaniu dowodów dotyczących sposobu w jaki i spójności, z jaką kontrola była stosowana oraz przez kogo lub za	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	pomocą jakich środków kontrola była stosowana?		
	2) ustalił, czy kontrole podlegające testowaniu zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeśli tak, to czy konieczne było uzyskanie dowodów wspierających skuteczność działania tych kontroli pośrednich?	TAK/NIE/ND	
	3) ustalił sposoby doboru pozycji do testów, które były skuteczne w osiągnięciu celów procedury?	TAK/NIE/ND	
18	Czy, w przypadku sporządzenia raportu typu 2, biegły rewident rozważył kwestie, obejmujące cechy populacji podlegającej testowi, w tym charakter kontroli, częstotliwość ich przeprowadzania oraz oczekiwany poziom odchyłeń? [3402, 26]	TAK/NIE/ND	
19	W przypadku stosowania próbkowania, sporządzając raport typu 2, czy biegły rewident: [3402, 27]		
	1) rozważył cel procedury przy projektowaniu próbki oraz charakterystykę populacji, z której dana próbka została pobrana?	TAK/NIE/ND	
	2) ustalił wielkość próbki, wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu?	TAK/NIE/ND	
	3) wybrał pozycje do próbki w taki sposób, że każda z możliwych do wybrania do próbki jednostek populacji, miała szansę, aby zostać wybraną?	TAK/NIE/ND	
	4) jeżeli zaprojektowana procedura nie miała zastosowania do wybranej pozycji, czy biegły rewident przeprowadził procedurę na pozycji zastępczej?	TAK/NIE/ND	
	5) jeżeli biegły rewident nie był w stanie zastosować zaprojektowanych procedur lub odpowiednich alternatywnych procedur do wybranej pozycji, czy potraktował tę pozycję jako odchylenie?	TAK/NIE/ND	
20	Czy, w przypadku zidentyfikowania odchyłeń, biegły rewident, ustalił ich przyczynę odchyłeń oraz prawidłowo sformułował wniosek odnośnie ich wpływu na ocenę skuteczności działania kontroli? [3402, 28]	TAK/NIE/ND	
21	Czy biegły rewident, w celu zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia, a także w celu rozważania ryzyka i reakcji na ryzyko, zadał		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	stronie odpowiedzialnej pytania: [3000 Z, 45; 3402, 30]		
	1) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu praw i regulacji, wpływających na informacje o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	2) czy posiada ona funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, skierował dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	3) czy wykorzystywała ona jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
22	Czy biegły rewident, po stwierdzeniu, że są spełnione wszystkie warunki wstępne usługi, zaplanował zakres, czas trwania i kierunek zlecenia oraz rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres planowanych procedur? [3000, 12; 3000 Z, 40-43]	TAK/NIE	
23	Czy biegły rewident osiągnął zrozumienie podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia wystarczające, aby: [3000 Z, 46W]		
	1) umożliwić biegłemu rewidentowi zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia w informacjach o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	2) dostarczyć podstawy dla zaprojektowania i przeprowadzenia procedur, aby zareagować na oszacowane ryzyka i uzyskać wystarczającą pewność, aby wspierać wniosek biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
24	Czy biegły rewident: [3000 Z, 48W]		
	1) zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia w informacjach o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	2) zaprojektował i przeprowadził procedury w odpowiedzi na oszacowane ryzyko oraz, aby uzyskać wystarczającą pewność, w celu wsparcia wniosku biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
25	Czy w przypadku wykorzystywania pracy rzeczoznawcy (eksperta powołanego przez biegłego rewidenta), biegły rewident: [3000, 32; 3000 Z 52]		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	1) ocenił, czy ekspert posiada oczekiwane kompetencje, możliwości i obiektywizm?	TAK/NIE	
	2) uzyskał wystarczające zrozumienie zakresu wiedzy eksperckiej?	TAK/NIE	
	3) uzgodnił z ekspertem rodzaj, zakres i cele pracy eksperta?	TAK/NIE	
	4) ocenił adekwatność pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
26	Czy w przypadku wykorzystywania pracy innego biegłego rewidenta, biegły rewident ocenił, czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta? [3000 Z, 53]	TAK/NIE/ND	
27	Czy w przypadku wykorzystania jako dowodów, dokumentów sporządzonych przy udziale eksperta powołanego przez kierownictwo, biegły rewident: [3000 Z, 54]		
	1) ocenił kompetencje, możliwości i obiektywizm tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	2) osiągnął zrozumienie pracy tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	3) ocenił odpowiedniość dowodów?	TAK/NIE/ND	
28	Czy biegły rewident ustalił, czy: [3402, 31]		
	1) wyniki pracy audytorów wewnętrznych są prawdopodobnie odpowiednie dla celów zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	2) jeśli tak, to planowany wpływ wyników pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, czas przeprowadzenia lub zakres procedur biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
29	Czy, przeprowadzając powyższe ustalenia, biegły rewident ocenił: [3000 Z, 55; 3402, 32]		
	1) obiektywizm funkcji audytu wewnętrznego?	TAK/NIE/ND	
	2) kompetencje techniczne audytorów wewnętrznych?	TAK/NIE/ND	
	3) czy praca audytorów wewnętrznych prawdopodobnie może zostać wykonana z należytą zawodową starannością (w tym z zastosowaniem systematycznego i zdyscyplinowanego podejścia, w tym kontroli jakości)?	TAK/NIE/ND	
	4) czy prawdopodobna jest skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi, a biegłym rewidentem organizacji usługowej?	TAK/NIE/ND	
30	Czy biegły rewident, określając planowany wpływ pracy audytorów wewnętrznych na rodzaj, czas przeprowadzenia lub zakres procedur swoich procedur, prawidłowo rozważył: [3402, 33]		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	1) rodzaj i zakres określonej pracy, która została wykonana lub która ma zostać wykonana przez audytorów wewnętrznych?	TAK/NIE/ND	
	2) znaczenie tej pracy dla wniosków biegłego rewidenta organizacji usługowej?	TAK/NIE/ND	
	3) poziom subiektywizmu zawarty w ocenie dowodów zgromadzonych na poparcie tych wniosków?	TAK/NIE/ND	
31	Jeżeli biegły rewident wykorzystał pracę funkcji audytu wewnętrznego, to czy ocenił następujące kwestie: [3000 Z, 55; 3402, 35]		
	1) zakres, w którym status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych?	TAK/NIE/ND	
	2) czy pracę wykonali audytorzy wewnętrzni posiadający odpowiednie przeszkolenie i biegłość?	TAK/NIE/ND	
	3) czy praca była właściwie nadzorowana, sprawdzona i udokumentowana?	TAK/NIE/ND	
	4) czy uzyskano odpowiednie dowody umożliwiające audytorom wewnętrznym wyciągnięcie uzasadnionych wniosków?	TAK/NIE/ND	
	5) czy wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności i wszelkie raporty sporządzone przez audytorów wewnętrznych są spójne z wynikami wykonanej?	TAK/NIE/ND	
	6) czy wyjątki stosowne dla zlecenia lub nietypowe zagadnienia ujawnione przez audytorów wewnętrznych zostały należycie wyjaśnione?	TAK/NIE/ND	
32	W przypadku, gdy biegły rewident skorzystał z wyników prac audytorów wewnętrznych, czy udokumentował on wnioski dotyczące oceny odpowiedniości wyników pracy audytorów wewnętrznych i procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej dotyczące tych wyników pracy? [3402, 47]	TAK/NIE/ND	
33	Czy biegły rewident pozyskał, w dacie bliskiej, jak to możliwe, ale nie późniejszej niż data raportu atestacyjnego i ocenił oświadczenie uzyskane od kierownictwa o: [3000, 38; 3000 Z, 56; 3402, 38-39]		
	1) dostarczeniu biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których istnienia kierownictwo jest świadome i które są stosowne dla zlecenia?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	2) ponownym potwierdzeniu stwierdzenia załączone do opisu systemu?	TAK/NIE	
	3) dostarczeniu biegłemu rewidentowi wszystkich stosownych informacji i zapewnieniu uzgodnionego dostępu?	TAK/NIE	
	4) ujawnieniu biegłemu rewidentowi informacji dotyczących każdej z poniższych kwestii, których jest świadoma: – nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji, oszustw lub nieskorygowanych odchyleń, które można przypisać do organizacji usługowej, mogących wpłynąć na jedną lub więcej jednostek korzystających z organizacji usługowej – słabości projektu kontroli – przypadków, kiedy kontrole nie działały zgodnie z opisem – wszelkich zdarzeń, które nastąpiły po okresie objętym opracowanym przez organizację usługową opisem jej systemu, ale przed datą raportu atestacyjnego biegłego rewidenta, które mogłyby mieć znaczący wpływ na raport atestacyjny biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
34	Czy biegły rewident odpowiednio zareagował na nieuzyskanie pisemnego oświadczenia kierownictwa, tzn. odmówił wyrażenia opinii? [3000, 38; 3000 Z, 60, 3402, 40]	TAK/NIE/ND	
35	Czy biegły rewident zwrócił się do organizacji usługowej z zapytaniem, czy znane są jej jakiegokolwiek zdarzenia, jakie nastąpiły po okresie objętym opracowanym przez organizację usługową opisem jej systemu, ale przed datą raportu atestacyjnego biegłego rewidenta, które mogłyby mieć znaczący wpływ na raport atestacyjny biegłego rewidenta i, jeśli to stosowne, ujawnił takie zdarzenia w sprawozdaniu atestacyjnym biegłego rewidenta? [3000, 41; 3000 Z, 61; 3402, 43]	TAK/NIE/ND	
36	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67]		
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?	TAK/NIE	
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
37	Czy FA posiada akta zlecenia/dokumentację zlecenia obejmujące/obejmującą: [ustawa art. 67, KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
	1) dokument świadczący o przeprowadzeniu przez FA procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientem, oraz że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe?	TAK/NIE	
	2) umowę o wykonanie zlecenia?	TAK/NIE	
	3) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	4) skład zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	5) imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	6) oświadczenie o niezależności FA?	TAK/NIE	
	7) oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	8) oświadczenia o niezależności członków zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	9) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów?	TAK/NIE/ND	
	10) raport atestacyjny z wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
38	Dokumentacja – podsumowanie Czy dokumentacja zlecenia umożliwia doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań ze zleceniem, zrozumienie: [3000, 42-44; 3000 Z, 79; 3402, 45]		
	a) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu wymaganych procedur?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

	b) wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, w tym potwierdzających zasadność wydania wniosku:		
	<input type="checkbox"/> niezmodyfikowanego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> z zastrzeżeniem/zastrzeżeniami?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> negatywnego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> o odstąpieniu od wyrażenia wniosku?	TAK/NIE/ND	
	c) znaczących spraw powstających podczas zlecenia, wyciągniętych wniosków na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków?	TAK/NIE	
	Uwaga Kontroler uwzględni, że biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej przez niego pracy oraz podstawy głównych podjętych decyzji (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem. Inny biegły rewident może być w stanie zrozumieć szczegółowe aspekty zlecenia jedynie poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację.[3000 Z, A195] Kierując się zawodowym osądem przy określaniu zakresu sporządzanej i przechowywanej dokumentacji, biegły rewident powinien wziąć pod uwagę, jakie dane powinna zawierać dokumentacja pozwalająca na to, aby inny biegły rewident nie mający styczności z daną usługą, mógł na jej podstawie wyrobić sobie pogląd o wykonanej pracy i zrozumieć zasadnicze decyzje podjęte przez biegłego rewidenta, jednak bez wnikania w szczegółowe aspekty. Szczegółowe aspekty usługi inny biegły rewident może zrozumieć dopiero w wyniku ich omówienia z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację. [3000, 44]		
39	Czy, dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur, biegły rewident zarejestrował: [3402, 46]		
	a) charakterystykę identyfikującą poszczególne pozycje lub zagadnienia objęte testami?	TAK/NIE	
	b) kto wykonał daną pracę i datę ukończenia tej pracy?	TAK/NIE	
	c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę oraz zakres takiego przeglądu?	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

40	Czy biegły rewident zgromadził nieskorygowane zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, poza tymi, które są oczywiście błahe? [3000 Z, 51]	TAK/NIE/ND	
41	Czy biegły rewident zidentyfikował informacje, które były niezgodne z ostatecznym wnioskiem biegłego rewidenta odnośnie znaczącej sprawy, i jeśli tak, to czy udokumentował, w jaki sposób odniósł się do niezgodności? [3000 Z, 80; 3402, 49]	TAK/NIE	
42	Czy biegły rewident udokumentował dyskusje z organizacją usługową i innymi osobami dotyczące znaczących kwestii, w tym rodzaj omawianych znaczących kwestii, a także to, kiedy i z kim dyskusje te miały miejsce? [3402, 48]	TAK/NIE	
43	Jeżeli biegły rewident dowiedział się o nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji, oszustwach lub nieskorygowanych błędach, które można przypisać organizacji usługowej i które nie są w sposób oczywisty błahe, oraz które mogą wpłynąć na jedną lub więcej jednostek korzystających z organizacji usługowej, czy ustalił on, czy dana kwestia została odpowiednio przedstawiona jednostkom korzystającym z organizacji usługowej, na które ta kwestia miała wpływ i podjął ewentualne dalsze działania?	TAK/NIE/ND	
44	Czy biegły rewident terminowo zakończył administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, nie później niż w 60 dni po dacie raportu atestacyjnego? [3000 Z, 81; 3402, 50]	TAK/NIE	
45	Czy, jeżeli biegły rewident uznał za konieczne, aby zmienić istniejącą dokumentację zlecenia lub dodać nową dokumentację po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, to udokumentował: [3000 Z, 83; 3402, 52]		
	a) szczegółowe powody dokonania zmian lub uzupełnień?	TAK/NIE/ND	
	b) kiedy i przez kogo zostały one dokonane i przejrane?	TAK/NIE/ND	
46	Raport atestacyjny Czy raport atestacyjny zawiera: [3000, 49; 3000 Z, 69, 71; 3402, 53]		
	a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest raportem atestacyjnym niezależnego biegłego rewidenta organizacji usługowej?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

b) adresata?	TAK/NIE	
c) identyfikację opracowanego przez organizację usługową opisu jej systemu oraz stwierdzenia organizacji usługowej, obejmującego kwestie opisane w paragrafie 9(k)(ii) KSRF 3402 / KSUA 3402 - w przypadku raportu typu 2 albo w paragrafie 9(j)(ii) KSRF 3402 / KSUA 3402 - w przypadku raportu typu 1?	TAK/NIE	
d) identyfikację tych części opracowanego przez organizację usługową opisu jej systemu, jeśli istnieją, które nie są objęte opinią biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
e) jeśli opis odwołuje się do potrzeby skorzystania z kontroli uzupełniających jednostki korzystającej z organizacji usługowej, stwierdzenia, że biegły rewident nie ocenił odpowiedniości projektu lub skuteczności działania kontroli uzupełniających jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz, że cele kontroli, określone w opracowanym przez jednostkę usługową opisie jej systemu, mogą być osiągnięte tylko wtedy, gdy kontrole uzupełniające jednostki korzystającej z organizacji usługowej zostały odpowiednio zaprojektowane lub działają skutecznie łącznie z kontrolami w organizacji usługowej?	TAK/NIE/ND	
f) jeśli usługi są wykonywane przez organizację podwykonawczą - rodzaju przeprowadzonych przez organizację podwykonawczą działań zgodnie z tym, jak zostały opisane w opracowanym przez jednostkę usługową opisie jej systemu wraz z określeniem, czy zastosowano w odniesieniu do nich metodę włączenia czy wyłączenia (w przypadku zastosowania metody wyłączenia, stwierdzenie, że opracowany przez organizację usługową opis jej systemu nie zawiera celów kontroli oraz powiązanych kontroli w stosownych organizacjach podwykonawczych oraz, że procedury zastosowane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej nie odnoszą się do kontroli w organizacji podwykonawczej, a w przypadku zastosowania metody włączenia - stwierdzenia, że opracowany przez organizację usługową opis jej systemu zawiera cele kontroli i powiązane kontrole w organizacji podwykonawczej, oraz że procedury	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

zastosowane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej odnosiły się do kontroli w organizacji podwykonawczej)?		
g) identyfikację kryteriów oraz strony określającej cele kontroli?	TAK/NIE	
h) stwierdzenie, że raport oraz - w przypadku raportu typu 2 - opis testów kontroli, są przeznaczone tylko dla jednostek korzystających z organizacji usługowej oraz dla ich biegłych rewidentów mających wystarczające ich zrozumienie, aby – łącznie z innymi informacjami, w tym informacjami dotyczącymi kontroli prowadzonych przez same jednostki korzystające z organizacji usługowej – mogli rozważyć to przy ocenie ryzyk istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych jednostek korzystających z organizacji usługowych?	TAK/NIE	
i) stwierdzenie o odpowiedzialności organizacji usługowej zgodnie z paragrafem 53 (f) KSRF 3402 / KSUA 3402; w szczególności poprzez oświadczenie, że organizacja usługowa jest odpowiedzialna za: (i) opracowanie opisu jej systemu oraz załączone oświadczenie, w tym za kompletność, dokładność i metodę prezentacji tego opisu i oświadczenia, (ii) świadczenie usług objętych opisem systemu organizacji usługowej, (iii) określenie celów kontroli (jeżeli nie są zidentyfikowane przez przepisy prawa lub regulację bądź inną stronę, na przykład, przez grupę użytkowników lub organizację zawodową) oraz (iv) zaprojektowanie i wdrożenie kontroli, aby osiągać cele kontroli określone w opisie systemu organizacji usługowej.	TAK/NIE	
j) oświadczenie, że biegły rewident odpowiada za wyrażenie opinii, opartej na własnych procedurach, o opracowanym przez organizację usługową opisie, o projekcie kontroli powiązanych z celami kontroli określonymi w tym opisie oraz - w przypadku raportu typu 2 – o skuteczności działania tych kontroli?	TAK/NIE	
k) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z KSRF 3402 lub KSUA 3402 oraz z KSRF 3000 lub KSUA 3000 Z, w tym, że KSRF 3402 / KSUA 3402 wymaga, aby biegły	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

<p>rewident przestrzegał wymogów etycznych oraz planował i przeprowadzał procedury w celu uzyskania wystarczającej pewności, czy opracowany przez organizację usługową opis jej systemu jest zaprezentowany rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, oraz że kontrole zostały odpowiednio zaprojektowane i, w przypadku raportu typu 2, że kontrole działają skutecznie?</p>		
<p>l) stwierdzenie, że firma audytorska, w imieniu której biegły rewident wykonuje zlecenie, stosuje KSKJ w brzmieniu MSKJ 1?</p>	TAK/NIE	
<p>m) stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IFAC?</p>	TAK/NIE	
<p>n) podsumowanie wykonanej pracy będącej podstawą wniosku biegłego rewidenta, a w tym ocenę rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur niezbędnych dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta?</p>	TAK/NIE	
<p>o) podsumowanie procedur biegłego rewidenta służących uzyskaniu wystarczającej pewności oraz oświadczenie biegłego rewidenta na temat jego przekonania, że uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie jako podstawa dla opinii biegłego rewidenta oraz, w przypadku raportu typu 1, stwierdzenie, że biegły rewident organizacji usługowej nie przeprowadził żadnych procedur dotyczących skuteczności działania kontroli i dlatego nie wyraził na ten temat żadnej opinii?</p>	TAK/NIE/ND	
<p>p) oświadczenie dotyczące ograniczeń kontroli oraz, w przypadku raportu typu 2, ryzyka prognozowania na przyszłe okresy wszelkich ocen skuteczności działania kontroli?</p>	TAK/NIE	
<p>q) opinię biegłego rewidenta, wyrażoną w formie pozytywnej, dotyczącą tego, czy we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie odpowiednich kryteriów: – w przypadku raportu typu 2: a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony w oznaczonym przedziale czasu b. kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, były odpowiednio zaprojektowane w oznaczonym przedziale czasu</p>	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

<p>c. kontrole podlegające testom, które były tymi niezbędnymi do zapewnienia wystarczającej pewności, że określone w opisie cele kontroli zostały osiągnięte, działały skutecznie w oznaczonym przedziale</p> <p>– w przypadku raportu typu 1:</p> <p>a. opis rzetelnie prezentuje system organizacji usługowej, który został zaprojektowany i wdrożony na określoną datę</p> <p>b. kontrole powiązane z celami kontroli, określonymi w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu, zostały odpowiednio zaprojektowane na określoną datę?</p>		
<p>r) w przypadku raportu typu 2: odrębną sekcję po opinii lub załącznik, który opisuje przeprowadzone testy kontroli oraz wyniki tych testów?</p>	TAK/NIE/ND	
<p>s) w przypadku raportu typu 2: stwierdzenie, które kontrole zostały poddane testom, określił czy pozycje objęte testem stanowią wszystkie, czy wybrane pozycje w populacji oraz wystarczająco szczegółowo wskazał rodzaj testów, aby umożliwić biegłym rewidentom jednostek korzystających z organizacji usługowej ustalenie wpływu takich testów na dokonaną przez nich ocenę ryzyka?</p>	TAK/NIE/ND	
<p>t) w przypadku raportu typu 2: jeżeli zidentyfikowano odchylenia, informację dotyczącą zakresu przeprowadzonych testów, które doprowadziły do zidentyfikowania odchyleń (w tym wielkość próbki, jeżeli posłużono się próbkowaniem) oraz liczbę i rodzaj stwierdzonych odchyleń?</p>	TAK/NIE/ND	
<p>u) podpis biegłego rewidenta?</p>	TAK/NIE	
<p>v) datę sprawozdania/raportu atestacyjnego nie wcześniejszą niż data, w której biegły rewident uzyskał dowody, na których oparty jest jego wniosek?</p>	TAK/NIE	
<p>w) adres biegłego rewidenta?</p>	TAK/NIE	
<p>x) potwierdzenie nieograniczonej odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta za sformułowany w raporcie wniosek (przez niezamieszczenie w raporcie informacji sugerującej podział odpowiedzialności za wniosek w przypadku, gdy biegły rewident odwołał się w raporcie atestacyjnym do pracy powołanego przez niego eksperta)? [3000 Z, 70]</p>	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

47	Czy biegły rewident organizacji usługowej zapoznał się z innymi informacjami, jeśli istnieją, zamieszczonymi w dokumencie zawierającym opis systemu organizacji usługowej oraz raport atestacyjny biegłego rewidenta organizacji usługowej, aby zidentyfikować w tym opisie wszelkie niespójności, jeśli istnieją? [3402, 41]	TAK/NIE	
48	Czy biegły rewident zmodyfikował opinię, a w raporcie atestacyjnym zamieścił jasny opis wszystkich powodów dokonanej modyfikacji, w przypadku gdy: a. opracowany przez organizację usługową opis nie prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, zaprojektowanego i wdrożonego systemu b. kontrole powiązane z celami kontroli określonymi w opisie nie zostały odpowiednio zaprojektowane, we wszystkich istotnych aspektach c. w przypadku raportu typu 2: kontrole podlegające testom, które były tymi niezbędnymi dla dostarczenia wystarczającej pewności, że cele kontroli określone w opracowanym przez organizację usługową opisie jej systemu zostały zrealizowane, nie działały skutecznie, we wszystkich istotnych aspektach d. biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów? [3402, 55]	TAK/NIE/ND	
49	Kontrola jakości zlecenia Czy w SWKJ FA zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33]	TAK/NIE	
50	Czy w toku wykonywania zlecenia były stosowane procedury nadzorowania? [3000 Z, 33-35]	TAK/NIE	
51	Czy w SWKJ FA zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych? [KSKJ 35]	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3402

52	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ FA kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE/ND	
53	Czy w SWKJ FA został określony wzór dokumentu odzwierciedlającego przebieg i rezultaty kontroli jakości zlecenia wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych albo ustalającego strukturę takiego dokumentu? [KSKJ, 42]	TAK/NIE	
54	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]	TAK/NIE	
55	1) kluczowy biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	2) kluczowy biegły rewident wydał raport atestacyjny datowany po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
	3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmuje: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	a) omówienie znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
	b) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego raportu atestacyjnego?	TAK/NIE/ND	
	c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?	TAK/NIE/ND	
	d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy?	TAK/NIE/ND	

PROCEDURY KONTROLI 3410

wykonania usługi atestacyjnej dotyczącej sprawozdania na temat gazów cieplarnianych (dalej GC) wymagającej zastosowania:

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (IAASB), stanowiącego załącznik nr 3.1 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.,
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub

– Krajowego standardu usług atestacyjnych 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego), stanowiącego załącznik do uchwały nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu usług atestacyjnych
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3410 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3410 (IAASB) Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych, stanowiącego załącznik nr 3.4 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub jednobrzmiącego z tym standardem

– Krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3410 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3410 – Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych, stanowiącego załącznik nr 4.3 do uchwały nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r.
Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

B. PROCEDURY KONTROLI

B.1. Identyfikacja firmy audytorskiej, klienta, zlecenia i jego wykonawcy/ów

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

B.2. Zakwalifikowanie zlecenia do odpowiedniego rodzaju usług

Zlecenie należy do usług zaświadczających dających zarówno wystarczającą, jak i ograniczoną (umiarkowaną) pewność.

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy biegły rewident:

- (a) uzyskał, odpowiednio, racjonalną lub ograniczoną pewności na temat tego, czy sprawozdanie GC nie zawiera istotnych zniekształceń, wynikających zarówno z powodu oszustwa, jak i błędu, co umożliwiło biegłemu rewidentowi wyrażenie wniosku o racjonalnej lub ograniczonej pewności,
- (b) wydał raport zgodny z ustaleniami biegłego rewidenta na temat tego, czy:
 - (i) w przypadku usługi o racjonalnej pewności - sprawozdanie GC jest sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami lub
 - (ii) w przypadku usługi o ograniczonej pewności – cokolwiek zwróciło uwagę biegłego rewidenta, co kazałoby biegłemu rewidentowi sądzić, na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, że sprawozdanie GC nie jest sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

B.3. Procedury kontroli zlecenia

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁶³	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
1	Akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy przyjęcie zlecenia atestacyjnego dotyczącego sprawozdań na temat gazów cieplarnianych zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
2	Czy przyjęcie zlecenia ostatek przez biegłego rewidenta poprzedzone rozważeniem: [3410, 16-17]		
	1) posiadania wystarczających umiejętności atestacyjnych, wiedzy i doświadczenia oraz wystarczających kompetencji w określaniu ilościowym i sprawozdawczości z emisji, aby zaakceptować odpowiedzialność za wniosek atestacyjny?	TAK/NIE	
	2) przekonania, że zespół wykonujący zlecenie oraz wszyscy zewnętrzni eksperci biegłego rewidenta łącznie posiadają niezbędne kompetencje zawodowe, w tym w określaniu ilościowym i sprawozdawczości z emisji oraz w usługach atestacyjnych, aby wykonać usługę atestacyjną zgodnie z KSRF/KSUA 3410?	TAK/NIE	
	3) czy zarówno sprawozdanie GC, jak i zlecenie mają wystarczający zakres, aby były przydatne dla zamierzonych użytkowników, rozważając w szczególności:		
	a) jeżeli sprawozdanie GC ma nie obejmować znaczących emisji, które zostały lub mogłyby zostać łatwo określone ilościowo, czy takie wyłączenia są uzasadnione w danych okolicznościach?	TAK/NIE	
	b) jeżeli zlecenie ma nie obejmować atestacji w odniesieniu do znaczących emisji, które są przedstawiane w sprawozdaniu przez jednostkę, czy takie wyłączenia są uzasadnione w danych okolicznościach,	TAK/NIE	

¹⁶³ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	c) jeżeli zlecenie ma objąć atestację w odniesieniu do pomniejszych emisji, to czy rodzaj pewności, jaką biegły rewident uzyska w odniesieniu do pomniejszych oraz zamierzona treść raportu atestacyjnego w odniesieniu do nich są jasne, uzasadnione w danych okolicznościach oraz zrozumiane przez stronę zlecającą?	TAK/NIE	
	4) czy kryteria obejmują co najmniej:		
	a) metodę ustalania granicy organizacyjnej jednostki?	TAK/NIE	
	b) gazy cieplarniane, które mają zostać ujęte?	TAK/NIE	
	c) akceptowalne metody określania ilościowego, w tym metody dokonywania korekt roku bazowego (jeżeli ma to zastosowanie)?	TAK/NIE	
	d) odpowiednie ujawnienia informacji, takie aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć znaczące osądy dokonane podczas sporządzania sprawozdania GC?	TAK/NIE	
	5) czy uzyskano od jednostki potwierdzenie, że rozumie ona swoją odpowiedzialność za:		
	a) zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie takiej kontroli wewnętrznej, jaką jednostka uzna za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania GC niezawierającego istotnych zniekształceń, spowodowanych zarówno przez oszustwo, jak i błąd?	TAK/NIE	
	b) sporządzenie sprawozdania GC zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami?	TAK/NIE	
	c) odwołanie do mających zastosowanie kryteriów, które wykorzystwała, lub ich opisanie w sprawozdaniu GC, gdy nie jest oczywiste na podstawie okoliczności zlecenia, kto je opracował?	TAK/NIE	
3	Czy w umowie o wykonanie zlecenia zostały uzgodnione warunki jego wykonywania, a mianowicie [3000, 10; 3000 Z, 27; 3410, 18]: a) cel i zakres zlecenia, b) odpowiedzialność biegłego rewidenta, c) odpowiedzialność jednostki, w tym tę opisaną w paragrafie 17(c), TAK/NIE d) identyfikację mających zastosowanie kryteriów dla sporządzenia sprawozdania GC, (e) odwołanie do oczekiwanej formy i treści wszelkich raportów, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	mogą zaistnieć okoliczności, w których raport może się różnić od oczekiwanej formy i treści f) potwierdzenie, że jednostka zgadza się dostarczyć pisemne oświadczenia na zakończenie zlecenia.		
4	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie przy wykonywaniu zleceń zasad ustalonych w ustawie, w KSKJ i w Kodeksie IFAC: [ustawa, art. 64, 69; KSKJ, 20-25; 3000, 4-5; 3000 Z, 20]		
	niezależności?	TAK/NIE	
	uczciwości?	TAK/NIE	
	obiektywizmu?	TAK/NIE	
	zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	zachowania tajemnicy informacji? profesjonalnego postępowania?	TAK/NIE TAK/NIE	
5	Planowanie i wykonywanie zlecenia Czy biegły rewident udokumentował, że planując wykonanie usługi: [3410, 19-21]		
	1) zidentyfikował charakterystykę zlecenia, która określa jego zakres?	TAK/NIE	
	2) upewnił się co do celów raportowania zlecenia, aby zaplanować czas przeprowadzenia zlecenia oraz rodzaj wymaganej komunikacji?	TAK/NIE	
	3) rozważył czynniki, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące dla kierowania działaniami zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	4) rozważył wyniki procedur akceptacji i kontynuacji zlecenia oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy wiedza zdobyta w trakcie innych zleceń wykonanych dla jednostki przez kluczowego biegłego rewidenta jest stosowna?	TAK/NIE	
	5) upewnił się co do rodzaju, czasu i zakresu zasobów potrzebnych do wykonania zlecenia, w tym zaangażowania ekspertów i innych biegłych rewidentów?	TAK/NIE	
	6) ustalił wpływ funkcji audytu wewnętrznego jednostki, jeżeli taki istnieje, na zlecenie?	TAK/NIE/ND	
	7) ustalając ogólną strategię wykonania zlecenia, określił istotność dla sprawozdania GC?	TAK/NIE	
	8) ustalił istotność wykonawczą dla celów oceny ryzyk istotnego zniekształcenia oraz zaplanowania rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

6	Czy biegły rewident udokumentował zrozumienie następujących zagadnień: [3410, 23]		
	1) stosownych branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	
	2) charakterystyki jednostki, w tym:		
	a) charakterystyki działalności operacyjnych zawartych w granicy organizacyjnej jednostki?	TAK/NIE	
	b) zmian od poprzedniego okresu charakterystyki lub zakresu działalności operacyjnych, w tym czy miały miejsce jakiegokolwiek połączenia, nabycia lub sprzedaż źródeł emisji lub outsourcing funkcji związanych ze znaczącymi emisjami?	TAK/NIE	
	c) częstotliwości i charakteru przerw w działalności operacyjnej?	TAK/NIE	
	3) wyboru i zastosowania przez jednostkę metod określania ilościowego oraz polityk sprawozdawczych, w tym powodów ich zmian oraz możliwości dwukrotnego liczenia tych samych emisji w sprawozdaniu GC?	TAK/NIE	
	4) wymogów mających zastosowanie kryteriów stosownych dla wartości szacunkowych, w tym powiązanych ujawnień informacji?	TAK/NIE	
	5) celu i strategii jednostki dotyczących zmian klimatu, jeżeli istnieją, oraz powiązanych ryzyk ekonomicznych, regulacyjnych, fizycznych i reputacji?	TAK/NIE/ND	
	6) nadzoru nad informacjami o emisjach wewnątrz jednostki oraz odpowiedzialności za nie?	TAK/NIE	
	7) czy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, jej działalności oraz głównych ustaleń w odniesieniu do emisji?	TAK/NIE/ND	
7	Czy w przypadku usługi o ograniczonym stopniu pewności biegły rewident, uzyskując zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz identyfikując i oceniając ryzyka istotnego zniekształcenia wykonał stosowne dyspozycje KSUA 3410, tzn. w szczególności, czy biegły rewident wykonał następujące procedury: (a) skierował zapytania do osób wewnątrz jednostki, które według osądu biegłego rewidenta posiadają informacje, które prawdopodobnie pomogą przy identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa lub błędu,	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	(b) wykonał procedury analityczne, (c) dokonał obserwacji i inspekcji? ¹⁶⁴ [3410, 24, 25 O, 33 O]		
8	Czy w przypadku usługi o wystarczającym stopniu pewności biegły rewident, uzyskując zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz identyfikując i oceniając ryzyka istotnego zniekształcenia wykonał stosowne dyspozycje KSUA 3410, tzn. w szczególności, czy biegły rewident wykonał następujące procedury: (a) skierował zapytania do osób wewnątrz jednostki, które według osądu biegłego rewidenta posiadają informacje, które prawdopodobnie pomogą przy identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa lub błędu, (b) wykonał procedury analityczne, (c) dokonał obserwacji i inspekcji ¹⁶⁵ ? [3410, 24, 25-26 R, 33 R]	TAK/NIE/ND	

¹⁶⁴ Podczas wykonywania procedur biegły rewident powinien mieć na uwadze poniższe:

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla określania ilościowego oraz sprawozdawczości dotyczącej emisji, jako podstawy do identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia, poprzez kierowanie zapytań, dotyczących:

- (a) środowiska kontroli,
- (b) systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych oraz komunikacji obowiązków i odpowiedzialności w zakresie sprawozdawczości dotyczącej emisji i znaczących kwestii związanych z tą sprawozdawczością oraz
- (c) wyników procesu oceny ryzyka przez jednostkę. [3410, O 25]

Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia:

- (a) na poziomie sprawozdania GC oraz
- (b) dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień, jako podstawę do projektowania i przeprowadzania procedur, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres:
- (c) odpowiadają oszacowanemu ryzykom istotnego zniekształcenia oraz
- (d) pozwalają biegłemu rewidentowi uzyskać ograniczoną pewność na temat tego, czy sprawozdanie GC zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami. [3410, O33]

¹⁶⁵ Podczas wykonywania procedur biegły rewident powinien mieć na uwadze poniższe: Biegły rewident uzyskuje zrozumienie następujących komponentów kontroli wewnętrznej jednostki stosownych dla określania ilościowego i sprawozdawczości dotyczącej emisji, jako podstawy dla identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia:

- (a) środowiska kontroli,
- (b) systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych oraz komunikacji obowiązków i odpowiedzialności w zakresie sprawozdawczości dotyczącej emisji i znaczących kwestii związanych z tą sprawozdawczością,
- (c) procesu oceny ryzyka przez jednostkę,
- (d) czynności kontrolnych stosownych dla zlecenia, których zrozumienie w ocenie biegłego rewidenta jest konieczne aby ocenić ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i zaprojektowania dalszych procedur odpowiadających oszacowanemu ryzykom. Usługa atestacyjna nie wymaga zrozumienia wszystkich czynności kontrolnych powiązanych z każdym znaczącym rodzajem emisji i ujawnieniem w sprawozdaniu GC lub z każdym stwierdzeniem stosownym dla nich oraz
- (e) monitorowania kontroli.

Podczas uzyskiwania zrozumienia wymaganego środowiska kontroli, biegły rewident ocenia zaprojektowanie kontroli oraz ustala, czy zostały one wdrożone poprzez przeprowadzanie procedur dodatkowych do kierowania zapytań do personelu jednostki odpowiedzialnego za sprawozdanie GC. [3410, 25-26 W]

Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia:

- (a) na poziomie sprawozdania GC oraz

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

9	Czy przeprowadzając procedury wymagane odpowiednio przez paragrafy 33 O lub 33 W KSUA 3410, biegły rewident rozważył co najmniej następujące czynniki: [KSUA 3410, 34]		
	a) prawdopodobieństwo zamierzonego zniekształcenia w sprawozdaniu GC?	TAK/NIE	
	b) prawdopodobieństwo niezgodności z przepisami praw i regulacji powszechnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na treść sprawozdania GC?	TAK/NIE	
	c) prawdopodobieństwo pominięcia potencjalnie znaczącej emisji?	TAK/NIE	
	d) znaczące zmiany ekonomiczne lub regulacyjne?	TAK/NIE	
	e) charakterystykę działalności operacyjnych?	TAK/NIE	
	f) charakterystykę metod określania ilościowego?	TAK/NIE	
	g) stopień złożoności ustalania granicy organizacyjnej oraz czy występują strony powiązane?	TAK/NIE	
	h) czy istnieją znaczące emisje, które znajdują się poza zwykłą działalnością gospodarczą jednostki, lub które z innych powodów wydają się nietypowe?	TAK/NIE	
	i) stopień subiektywizmu w określaniu ilościowym emisji?	TAK/NIE	
	j) czy emisje z zakresu 3. są objęte sprawozdaniem GC?	TAK/NIE	
	k) w jaki sposób jednostka dokonuje znaczących szacunków oraz dane, na których są one oparte?	TAK/NIE	
10	Czy w przypadku usługi o ograniczonym stopniu pewności biegły rewident, projektując i wdrażając ogólne podejście w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC, wykonał stosowne dyspozycje KSUA 3410, w szczególności czy biegły rewident rozważył przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień oraz uzyskał tym bardziej przekonujące	TAK/NIE/ND	

(b) na poziomie stwierdzeń dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień jako podstawę do projektowania i przeprowadzania procedur, których rodzaj rozłożenie w czasie i zakres:

(c) odpowiadają oszacowanym ryzykom istotnego zniekształcenia oraz

(d) pozwalają biegłemu rewidentowi uzyskać racjonalną pewność na temat tego, czy sprawozdanie GC zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami. [3410, 33R]

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	dowody, im wyższy jest szacunek ryzyka ustalony przez biegłego rewidenta? [3410, 37 O, 42-44 O]		
11	Czy w przypadku usługi o wystarczającym stopniu pewności biegły rewident, projektując i wdrażając ogólne podejście w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC, wykonał stosowne dyspozycje KSUA 3410, w szczególności, czy biegły rewident rozważył przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień, w tym: a) prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia spowodowanego szczególną charakterystyką danego rodzaju emisji lub ujawnienia (to jest ryzyko nieodłączne) oraz b) poleganie na skuteczności operacyjnej kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu innych procedur oraz (b) uzyskał tym bardziej przekonujące dowody, im wyższe jest oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyko? [3410, 37- 45 W]	TAK/NIE/ND	
12	Jeżeli w toku wykonywania usługi biegły rewident stosował próbkowania, to czy uwzględnił cel procedury oraz charakterystykę populacji, z której próbka została wybrana? [3410, 46]	TAK/NIE/ND	
13	Czy w przypadku usługi o ograniczonym stopniu pewności biegły rewident, reagując na wystąpienie lub podejrzenie oszustwa oraz na wystąpienie lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, zidentyfikowane podczas zlecenia, wykonał odpowiednio stosowne dyspozycje KSUA 3410? [3410, 47, 48-49 O]	TAK/NIE/ND	
14	Czy w przypadku usługi o wystarczającym stopniu pewności biegły rewident, reagując na wystąpienie lub podejrzenie oszustwa oraz na wystąpienie lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, zidentyfikowane podczas zlecenia, wykonał odpowiednio stosowne dyspozycje KSUA 3410? [3410, 47-49 W]	TAK/NIE/ND	
15	Czy biegły rewident, w celu zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	okoliczności zlecenia, a także w celu rozważania ryzyka i reakcji na ryzyko, zadał stronie odpowiedzialnej pytania: [3000 Z, 45]		
	1) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemyanych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu praw i regulacji, wpływających na informacje o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	2) czy posiada ona funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, skierował dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	3) czy wykorzystywała ona jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
16	Czy w przypadku stwierdzenia zniekształceń sprawozdań GC biegły rewident: [3410, 50-56]		
	1) gromadził zniekształcenia zidentyfikowane w trakcie zlecenia, inne niż te, które są w sposób oczywisty znikome?	TAK/NIE/ND	
	2) zmienił ogólną strategię zlecenia oraz plan zlecenia, jeżeli rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich wystąpienia wskazują, że mogą istnieć inne zniekształcenia, które skumulowane ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas zlecenia mogłyby być istotne lub zbliżyć się do ustalonego poziomu istotności wykonawczej?	TAK/NIE/ND	
	3) komunikował bieżąco na właściwym szczeblu jednostki wszelkie zniekształcenia zebrane podczas zlecenia i zgłaszał żądanie, aby jednostka skorygowała te zniekształcenia?	TAK/NIE/ND	
	4) sprawdził, czy w sprawozdaniach GC pozostały istotne zniekształcenia po skorygowaniu zniekształceń przez jednostkę w wyniku żądań biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
	5) zrozumiał powody, dla których jednostka nie dokonała korekt oraz wziął je pod uwagę podczas formułowania wniosku biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
	6) przed oceną skutku nieskorygowanych zniekształceń ponownie ocenił istotność, aby potwierdzić, czy pozostaje ona właściwa w kontekście rzeczywistych emisji jednostki?	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	7) ustalił, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie, rozważając rozmiar i rodzaj zniekształceń oraz szczególne okoliczności ich wystąpienia w powiązaniu z poszczególnymi rodzajami emisji lub ujawnień oraz sprawozdaniem GC?	TAK/NIE/ND	
17	Czy w przypadku wykorzystywania pracy innego biegłego rewidenta, biegły rewident ocenił, czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta? [3000 Z, 53]	TAK/NIE/ND	
18	Czy w przypadku korzystania z wyników pracy innych biegłych rewidentów, biegły rewident: [3410, 57]		
	a) komunikował się jasno z innymi biegłymi rewidentami odnośnie zakresu i czasu przeprowadzania ich pracy oraz ich ustaleń?	TAK/NIE/ND	
	b) ocenił wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów oraz procesu włączania powiązanych informacji do sprawozdania GC?	TAK/NIE/ND	
19	Czy w przypadku wykorzystywania pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta), biegły rewident: [3000, 32; 3000 Z 52]		
	1) ocenił, czy ekspert posiada oczekiwane kompetencje, możliwości i obiektywizm?	TAK/NIE/ND	
	2) uzyskał wystarczające zrozumienie zakresu wiedzy eksperckiej?	TAK/NIE/ND	
	3) uzgodnił z ekspertem rodzaj, zakres i cele pracy eksperta?	TAK/NIE/ND	
	4) ocenił adekwatność pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
20	Czy w przypadku wykorzystania jako dowodów, dokumentów sporządzonych przy udziale eksperta powołanego przez kierownictwo, biegły rewident: [3000 Z, 54]		
	1) ocenił kompetencje, możliwości i obiektywizm tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	2) osiągnął zrozumienie pracy tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	3) ocenił odpowiedniość dowodów?	TAK/NIE/ND	
21	Jeżeli biegły rewident wykorzystał pracę funkcji audytu wewnętrznego, to czy ocenił następujące kwestie: [3000 Z, 55]		
	1) zakres, w którym status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych?	TAK/NIE/ND	
	2) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego?	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	3) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości?	TAK/NIE/ND	
	4) czy praca funkcji audytu wewnętrznego jest adekwatna dla celów zlecenia?	TAK/NIE/ND	
22	Czy biegły rewident pozyskał od osoby lub osób, które w jednostce ponoszą stosowną odpowiedzialność i posiadają wiedzę, w dacie bliskiej, jak to możliwe, ale nie późniejszej niż data raportu atestacyjnego i ocenił oświadczenie: [3000, 38; 3000 Z, 56; 3410, 58-59]		
	1) o dostarczeniu i udostępnieniu biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których istnienia kierownictwo jest świadome i które są stosowne dla zlecenia oraz o odzwierciedleniu wszelkich stosownych kwestii w sprawozdaniu GC?	TAK/NIE	
	2) że wypełnili swoją odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania GC, w tym danych porównawczych, jeżeli jest to odpowiednie, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, określonymi w warunkach zlecenia?	TAK/NIE	
	3) czy są przekonani, że skutki nieskorygowanych zniekształceń, wymienionych w oświadczeniu lub załączniku do oświadczenia, są nieistotne dla sprawozdania GC pojedynczo oraz łącznie?	TAK/NIE	
	4) czy są przekonani, że znaczące założenia wykorzystane przy dokonywaniu szacunków są uzasadnione?	TAK/NIE	
	5) że poinformowali oni biegłego rewidenta o wszelkich niedociągnięciach kontroli wewnętrznych stosownych do zlecenia, które to niedociągnięcia nie są w sposób oczywisty znikome, a których są oni świadomi?	TAK/NIE	
	6) czy ujawnili oni biegłemu rewidentowi swoją wiedzę na temat faktycznych, podejrzewanych lub domniemych oszustw lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, gdy oszustwo lub niezgodność mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie GC?	TAK/NIE	
23	Czy biegły rewident odpowiednio zareagował na: [3000, 38, 41; 3000 Z, 60-61; 3410, 60-61]	TAK/NIE	
	1) istnienie wystarczającej wątpliwości, że pisemne oświadczenia nie są wiarygodne?	TAK/NIE	
	2) niedostarczenie pisemnych oświadczeń wymaganych przez biegłego rewidenta?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	3) właściwie zareagował na zdarzenia mające miejsce pomiędzy datą sprawozdania GC oraz datą raportu atestacyjnego wymagające korekty w sprawozdaniu GC lub ujawnienia w nim oraz ocenił wystarczalność i odpowiedniość dowodów uzyskanych na to, czy takie zdarzenia zostały właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniu GC zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami?	TAK/NIE	
	4) właściwie zareagował na fakty, o których dowiedział się po dacie raportu atestacyjnego, które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi na tę datę, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby raport atestacyjny?	TAK/NIE	
24	Czy w przypadku, gdy informacje porównawcze są prezentowane razem z informacjami o bieżących emisjach i niektóre lub wszystkie z tych informacji porównawczych są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, procedury biegłego rewidenta w odniesieniu do informacji porównawczych zawierają ocenę, czy: [3410, 62-63]		
	1) informacje porównawcze są zgodne z wartościami i innymi ujawnieniami zaprezentowanymi w poprzednim okresie lub, jeżeli jest to właściwe, zostały prawidłowo przekształcone, a przekształcenie to zostało odpowiednio ujawnione?	TAK/NIE/ND	
	2) polityki określania ilościowego odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi mającymi zastosowanie w bieżącym okresie lub, jeżeli nastąpiły zmiany, czy zostały one prawidłowo zastosowane i odpowiednio ujawnione?	TAK/NIE/ND	
25	Jeśli, bez względu na to, czy wniosek biegłego rewidenta obejmuje informacje porównawcze, biegły rewident dowiedział się, że może występować istotne zniekształcenie w zaprezentowanych informacjach porównawczych, to czy biegły rewident: [3410, 63]		
	1) omówił tę kwestię z osobami, które ponoszą stosowną odpowiedzialność i posiadają wiedzę o odnośnych kwestiach, oraz przeprowadził procedury właściwe w danych okolicznościach?	TAK/NIE/ND	
	2) rozważył skutki tej kwestii i odpowiednio uwzględnił w raporcie atestacyjnym?	TAK/NIE/ND	
26	Dokumentacja		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67]		
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?	TAK/NIE	
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
27	Czy FA posiada akta zlecenia/dokumentację zlecenia obejmującą/obejmującą: [ustawa art. 67, KSKJ, 26-28; 3410, 67]	TAK/NIE	
	1) dokument świadczący o przeprowadzeniu przez FA procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientem, oraz że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe?	TAK/NIE	
	2) umowę o wykonanie zlecenia?	TAK/NIE	
	3) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	4) skład zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	5) imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	6) kwestie zidentyfikowane w odniesieniu do zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi oraz w jaki sposób zostały one rozwiązane?	TAK/NIE	
	7) wnioski na temat zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie do zlecenia, oraz wszelkie stosowne rozmowy z jednostką, które wspierają te wnioski?	TAK/NIE	
	8) oświadczenie o niezależności FA?	TAK/NIE	
	9) oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	10) oświadczenia o niezależności członków zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	11) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów?	TAK/NIE/ND	
	12) raport atestacyjny z wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
28	Formułowanie wniosku atestacyjnego Czy biegły rewident rozważył jakościowe aspekty metod określania ilościowego jednostki oraz praktyki sprawozdawcze, w tym przesłanki możliwej stronniczości osądów i decyzji podczas dokonywania oszacowań i sporządzania sprawozdania GC, a także czy w świetle mających zastosowanie kryteriów: [3410, 74]		
	1) wybrane i zastosowane metody określania ilościowego i polityki sprawozdawcze są spójne z mającymi zastosowanie kryteriami i są właściwe?	TAK/NIE	
	2) oszacowania dokonane podczas sporządzania sprawozdania GC są racjonalne?	TAK/NIE	
	3) informacje prezentowane w sprawozdaniu GC są stosowne, rzetelne, kompletne, porównywalne i zrozumiałe?	TAK/NIE	
	4) sprawozdanie GC dostarcza odpowiednich ujawnień dotyczących mających zastosowanie kryteriów oraz innych kwestii, w tym niepewności, takich aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć znaczące osądy dokonane w trakcie jego sporządzania?	TAK/NIE	
	5) terminologia stosowana w sprawozdaniu GC jest właściwa?	TAK/NIE	
29	Czy biegły rewident, po rozważeniu ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania GC oraz czy sprawozdanie GC przedstawia przedmiotowe emisje w sposób, który spełnia wymogi rzetelnej prezentacji, zasadnie wyciągnął wniosek, czy uzyskał wystarczającą lub ograniczoną pewność dotyczącą sprawozdania GC?	TAK/NIE	
30	Dokumentacja – podsumowanie Czy dokumentacja zlecenia umożliwia doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań ze zleceniem, zrozumienie: [3000, 42-44; 3000 Z, 79]		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	a) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu wymaganych procedur?	TAK/NIE	
	b) wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, w tym potwierdzających zasadność wydania wniosku:	TAK/NIE	
	<input type="checkbox"/> niezmodyfikowanego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> z zastrzeżeniem/zastrzeżeniami?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> negatywnego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> o odstąpieniu od wyrażenia wniosku?	TAK/NIE/ND	
	c) znaczących spraw powstających podczas zlecenia, wyciągniętych wniosków na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków?	TAK/NIE	
	<p>Uwaga</p> <p>Kontroler uwzględni, że biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej przez niego pracy oraz podstawy głównych podjętych decyzji (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem. Inny biegły rewident może być w stanie zrozumieć szczegółowe aspekty zlecenia jedynie poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację. [3000 Z, A195]</p> <p>Kierując się zawodowym osądem przy określaniu zakresu sporządzanej i przechowywanej dokumentacji biegły rewident powinien wziąć pod uwagę, jakie dane powinna zawierać dokumentacja pozwalająca na to, aby inny biegły rewident nie mający styczności z daną usługą, mógł na jej podstawie wyrobić sobie pogląd o wykonanej pracy i zrozumieć zasadnicze decyzje podjęte przez praktyka, jednak bez wnikania w szczegółowe aspekty. Szczegółowe aspekty usługi inny biegły rewident może zrozumieć dopiero w wyniku ich omówienia z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację. [3000, 44]</p>		
31	Czy biegły rewident w raporcie z wykonania usługi zawarł Akapit objaśniający bądź Akapit zawierający inne sprawy i czy kwestie zawarte w tych Akapitach mogą być w nich umieszczone zgodnie z zapisami standardu 3410 , 77?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

32	Czy biegły rewident zidentyfikował informacje, które były niezgodne z ostatecznym wnioskiem biegłego rewidenta odnośnie znaczącej sprawy, i jeśli tak, to czy udokumentował, w jaki sposób odniósł się do niezgodności? [3000 Z, 80]	TAK/NIE	
33	Czy biegły rewident terminowo zakończył administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, nie później niż w 60 dni po dacie raportu atestacyjnego? [3000 Z, 81]	TAK/NIE	
34	Czy, jeżeli biegły rewident uznał za konieczne, aby zmienić istniejącą dokumentację zlecenia lub dodać nową dokumentację po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, to udokumentował: [3000 Z, 83]		
	a) szczegółowe powody dokonania zmian lub uzupełnień?	TAK/NIE/ND	
	b) kiedy i przez kogo zostały one dokonane i przejrane?	TAK/NIE/ND	
35	Raport atestacyjny Czy raport atestacyjny zawiera: [3000, 49; 3000 Z, 69, 71; 3410, 76-77]		
	a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym?	TAK/NIE	
	b) adresatów raportu atestacyjnego?	TAK/NIE	
	c) identyfikację sprawozdania GC, w tym okres(-y) nim objęty(-e) oraz, jeżeli jakkolwiek informacja w tym sprawozdaniu nie jest objęta wnioskiem biegłego rewidenta, jasną identyfikację informacji będącej przedmiotem usługi atestacyjnej, jak również informacji wyłączonej, łącznie ze stwierdzeniem, że biegły rewident nie przeprowadził żadnych procedur w odniesieniu do wyłączonej informacji i w związku z tym, że żaden wniosek na ten temat nie został sformułowany?	TAK/NIE	
	d) opis odpowiedzialności jednostki?	TAK/NIE	
	e) stwierdzenie, że określanie ilościowe gazów cieplarnianych jest przedmiotem nieodłącznej niepewności?	TAK/NIE	
	f) jeżeli sprawozdanie GC zawiera pomniejszenia emisji, które są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, identyfikację tych pomniejszeń emisji oraz stwierdzenie odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do nich?	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

g) identyfikację, w jaki sposób można uzyskać dostęp do mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	
h) jeżeli mające zastosowanie kryteria są dostępne tylko dla określonych zamierzonych użytkowników lub są stosowne tylko dla określonego celu, stwierdzenie ograniczające wykorzystanie raportu atestacyjnego do tych zamierzonych użytkowników lub do tego celu?	TAK/NIE/ND	
i) jeżeli ustalone kryteria muszą zostać uzupełnione o ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania GC, aby te kryteria były odpowiednie, identyfikację stosownych(-ej) not(-y)?	TAK/NIE/ND	
j) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w tym:	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> stwierdzenie, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie z MSUA 3410 – Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> podsumowanie procedur biegłego rewidenta? (w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, obejmuje to stwierdzenie, że procedury przeprowadzone podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności różnią się rodzajem i mają mniejszy zakres, niż dla usługi atestacyjnej o wystarczającej pewności; skutkiem tego poziom pewności uzyskany podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest znacząco niższy niż pewność, która zostałaby uzyskana, gdyby przeprowadzona została usługa atestacyjna o wystarczającej pewności)	TAK/NIE	
k) wniosek biegłego rewidenta, sformułowany w formie pozytywnej w przypadku usługi atestacyjnej o wystarczającej pewności lub w formie negatywnej w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, dotyczący tego, czy sprawozdanie GC zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami?	TAK/NIE	
l) jeżeli biegły rewident formułuje wniosek zmodyfikowany, jasny opis wszelkich tego powodów?	TAK/NIE/ND	
m) stwierdzenie, że firma audytorska, w imieniu której biegły rewident wykonuje zlecenie, stosuje KSKJ w brzmieniu MSKJ 1?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

	n) stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IFAC?	TAK/NIE	
	o) podpis biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	p) datę raportu atestacyjnego	TAK/NIE	
	q) adres biegłego rewidenta (miejsce prowadzenia działalności przez biegłego rewidenta)?	TAK/NIE	
	r) potwierdzenie nieograniczonej odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta za sformułowany w raporcie wniosek (przez niezamieszczenie w raporcie informacji sugerującej podział odpowiedzialności za wniosek w przypadku, gdy biegły rewident odwołał się w raporcie atestacyjnym do pracy powołanego przez niego eksperta? [3000 Z, 70]	TAK/NIE/ND	
36	Kontrola jakości zlecenia Czy biegły rewident zawarł w dokumentacji zlecenia: [3410, 67]		
	1) kwestie zidentyfikowane w odniesieniu do zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi oraz w jaki sposób zostały one rozwiązane?	TAK/NIE	
	2) wnioski na temat zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie do zlecenia, oraz wszelkie stosowne rozmowy z jednostką, które wspierają te wnioski?	TAK/NIE	
	3) wnioski wyciągnięte odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i usług atestacyjnych?	TAK/NIE	
	4) rodzaj i zakres konsultacji przeprowadzonych w trakcie trwania zlecenia oraz wnioski z nich wynikające?	TAK/NIE	
37	Czy w SWKJ FA zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33] (czy w toku wykonywania zlecenia były stosowane procedury nadzorowania? [3000 Z, 33-35]	TAK/NIE	
38	Czy w SWKJ FA zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych? [KSKJ 35]	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3410

39	Czy w SWKJ FA został określony wzór dokumentu odzwierciedlającego przebieg i rezultaty kontroli jakości zlecenia wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych albo ustalającego strukturę takiego dokumentu? [KSKJ, 42]	TAK/NIE/ND	
40	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ FA kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE	
41	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36; 3410, 65, 71]	TAK/NIE/ND	
	1) kluczowy biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	2) kluczowy biegły rewident wydał raport atestacyjny datowany po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
	3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmuje: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	a) omówienie znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
	b) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego raportu atestacyjnego?	TAK/NIE/ND	
	c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?	TAK/NIE/ND	
	d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy?	TAK/NIE/ND	

PROCEDURY KONTROLI 3420

wykonania usługi atestacyjnej polegającej na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie wymagającej zastosowania

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (IAASB), stanowiącego załącznik nr 3.1 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.,

Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub

– Krajowego standardu usług atestacyjnych 3000 – Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego), stanowiącego załącznik do uchwały nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu usług atestacyjnych 3000,

Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

– Krajowego standardu rewizji finansowej 3420 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3420 (IAASB) – Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie, stanowiącego załącznik nr 3.5 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.

Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2017 do 31.12.2017.

lub jednobrzmiącego z tym standardem

– Krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3420 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3420 – Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie, stanowiącego załącznik nr 4.1 do uchwały nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r.

Wymóg stosowania dla usług, których wykonywanie rozpoczęto w okresie od 1.01.2018 do 31.12.2019.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

B. PROCEDURY KONTROLI

B.1. Identyfikacja firmy audytorskiej, klienta, zlecenia i jego wykonawcy/ów

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

B.2. Zakwalifikowanie zlecenia do odpowiedniego rodzaju usług

Zlecenie należy do usług zaświadczających dających wystarczającą pewność, odnoszącą się do właściwego opracowania informacji finansowych pro forma na wskazanej podstawie i spójności tej podstawy z zasadami rachunkowości strony odpowiedzialnej (emitenta, jeśli informacje pro forma są prezentowane w prospekcie).

Kluczowe kwestie

Oceń, czy biegły rewident uzyskał racjonalną pewność na temat tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, przez stronę odpowiedzialną na podstawie mających zastosowanie kryteriów oraz, czy biegły rewident wydał raport zgodny z ustaleniami.

B.3. Procedury kontroli zlecenia

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁶⁶	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
1	Akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy przyjęcie zlecenia polegającego na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie, zostało poprzedzone rozważeniem przez FA: [3420, 13]		
	1) czy FA ma możliwości i kompetencje, aby wykonać zlecenie?	TAK/NIE	
	2) czy mające zastosowanie kryteria są odpowiednie i czy jest mało prawdopodobne, aby informacje finansowe pro forma wprowadzały w błąd przy wykorzystaniu dla celów, dla jakich zostały przeznaczone?	TAK/NIE	
	3) czy biegły rewident prawdopodobnie będzie w stanie wyrazić opinię w formie określonej w	TAK/NIE/ND	

¹⁶⁶ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	Rozporządzeniu 809 na podstawie przeprowadzenia procedur wyszczególnionych w standardzie 3420?		
	4) czy prawo zezwala, czy też nie, na wykorzystanie lub odwołanie w raporcie biegłego rewidenta do zmodyfikowanej opinii z badania lub zmodyfikowanego wniosku z przeglądu lub raportu zawierającego akapit objaśniający w odniesieniu do źródeł, z których pozyskano nieskorygowane informacje finansowe oraz wszelkie informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego, jeśli źródła te podlegały badaniu lub przeglądowi i została wyrażona o nich zmodyfikowana opinia z badania lub sformułowany zmodyfikowany wniosek z przeglądu lub raport zawiera akapit objaśniający?	TAK/NIE	
	5) czy biegły rewident może osiągnąć wystarczające zrozumienie jednostki oraz jej praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, aby wykonać zlecenie, jeżeli historyczne informacje finansowe jednostki nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi?	TAK/NIE/ND	
	6) czy biegły rewident może osiągnąć wystarczające zrozumienie podmiotu nabywanego oraz jego praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, aby wykonać zlecenie, jeżeli zdarzenie lub transakcja dotyczy nabycia, a historyczne informacje finansowe podmiotu nabywanego nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi?	TAK/NIE/ND	
2	Czy FA uzyskała oświadczenie strony odpowiedzialnej (w umowie o wykonanie zlecenia), że potwierdza ona i rozumie swoją odpowiedzialność za: [3420, 13]		
	1) odpowiednie ujawnienie i opisanie zamierzonym użytkownikom mających zastosowanie kryteriów, jeżeli nie są one publicznie dostępne?	TAK/NIE/ND	
	2) skompilowanie informacji finansowych pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	
	3) zapewnienie biegłemu rewidentowi:		
	a) dostępu do wszelkich informacji (w tym, jeżeli są niezbędne dla celów zlecenia, informacji na temat podmiotu/podmiotów nabywanego/nabywanych w ramach połączenia	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	przedsięwzięć), takich jak ewidencja, dokumentacja i inne materiały stosowne dla dokonania oceny, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów?		
	b) dodatkowych informacji, jakich biegły rewident może zażądać od strony odpowiedzialnej na potrzeby zlecenia?	TAK/NIE	
	c) dostępu do osób wewnątrz jednostki oraz doradców jednostki, których biegły rewident uzna za niezbędnych do uzyskania dowodów związanych z oceną, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	
	d) gdy jest to potrzebne dla celów zlecenia, dostępu do odpowiednich osób wewnątrz podmiotu/podmiotów nabywanego/nabywanych w ramach połączenia przedsięwzięć?	TAK/NIE	
3	Czy podpisanie umowy o wykonanie zlecenia zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
4	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie przy wykonywaniu zleceń zasad ustalonych w ustawie, w KSKJ i w Kodeksie IFAC: [ustawa, art. 64, 69; KSKJ, 20-25; 3000, 4-5; 3000 Z, 20]		
	1) niezależności?	TAK/NIE	
	2) uczciwości?	TAK/NIE	
	3) obiektywizmu?	TAK/NIE	
	4) zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	5) zachowania tajemnicy informacji?	TAK/NIE	
	6) profesjonalnego postępowania?	TAK/NIE	
5	Czy biegły rewident, w celu zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia, a także w celu rozważania ryzyka i reakcji na ryzyko, zadał stronie odpowiedzialnej pytanie: [3000 Z 45]		
	1) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemyanych zniekształceniach lub	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	nieprzestrzeganiu praw i regulacji, wpływających na informacje o przedmiocie zagadnienia?		
	2) czy posiada ona funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, skierował dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
	3) czy wykorzystywała ona jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia?	TAK/NIE	
6	Planowanie i wykonywanie zlecenia Czy biegły rewident, po stwierdzeniu że są spełnione wszystkie warunki wstępne usługi kompilacji informacji finansowych pro forma, zaplanował zakres, czas trwania i kierunek zlecenia oraz rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres planowanych procedur? [3000, 12; 3000 Z, 40-43]	TAK/NIE	
7	Czy w toku planowania procedur biegły rewident ocenił, czy mające zastosowanie kryteria są odpowiednie, a w szczególności ustalił, czy obejmują one co najmniej sprawdzenie, czy: [3420, 14]		
	1) nieskorygowane informacje finansowe są pozyskane z odpowiedniego źródła?	TAK/NIE	
	2) korekty pro forma są:	TAK/NIE	
	a) bezpośrednio przypisane do zdarzenia lub transakcji?	TAK/NIE	
	b) oparte na faktach?	TAK/NIE	
	c) spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej politykami rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami?	TAK/NIE	
	3) dokonano właściwej prezentacji i ujawniono odpowiednie informacje, w celu umożliwienia zamierzonym użytkownikom zrozumienia podanych informacji?	TAK/NIE	
	4) mające zastosowanie kryteria:		
	a) są spójne i nie stoją w sprzeczności z odnośnym prawem lub regulacją?	TAK/NIE	
	b) prawdopodobnie nie będą skutkować sporządzeniem informacji finansowych pro forma, które będą wprowadzać w błąd?	TAK/NIE	
8	Czy podczas planowania i wykonywania zlecenia biegły rewident rozważał istotność dotyczącą oceny, czy informacje finansowe pro	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów? [3420, 16]		
9	Czy biegły rewident osiągnął zrozumienie: [3420, 17]		
	1) zdarzenia lub transakcji, w odniesieniu do którego są kompilowane informacje finansowe pro forma?	TAK/NIE	
	2) w jaki sposób strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma?	TAK/NIE	
	3) charakterystyki jednostki oraz wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych, w tym:		
	a) ich działalności operacyjne?	TAK/NIE	
	b) ich aktywów i zobowiązań?	TAK/NIE	
	c) sposobu, w jaki są one zorganizowane i w jaki sposób są finansowane?	TAK/NIE	
	4) stosownych czynników branżowych, prawnych i regulacyjnych, a także innych zewnętrznych czynników odnoszących się do jednostki i wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych?	TAK/NIE	
	5) ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej jednostki oraz wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych, w tym doboru oraz zastosowania polityk rachunkowości?	TAK/NIE	
10	Czy biegły rewident ustalił, czy strona odpowiedzialna pozyskała nieskorygowane informacje finansowe z właściwego źródła? [3420, 18]	TAK/NIE	
11	Czy w przypadku, gdy nie istnieje żaden raport z badania lub przeglądu na temat źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, biegły rewident przeprowadził procedury, aby przekonać się, że źródło jest właściwe? [3420, 19]	TAK/NIE/ND	
12	Czy biegły rewident ustalił, czy strona odpowiedzialna we właściwy sposób pozyskała nieskorygowane informacje finansowe ze źródła [3420, 20]	TAK/NIE	
13	Czy biegły rewident ustalił, czy strona odpowiedzialna zidentyfikowała korekty pro forma niezbędne dla zilustrowania wpływu zdarzenia lub transakcji na dzień lub za okres ilustracji? [3420, 21]	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

14	Czy sprawdzając, czy korekty pro forma są zgodne z mającymi zastosowanie kryteriami, biegły rewident ustalił czy są one: [3420, 22]		
	1) bezpośrednio przyporządkowane do zdarzenia lub transakcji?	TAK/NIE	
	2) oparte na faktach?	TAK/NIE	
	3) w szczególności, jeżeli informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego są zawarte w korektach pro forma, a nie istnieje żaden raport z badania lub przeglądu na temat źródła, z którego takie informacje finansowe zostały pozyskane, to czy biegły rewident przeprowadził procedury, aby przekonać się, czy informacje finansowe są oparte na faktach?	TAK/NIE/ND	
	4) spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej politykami rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami	TAK/NIE	
15	Czy biegły rewident ocenił, czy obliczenia zawarte w informacjach finansowych pro forma są poprawne arytmetycznie oraz czy ocenił prezentację informacji finansowych pro forma i czy oceną tą objął: (a) ogólną prezentację i strukturę informacji finansowych pro forma, w tym, czy są one jasno oznaczone, w celu odróżnienia ich od historycznych lub innych informacji finansowych, (b) czy informacje finansowe pro forma oraz powiązane noty objaśniające ilustrują wpływ zdarzenia lub transakcji w sposób, który nie wprowadza w błąd, (c) czy odpowiednie ujawnienia zostały przedstawione wraz z informacjami finansowymi pro forma, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie podanych informacji, (d) czy biegły rewident dowiedział się o jakichkolwiek znaczących zdarzeniach po dniu zaczerpnięcia informacji ze źródła, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe, które mogą wymagać odwołania do nich lub ujawnienia ich w informacjach finansowych pro forma? [3420, 25, 26]	TAK/NIE	
16	Czy w toku wykonywania usługi zaplanowanej i wykonanej jako usługa dająca wystarczającą	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	pewność, biegły rewident wykonał dyspozycje paragrafów 46W-49W 3000 Z? [3000 Z, 46-49]		
17	Czy w przypadku wykorzystywania pracy rzeczoznawcy (eksperta powołanego przez biegłego rewidenta), biegły rewident: [3000, 32; 3000 Z 52]		
	1) ocenił, czy ekspert posiada oczekiwane kompetencje, możliwości i obiektywizm?	TAK/NIE/ND	
	2) uzyskał wystarczające zrozumienie zakresu wiedzy eksperckiej?	TAK/NIE/ND	
	3) uzgodnił z ekspertem rodzaj, zakres i cele pracy eksperta, oraz?	TAK/NIE/ND	
	4) ocenił adekwatność pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
18	Czy w przypadku wykorzystywania pracy innego biegłego rewidenta, biegły rewident ocenił, czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta? [3000 Z, 53]	TAK/NIE/ND	
19	Czy w przypadku wykorzystania jako dowodów, dokumentów sporządzonych przy udziale eksperta powołanego przez kierownictwo, biegły rewident: [3000 Z, 54]		
	1) ocenił kompetencje, możliwości i obiektywizm tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	2) osiągnął zrozumienie pracy tej osoby?	TAK/NIE/ND	
	3) ocenił odpowiedniość dowodów?	TAK/NIE/ND	
20	Jeżeli biegły rewident wykorzystał pracę funkcji audytu wewnętrznego, to czy ocenił następujące kwestie: [3000 Z5,5]		
	1) zakres, w którym status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych?	TAK/NIE/ND	
	2) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego?	TAK/NIE/ND	
	3) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości?	TAK/NIE/ND	
	4) czy praca funkcji audytu wewnętrznego jest adekwatna dla celów zlecenia?	TAK/NIE/ND	
21	Czy biegły rewident pozyskał, w dacie bliskiej, jak to możliwe, ale nie późniejszej niż data raportu atestacyjnego i ocenił oświadczenie uzyskane od kierownictwa, stwierdzające że: [3000, 38; 3000 Z, 56; 3420, 28]		
	1) dostarczyło ono biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których istnienia jest świadome i które są stosowne dla zlecenia,	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	2) w trakcie kompilowania informacji finansowych pro forma strona odpowiedzialna zidentyfikowała wszystkie właściwe korekty pro forma niezbędne do zilustrowania wpływu zdarzenia lub transakcji na dzień lub za okres ilustracji?	TAK/NIE	
	3) informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	
22	Czy biegły rewident odpowiednio zareagował na nieuzyskanie pisemnego oświadczenia kierownictwa? [3000, 38; 3000 Z, 60]	TAK/NIE/ND	
23	Czy biegły rewident, jeśli to stosowne, rozważył wpływ zdarzeń występujących po dacie kompilacji informacji finansowych pro forma, do dnia wydania raportu atestacyjnego, na skompilowane informacje finansowe pro forma oraz na raport atestacyjny? [3000, 41; 3000 Z, 61]	TAK/NIE/ND	
24	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67]	TAK/NIE	
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?	TAK/NIE	
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
25	Czy FA posiada akta zlecenia/dokumentację zlecenia obejmującą/obejmującą: [ustawa art. 67, KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	1) dokument świadczący o przeprowadzeniu przez FA procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientem, oraz że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe?	TAK/NIE	
	2) umowę o wykonanie zlecenia?	TAK/NIE	
	3) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	4) skład zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	5) imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	6) oświadczenie o niezależności FA?	TAK/NIE	
	7) oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	8) oświadczenia o niezależności członków zespołu wykonującego zlecenie?	TAK/NIE	
	9) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów?	TAK/NIE/ND	
	10) raport atestacyjny z wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
26	Dokumentacja – podsumowanie Czy dokumentacja zlecenia umożliwi doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań ze zleceniem, zrozumienie: [3000, 42-44; 3000 Z, 79]		
	a) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu wymaganych procedur?	TAK/NIE	
	b) wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, w tym potwierdzających zasadność wydania wniosku:	TAK/NIE	
	<input type="checkbox"/> niezmodyfikowanego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> z zastrzeżeniem/zastrzeżeniami?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> negatywnego?	TAK/NIE/ND	
	<input type="checkbox"/> o odstąpieniu od wyrażenia wniosku?	TAK/NIE/ND	
	c) znaczących spraw powstających podczas zlecenia, wyciągniętych wniosków na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków?	TAK/NIE	
	Uwaga Kontroler uwzględni, że biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej przez niego pracy oraz podstawy głównych podjętych decyzji (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem.		

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	<p>Inny biegły rewident może być w stanie zrozumieć szczegółowe aspekty zlecenia jedynie poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację.[3000 Z, A195]</p> <p>Kierując się zawodowym osądem przy określaniu zakresu sporządzanej i przechowywanej dokumentacji praktyk powinien wziąć pod uwagę, jakie dane powinna zawierać dokumentacja pozwalająca na to, aby inny praktyk nie mający styczności z daną usługą, mógł na jej podstawie wyrobić sobie pogląd o wykonanej pracy i zrozumieć zasadnicze decyzje podjęte przez praktyka, jednak bez wnikania w szczegółowe aspekty. Szczegółowe aspekty usługi inny praktyk może zrozumieć dopiero w wyniku ich omówienia z praktykiem, który sporządził dokumentację. [3000, 44]</p>		
27	Czy biegły rewident zgromadził nieskorygowane zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, poza tymi, które są oczywiście błahe? [3000 Z, 51]	TAK/NIE	
28	Czy biegły rewident zidentyfikował informacje, które były niezgodne z ostatecznym wnioskiem biegłego rewidenta odnośnie znaczącej sprawy, i jeśli tak, to czy udokumentował, w jaki sposób odniósł się do niezgodności? [3000 Z, 80]	TAK/NIE	
29	Czy biegły rewident terminowo zakończył administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, nie później niż w 60 dni po dacie raportu atestacyjnego? [3000 Z, 81]	TAK/NIE	
30	Czy, jeżeli biegły rewident uznał za konieczne, aby zmienić istniejącą dokumentację zlecenia lub dodać nową dokumentację po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, to udokumentował: [3000 Z, 83]		
	a) szczegółowe powody dokonania zmian lub uzupełnień?	TAK/NIE/ND	
	b) kiedy i przez kogo zostały one dokonane i przejrzone?	TAK/NIE/ND	
31	Raport atestacyjny Czy raport atestacyjny zawiera?: [3000, 49; 3000 Z, 69, 71; 3420, 35]		
	a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym?	TAK/NIE	
	b) adresata?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

c) akapity wprowadzające, które identyfikują:	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> informacje finansowe pro forma?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> źródło, z którego nieskorygowane informacje finansowe zostały pozyskane, oraz czy raport z badania lub przeglądu na temat takiego źródła został opublikowany, czy nie	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> okres objęty informacjami finansowymi pro forma lub datę, na którą je sporządzono	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> odwołanie do mających zastosowanie kryteriów, na podstawie których strona odpowiedzialna dokonała kompilacji informacji finansowych pro forma oraz źródło tych kryteriów	TAK/NIE	
d) stwierdzenie, że strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za skompilowanie informacji finansowych pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	
e) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w tym stwierdzenia, że?		
– biegły rewident jest odpowiedzialny za wyrażenie opinii, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane przez stronę odpowiedzialną, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów?	TAK/NIE	
– dla celów tego zlecenia biegły rewident nie jest odpowiedzialny za aktualizowanie lub ponowne wydanie jakichkolwiek raportów lub opinii na temat jakichkolwiek historycznych informacji finansowych wykorzystanych przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma, ani też biegły rewident, w trakcie tego zlecenia, nie przeprowadził badania lub przeglądu informacji finansowych wykorzystanych przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma?	TAK/NIE	
– celem informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie jest wyłącznie zilustrowanie wpływu znaczącego zdarzenia lub transakcji na nieskorygowane informacje finansowe jednostki, jak gdyby zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce na wcześniejszą datę wybraną dla celów ilustracji. W związku z tym biegły rewident nie dostarcza żadnej pewności, że rzeczywisty rezultat zdarzenia lub transakcji na tę datę byłby taki, jak zostało to przedstawione?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

<p>f) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z KSUF 3420 – Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie, który wymaga, aby biegły rewident przestrzegał wymogów etycznych oraz planował i przeprowadzał procedury, aby uzyskać wystarczającą pewność odnośnie tego, czy strona odpowiedzialna skompilowała, we wszystkich istotnych aspektach, informacje finansowe pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów?</p>	TAK/NIE	
<p>g) stwierdzenia, że</p> <p>– usługa atestacyjna o wystarczającej pewności polegająca na wydaniu raportu na temat tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów, obejmuje przeprowadzanie procedur, aby ocenić, czy mające zastosowanie kryteria wykorzystywane przez stronę odpowiedzialną przy kompilacji informacji finansowych pro forma dostarczają uzasadnionej podstawy dla przedstawienia znaczących skutków dających się bezpośrednio przyporządkować do zdarzenia lub transakcji, oraz aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● powiązane korekty pro forma właściwie odzwierciedlają te kryteria oraz ● informacje finansowe pro forma odzwierciedlają prawidłowe zastosowanie tych korekt do nieskorygowanych informacji finansowych? 	TAK/NIE	
<p>– wybrane procedury zależą od osądu biegłego rewidenta, uwzględniającego zrozumienie przez biegłego rewidenta charakterystyki jednostki, zdarzenia lub transakcji, w odniesieniu do których informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, oraz inne stosowne okoliczności zlecenia?</p>	TAK/NIE	
<p>– zlecenie obejmuje również ocenę ogólnej prezentacji informacji finansowych pro forma?</p>	TAK/NIE	
<p>h) podsumowanie wykonanej pracy będącej podstawą wniosku biegłego rewidenta, a w tym ocenę rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur niezbędnych dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta?</p>	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

	i) opinię biegłego rewidenta wykorzystującą jedno z następujących sformułowań, które są uważane za równoważne, chyba że inne są wymagane przez prawo lub regulację?		
	– informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie [mające zastosowanie kryteria]?	TAK/NIE	
	– informacje finansowe pro forma zostały prawidłowo skompilowane na wskazanej podstawie?	TAK/NIE	
	j) stwierdzenie, że firma audytorska, w imieniu której biegły rewident wykonuje zlecenie, stosuje KSKJ w brzmieniu MSKJ 1?	TAK/NIE	
	k) stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IFAC?	TAK/NIE	
	l) w przypadku, gdy biegły rewident wyraził wniosek zmodyfikowany, raport atestacyjny zawiera: <input type="checkbox"/> sekcję, która zawiera opis sprawy/spraw powodującej/ych modyfikację? <input type="checkbox"/> sekcję, która zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta?	TAK/NIE/ND	
	m) podpis biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	n) datę sprawozdania/raportu atestacyjnego nie wcześniejszą niż data, w której biegły rewident uzyskał dowody, na których oparty jest jego wniosek, w tym dowody, że kierownictwo zapewniło, że wzięło odpowiedzialność za prognozowane informacje finansowe?	TAK/NIE	
	o) miejsce prowadzenia działalności przez biegłego rewidenta w danym systemie prawnym?	TAK/NIE	
	p) potwierdzenie nieograniczonej odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta za sformułowany w raporcie wniosek (przez niezamieszczenie w raporcie informacji sugerującej podział odpowiedzialności za wniosek w przypadku, gdy biegły rewident odwołał się w raporcie atestacyjnym do pracy powołanego przez niego eksperta? [3000 Z, 70]	TAK/NIE/ND	
32	Czy formułując wniosek biegły rewident uwzględnił wymogi standardów odnoszące się do tego zagadnienia ¹⁶⁷ ? [3000, 51-52; 3000 Z, 64-66; 3420, 31-34]	TAK/NIE	

¹⁶⁷ Należy mieć na uwadze w szczególności poniższe:

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

33	Kontrola jakości zlecenia Czy w SWKJ FA zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33]	TAK/NIE	
34	Czy w toku wykonywania zlecenia były stosowane procedury nadzorowania? [3000 Z, 33-35]	TAK/NIE	
35	Czy w SWKJ FA zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych? [KSKJ 35]	TAK/NIE	
36	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ FA kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE/ND	
37	Czy w SWKJ FA został określony wzór dokumentu odzwierciedlającego przebieg i rezultaty kontroli jakości zlecenia wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych albo ustalającego strukturę takiego dokumentu? [KSKJ, 42]	TAK/NIE	
38	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]	TAK/NIE	

Opinia niezmodyfikowana

Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy wyciąga wniosek, że informacje finansowe pro forma zostały skompilowane przez stronę odpowiedzialną, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów.

W wielu systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja wyklucza publikację prospektu, który zawiera opinię zmodyfikowaną odnośnie tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. W takim przypadku, jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że zmodyfikowana opinia jest pomimo to właściwa zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym), omawia tę kwestię ze stroną odpowiedzialną. Jeżeli strona odpowiedzialna nie zgadza się na dokonanie niezbędnych zmian, biegły rewident:

- (a) wstrzymuje raport,
- (b) wycofuje się ze zlecenia lub
- (c) rozważa uzyskanie opinii prawnej.

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

W pewnych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na kwestię zaprezentowaną lub ujawnioną w informacjach finansowych pro forma lub w towarzyszących notach objaśniających. Miałyby to miejsce w przypadku, gdy w opinii biegłego rewidenta kwestia jest na tyle ważna, że jest ona kluczowa dla zrozumienia przez użytkowników, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. W takich okolicznościach biegły rewident dodaje akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w raporcie biegłego rewidenta, pod warunkiem, że uzyskał on wystarczające i odpowiednie dowody, że kwestia ta nie wpływa na to, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. Taki akapit odwołuje się wyłącznie do informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w informacjach finansowych pro forma lub w towarzyszących notach objaśniających. [3420, 31-34]

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUA 3420

1) kluczowy biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
2) kluczowy biegły rewident wydał raport atestacyjny datowany po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmuje: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
a) omówienie znaczących spraw z kluczowym biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
b) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego raportu atestacyjnego?	TAK/NIE/ND	
c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?	TAK/NIE/ND	
d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy?	TAK/NIE/ND	

PROCEDURY KONTROLI 4400

wykonania usługi uzgodnionych procedur dotyczących informacji finansowych wymagającej zastosowania krajowego standardu usług pokrewnych 4400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Pokrewnych 4400 Uzgodnione procedury dotyczące informacji finansowych obowiązującego do usług rozpoczętych po dniu 1 stycznia 2019 r.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4400

A. IDENTYFIKACJA FIRMY AUDYTORSKIEJ, KLIENTA, ZLECENIA I JEGO WYKONAWCY/ÓW

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

Cel usługi uzgodnionych procedur

Celem usługi uzgodnionych procedur dla biegłego rewidenta jest przeprowadzenie procedur o charakterze badania, które zostały uzgodnione przez biegłego rewidenta, jednostkę oraz odpowiednie strony trzecie oraz sporządzenie raportu dotyczącego faktycznych ustaleń.

Ponieważ biegły rewident dostarcza jedynie raport z faktycznych ustaleń uzgodnionych procedur, nie jest wyrażane żadne zapewnienie. Zamiast tego, użytkownicy raportu sami oceniają procedury i ustalenia zawarte w raporcie biegłego rewidenta i wyciągają własne wnioski z pracy biegłego rewidenta.

Raport jest ograniczony dla tych stron, które uzgodniły wykonanie procedur, ponieważ inni – nie będąc świadomi powodów wykonania procedur – mogą błędnie zinterpretować wyniki.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4400

B. PROCEDURY KONTROLI ZLECENIA

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁶⁸	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
1	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie przy wykonywaniu usług pokrewnych zasad ustalonych w KSKJ i w Kodeksie IFAC: [KSKJ, 20; 4400, 7]		
	1) uczciwości?	TAK/NIE	
	2) obiektywizmu?	TAK/NIE	
	3) zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	4) zachowania tajemnicy informacji?	TAK/NIE	
	5) profesjonalnej postawy?	TAK/NIE	
	6) stosowania odpowiednich standardów?	TAK/NIE	
2	Akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy FA ustaliła zasady i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem, które są niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma podejmie lub będzie kontynuować współpracę i zlecenia tylko wtedy, gdy: [KSKJ, 26]		
	1) posiada kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
	2) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych?	TAK/NIE	
	3) rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy?	TAK/NIE	
3	Czy przyjęcie zlecenia wykonania uzgodnionych procedur dotyczących informacji finansowych zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
4	Czy biegły rewident zapewnił (np. w umowie o wykonanie zlecenia), aby przedstawiciele jednostki oraz określone strony trzecie, które otrzymają kopie sprawozdania zawierającego		

¹⁶⁸ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4400

	faktyczne ustalenia, w pełni rozumiały uzgodnione procedury oraz warunki wykonania usługi, a w szczególności: [4400, 9]		
	1) rodzaj usługi przy uwzględnieniu, że przeprowadzone procedury nie mają charakteru badania ani przeglądu, a zatem biegły rewident nie udzieli żadnego zapewnienia?	TAK/NIE	
	2) cel usługi?	TAK/NIE	
	3) wskazanie informacji finansowych, do których zostaną zastosowane uzgodnione procedury?	TAK/NIE	
	4) rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres szczegółowych procedur, które zostaną zastosowane?	TAK/NIE	
	5) przewidywaną formę sprawozdania zawierającego faktyczne ustalenia?	TAK/NIE	
	6) ograniczenia dostępu do sprawozdania zawierającego faktyczne ustalenia? (Jeżeli ograniczenie tego rodzaju pozostawałoby w sprzeczności z przepisami prawa, to biegły rewident nie powinien podjąć się wykonania takiej usługi).	TAK/NIE	
	7) informację, że sprawozdanie zawierające faktyczne ustalenia będzie udostępnione wyłącznie stronom, które uzgodniły procedury wymagające przeprowadzenia? ¹⁶⁹	TAK/NIE	
5	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67]		
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE/ND	
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z	TAK/NIE	

¹⁶⁹ Sprawozdanie sporządzone w wyniku wykonania usługi na rzecz jednostki sektora publicznego nie musi być przeznaczone wyłącznie dla stron, które uzgodniły przeprowadzenie procedur, lecz może być udostępnione szerszej grupie jednostek gospodarczych lub osób (np. w przypadku gdy procedury w danej jednostce sektora publicznego wykonywane są na wniosek parlamentu lub któregoś z ministerstw).

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4400

	tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?		
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
6	Czy biegły rewident: [4400, 14-16]		
	1) zaplanował i przeprowadził uzgodnione procedury?	TAK/NIE	
	2) wykorzystał uzyskane dowody jako podstawę do sporządzenia sprawozdania zawierającego faktyczne ustalenia?	TAK/NIE	
7	Czy w dokumentacji zlecenia znajdują się oświadczenia o niezależności ¹⁷⁰ : [4400, 7]]		
	1) firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
	2) osób wykonujących zlecenie?	TAK/NIE	
8	Sprawozdanie biegłego rewidenta Czy sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera: [4400, 17-18]		
	a) tytuł?	TAK/NIE	
	b) adresata?	TAK/NIE	
	c) wykaz określonych informacji finansowych i niefinansowych, do których zastosowano uzgodnione procedury?	TAK/NIE	
	d) oświadczenie, że procedury zastosowano zgodnie z ustaleniami dokonany z odbiorcą sprawozdania?	TAK/NIE	
	e) oświadczenie, że usługę wykonano zgodnie z KSUP 4400?	TAK/NIE	
	f) Jeśli to stosowne, oświadczenie o braku niezależności?	TAK/NIE/ND	
	g) określenie celu przeprowadzenia uzgodnionych procedur?	TAK/NIE	
	h) listę szczegółowych procedur, które zostały zastosowane?	TAK/NIE	
	i) opis faktycznych ustaleń biegłego rewidenta, z podaniem wystarczająco szczegółowych informacji na temat wykrytych błędów i odchyień, aby osoba czytająca sprawozdanie mogła zrozumieć rodzaj i zakres wykonanej pracy?	TAK/NIE	
	j) oświadczenie, że przeprowadzone procedury nie mają charakteru badania ani przeglądu, a zatem, że sprawozdanie nie dostarcza żadnego zapewnienia?	TAK/NIE	

¹⁷⁰ Usługa nie wymaga niezależności, ale w przypadku jej braku, w sprawozdaniu z wykonania usługi powinna być zamieszczona stosowna informacja.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4400

	k) oświadczenie, że gdyby biegły rewident przeprowadził dodatkowe procedury, np. właściwe dla badania lub przeglądu, to mogłoby się zdarzyć, że ujawniłby i opisał w sprawozdaniu inne zagadnienia?	TAK/NIE	
	l) oświadczenie, że sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla stron, które uzgodniły przeprowadzenie procedur?	TAK/NIE	
	m) oświadczenie (tam gdzie ma to zastosowanie), że sprawozdanie dotyczy tylko określonych elementów, kont, pozycji lub informacji finansowych i niefinansowych, a nie całego sprawozdania finansowego jednostki?	TAK/NIE/ND	
	n) datę sporządzenia sprawozdania?	TAK/NIE	
	o) adres biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	p) podpis biegłego rewidenta	TAK/NIE	
9	Kontrola jakości zlecenia Czy w SWKJ zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33]	TAK/NIE	
10	Czy w SWKJ zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń na wykonanie usług pokrewnych? [KSKJ 35]	TAK/NIE	
11	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE/ND	
12	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	1) biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	2) kluczowy biegły rewident wydał sprawozdanie datowane po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
	3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmowała: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	a) omówienie znaczących spraw z biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
	b) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego sprawozdania?	TAK/NIE/ND	
	c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4400

	dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków?		
	d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania sprawozdania oraz rozważenie, czy proponowany sprawozdanie jest właściwe?	TAK/NIE/ND	

PROCEDURY KONTROLI 4410

wykonania usługi kompilacji wymagającej zastosowania krajowego standardu usług pokrewnych 4410 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Pokrewnych 4410 Usługi kompilacji obowiązującego do usług rozpoczętych po dniu 1 stycznia 2019 r.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4410

A. IDENTYFIKACJA FIRMY AUDYTORSKIEJ, KLIENTA, ZLECENIA I JEGO WYKONAWCY/ÓW

Firma audytorska	
Klient	
Przedmiot zlecenia	
Kluczowy biegły rewident	
Skład zespołu wykonującego zlecenie	
Podwykonawca/ podwykonawcy	

Kluczowa konkluzja

Oceń, czy biegły rewident podczas wykonywania usługi kompilacji zgodnie z niniejszym standardem:

- a) zastosował wiedzę ekspercką z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, w celu udzielania pomocy kierownikowi jednostki w sporządzaniu i prezentacji informacji finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na podstawie informacji dostarczonych przez kierownika jednostki oraz
- b) wydał raport zgodny z wymogami niniejszego standardu?

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4410

B. PROCEDURY KONTROLI ZLECENIA

Lp.	Procedura	Stwierdzony stan TAK/NIE/ND ¹⁷¹	Ustalenie kontroli ze wskazaniem podstawy prawnej
1	2	3	4
1	Wymogi etyczne Czy dokumentacja wdrożenia SWKJ zawiera dokumenty zapewniające przestrzeganie przy wykonywaniu usług pokrewnych zasad ustalonych w KSKJ i w Kodeksie IFAC: [KSKJ, 20; 4410, 21]		
	1) uczciwości?	TAK/NIE	
	2) obiektywizmu?	TAK/NIE	
	3) zawodowych kompetencji i należytej staranności?	TAK/NIE	
	4) zachowania tajemnicy informacji?	TAK/NIE	
	5) profesjonalnego postępowania?	TAK/NIE	
2	Akceptacja i kontynuacja zlecenia Czy FA ustaliła zasady i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem, które są niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma podejmie lub będzie kontynuować współpracę i zlecenia tylko wtedy, gdy: [KSKJ, 26]		
	1) posiada kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia?	TAK/NIE	
	2) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych?	TAK/NIE	
	3) rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy?	TAK/NIE	
3	Czy przyjęcie zlecenia kompilacji zostało poprzedzone procedurą akceptacji/kontynuacji relacji z klientem udokumentowaną protokołem akceptacji/kontynuacji oraz czy wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe? [KSKJ, 26-28]	TAK/NIE	
4	Czy w umowie o wykonanie zlecenia zostały uzgodnione następujące jego warunki,,: [4410, 24]		
	1) zamierzone wykorzystanie i udostępnianie informacji finansowych oraz wszelkich ograniczeń dotyczących zarówno ich	TAK/NIE	

¹⁷¹ Nie dotyczy lub nie ma zastosowania w konkretnym przypadku.

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4410

	wykorzystania, jak i udostępniania, jeśli ma to zastosowanie?		
	2) identyfikacja mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej?	TAK/NIE	
	3) cel i zakres zlecenia kompilacji?	TAK/NIE	
	4) odpowiedzialność biegłego rewidenta, w tym obowiązek przestrzegania stosownych wymogów etycznych?	TAK/NIE	
	5) odpowiedzialności kierownika jednostki za:		
	a) informacje finansowe oraz za ich sporządzenie i prezentację zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, które są dopuszczalne w świetle zamierzonego wykorzystania informacji finansowych oraz zamierzonych użytkowników?	TAK/NIE	
	b) dokładność i kompletność zapisów, dokumentów, wyjaśnień i innych informacji udostępnianych przez kierownika jednostki dla celów zlecenia kompilacji?	TAK/NIE	
	c) osądy niezbędne dla sporządzenia i prezentacji informacji finansowych, w tym za te, przy których biegły rewident może udzielać pomocy w trakcie zlecenia kompilacji?	TAK/NIE	
	d) oczekiwana forma i treść raportu biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
5	Jeśli usługa jest kolejnym zleceniem kompilacji, to czy biegły rewident ocenił, czy okoliczności, w tym zmiany w rozważaniach związanych z akceptacją zlecenia, wymagają aktualizacji warunków zlecenia oraz czy istnieje potrzeba przypomnienia kierownikowi jednostki o dotychczasowych warunkach zlecenia? [4410, 26]	TAK/NIE/ND	
6	Czy, jeśli w trakcie wykonywania zlecenia kompilacji biegły rewident zidentyfikował kwestie, które zgodnie z jego osądem były na tyle ważne, aby zwróciły uwagę kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, biegły rewident zakomunikował je niezwłocznie odpowiednim osobom,? [4410, 27]	TAK/NIE/ND	
7	Czy biegły rewident włączył do dokumentacji zlecenia dokumenty umożliwiające mu osiągnięcie wystarczającego zrozumienia następujących kwestii: [4410, 28]		
	1) działalności gospodarczej i operacyjnej jednostki, w tym systemu rachunkowości i dokumentacji księgowej jednostki?	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4410

	2) mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym ich zastosowania w branży jednostki?	TAK/NIE	
8	Czy biegły rewident: [4410, 28] [4410, 34]		
	1) zażądał od kierownika jednostki dodatkowych lub skorygowanych informacji, jeśli dowiedział się że wyjaśnienia lub inne informacje, w tym znaczące osądy, dostarczone przez kierownika jednostki na potrzeby zlecenia kompilacji były niekompletne, niedokładne lub w inny sposób niezadowolające?	TAK/NIE/ND	
	2) zgłosił kierownikowi jednostki potrzebę wprowadzenia odpowiednich korekt, jeśli:		
	a) skompilowane informacje finansowe nie odwoływały się odpowiednio do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub nie opisywały ich odpowiednio?	TAK/NIE/ND	
	b) wymagane były korekty do skompilowanych informacji finansowych, aby informacje finansowe nie były istotnie zniekształcone?	TAK/NIE/ND	
	c) skompilowane informacje finansowe w inny sposób wprowadzały w błąd?	TAK/NIE/ND	
	3) wycofał się ze zlecenia i poinformował kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór o przyczynach wycofania się, jeżeli:		
	a) nie był w stanie zakończyć zlecenia, ponieważ kierownik jednostki nie dostarczył żądanych zapisów, dokumentów, wyjaśnień lub innych informacji, w tym znaczących osądów? [4410, 33]	TAK/NIE/ND	
	b) kierownik jednostki odmówił lub nie zezwolił biegłemu rewidentowi na dokonanie zgłoszonych korekt do skompilowanych informacji finansowych? [4410, 35]	TAK/NIE/ND	
9	Dokumentacja Czy FA posiada dokumentację klienta obejmującą: [ustawa art. 67]		
	1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności?	TAK/NIE	
	2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu?	TAK/NIE/ND	
	3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta?	TAK/NIE	
	5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4410

	wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym?		
	6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej?	TAK/NIE	
10	Czy biegły rewident uzyskał potwierdzenie, odpowiednio, od kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, że wzięli oni odpowiedzialność za ostateczną wersję skompilowanych informacji finansowych? [4410, 37]	TAK/NIE	
11	Czy biegły rewident zawarł w dokumentacji zlecenia: [4410, 38]		
	1) opis znaczących kwestii powstających podczas wykonywania zlecenia kompilacji oraz w jaki sposób biegły rewident odniósł się do tych kwestii?	TAK/NIE/ND	
	2) wskazanie sposobu, w jaki skompilowane informacje finansowe zostały uzgodnione ze stanowiącymi ich podstawę zapisami, dokumentami, wyjaśnieniami i innymi informacjami dostarczonymi przez kierownika jednostki?	TAK/NIE	
	3) kopię ostatecznej wersji skompilowanych informacji finansowych, za które kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór potwierdzili swoją odpowiedzialność?,	TAK/NIE	
	4) raport biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
12	Raport biegłego rewidenta Czy pisemny raport biegłego rewidenta zawiera: [4410, 40-41]		
	a) tytuł raportu?	TAK/NIE	
	b) adresata lub adresatów – zgodnie z wymogami warunków zlecenia?	TAK/NIE	
	c) stwierdzenie, że biegły rewident skompilował informacje finansowe na podstawie informacji dostarczonych przez kierownika jednostki?	TAK/NIE	
	d) opis odpowiedzialności, odpowiednio, kierownika jednostki lub osób sprawujących	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4410

nadzór w odniesieniu do zlecenia kompilacji oraz w odniesieniu do informacji finansowych?		
e) identyfikację mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli wykorzystano ramowe założenia sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia, opis lub odwołanie do zawartego w informacjach finansowych opisu tych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia?	TAK/NIE	
f) identyfikację informacji finansowych, w tym tytuł każdego elementu informacji finansowych, jeżeli składa się ona z więcej niż jednego elementu, oraz datę informacji finansowych lub okres, którego dotyczą?	TAK/NIE	
g) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za kompilowanie informacji finansowych, w tym że usługa została wykonana zgodnie z KSUP 4410, oraz że biegły rewident przestrzegał stosownych wymogów etycznych?	TAK/NIE	
h) opis, na czym polega usługa kompilacji, zgodnie z KSUP 4410?	TAK/NIE	
i) wyjaśnienia, że:		
<input type="checkbox"/> ponieważ usługa kompilacji nie jest usługą atestacyjną, od biegłego rewidenta nie wymagana jest weryfikacja dokładności lub kompletności informacji dostarczanych przez kierownika jednostki na potrzeby kompilacji?	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> stosownie do tego biegły rewident nie wyraża opinii z badania lub wniosku z przeglądu na temat tego, czy informacje finansowe zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej?	TAK/NIE	
j) jeżeli informacje finansowe są sporządzane przy wykorzystaniu ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia, akapit wyjaśniający, który:		
<input type="checkbox"/> opisuje cel, dla którego informacje finansowe zostały sporządzone oraz, jeżeli to niezbędne, ich zamierzonych użytkowników lub zawiera odwołanie do noty w informacjach finansowych, która ujawnia te informacje	TAK/NIE	
<input type="checkbox"/> zwraca uwagę czytelników raportu na fakt, że informacje finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego	TAK/NIE	

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_KSUP 4410

	przeznaczenia oraz że skutkiem tego informacje te mogą nie być odpowiednie dla innych celów		
	k) datę raportu biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	l) podpis biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
	m) adres biegłego rewidenta?	TAK/NIE	
13	Kontrola jakości zlecenia Czy w SWKJ zostały określone procedury stosowania zasady, że w przypadku zespołowego wykonywania zlecenia, pracę mniej doświadczonych członków zespołu nadzoruje kluczowy biegły rewident oraz ewentualnie inne upoważnione przez niego doświadczone osoby (procedury nadzorowania)? [KSKJ, 33, 4410, 23]	TAK/NIE	
14	Czy w SWKJ zostały określone kryteria poddawania kontroli jakości zleceń na wykonanie usług pokrewnych? [KSKJ 35]	TAK/NIE	
15	Czy zlecenie spełnia ustalone w SWKJ kryteria objęcia kontrolą jakości?	TAK/NIE	
16	Czy przeprowadzono kontrolę jakości zlecenia i, jeśli tak, to czy: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	1) biegły rewident omówił z kontrolerem jakości znaczące sprawy pojawiające się podczas wykonywania zlecenia?	TAK/NIE/ND	
	2) biegły rewident wydał raport datowany po zakończeniu kontroli jakości?	TAK/NIE/ND	
	3) kontroler jakości zlecenia dokonał oceny jakości, która to ocena obejmowała: [KSKJ, 36]	TAK/NIE/ND	
	a) omówienie znaczących spraw z biegłym rewidentem?	TAK/NIE/ND	
	b) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego raportu?	TAK/NIE/ND	

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Uwagi:

- 1. Zastosowanie procedury I. albo II. uzależnione jest od tego, z jakiego okresu pochodzą dokumentacje /akta badania / akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ akt zleceń usług pokrewnych wybrane do kontroli.**
- 2. Odpowiadając na poszczególne pytania należy korzystać z ustaleń dokonanych w trakcie kontroli w zakresie oceny zgodności dokumentacji / akt badania / akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ akt zleceń usług pokrewnych ze standardami wykonywania zawodu oraz oceny SWKJ.**

Cel procedury: ocena zgodności wybranych do kontroli dokumentacji / akt badań / akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ akt zleceń usług pokrewnych z ustawą, rozporządzeniem oraz wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności

Lp.	Procedury	Tak/ Nie/Nd	Ustalenie
a) Podwykonawstwo			
1	Czy w przypadku, gdy niektóre czynności badania były realizowane przez podwykonawców ¹⁷² lub osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy ¹⁷³ , spełnione były następujące warunki: 1) umowa pomiędzy firmą audytorską a podwykonawcą została zawarta w formie pisemnej (ustawa art. 48 ust. 2), 2) miały zastosowanie zasady etyki zawodowej, przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz rotacji firmy audytorskiej (ustawa art. 49 pkt 1), 3) przestrzegane były polityki i procedury przeprowadzania badań ustawowych ustanowionych przez firmę audytorską (ustawa art. 49 pkt 2), 4) nie stwierdzono negatywnego wpływu na jakość wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej oraz ograniczeń sprawowania przez PANA nadzoru nad przestrzeganiem przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 przez firmę audytorską i biegłych rewidentów działających w jej imieniu (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. c).		
b) Wymogi w zakresie etyki i niezależności			
1	Czy właściciele, wspólnicy (w tym komplementariusze) lub udziałowcy (akcjonariusze), członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego,		

¹⁷² Podwykonawca - osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej wpisana na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 ustawy, której firma audytorska powierzyła, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania.

¹⁷³ Osoba fizyczna, w tym osoba prowadząca działalność gospodarczą, inna niż osoba, o której mowa w art. 46 pkt 1 ustawy (inna niż osoba prowadząca firmę audytorską w formie działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek), która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską, o której mowa w art. 46 ustawy.

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z firmą audytorską nie ingerowali w przeprowadzanie badania w sposób zagrażający niezależności lub obiektywizmowi biegłego rewidenta? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 75)		
2	Czy biegły rewident, przeprowadzając badanie/ wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie/ usługę pokrewną, działał w interesie publicznym i przestrzegał zasad etyki zawodowej), w szczególności (ustawa art. 69 ust. 1): 1) zachował uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyłą staranność; 2) posiadał odpowiednie kompetencje zawodowe; 3) przestrzegał tajemnicy zawodowej?		
3	Czy biegły rewident i firma audytorska zachowali zawodowy sceptycyzm w trakcie badania, w tym w trakcie jego planowania, przyjmując, że mogły zaistnieć okoliczności, w tym błąd lub oszustwo, powodujące istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych podlegających badaniu, bez względu na wcześniejsze doświadczenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, dotyczące uczciwości i rzetelności kierownictwa badanej jednostki oraz osób odpowiedzialnych za zarządzanie badaną jednostką, w tym jej ład korporacyjny? (ustawa art. 69 ust. 2) Zachowanie zawodowego sceptycyzmu powinno być szczególnie wymagane przy ocenie przez biegłego rewidenta szacunków dotyczących: 1) wartości godziwej i utraty wartości aktywów, 2) rezerw, 3) przyszłych przepływów pieniężnych – które mogły mieć znaczenie dla zdolności badanej jednostki do kontynuowania działalności. (ustawa art. 69 ust 3)		
4	Czy firma audytorska, członkowie zespołu wykonującego badanie oraz osoba fizyczna mogący wpłynąć na wynik badania, byli niezależni od badanej jednostki i nie brali udziału w procesie podejmowania decyzji przez badaną jednostkę, co najmniej w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzania badania? (ustawa art. 69 ust. 4)		
5	Czy firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident podjęli niezbędne działania w celu zapewnienia, że przy przeprowadzaniu badania na ich niezależność nie wpływał żaden rzeczywisty ani potencjalny konflikt interesów, o którym mowa w rozdziale 220 Kodeksu etyki, relacje gospodarcze ani żadne inne bezpośrednie lub pośrednie relacje między badaną jednostką a firmą audytorską, członkami zespołu wykonującego badanie, członkami sieci, do której należy firma audytorska, kierownictwem firmy audytorskiej lub osobami związanymi z nimi stosunkiem kontroli? (ustawa art. 69 ust. 5, Kodeks etyki rozdział 220)		
6	Czy firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident powstrzymali się od przeprowadzenia badania, jeżeli istniało zagrożenie wystąpienia		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	autokontroli, czerpania korzyści własnych, promowania interesów badanej jednostki, zażyłości lub zastraszenia, o których mowa w rozdziale 200 Kodeksu etyki, spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym między badaną jednostką a kluczowym biegłym rewidentem, firmą audytorską, członkiem sieci, do której należy firma audytorska, lub osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania, wskutek czego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia mogłaby wnioskować, że niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej była zagrożona pomimo zastosowania zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu oraz czy spełnione były wymagania rozdziału 260 Kodeksu etyki związane z prezentami oraz gościnnością oraz ich wpływem na niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej? (ustawa art. 69 ust. 6, Kodeks etyki rozdział 200 oraz 260)		
7	Czy kluczowy biegły rewident, firma audytorska i jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna biorąca 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 spełniły następujące warunki: 1) nie posiadały ani czerpały istotnych i bezpośrednich korzyści z instrumentów finansowych, w tym z udziałów w kapitale własnym, papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredytów, pożyczek lub innych instrumentów dłużnych, w tym z praw i obowiązków do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowanych, gwarantowanych lub w inny sposób wspieranych przez jakąkolwiek badaną jednostkę objętą wykonywanymi przez nich czynnościami w zakresie badania; 2) nie uczestniczyły w transakcjach, których przedmiotem były instrumenty finansowe, określone w pkt 1 (ustawa art. 69 ust. 7); 3) spełniały wymagania rozdziału 270 Kodeksu etyki związane ze sprawowaniem pieczy nad aktywami klienta?		
8	Czy kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy, którzy uczestniczyli w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta, lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie uczestniczyły w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie wpływają na ten wynik, jeżeli (ustawa art. 69 ust. 9): 1) posiadali 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		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

<p>bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowanymi przez badaną jednostkę, z wyjątkiem takich, które posiadane były 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 były kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie były podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy, a także z wyjątkiem kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów;</p> <p>2) posiadali 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, których posiadanie mogło spowodować lub mogły być postrzegane przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujące konflikt interesów, z wyjątkiem takich, które posiadane były 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 były kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie były podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ miały te osoby lub firmy;</p> <p>3) w okresie, o którym mowa w art. 69 ust. 4 ustawy, pozostawali z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który mógł powodować lub mógł być postrzegany przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujący konflikt interesów;</p> <p>4) uczestniczyli w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki w roku obrotowym poprzedzającym okres objęty badaniem, w okresie objętym badanym sprawozdaniem lub okresie przeprowadzania badania;</p> <p>5) byli przedstawicielami prawnymi (pełnomocnikami), członkami organów nadzorczych, zarządzających lub pracownikami badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej;</p> <p>6) brały udział w procesie zarządzania badaną jednostką i podejmowania przez nią decyzji;</p> <p>7) świadczyli usługi inne niż badanie, które miały istotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe;</p>		
---	--	--

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	8) istniały inne okoliczności naruszające niezależność w stopniu uniemożliwiającym ograniczenie tego naruszenia przy użyciu jakiegokolwiek zabezpieczenia, które nie pozwalały na sporządzenie bezstronnego i niezależnego sprawozdania z badania w szczególności naruszały wymagania rozdziału 290 Kodeksu etyki?		
9	Czy kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca 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, nie żądali ani nie przyjmowali od badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej żadnych korzyści majątkowych lub osobistych, chyba że obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby ich wartość za niewielką lub nieistotną? (ustawa art. 71)		
10	Czy firma audytorska oraz członkowie zespołu wykonującego badanie, w przypadku gdy w okresie objętym sprawozdaniem finansowym badana jednostka została przejęta przez inną jednostkę, połączyła się z inną jednostką lub przejęła inną jednostkę, ustaliła i oceniła obecne oraz wcześniejsze interesy lub stosunki z tą inną jednostką, w tym usługi niebędące badaniem świadczone na rzecz tej innej jednostki, poprzez sprawdzenie, czy przy uwzględnieniu dostępnych zabezpieczeń, mogłyby one zagrozić ich niezależności i zdolności do kontynuowania badania po dniu wejścia w życie połączenia lub przejęcia? (ustawa art. 72 ust. 1) <i>Firma audytorska oraz członkowie zespołu wykonującego badanie, niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia połączenia lub przejęcia, o których mowa w art. 72 ust. 1, podjęli działania niezbędne do zakończenia interesów lub stosunków, które zagrażałyby ich niezależności, a do czasu ich zakończenia przyjęli zabezpieczenia, które służyły zminimalizowaniu zagrożeń dla niezależności wynikających z wcześniejszych lub obecnych interesów lub stosunków.</i> (ustawa art. 72 ust. 2)		
11	Czy świadczenie usług innych niż badanie odbywa się zgodnie z wymogami niezależności określonymi odpowiednio dla takich usług w zasadach etyki zawodowej oraz standardach wykonywania takich usług. (ustawa art. 73)		
12	Czy firma audytorska i członkowie zespołu wykonującego badanie przed przystąpieniem do badania złożyli oświadczenia o spełnianiu wymogów niezależności, o których mowa w art. 69–73 ustawy? (ustawa art. 74 ust. 2)		
13	Czy kluczowy biegły rewident oraz biegli rewidenci przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej: - nie należeli do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym nie pełnili funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego, - nie pełnili funkcji członka komitetu audytu lub organu pełniącego jego funkcje, - nie pełnili funkcji członka organu nadzorczego,		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	w badanej JZP przez okres co najmniej 2 lat - od dnia zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego biegłego rewidenta lub wzięcia bezpośredniego udziału w badaniu danej jednostki? (ustawa art. 76 ust. 1 oraz 2)		
14.	Czy pracownicy firmy audytorskiej oraz osoby należące do kadry kierowniczej wyższego szczebla niebędące kluczowymi biegłymi rewidentami oraz osoby fizyczne, z których usług korzysta lub które nadzoruje dany biegły rewident lub firma audytorska – jeżeli byli biegłymi rewidentami, przed upływem co najmniej roku od dnia wzięcia bezpośredniego udziału w badaniu nie zajmowali stanowisk lub nie obejmowali funkcji, o których mowa w art. 76 ust. 1 ustawy? (ustawa art. 76 ust. 3)		
14	Czy spełnione zostały wymogi dotyczące: a) mechanizmu rotacji kluczowego biegłego rewidenta, b) mechanizmu stopniowej rotacji najwyższego rangą personelu, o którym mowa w art. 17 ust. 7 akapit trzeci rozporządzenia nr 537/2014? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 6)		
c) Ocena zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi			
1	Czy firma audytorska, w przypadku gdy całkowite wynagrodzenie otrzymane od JZP za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych wynosiło ponad 15 % całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez firmę audytorską, przeprowadzając badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych, ujawniła ten fakt komitetowi audytu oraz omówiła z nim zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane dla ograniczenia tych zagrożeń? Komitet ds. audytu powinien był rozważyć, czy zlecenie badania powinno być zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską przed wydaniem sprawozdania z badania. (rozporządzenie nr 537/2014 art. 4 ust. 3 akapit pierwszy) <i>W przypadku gdy wynagrodzenie otrzymane od takiej JZP nadal przekracza 15 % całkowitych wynagrodzeń firmy audytorskiej, komitet ds. audytu decyduje, na podstawie obiektywnych przyczyn, czy firma audytorska może kontynuować przeprowadzanie badań ustawowych przez dodatkowy okres, który w żadnym przypadku nie może przekraczać dwóch lat (rozporządzenie nr 537/2014 art. 4 ust. 3 akapit drugi)</i>		
2	Czy wynagrodzenie za przeprowadzenie badania uzyskiwane przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców działających w ich imieniu i na ich rzecz nie było (ustawa art. 80 ust. 1): 1) uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania; 2) kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską lub jakkolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci?		
3	Czy wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedlało pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	(ustawa art. 80 ust. 2) oraz czy spełniało wymogi rozdziału 240 Kodeksu etyki?		
4	Czy wynagrodzenie za świadczenie usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych, spełniało warunki, o których mowa odpowiednio w art. 80 ust. 1 i 2 ustawy? (ustawa art. 80 ust. 3)		
5	Czy zlecenie badania jednostki innej niż JZP nie były kontynuowane w przypadku, gdy przynajmniej w jednym roku, w okresie ostatnich 5 lat, przychód firmy audytorskiej z tytułu wszystkich wykonanych w danym roku obrotowym usług na rzecz jednostki innej niż JZP lub jednostki z nią powiązanej stanowił co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu firmy audytorskiej? (ustawa art. 70 ust. 1) <i>Przepisu art. 70 ust. 1 nie stosuje się do pierwszego roku działalności firmy audytorskiej. (ustawa art. 70 ust. 2)</i>		
d) Przyjmowanie zleceń i kontynuowanie współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń			
1	Czy pracownicy i inne osoby, z których usług korzysta lub które nadzoruje, i które biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, posiadali odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie przydzielonych im obowiązków oraz czy wykonywane przez nich zlecenie badania było zgodne z obowiązującymi dla tego zlecenia standardami badania oraz obowiązującymi wymogami ustawowymi w zakresie niezależności oraz rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. b)		
2	Czy zlecenie usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej było przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu i wymogami ustawowymi. (ustawa art. 64. Ust. 1 pkt 1 lit. d)		
3	Czy firma audytorska zapewniła kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący badanie, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania? (ustawa art. 66 ust. 2)		
4	Czy firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania ocenili i udokumentowali, czy (ustawa art. 74 ust. 1): 1) spełnione zostały wymogi niezależności, o których mowa w art. 69–73 ustawy; 2) istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz 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 do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych uzyskane w państwie Unii Europejskiej, w którym wymagane jest badanie, w tym, czy została wpisana do odpowiednich rejestrów biegłych rewidentów, prowadzonych w państwie Unii Europejskiej wymagającym badania, 5) spełnione są wymagania rozdziału 210 Kodeksu etyki związane z akceptacją współpracy z klientem, przyjęciem zlecenia oraz zmianą osoby realizującej zlecenie?		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

4	Czy w przypadku zastąpienia firmy audytorskiej inną firmą audytorską, zastępowana firma audytorska zapewniła zastępującej firmie audytorskiej dostęp do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki, dostęp do dodatkowych sprawozdań, o których mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014, za poprzednie lata oraz do wszelkich informacji przekazanych właściwym organom zgodnie z art. 12 i 13 rozporządzenia nr 537/2014 oraz na wniosek zastępującej firmy audytorskiej dostęp do akt badania? (ustawa art. 82, rozporządzenie nr 537/2014 art. 18)		
e) Przeprowadzenie zlecenia			
1	Czy do badania firma audytorska wyznaczyła przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta, kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości badania oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania? (ustawa art. 66 ust. 1)		
2	Czy kluczowy biegły rewident brał czynny udział w przeprowadzaniu badania? (ustawa art. 66 ust. 3)		
3	Czy kluczowy biegły rewident przeznaczył wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania? (ustawa art. 66 ust. 4)		
4	Czy firma audytorska sporządziła dokumentację klienta? (ustawa art. 67 ust. 3) <i>Dokumentacja klienta zawiera:</i> 1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności; 2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu; 3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta; 4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta. w tym usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych; 5) 4a) akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta; 6) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym; 7) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej.		
5	Czy firma audytorska utworzyła akta badania? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 2 w powiązaniu z art. 67 ust. 4) <i>Akta badania zawierają:</i> 1) dane i dokumenty, o których mowa w art. 74 ustawy; (m.in. oświadczenie o spełnianiu wymogów niezależności, o których mowa w art. 69–73 ustawy)		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	<p>a także w art. 6–8 rozporządzenia nr 537/2014 (przygotowanie do badania ustawowego i ocena zagrożeń dla niezależności; nieprawidłowości w tym oszustwa; kontrola jakości wykonania zlecenia)</p> <p>2) imiona i nazwiska kluczowych biegłych rewidentów wraz ze wskazaniem imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania;</p> <p>3) skład zespołu wykonującego badanie;</p> <p>4) w przypadku badań JZP – imię i nazwisko kontrolera jakości wykonania zlecenia badania;</p> <p>5) listę podwykonawców, podmiotów powiązanych z firmą audytorską, podmiotów należących do sieci, ekspertów lub innych osób, które brały udział w przeprowadzeniu badania;</p> <p>6) oświadczenia o niezależności, o których mowa w art. 74 ust. 2 ustawy;</p> <p>7) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów;</p> <p>8) sprawozdanie z badania sporządzone zgodnie z art. 83 ustawy, a w odpowiednich przypadkach – także zgodnie z art. 10 rozporządzenia nr 537/2014;</p> <p>9) w przypadku badania jednostki, w której działa komitet audytu lub inny organ pełniący jego funkcję – sprawozdanie dodatkowe, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014;</p> <p>10) dokumentację badania w rozumieniu art. 68 pkt 1 ustawy;</p> <p>11) dokumentację wykonanego przeglądu, o której mowa w art. 81 ust. 5 pkt 3 ustawy (przeгляд dokumentacji, zgromadzonej dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego);</p> <p>12) oświadczenie o spełnieniu wymogu, o którym mowa w art. 66 ust. 4 ustawy (kluczowy biegły rewident i firma audytorska przeznaczyci wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania);</p> <p>13) inne istotne dane i dokumenty, które brane były pod uwagę przez kluczowego biegłego rewidenta i firmę audytorską przy sporządzaniu sprawozdania z badania oraz sprawozdania dodatkowego, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014, oraz które wspomagają proces monitorowania przestrzegania przepisów ustawy, a w odpowiednich przypadkach – także przepisów rozporządzenia nr 537/2014, przez firmę audytorską.</p>		
6	Czy firma audytorska zamknęła akta badania nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z badania? (ustawa art. 67 ust. 5)		
	Czy firma audytorska utworzyła akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz akt zleceń usług pokrewnych? (ustawa art. 64 ust. 1 pkt 2)		
	Czy firma audytorska zamknęła akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych, nie później niż 60 dni		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej? (ustawa art. 67 ust. 5a)		
	Czy firma audytorska sporządziła dokumentację, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 ustawy, w języku polskim? (ustawa art. 67 ust. 4a)		
	Czy firma audytorska zapewniła, na potrzeby przedmiotowej kontroli, pisemne tłumaczenie na język polski dokumentacji, o której mowa w ust. 3 pkt 4a oraz ust. 4 pkt 7, 10 i 13 ustawy, jeżeli była ona sporządzona w języku obcym? (ustawa art. 67 ust. 4a)		
7	Czy biegły rewident, który w związku z świadczeniem usług atestacyjnych lub usług pokrewnych dowiedział się o (ustawa art. 77): 1) przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy przez funkcjonariusza publicznego z państwa Unii Europejskiej lub państwa trzeciego, 2) udzieleniu albo obietnicy udzielenia funkcjonariuszowi publicznemu, o którym mowa w pkt 1, korzyści majątkowej lub osobistej – zawiadomił niezwłocznie o tym fakcie organ powołany do ścigania przestępstw w Rzeczypospolitej Polskiej?		
8	Czy biegły rewident oraz firma audytorska zachowuje w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych lub usług pokrewnych? Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. (ustawa art. 78 ust. 1) <i>Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwalają przepisy odrębne. (ustawa art. 78 ust. 2)</i>		
9	Czy akta badania umożliwiają biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu prześledzenie przebiegu badania i znalezienie uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania? (ustawa art. 84) ¹⁷⁴		
10	Czy w przypadku zaistnienia sporów między kontrolerem jakości wykonania zlecenia a kluczowym biegłym rewidentem spór został rozwiązany zgodnie z procedurami firmy audytorskiej? (art. 8 ust. 6 zdanie drugie rozporządzenia nr 537/2014, ustawa art. 64 ust. 1 pkt 6 lit. c)		
11	Czy firma audytorska grupy udokumentowała wyniki własnej pracy wykonanej w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego i utworzyła akta badania, o których mowa w art. 67 ust. 4 ustawy? (ustawa art. 81 ust. 3)		
f) Sprawozdanie z badania oraz sprawozdanie dodatkowe			
1	Czy sprawozdanie z badania sporządzono na piśmie (ustawa art. 83 ust. 1), w sposób jasny i jednoznaczny? (ustawa art. 83 ust. 2) ¹⁷⁴		
2	Czy sprawozdanie z badania zawiera: ➤ wymogi art. 10 rozporządzenia nr 537/2014:		

¹⁷⁴ Przepisy art. 83–86 stosuje się odpowiednio do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej oraz sporządzania sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej. (ustawa art. 87 ust. 2)

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

<p>a) stwierdzenie, kto lub który organ powołał firmę audytorską;</p> <p>b) wskazanie daty powołania oraz całkowitego nieprzerwanego okresu trwania zlecenia, w tym także przypadki przedłużenia zlecenia w przeszłości oraz ponownego powołania firm audytorskich;</p> <p>c) przedstawienie — na poparcie opinii z badania — następujących informacji:</p> <p>(i) opisu najbardziej znaczących ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem;</p> <p>(ii) podsumowania reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka; oraz</p> <p>(iii) w stosownych przypadkach — najważniejszych spostrzeżeń związanych z tymi rodzajami ryzyka. Jeżeli było to odpowiednie dla powyższych informacji dotyczących każdego znaczącego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia zawartych w sprawozdaniu z badania, w sprawozdaniu z badania podaje się wyraźne odniesienie do stosownych informacji w sprawozdaniach finansowych.</p> <p>d) wyjaśnienie, w jakim zakresie badanie ustawowe uznano za umożliwiające wykrycie nieprawidłowości, w tym oszustw;</p> <p>e) potwierdzenie, że opinia z badania jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla komitetu ds. audytu, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014;</p> <p>f) oświadczenie, że nie były świadczone zabronione usługi niebędące badaniem, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014 oraz że biegli rewidenci lub firma audytorska pozostali niezależni od badanej jednostki w trakcie przeprowadzania badania;</p> <p>g) wskazanie wszelkich usług, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki przez nią kontrolowanej i które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym. (rozporządzenie nr 537/2014 art. 10 ust. 2)</p> <p><i>O ile nie jest to wymagane zgodnie z art. 10 ust. 2 lit. e) rozporządzenia nr 537/2014., sprawozdanie z badania nie zawiera żadnych odwołań do sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014. Sprawozdanie z badania musi być sformułowane w sposób jasny i jednoznaczny. (rozporządzenie nr 537/2014 art. 10 ust. 3)</i></p> <p><i>Biegły rewident lub firma audytorska nie mogli posługiwać się nazwą żadnych właściwych organów w sposób, który mógłby wskazywać lub sugerować, że organy te zatwierdzają lub akceptują sprawozdanie z badania. (rozporządzenie nr 537/2014 art. 10 ust. 4)</i></p> <p>➤ wymogi art. 83 ust. 3 ustawy:</p> <p>1) nazwę i siedzibę firmy audytorskiej, która przeprowadziła badanie;</p> <p>2) nazwę jednostki, której sprawozdanie finansowe podlegało badaniu;</p> <p>3) wskazanie, czy przedmiotem badania było roczne sprawozdanie finansowe badanej jednostki, czy też roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej;</p>		
--	--	--

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	<ol style="list-style-type: none">4) wskazanie dnia bilansowego sprawozdania finansowego oraz okresów objętych sprawozdaniem finansowym podlegającym badaniu;5) wskazanie zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzeniu sprawozdania finansowego podlegającego badaniu;6) opis zakresu badania, w tym wskazanie standardów badania, według których przeprowadzono badanie;7) imię i nazwisko biegłego rewidenta, podpisującego sprawozdanie z badania oraz jego numer w rejestrze;8) opinię biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawiało rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;9) opinię biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe było zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową;10) opinię, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami, oraz czy było zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;11) oświadczenie o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności oraz wskazanie, na czym polegało każde takie istotne zniekształcenie;12) opinię, czy emitent obowiązany do złożenia oświadczenia o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarł w tym oświadczeniu informacje wymagane zgodnie z zakresem określonym w przepisach wykonawczych wydanych 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 lub regulaminach, o których mowa w art. 61 tej ustawy, a w odniesieniu do określonych informacji wskazanych w tych przepisach lub regulaminach – stwierdzenie, czy były one zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;13) objaśnienia, w których biegły rewident odnosi się do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania, które nie spowodowały wydania opinii z zastrzeżeniami;14) oświadczenie biegłego rewidenta o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogły rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności;15) stwierdzenie, że zakres badania nie obejmował zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki ani efektywności lub		
--	--	--	--

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	<p>skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej zarząd lub inny organ zarządzający obecnie lub w przyszłości;</p> <p>16) informację o tym, czy jednostka, o której mowa w art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości, sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w tym przepisie albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust. 9 ustawy o rachunkowości, a w przypadku jednostki korzystającej ze zwolnienia, o którym mowa w art. 49b ust. 11 tej ustawy – informację czy jednostka ta ujawniła w swoim sprawozdaniu z działalności nazwę i siedzibę jednostki dominującej wyższego szczebla, sporządzającej oświadczenie lub odrębne sprawozdanie grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych, które obejmowało tę jednostkę i jej jednostki zależne każdego szczebla;</p> <p>17) inne elementy, które biegły rewident uznał za konieczne;</p> <p>18) podpis biegłego rewidenta i datę sporządzenia sprawozdania z badania.</p> <p><i>Wymogów wskazanych w ww. pkt 10 i 11 nie stosuje się do oświadczenia na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości i odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust. 9 tej ustawy. (ustawa art. 83 ust. 4)</i></p> <p>W sprawozdaniu z badania należy ponadto zamieścić (ustawa art. 83 ust. 6):</p> <ol style="list-style-type: none">1) opinię, czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych;2) uzasadnienie wydania opinii z zastrzeżeniami, wydania opinii negatywnej albo odmowy wydania opinii przez biegłego rewidenta, wraz z opisem skutków zniekształceń będących powodem wydania takiej opinii albo odmowy jej wydania;3) informację o niedopełnieniu przez badaną jednostkę, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego, a w stosownych przypadkach także do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy;4) informację o stwierdzonym podczas badania istotnym naruszeniu prawa, statutu lub umowy spółki mającym wpływ na sprawozdanie finansowe;5) informację, czy jednostka badana przestrzegała obowiązujących regulacji ostrożnościowych, określonych w odrębnych przepisach, w szczególności, czy:<ul style="list-style-type: none">➤ spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa prawidłowo ustaliła współczynnik wypłacalności,➤ bank lub podmiot prowadzący działalność maklerską prawidłowo ustalił współczynniki kapitałowe,➤ zakład ubezpieczeń lub zakład reasekuracji utworzył rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe dla celów rachunkowości w wysokości		
--	---	--	--

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	<p>zapewniającej pełne wywiązywanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań wynikających z zawartych umów ubezpieczenia lub umów reasekuracji,</p> <p>➤ zakład ubezpieczeń na życie w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, prawidłowo wyliczył margines wypłacalności i posiada środki własne, o których mowa w art. 106j ust. 3 pkt 3 tej ustawy w wysokości nie niższej niż margines wypłacalności i nie niższej niż kapitał gwarancyjny.</p>		
3	<p>Czy sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014 zostało złożone nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania (rozporządzenie nr 537/2014 art. 11 ust. 1), czy było podpisane i opatrzone datą (rozporządzenie nr 537/2014 art. 11 ust. 4), czy wyjaśniono w nim wyniki przeprowadzonego badania ustawowego oraz przynajmniej (rozporządzenie nr 537/2014 art. 11 ust. 2):</p> <p>a) zamieszczono oświadczenie o niezależności, o którym mowa w art. 6 ust. 2 lit. a) rozporządzenia nr 537/2014;</p> <p>b) jeżeli badanie ustawowe przeprowadziła firma audytorska, w sprawozdaniu wymieniono każdego kluczowego partnera firmy audytorskiej biorącego udział w badaniu;</p> <p>c) jeżeli biegły rewident lub firma audytorska ustalili, że ich czynności przeprowadza inny biegły rewident lub firma audytorska nienależący do tej samej sieci, lub jeżeli korzystali z usług ekspertów zewnętrznych, w sprawozdaniu wskazuje się ten fakt i potwierdza, że biegły rewident lub firma audytorska otrzymali od tego drugiego biegłego rewidenta, firmy audytorskiej lub eksperta zewnętrznego potwierdzenie ich niezależności;</p> <p>d) opisano charakter, częstotliwość i zakres kontaktów z komitetem ds. audytu lub organem wykonującym równoważne funkcje w badanej jednostce, organem zarządzającym i organem administrującym lub nadzorczym badanej jednostki, podając daty spotkań z tymi organami;</p> <p>e) zawarto opis zakresu i terminów badania;</p> <p>f) jeżeli powołano więcej niż jednego biegłego rewidenta lub więcej niż jedną firmę audytorską, opisano podział zadań między biegłymi rewidentami lub firmami audytorskimi;</p> <p>g) opisano zastosowaną metodykę, w tym wskazano, które kategorie bilansu zostały bezpośrednio sprawdzone, a które kategorie zostały sprawdzone w oparciu o testowanie systemu oraz testy zgodności; w tym wyjaśniono ewentualne istotne różnice w zakresie wag przypisanych procedurom wiarygodności, testowaniu systemu oraz testom zgodności w porównaniu z poprzednim rokiem, nawet jeżeli badanie ustawowe w poprzednim roku było przeprowadzone przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską;</p> <p>h) ujawniono ilościowy poziom istotności stosowany do wykonania badania ustawowego w odniesieniu do sprawozdań finansowych jako</p>		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	<p>całości i — w stosownym przypadkach — poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald lub ujawnień, oraz ujawniono czynniki jakościowe uwzględnione przy ustalaniu poziomu istotności;</p> <p>i) zgłoszono i wyjaśniono osądy dotyczące stwierdzonych w trakcie badania zdarzeń lub okoliczności, które mogły wzbudzić poważne wątpliwości co do tego, czy jednostka była zdolna do kontynuowania swojej działalności, oraz ustalono, czy te zdarzenia lub okoliczności stanowiły istotną niepewność; ponadto przedstawiono w formie podsumowania wszystkie gwarancje, listy poświadczające, zobowiązania do interwencji publicznej oraz inne środki wsparcia, które uwzględniono przy ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności;</p> <p>j) zgłoszono wszelkie znaczące słabości systemu wewnętrznej kontroli w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz systemu księgowości badanej jednostki lub — w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych — jednostki dominującej. W przypadku każdej takiej znaczącej słabości w dodatkowym sprawozdaniu podano, czy dana słabość została naprawiona przez zarząd;</p> <p>k) zgłoszono wszelkie istotne kwestie związane z faktycznymi lub domniemanymi przypadkami nieprzestrzegania przepisów ustawowych i wykonawczych lub statutu spółki stwierdzonymi podczas badania, o ile uważano je za odpowiednie do tego, aby umożliwić komitetowi ds. audytu wykonywanie jego zadań;</p> <p>l) zgłoszono i oceniono metody wyceny zastosowane do poszczególnych pozycji rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w tym wszelki skutki zmian tych metod;</p> <p>m) w przypadku ustawowego badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wyjaśniono zakres konsolidacji i kryteria wyłączenia stosowane przez badaną jednostkę do jednostek nieobjętych konsolidacją, o ile takie jednostki istniały, oraz stwierdzono, czy stosowane kryteria były zgodne z ramami sprawozdawczości finansowej;</p> <p>n) w stosownych przypadkach wskazano wszelkie prace w zakresie badania wykonane przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego, firmę audytorską z państwa trzeciego w związku z badaniem ustawowym skonsolidowanych sprawozdań finansowych innym niż badanie wykonywane przez członków tej samej sieci, do której należał biegły rewident, skonsolidowanych sprawozdań finansowych;</p> <p>o) wskazano, czy badana jednostka przedstawiła wszystkie żądane wyjaśnienia i dokumenty;</p> <p>p) zgłoszono:</p> <p>(i) wszelkie istotne trudności napotkane podczas przeprowadzania badania ustawowego;</p>		
--	---	--	--

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	<p>(ii) wszelkie istotne kwestie wynikające z badania ustawowego, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z zarządem; oraz</p> <p>(iii) wszelkie inne kwestie wynikające z badania ustawowego, które według profesjonalnego osądu biegłego rewidenta były istotne dla nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej?</p> <p>Czy na wniosek biegłego rewidenta, firmy audytorskiej lub komitetu ds. audytu, biegły rewident omówił kluczowe kwestie wynikające z badania ustawowego, o których mowa w sprawozdaniu dodatkowym dla komitetu ds. audytu, w szczególności w odniesieniu do <i>znaczących słabości systemu wewnętrznej kontroli</i>, z komitetem ds. audytu, organem administrującym lub — w stosownych przypadkach — organem nadzorczym badanej jednostki? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 11 ust. 2 akapit 3, ustawa art. 131)</p> <p>Czy jeżeli zlecenia udzielono równocześnie więcej niż jednemu biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej, a pojawił się spór między nimi co do procedur badania, zasad rachunkowości lub wszelkich innych zagadnień dotyczących przeprowadzania badania ustawowego, przyczyny tego sporu wyjaśniono w sprawozdaniu dodatkowym dla komitetu ds. audytu? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 11 ust. 3)</p>		
4	<p>Czy w przypadku, gdy badanie ustawowe było przeprowadzane przez więcej niż jedną firmę audytorską, wyniki badania zostały uzgodnione między tymi firmami i przedstawione we wspólnym sprawozdaniu z badania, zawierającym wspólną opinię z badania, a w przypadku różnicy zdań czy każda firma audytorska przedstawiła swoją opinię w osobnym punkcie sprawozdania z badania wraz z uzasadnieniem różnicy zdań? (ustawa art. 85)¹⁷⁴</p>		
5	<p>Czy sprawozdanie z badania zostało sporządzone w postaci elektronicznej oraz opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta, (ustawa art. 86 ust. 1), a w przypadku gdy badanie ustawowe było przeprowadzane przez więcej niż jedną firmę audytorską, czy każda z firm audytorskich biorących udział w badaniu wyznaczyła co najmniej jednego biegłego rewidenta do podpisania sprawozdania z badania? (ustawa art. 86 ust. 2)¹⁷⁴</p> <p><i>Przepisu ust. 2 nie stosuje się w przypadku, o którym mowa w art. 48 (podwykonawstwo). (ustawa art. 86 ust. 3)</i></p>		
6	<p>Czy firma audytorska grupy sporządziła sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a w przypadku gdy badana jednostka dominująca posiadała komitet audytu lub inny organ pełniący jego funkcje, czy sporządziła sprawozdanie dodatkowe, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014, dotyczącego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego? (ustawa art. 81 ust. 2)</p> <p><i>Jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 37 ustawy o rachunkowości jest dołączone do jej skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdanie z badania</i></p>		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

	<i>skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej mogą być połączone w jeden dokument. (ustawa art. 87 ust. 1)</i>		
g) Obowiązki wobec organów nadzoru (jeżeli dotyczy)			
1	Czy firma audytorska niezwłocznie przekazała PANA/KNA informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. c rozporządzenia nr 537/2014 tj. informacje o odmowie wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydaniu negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami? (ustawa art. 138)		
2	Czy firma audytorska niezwłocznie przekazała KNF informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014 tj. informacje o: a) istotnym naruszeniu przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych określających, w stosownych przypadkach, warunki udzielania zezwoleń takim jednostkom lub szczegółowo regulujących prowadzenie działalności takich jednostek interesu publicznego; b) istotnym zagrożeniu lub wątpliwości dotyczące kontynuacji funkcjonowania jednostki interesu-publicznego; c) odmowie wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydaniu negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami.		
h) Skonsolidowane sprawozdania finansowe			
1	Czy firma audytorska grupy, w przypadku gdy w trakcie przeprowadzania badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego polegała na wynikach pracy wykonanej przez: 1) inną firmę audytorską i działających w jej imieniu biegłych rewidentów lub 2) jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, lub 3) biegłych rewidentów pochodzących z państwa trzeciego – w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy, dokonała na podstawie umowy gwarantującej udostępnienie dokumentacji badania jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, przeglądu pracy podmiotów, o których mowa w pkt 1–3? (ustawa art. 81 ust. 4)		
2	Czy firma audytorska grupy: 1) oceniła pracę wykonaną przez: a) inną firmę audytorską i działających w jej imieniu biegłych rewidentów lub b) jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, lub c) biegłych rewidentów pochodzących z państwa trzeciego – w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego; 2) udokumentowała charakter, czas oraz zakres prac wykonanych przez podmioty, o których mowa w pkt 1; 3) udokumentowała wykonany przez siebie przegląd dokumentacji, zgromadzonej dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przez podmioty, o których mowa w pkt 1? (ustawa art. 81 ust. 5)		

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

3	Czy firma audytorska grupy, w przypadku gdy nie miała możliwości dokonania przeglądu, o którym mowa w art. 81 ust. 4 ustawy, dla celów właściwego przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przeprowadziła dodatkową pracę w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, bezpośrednio albo w oparciu o umowę, o której mowa w art. 48 ust. 2 ustawy (<i>podwykonawstwo</i>) oraz czy poinformowała PANA/KNA o przeprowadzeniu dodatkowej pracy w związku z niemożnością dokonania przeglądu? (ustawa art. 81 ust. 7)		
---	--	--	--

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

I. Analiza dokumentacji badania/akt badania/ akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ akt zleceń usług pokrewnych w kontekście sprawozdania finansowego

A. Sprawdzenie zgodności opublikowanego sprawozdania finansowego ze zbadanym,

B. Ustalenie istotności (metoda, wzorzec, procent),

C. Ustalenie specyficznych dla branży:

a. Obszarów badania/usługi atestacyjnej innej niż badanie/usługi pokrewnej,

b. Kwestii (problemów)

c. Ryzyk

D. Zidentyfikowanie złożonych i trudnych obszarów badania/ usługi atestacyjnej innej niż badanie/usługi pokrewnej,

E. Zidentyfikowanie zagrożenia kontynuacji działalności,

F. Kwestie ewentualnej modyfikacji opinii,

G. Zidentyfikowanie kwestii dotyczących stosowanych polityk/zasad rachunkowości,

H. Kwestia rozpoznawania przychodów

I. Identyfikacja innych kluczowych obszarów dla badania (np. korzystanie z organizacji usługowych, instrumenty finansowe, IT)/ usługi atestacyjnej innej niż badanie/usługi pokrewnej,

J. Identyfikacja znaczących odchyleń w sprawozdaniu finansowym,

K. Struktura własności i jej zmiany w okresie sprawozdawczym, w tym ujawnienia transakcji z podmiotami powiązanymi,

L. Inne kwestie, w tym prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym (lista kontrolna)

Podsumowanie kluczowych danych finansowych

Lp.	obszar	okres bieżący	okres poprzedni
1	przychody		
2	koszty		
3	marża zysku brutto ze sprzedaży/ marża zysku z działalności operacyjnej		
4	zysk brutto		
5	wartości niematerialne i prawne		
6	rzeczowe aktywa trwałe		
7	inwestycje długoterminowe		
8	zapasy		
9	należności		
10	inwestycje krótkoterminowe, w tym:		
	środki pieniężne		
11	zobowiązania krótkoterminowe		
12	aktywa bieżące netto		
13	aktywa netto (kapitał własny)		
14	zobowiązania długoterminowe		
15	wynagrodzenie firmy audytorskiej za badanie		

Lp.	obszar	okres bieżący	okres poprzedni
16	wynagrodzenie firmy audytorskiej za inne usługi		
17	wynagrodzenie wypłacone członkom zarządu jednostki badanej		
18	dywidendy wypłacone i zadeklarowane właścicielom		

Kluczowe daty

Lp.	obszar	data
1	badanie dotyczy okresu 12 miesięcy do dnia	
2	data przejścia na MSSF	
3	data wyboru firmy audytorskiej/organ, który dokonał wyboru	
4	data sprawozdania finansowego	
5	data sprawozdania z działalności	
6	data opinii i raportu	
7	data publikacji sprawozdania finansowego (jeśli dotyczy)	

II. Wnioski – wybór obszarów dokumentacji do kontroli

.....
 (data i podpis osoby kontrolującej) (data i podpis osoby kontrolującej) (data i podpis osoby kontrolującej)

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

SPOSTRZEŻENIA / USTALENIA Z KONTROLI

Dokumentacja badania / akta badania/akt zleceń usługi atestacyjnej innej niż badanie/ akt zleceń usługi pokrewnej

.....
(wskazanie dokumentacji)

Zakres kontroli

.....
(np. sprawozdanie jednostkowe, sprawozdanie skonsolidowane, planowanie badania, badanie zasadnicze, zakończenie badania, zapasy, instrumenty finansowe, kontynuacja działalności, przychody, zobowiązania)

Kluczowy biegły rewident....., nr.....

Osoby kontrolujące.....,

	Spostrzeżenia kontrolerów	Komentarz kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej (jeśli jest to właściwe)	Ustalenie kontroli	Podstawa prawna
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
.....				

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Podsumowanie kontroli dokumentacji badania/akt badania/akt zlecenia usługi atestacyjnej innej niż badanie/akt zlecenia usługi pokrewnej

Badana jednostka:

Branża:

Sprawozdanie finansowe za rok:

Kluczowy biegły rewident:

Kontroler jakości:

Zespół badający:

1. Uzasadnienie wyboru dokumentacji badania/akt badania/ akt zlecenia usługi atestacyjnej innej niż badanie/akt zlecenia usługi pokrewnej:
2. Zakres kontroli dokumentacji badania/akt badania/ akt zlecenia usługi atestacyjnej innej niż badanie/akt zlecenia usługi pokrewnej:
3. Podsumowanie ustaleń z kontroli dokumentacji badania/akt badania/ akt zlecenia usługi atestacyjnej innej niż badanie/akt zlecenia usługi pokrewnej:

Patrz: Załącznik 14D DOKUMENTACJA_SPOSTRZEŻENIA_USTALENIA

4. Potwierdzenie osiągnięcia celów badania na podstawie skontrolowanych dokumentacji badania/akt badania (wg KSB)

KSB	Cele badania (wg KSB)	TAK	NIE	ND
200				
210				
220				
230				
240				
250				
260				
265				
300				
315				
320				
330				
402				
450				
500				
501				
505				
510				
520				

KSB	Cele badania (wg KSB)	TAK	NIE	ND
530				
540				
550				
560				
570				
580				
600				
610				
620				
700				
705				
706				
710				
720				

5. Potwierdzenie zbadania poszczególnych stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym na podstawie skontrolowanej dokumentacji badania/akt badania (wskazanie poniższych obszarów jest przykładowe, zależy od specyfiki jednostki/branży)

Obszary sprawozdania finansowego	Kompletność	Istnienie/ Wystąpienie	Dokładność/ Wycena i przyporządkowanie	Prawa i obowiązki	Rozgraniczenie między okresami	Prezentacja i ujawnienia	Klasyfikacja i zrozumiałość
Przychody							
Pozostałe przychody							
Podatki							
Rzeczowe aktywa trwałe							
Wartości niematerialne i prawne							
Należności							
Inwestycje krótkoterminowe							
Zobowiązania długoterminowe i rezerwy							
Zobowiązania krótkoterminowe							
Kapitały własne							
Inwestycje długoterminowe							

Obszary sprawozdania finansowego	Kompletność	Istnienie/ Wystąpienie	Dokładność/ Wycena i przyporządkowanie	Prawa i obowiązki	Rozgraniczenie między okresami	Prezentacja i ujawnienia	Klasyfikacja i zrozumiałość

✓ TAK

X NIE

- NIE DOTYCZY

6. Potwierdzenie osiągnięcia celów usługi atestacyjnej innej niż badanie/ usługi pokrewnej na podstawie skontrolowanych dokumentacji/ akt zlecenia usługi atestacyjnej innej niż badanie/akt zlecenia usługi pokrewnej (wg KSP, KSUA, KSUP)

KSP, KSUA, KSUP	Cele usługi atestacyjnej innej niż badanie/akt zlecenia usługi pokrewnej (wg KSP, KSUA, KSUP)	TAK	NIE	ND

7. Potwierdzenie zgodności wybranych do kontroli dokumentacji badania/akt badania / akt zlecenia usługi atestacyjnej innej niż badanie/akt zlecenia usługi pokrewnej z ustawą, rozporządzeniem oraz wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności.

Patrz: Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

.....
 (data i podpis osoby kontrolującej) (data i podpis osoby kontrolującej) (data i podpis osoby kontrolującej)

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Cel procedury: ocena zawartości rocznego sprawozdania z przejrzystości firmy audytorskiej

Lp.	Procedury	Tak/ Nie/Nd	Ustalenie
1	Czy firma audytorska sporządziła oraz opublikowała w terminie, na swojej stronie internetowej, sprawozdanie z przejrzystości? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 1 akapit pierwszy)		
2	Czy sprawozdanie z przejrzystości zostało podpisane przez osoby reprezentujące firmę audytorską? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 3)		
3	W przypadku, gdy sprawozdanie z przejrzystości zostało zaktualizowane czy wskazano, że dana wersja sprawozdania jest wersją zaktualizowaną oraz czy pierwotna wersja sprawozdania pozostaje nadal dostępna na stronie internetowej? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 1 akapit drugi)		
4	Czy firma audytorska poinformowała PANA (lub w okresie 31.12.2019 KNA) o tym, że sprawozdanie z przejrzystości zostało opublikowane na stronie internetowej bądź, stosownie do okoliczności, że zostało ono zaktualizowane? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 1 akapit trzeci)		
5	Czy sprawozdania z przejrzystości pozostają dostępne przez co najmniej pięć lat od dnia ich publikacji na stronie internetowej? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 1 akapit pierwszy)		
6	Oceń kompletność sprawozdania z przejrzystości, odnosząc się do następujących zagadnień: (rozporządzenie nr 537/2014 art. 13 ust. 2) <i>Czy roczne sprawozdanie z przejrzystości zawiera przynajmniej:</i> <i>a) opis formy prawnej i struktury własnościowej firmy audytorskiej;</i> <i>b) jeżeli biegły rewident lub firma audytorska są członkami sieci:</i> <i>(i) opis sieci oraz rozwiązań prawnych i strukturalnych w ramach danej sieci;</i> <i>(ii) nazwisko każdego biegłego rewidenta prowadzącego działalność na własny rachunek lub nazwę każdej firmy audytorskiej będących członkami sieci;</i> <i>(iii) państwa, w których każdy biegły rewident prowadzący działalność na własny rachunek lub każda firma audytorska będący członkami sieci są uprawnieni do działania w charakterze biegłego rewidenta lub w których mają swoją</i>		

<p>siedzibę statutową, zarząd lub główne miejsce prowadzenia działalności;</p> <p>(iv) całkowite obroty uzyskane przez biegłych rewidentów prowadzących działalność na własny rachunek i firm audytorskich będących członkami sieci, pochodzące z badania ustawowego rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych;</p> <p>c) opis struktury zarządzania firmy audytorskiej;</p> <p>d) opis wewnętrznego systemu kontroli jakości biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej oraz oświadczenie organu administrującego lub zarządzającego na temat skuteczności funkcjonowania takiego systemu;</p> <p>e) wskazanie, kiedy odbyła się ostatnia kontrola zapewnienia jakości, o której mowa w art. 26 rozporządzenia nr 537/2014; (kontrola PANA / KNA)</p> <p>f) wykaz jednostek interesu publicznego, na rzecz których biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzali badania ustawowe w zakończonym roku obrotowym;</p> <p>g) oświadczenie dotyczące praktyk biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w zakresie zapewnienia niezależności, zawierające również potwierdzenie przeprowadzenia wewnętrznej kontroli przestrzegania zasad niezależności;</p> <p>h) oświadczenie o stosowanej przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską polityce w zakresie kształcenia ustawicznego biegłych rewidentów, o którym mowa w art. 13 dyrektywy 2006/43/WE;</p> <p>i) informacje dotyczące zasad wynagradzania partnerów w firmach audytorskich;</p> <p>j) opis polityki biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w zakresie rotacji kluczowych partnerów firmy audytorskiej oraz pracowników zgodnie z art. 17 ust. 7 rozporządzenia nr 537/2014; (mechanizm stopniowej rotacji obejmujący przynajmniej osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów)</p> <p>k) jeżeli nie została ujawniona w sprawozdaniu finansowym w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE - informacja o całkowitych obrotach firmy audytorskiej w podziale na następujące kategorie:</p> <p>(i) przychody z badania ustawowego rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego oraz jednostek należących do grupy przedsiębiorstw, których jednostka dominująca jest jednostką interesu publicznego;</p> <p>(ii) przychody z badania ustawowego rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych innych jednostek;</p> <p>(iii) przychody z dozwolonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych świadczonych na rzecz jednostek badanych przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską; oraz</p>		
--	--	--

	<p><i>(iv) przychody z usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych świadczonych na rzecz innych jednostek. Biegły rewident lub firma audytorska mogą, w wyjątkowych przypadkach, zdecydować o nieujawnianiu informacji wskazanych w ww. lit. f) w zakresie niezbędnym do ograniczenia bezpośredniego i znaczącego zagrożenia dla bezpieczeństwa osobistego jakichkolwiek osób. Biegły rewident lub firma audytorska muszą być w stanie wykazać wobec właściwych organów istnienie takiego zagrożenia.</i></p>		
7.	<p>Czy informacje zawarte w rocznym sprawozdaniu z przejrzystości odzwierciedlają funkcjonujący w firmie audytorskiej SWKJ?</p>		

.....
 (data i podpis osoby kontrolującej) (data i podpis osoby kontrolującej) (data i podpis osoby kontrolującej)

Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Cel procedury: ocena zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014

Lp.	Procedury	Tak/ Nie/Nd	Ustalenie
1	<p>Czy firma audytorska prowadzi działalność w jednej z następujących form (ustawa art. 46):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek; 2) spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej, w której większość głosów posiadali biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowili biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składał się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich był biegły rewident; 3) spółki komandytowej, w której komplementariuszami byli wyłącznie biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; 4) spółki kapitałowej lub spółdzielni, które spełniły następujące wymagania: <ol style="list-style-type: none"> a) większość członków zarządu stanowili biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składał się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich był biegły rewident, b) większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadali biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej, c) większość członków organów nadzorczych stanowili biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; 5) spółdzielczego związku rewizyjnego, który spełnił następujące wymagania: <ol style="list-style-type: none"> a) zatrudniał do badania biegłych rewidentów, b) większość członków zarządu stanowili biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składał się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich był biegły rewident. 		

Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ

2	<p>Czy przedmiot działalności firmy audytorskiej jest zgodny z art. 47 ustawy?</p> <p><i>Przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. (ustawa art. 47 ust. 1)</i></p> <p><i>Przedmiotem działalności może być również (ustawa art. 47 ust. 2):</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych;</i> <i>2) doradztwo podatkowe;</i> <i>3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego;</i> <i>4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków;</i> <i>5) wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych;</i> <i>6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw;</i> <i>7) świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów;</i> <i>8) świadczenie usług pokrewnych;</i> <i>9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.</i> <p><i>Firma audytorska może również prowadzić działalność polegającą na uzyskiwaniu korzyści z posiadanego majątku. (ustawa art. 47 ust. 3)</i></p> <p><i>Spółdzielczy związek rewizyjny może wykonywać jedynie czynności rewizji finansowej. (ustawa art. 47 ust. 2)</i></p> <p><i>Świadczenie usług, o których mowa w punktach 7 i 8 powyżej, zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, jest możliwe tylko w ramach firmy audytorskiej. (ustawa art. 47 ust 2a)</i></p> 		
3	<p>Czy firma audytorska przestrzega obowiązku zgłaszania zmian danych podlegających wpisowi na listę oraz czy wykonuje to terminowo? (ustawa art. 57 ust. 3)</p> <p><i>Biegły rewident ma obowiązek zgłaszania Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów zmiany danych podlegających wpisowi do rejestru w terminie 30 dni od dnia ich zaistnienia. (ustawa art. 17 ust. 9)</i></p>		
4	<p>Czy firma audytorska zawarła umowę ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej (ustawa art. 53 ust. 1) oraz jeżeli świadczyła usługi lub prowadziła działalność, o których mowa w art. 47 ust. 2 ustawy, czy zawarła umowę również z tytułu świadczenia tych usług lub prowadzenia tej działalności (ustawa art. 53 ust. 3)?</p>		

Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ

	<p>Czy umowa ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej obejmowała okres od dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia wykonywania czynności rewizji finansowej (ustawa art. 53 ust. 2) lub świadczenia usług oraz prowadzenia działalności, o których mowa w art. 47 ust. 2 ustawy (ustawa art. 53 ust. 4)?</p> <p><i>Obowiązek ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej ustaje z dniem skreślenia z listy, o której mowa w art. 57 ust. 1 ustawy.</i></p> <p>Czy umowa ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej opiewała na co najmniej minimalną sumę gwarancyjną wskazaną w przepisach wydanych na podstawie art. 53 ust. 6 ustawy?</p>		
5	<p>Czy prawidłowo naliczono i wniesiono w terminie opłatę z tytułu nadzoru za wykonane usługi atestacyjne oraz usługi pokrewne wykonane zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w danym roku kalendarzowym? (ustawa art. 55 z uwzględnieniem art. 292 oraz rozporządzenie wynikające z art. 55 ust. 12)</p>		
6	<p>Czy firma audytorska sporządziła oraz przekazała PANA w obowiązującym terminie sprawozdanie, o którym mowa w art. 51 ustawy oraz czy ww. sprawozdanie zawiera wymagane informacje (ustawa art. 51 ust. 1)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) o liczbie, strukturze rodzajowej, podmiotowej, terytorialnej i wartościowej tych usług lub przychodów; 2) o osobach wykonujących te usługi w imieniu firmy audytorskiej; 3) o podwykonawcach wraz ze wskazaniem czynności, jakie wykonali – w przypadku badań ustawowych; 4) o których mowa w art. 14 rozporządzenia nr 537/2014 – w przypadku badań ustawowych JZP. 		
7	<p>Czy firma audytorska poinformowała PANA (a wcześniej KNA) o odmowie wydania opinii z badania sprawozdania finansowego lub wydaniu opinii negatywnej lub opinii z zastrzeżeniem? (art. 12 ust. 1 lit. c rozporządzenia nr 537/2014; ustawa art. 138)</p>		
8	<p>Czy firma audytorska / biegły rewident przekazała/ł KNF informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014? (jeżeli wystąpiły takie przypadki)</p> <p><i>Biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe JZP mają obowiązek natychmiastowego zgłaszania do KNF wszelkich informacji dotyczących danej JZP, uzyskanych podczas przeprowadzania badania ustawowego, które mogą spowodować którykolwiek z następujących skutków:</i></p> <p>a) istotne naruszenie przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych określających, w stosownych przypadkach, warunki udzielania zezwoleń takim jednostkom lub szczegółowo regulujących prowadzenie działalności takich jednostek interesu publicznego;</p>		

Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ

	<p>b) istotne zagrożenie lub wątpliwości dotyczące kontynuacji funkcjonowania JZP, c) odmowę wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydanie negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami.</p> <p>Obowiązek przekazywania informacji / wyjaśnień / dokumentów KNF wynika również przykładowo z następujących przepisów: a) art. 100 ust. 3 i 3b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, b) art. 136 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, c) art. 283 ustawy z 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, d) art. 223 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, e) art. 62e ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych.</p> <p>Jeżeli wystąpiły przypadki wskazane w ww. przepisach, sprawdź wywiązanie się z nałożonych obowiązków.</p>		
9	<p>Czy firma audytorska przekazała do KRBR i KNF informacje o rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego? (jeżeli wystąpiły takie przypadki)</p> <p>Obowiązek powyższy wynika z art. 66 ust. 9 ustawy o rachunkowości. Katalog sytuacji, w których możliwe jest rozwiązanie umowy określa art. 66 ust. 7 i 8 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 79 pkt 8) ustawy o rachunkowości brak przekazania powyższej informacji do KRBR/KNF skutkuje odpowiedzialnością karną.</p>		
10	<p>Czy firma audytorska, przeprowadzająca badanie ustawowe instytucji kredytowych i zakładów ubezpieczeń, nawiązała skuteczny dialog z właściwymi organami nadzorującymi te instytucje i zakłady? (rozporządzenie nr 537/2014 art. 12 ust. 2)</p>		
11	<p>Czy firma audytorska poddała się kontroli PANA, o której mowa odpowiednio w art. 106 ust. 1, 123 ust. 1, 123a ust. 1 albo 124 ust. 1 ustawy?</p> <p>Niepoddanie się kontroli skutkuje skreśleniem z listy. (ustawa art. 61 ust. 1 pkt 3)</p>		

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

Załącznik 17 REALIZACJA ZALECEŃ

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Cel procedury:

Sprawdzenie, czy firma audytorska zrealizowała zalecenia z poprzedniej kontroli.

Założenia:

Zakres czynności kontrolnych do wykonania w celu ustalenia, czy firma audytorska zrealizowała zalecenia z poprzedniej kontroli, zależy od istoty wydanych zaleceń.

Sprawdzenie stanu realizacji części zaleceń odbywa się poprzez analizę przekazanych przez firmę audytorską dokumentów potwierdzających wdrożenie zalecenia np. uzupełnione procedury, dowód wniesienia opłaty z tytułu nadzoru, potwierdzenie aktualizacji danych ujętych na liście firm audytorskich.

Zalecenia wynikające z ustaleń w zakresie skuteczności/wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz ustaleń z kontroli dokumentacji, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 ustawy, wymagają sprawdzenia poprzez przetestowanie, czy w praktyce zalecane zmiany zostały wprowadzone/funkcjonują.

Celem weryfikacji stanu realizacji zaleceń jest potwierdzenie, że system wewnętrznej kontroli jakości / proces świadczenia usług atestacyjnych lub pokrewnych faktycznie został usprawniony.

Dla przykładu w przypadku ustaleń w obszarze planowania badania, dokumentowania badania stwierżeń, końcowej kontroli jakości badania, podczas kolejnej kontroli na obszary te należy zwrócić szczególną uwagę.

Ustalenia kontroli będą brane pod uwagę przy doborze próby dokumentacji rewizyjnych podczas kolejnej kontroli, zarówno z punktu widzenia stwierdzonych nieprawidłowości jak i biegłych rewidentów sporządzających dokumentację, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 ustawy.

Ustalenia kolejnej kontroli będą brane pod uwagę przy formułowaniu wniosku / oceny stanu realizacji zaleceń (wykonane / niewykonane).

W trakcie weryfikacji stanu realizacji zaleceń z kontroli należy ustalić, czy wyniki poprzedniej kontroli zostały zakomunikowane personelowi firmy audytorskiej, a w szczególności biegłym rewidentom sporządzającym dokumentację, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 ustawy, w których w poprzedniej kontroli stwierdzone zostały nieprawidłowości.

Dokumentowanie:

Czynności kontrolne przeprowadzone w celu weryfikacji stanu realizacji zaleceń z kontroli oraz końcowe wnioski będą ujmowane w tabeli według poniższego wzoru.

Załącznik 17 REALIZACJA ZALECEŃ

Załącznik 17 REALIZACJA ZALECEŃ

Numer kontroli	Punkt raportu z kontroli	Treść zalecenia	Termin wykonania zalecenia z raportu	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Ocena stanu realizacji zalecenia (wykonane / niewykonane)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

.....
(data i podpis osoby kontrolującej)

Załącznik 18 ZAWIADOMIENIE OGLEDZINY



Warszawa, dniar.

**POLSKA AGENCJA
NADZORU AUDYTOWEGO**

DK/XXXX/XXX/2020

Nr kontroli:

.....
.....
.....

(nazwa i adres firmy audytorskiej)

**ZAWIADOMIENIE
o przeprowadzeniu dowodu oględzin**

Na podstawie art. 79 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 256 z późn. zm.) w związku z art. 125 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 poz. 1415.) Polska Agencja Nadzoru Audytowego zawiadamia, że w dniu 20..... r. o godz. w

(podać miejsce czynności)

przeprowadzony będzie dowód oględzin

.....

w sprawie

.....

Kontrolowana firma audytorska ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu oraz składać wyjaśnienia.

Z upoważnienia

Polska Agencja Nadzoru Audytowego

Załącznik 19 PROTOKÓŁ OGŁĘDZIN



Warszawa, dniar.

**POLSKA AGENCJA
NADZORU AUDYTOWEGO**

DK/XXXX/XXX/2020

Nr kontroli:

Protokół oględzin

sporządzony na podstawie art. 67 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 256 z późn. zm.) w związku z art. 125 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 poz. 1415).

W dniu 20..... r. w
(podać miejsce oględzin)

.....
(imię i nazwisko, stanowisko służbowe osoby kontrolującej)

w obecności

.....
(imiona i nazwiska osób uczestniczących w oględzinach)

dokonał/a oględzin

.....
(określenie obiektu, składników majątkowych, przebiegu czynności poddanych oględzinom)

w wyniku których ustalono, co następuje:

.....
.....
.....

Załącznik 19 PROTOKÓŁ OGLEDZIN

.....
.....
.....

Osoby obecne przy oględzinach zgłosiły następujące uwagi:

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Na stronieprotokołu, w wierszu

skreślono wyrazy

wpisano wyrazy

Protokół odczytano wszystkim obecnym.

Podpis osoby dokonującej oględzin

Podpisy wszystkich osób uczestniczących w czynności:

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Odmówili podpisania protokołu / nie podpisali protokołu:

1. z powodu
(imię i nazwisko)

2. z powodu
(imię i nazwisko)

Załącznik 20 SPOTKANIE PODSUMOWUJĄCE

Nr sprawy	
Nr kontroli	
Nazwa firmy audytorskiej	
Nr na liście firm audytorskich	

Agenda spotkania podsumowującego

Data spotkania:

Uczestnicy spotkania:

Wprowadzenie

8. Przedstawienie celu spotkania

Celem spotkania podsumowującego jest omówienie wstępnych rezultatów kontroli.

9. Poinformowanie firmy audytorskiej o dalszym przebiegu procedury kontrolnej

Ustalenia – fakty dotyczące działalności firmy audytorskiej

1. Zakres kontroli

2.1 Wybór do kontroli

2.2 Poprzednie kontrole planowe

2. Podsumowanie kontroli

3.1 Wybór próby dokumentacji badania / akt badania do kontroli/ akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ akt zleceń usług pokrewnych

3.2 Procedury badania/ zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ zleceń usług pokrewnych

3.3 Wstępne informacje z kontroli próby dokumentacji badania / akt badania do kontroli/ akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ akt zleceń usług pokrewnych

3.4 Wstępne informacje dotyczące SWKJ

3.5 Inne informacje

Załącznik 21 ZAWIADOMIENIE O ZAKOŃCZENIU KONTROLI



**POLSKA AGENCJA
NADZORU AUDYTOWEGO**

Warszawa, dniar.

DK/XXXX/XXX/2020

Nr kontroli:

.....
.....
.....

(nazwa i adres firmy audytorskiej)

**Zawiadomienie
o zakończeniu kontroli**

Na podstawie art. 118 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2029 r. poz. 1415) Polska Agencja Nadzoru Audytowego zawiadamia o zakończeniu kontroli w:

nazwa firmy audytorskiej:

adres:

nr na liście firm audytorskich:

Prezes

Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

Marcin Obroniecki

Potwierdzam doręczenie niniejszego zawiadomienia.

.....
(data, miejsce, podpis i pieczęć kontrolowanej firmy audytorskiej / osoby upoważnionej)



Warszawa, dniar.

**POLSKA AGENCJA NADZORU
AUDYTOWEGO**

DK/4040/XXX/2020

Protokół kontroli

przeprowadzonej w dniach 2020 r. (data wszczęcia kontroli) - 2020 r.
(data zakończenia kontroli) w:

nazwa firmy audytorskiej: ¹⁷⁵

adres:

nr na liście firm audytorskich:

jednostki organizacyjne firmy audytorskiej objęte kontrolą:

Nr kontroli:

II. Kontrolę przeprowadzili, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli nr z dnia.....;

1. – kontroler / ekspert Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego¹⁷⁶, legitymujący się dowodem osobistym nr
2. – kontroler / ekspert PANA, legitymujący się dowodem osobistym nr

III. Zakres przedmiotowy kontroli:

Zgodnie z upoważnieniem do przeprowadzenia kontroli (planowej / doraźnej / tematycznej) nr, zakres przedmiotowy kontroli obejmował:

(wpisać zgodnie z upoważnieniem)

Okres objęty kontrolą:.....

Ponadto w trakcie kontroli została dokonana weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli PANA/KNA/KKN. (tę informację należy zawrzeć tylko wtedy, gdy w wyniku

¹⁷⁵ Dalej jako „firma audytorska”, FA”.

¹⁷⁶ Polska Agencja Nadzoru Audytowego dalej jako „PANA” lub „Agencja”.

Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI

poprzedniej kontroli PANA/KNA/KKN zostały sformułowane zalecenia; w takim przypadku należy podać informację kiedy została przeprowadzona poprzednia kontrola)

IV. Imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób składających oświadczenia oraz udzielających informacji i wyjaśnień w trakcie przeprowadzania kontroli:

a) – Prezes Zarządu

b) – Wiceprezes Zarządu

c) W zakresie składania wyjaśnień dotyczących badania niżej wymienionych sprawozdań finansowych

1. Badania sprawozdania finansowego, z siedzibą w przy ul. za okres od do – – Kluczowy Biegły Rewident¹⁷⁷,

d) w zakresie funkcjonowania Systemu Wewnętrznej Kontroli Jakości zwanego dalej SWKJ i zgodności firmy audytorskiej z regulacjami w obszarach zgodnych z zakresem regulaminu organizacyjnego (nazwa podmiotu):

1.

V. Opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres:

(należy opisać w zależności od zakresu konkretnej kontroli)

Wykaz stosowanych skrótów (propozycja):

PANA – Polska Agencja Nadzoru Audytowego

Ustawa – ustawa z dnia 11.05.2017r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)

Rozporządzenie nr 537/2014 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66)

KSB – Krajowe Standardy Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętych uchwałą nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019r.

KSKJ1 – Krajowy Standard Kontroli Jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości nr 1 przyjęty uchwałą nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018r.

SWKJ – system wewnętrznej kontroli jakości

KBR – kluczowy biegły rewident

BRS – rozumiany jako biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania

¹⁷⁷ Kluczowy biegły rewident dalej jako „KBR”.

Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI

finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej (art. 2 ust. 12 lit. B) ustawy)

FA – firma audytorska

SSFGK – skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej

UoR – Ustawa z dnia 29.09.1994r. o rachunkowości (**Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.**)

Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI

IV.1. Ocena systemu wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej:

Lp	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Opis ustaleń faktycznych wraz z opisem stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakresem	Podstawa prawna naruszeń
1			

IV.2. Ocena wybranej do kontroli dokumentacji / akta badania/akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie/ akt zleceń usług pokrewnych:

Na podstawie przyjętej analizy ryzyka, do kontroli wybrano następujące dokumentacje z badań:

1. Badanie sprawozdania finansowego, z siedzibą w przy ul. za okres od r. do r. - KBR,
2. Badanie sprawozdania finansowego, z siedzibą w przy ul. za okres od r. do r. - KBR,

Opisy wykonanych czynności, ustaleń faktycznych oraz stwierdzonych nieprawidłowości wraz z ich zakresem przedstawiono odrębnie dla każdej z dokumentacji badań.

- A. Dokumentacja badania sprawozdania finansowego, z siedzibą w przy ul. za okres od r. do r., kluczowy biegły rewident:, nr w rejestrze

Lp	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Opis ustaleń faktycznych wraz z opisem stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakresem	Podstawa prawna naruszeń
----	---------------------------------------	---	--------------------------

Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI

1			
---	--	--	--

B. Dokumentacja badania sprawozdania finansowego z siedzibą w przy ul.
..... za okres od r. do r., kluczowy biegły rewident:,
nr w rejestrze

Lp	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Opis ustaleń faktycznych wraz z opisem stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakresem	Podstawa prawna naruszeń
1			

Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI

IV.3. Ocena zawartości rocznego sprawozdania z przejrzystości zamieszczonego na stronie internetowej kontrolowanej firmy audytorskiej:

Lp	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Opis ustaleń faktycznych wraz z opisem stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakresem	Podstawa prawna naruszeń
1			

IV.4. Ocena zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014:

Lp	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Opis ustaleń faktycznych wraz z opisem stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakresem	Podstawa prawna naruszeń
1			

IV.5. Weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli PANA/KNA/KKN

Lp	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Opis ustaleń faktycznych wraz z opisem stanu wdrożenia zaleceń	Podstawa prawna naruszeń
1			

(pkt IV.5. należy zawrzeć w protokole tylko wtedy, gdy w wyniku poprzedniej kontroli PANA/KNA/KKN zostały sformułowane zalecenia i miała miejsce weryfikacja ich realizacji)

VI. Opis załączników:

Nr	Nazwa załącznika wraz z opisem	Liczba stron / wielkość pliku

Załącznik 23 PROTOKÓŁ KONTROLI

VII. Pouczenie kontrolowanej firmy audytorskiej o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu:

1. W terminie 20 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli, kontrolowana firma audytorska może zgłosić Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu, przesyłając je na adres:

Polska Agencja Nadzoru Audytowego
ul. Kolejowa 1
01-217 Warszawa

2. O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń Polska Agencja Nadzoru Audytowego informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania.
3. W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie, o którym mowa powyżej, przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli.

Protokół sporządzono na podstawie art. 118 ust. 2 - 4 i 119 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2020 r poz. 1415). Protokół sporządzono w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręczono kontrolowanej firmie audytorskiej.

Miejsce sporządzenia protokołu kontroli: Warszawa

Data sporządzenia protokołu: r.

Kontroler / Ekspert

Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

.....

/podpisano kwalifikowanym podpisem

elektronicznym/:

Kontroler / Ekspert

Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

.....

/podpisano kwalifikowanym podpisem

elektronicznym/:

Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI



**POLSKA AGENCJA NADZORU
AUDYTOWEGO**

DK/4040/XXX/2020

Warszawa, dniar.

Nr kontroli:

.....
.....
.....

(nazwa i adres firmy audytorskiej)

Raport z kontroli

Na podstawie art. 122 ustawy z dnia 11 maja 2017r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) Polska Agencja Nadzoru Audytowego przedstawia główne ustalenia i wnioski z kontroli, w tym zalecenia, a także informacje o planowanych działaniach pokontrolnych.

Wykaz stosowanych skrótów (propozycja):

PANA – Polska Agencja Nadzoru Audytowego

Ustawa – ustawa z dnia 11.05.2017r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415)

Rozporządzenie nr 537/2014 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66)

KSB – Krajowe Standardy Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętych uchwałą nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019r.

Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI

KSKJ1 – Krajowy Standard Kontroli Jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości nr 1 przyjęty uchwałą nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018r.

SWKJ – system wewnętrznej kontroli jakości

KBR – kluczowy biegły rewident

BRS – rozumiany jako biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej (art. 2 ust. 12 lit. B) ustawy)

FA – firma audytorska

SSFGK – skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej

UoR – Ustawa z dnia 29.09.1994r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)

I. Podsumowanie

Raport z kontroli nr kontroli przeprowadzonej w dniach 11.09.2020r. - 28.09.2020r. w nazwa FA (dalej FA) nr na liście FA numer FA zawiera ocenę, czy firma przestrzega mających zastosowanie krajowych standardów wykonywania zawodu, kontroli jakości, wymogów w zakresie etyki i niezależności oraz innych przepisów i regulacji.

Kolejne części Raportu prezentują: (1) część II.A - nieprawidłowości związane z systemem wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej; (2) część II.B - nieprawidłowości w kontrolowanych aktach badaniach oraz (3) część II.C - pozostałe nieprawidłowości związane z przestrzeganiem wymogów Ustawy oraz Rozporządzenia nr 537/2014.

Zawarcie w raporcie z kontroli informacji o nieprawidłowościach nie przesądza, że sprawozdania finansowe podmiotów badanych mogą być istotnie zniekształcone, lub że istnieją istotne słabości w systemach kontroli wewnętrznej podmiotów badanych.

Podsumowując ustalenia kontroli:

Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI

- 1) w obszarze systemu wewnętrznej kontroli jakości FA **(proszę krótko podsumować ustalenia)**;
2) w skontrolowanych dokumentacjach badań zidentyfikowano nieprawidłowości, które prezentuje poniższa tabela:

Zagadnienie	Badania JZP	Badania innych podmiotów nadzorowanych przez KNF i GPW	Badania pozostałych podmiotów	RAZEM
Liczba skontrolowanych akt	1	0	1	2
Nieprawidłowości związane z naruszeniem niezależności przez KBR lub FA	0	0	0	0
Nieprawidłowości w zakresie planowania (KSB 300, 315, 320, 330, 402)	0	0	0	0
Nieprawidłowości w zakresie dowodów badania (KSB 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610, 620)	1	0	1	2
Nieprawidłowości w komunikacji i w sprawozdaniu z badania (KSB 200, 260, 265, 700, 701, 705, 706, 710, 720)	0	0	0	0
Nieprawidłowości w zakresie obowiązków dotyczących oszustw (KSB 240)	0	0	1	1
Nieprawidłowości w zakresie przeglądu i innych usług atestacyjnych oraz poświadczających (KSP 2400(Z), KSP 2410, KSUA 3000(Z), 3400, 3402, 3410, 3420, KSUP 4400, 4410)	0	0	0	0
Pozostałe nieprawidłowości	0	0	1	1

- 3) w obszarze zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014 nie stwierdzono nieprawidłowości.

II. Głównie ustalenia i wnioski z kontroli oraz zalecenia

Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI

A. Ocena systemu wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej.

W części II.A zostały zaprezentowane uwagi związane z problemami ujawnionymi w trakcie kontroli, w tym wyniki przeglądów akt badania, które wskazują, że system kontroli jakości firmy nie daje wystarczającej pewności, że personel firmy audytorskiej będzie przestrzegał obowiązujących standardów i wymagań zawodowych.

1. Ustalenia kontroli

Lp.	Główne ustalenia	Podstawa prawna

2. Wnioski z kontroli, w tym zalecenia wraz z określeniem terminu ich realizacji

Ustalenia kontroli wskazują na zasadność wydania FA zaleceń pokontrolnych w zakresie poprawy skuteczności działania SWKJ.

PANA zaleca modyfikację stosowanych procedur w celu zapewnienia zgodności działania Firmy Audytorskiej z przepisami i wyeliminowania możliwości wystąpienia w przyszłości opisanych w raporcie nieprawidłowości.

Lp.	Zalecenie	Termin realizacji

B. Ocena wybranej do kontroli dokumentacji badania / akta badania

Do wyboru akt badania do przeglądu PANA zastosowała metodę opartą na ryzyku zgodnie z art. 106 ust. 2a Ustawy oraz zgodnie z art. 27 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014. Selekcji dokonano na podstawie (1) oceny badań, które według kontrolujących niosą ze sobą zwiększone ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym tych, które zawierają trudne obszary badań oraz (2) innych cech opartych na analizie ryzyka dotyczącego zarówno biegłych rewidentów, jak i firmy audytorskiej.

Podczas przeglądu akt badania nie był przeprowadzany pełen przegląd każdego aspektu badania. Uwaga kontrolujących była skierowana na obszary badania, które w ocenie PANA są bardziej złożone, są obszarami o większym znaczeniu lub o podwyższonym ryzyku istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego podmiotu oraz są obszarami

Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI

powtarzających się nieprawidłowości. Część obszarów badania mogła być również wybrana do przeglądu w sposób losowy.

Wybór akt badania do przeglądu nie stanowi reprezentatywnej próby całej populacji akt badań firmy. Ustalenia z kontroli są specyficzne dla określonych części przeglądanych akt badania. Nie stanowią one oceny wszystkich badań przeprowadzonych przez FA ani wszystkich procedur badania przeprowadzonych na potrzeby tych badań.

1. Ustalenia kontroli

A. Dokumentacja badania sprawozdania finansowego, z siedzibą w przy ul. za okres od r. do r., KBR:, nr w rejestrze

Lp.	Główne ustalenia	Podstawa prawna

B. Dokumentacja badania sprawozdania finansowego, z siedzibą w przy ul. za okres od r. do r., KBR:, nr w rejestrze

Lp.	Główne ustalenia	Podstawa prawna

2. Wnioski z kontroli, w tym zalecenia wraz z określeniem terminu ich realizacji:

Ustalenia kontroli wskazują na zasadność wydania FA zaleceń pokontrolnych.

PANA zaleca zweryfikowanie stosowanej metodologii badania (wraz z odpowiednią modyfikacją) w celu zapewnienia poprawnej i prawidłowej realizacji zleceń zgodnie z przepisami oraz w celu wyeliminowania możliwości wystąpienia w przyszłości opisanych powyżej nieprawidłowości.

Lp.	Zalecenie	Termin realizacji

C. Ocena zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z Ustawą i Rozporządzeniem nr 537/2014

1. Ustalenia i wnioski z kontroli

Załącznik 24 RAPORT Z KONTROLI

Nie stwierdzono nieprawidłowości.

2. Wnioski z kontroli, w tym zalecenia wraz z określeniem terminu ich realizacji

Podmiot przestrzega zapisów Ustawy oraz Rozporządzenia nr 537/2014

III. Informacje o planowanych działaniach pokontrolnych:

- A. Postępowanie wyjaśniające lub dochodzenie dyscyplinarne lub złożenie zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego

Nie stwierdza się podstaw do wszczęcia postępowania wyjaśniającego lub dochodzenia dyscyplinarnego lub złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego.

- B. Postępowanie administracyjne

Nie stwierdza się nieprawidłowości stanowiących podstawę wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawie nałożenia na FA kar administracyjnych.

IV. Kontrolowana firma audytorska jest zobowiązana, po upływie terminów określonych na realizację zaleceń, ale nie później niż w terminach wskazanych w niniejszym raporcie, poinformować Polską Agencję Nadzoru Audytowego o sposobie wdrożenia zaleceń.

Prezes

Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

Marcin Obroniecki

/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/



**POLSKA AGENCJA NADZORU
AUDYTOWEGO**

DK/4040/XXX/2020

Warszawa, dniar.

Nr kontroli:

.....
.....
.....

(nazwa i adres firmy audytorskiej)

Raport z realizacji zaleceń

Na podstawie art. 121 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 poz. 1415) Polska Agencja Nadzoru Audytowego przedstawia ustalenia z weryfikacją zaleceń z kontroli, w tym informacje o planowanych działaniach.

Wykaz stosowanych skrótów (*propozycja*):

PANA – Polska Agencja Nadzoru Audytowego

Ustawa – ustawa z dnia 11.05.2017r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (**Dz. U. z 2020 r. poz. 1415**)

Rozporządzenie nr 537/2014 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66)

KSB – Krajowe Standardy Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętych uchwałą **nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019r.**

Załącznik 25 RAPORT Z REALIZACJI ZALECEŃ

KSKJ1 – Krajowy Standard Kontroli Jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości nr 1 przyjęty uchwałą **nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018r.**

SWKJ – system wewnętrznej kontroli jakości

KBR – kluczowy biegły rewident

BRS – rozumiany jako biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej (art. 2 ust. 12 lit. B) ustawy)

FA – firma audytorska

SSFGK – skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej

UoR – Ustawa z dnia 29.09.1994r. o rachunkowości (**Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.**)

Załącznik 25 RAPORT Z REALIZACJI ZALECEŃ

I. Weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli PANA/KNA/KKN

Numer kontroli	Punkt raportu z kontroli	Treść zalecenia	Termin wykonania zalecenia z raportu	Opis wykonanych czynności kontrolnych	Ocena stanu realizacji zalecenia (wykonane / niewykonane)

II. Informacje o planowanych działaniach:

Postępowanie wyjaśniające lub dochodzenie dyscyplinarne lub złożenie zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego

Nie stwierdza się podstaw do wszczęcia postępowania wyjaśniającego lub dochodzenia dyscyplinarnego lub złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego.

Postępowanie administracyjne

Nie stwierdza się nieprawidłowości stanowiących podstawę wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawie nałożenia na FA kar administracyjnych.

Prezes
Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego
Marcin Obroniecki
/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/

Kontrole PANA

Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA) ma prawo do przeprowadzania kontroli w firmach audytorskich:

- w zakresie dotyczącym badań ustawowych;
- w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

(art. 106-125 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym)

Ogólny schemat polityk i procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA

Na podstawie art. 47 ust. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.) publikuje się ogólny schemat procedur kontroli, które wynikają z przepisów powszechnie obowiązującego prawa.

PANA sprawuje niezależny nadzór nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, w ramach którego ustanawia system zapewniania jakości badań ustawowych sprawozdań finansowych, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych, oparty na kontrolach biegłych rewidentów i firm audytorskich. Podstawowym celem kontroli przeprowadzanych przez PANA jest nadzorowanie procesu wykonywania usług atestacyjnych i pokrewnych w dążeniu do poprawy ich jakości.

Podstawą prawną kontroli PANA jest *ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym*, zwana dalej *ustawą*, a także *rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE* (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66), zwane dalej *rozporządzeniem UE nr 537/2014*.

Kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych PANA przeprowadza na podstawie analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych, przy czym kontrole nie mogą być przeprowadzane rzadziej niż:

- raz na 3 lata – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe jednostek zainteresowania publicznego (JZP) spełniających kryteria dużej jednostki,
- raz na 6 lat – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe pozostałych jednostek.

PANA może przeprowadzać także kontrole w zakresie dotyczącym wyłącznie samych usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych w celu

zweryfikowania poprawności wykonania tych usług. Częstotliwość kontroli jest uzależniona od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w wykonaniu tych usług.

Roczny plan kontroli jest ustalany przez PANA i podlega publikacji na stronie internetowej PANA.

Kontrole przeprowadzają kontrolerzy PANA, będący pracownikami PANA. Kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż JZP, wraz z kontrolerami PANA i pod ich nadzorem mogą przeprowadzać osoby niebędące kontrolerami PANA. W przypadku kontroli dotyczących samych usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych kontrole przeprowadzają kontrolerzy PANA lub osoby niebędące kontrolerami PANA. Przepisy przewidują także możliwość przeprowadzania wybranych kontroli bądź wykonywanie określonych czynności w ramach kontroli przez ekspertów.

Zakres kontroli PANA obejmuje:

- ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską;
 - a) mających zastosowanie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie, zasadach etyki zawodowej oraz art. 4 i art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
- ocenę zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badania z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności.

oraz dodatkowo w odniesieniu do badań ustawowych:

- testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;
- ocenę zawartości przynajmniej ostatniego sporządzonego, rocznego sprawozdania z przejrzystości zamieszczonego na stronie internetowej kontrolowanej firmy audytorskiej;
- ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, o którym mowa w art. 8 pkt 2 ustawy, na podstawie analizy wybranej dokumentacji badania w rozumieniu art. 68 pkt 1 ustawy oraz polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie

audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania korzystał kluczowy biegły rewident lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;

- ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem UE nr 537/2014.

Podczas kontroli dokonywany jest również przegląd metodyki wykorzystywanej do przeprowadzania badań ustawowych przez firmę audytorską.

Podczas kontroli w zakresie dotyczącym badań ustawowych sprawdzeniu może podlegać również dokumentacja z wykonania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w celu zweryfikowania:

- wpływu tych usług na jakość badania ustawowego lub
- poprawności wykonywania tych usług.

Celem zebrania informacji niezbędnych do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli PANA będzie, na podstawie art. 111 ust. 3 ustawy, kierować pisma do firm audytorskich ujętych w planie kontroli.

PANA zawiadamia o zamiarze wszczęcia kontroli. Czynności kontrolne mogą być wszczęte nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Wszczęcie kontroli następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez PANA oraz okazania dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej.

Kontrola jest przeprowadzana w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności, w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowaną firmę audytorską. W przypadku przeprowadzania kontroli w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż JZP, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli, kontrola może być prowadzona w siedzibie PANA za zgodą kontrolowanej firmy audytorskiej.

Dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli są sporządzane w języku polskim lub firma audytorska zapewnia ich pisemne tłumaczenie na język polski.

Kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba ma prawo uczestniczyć w czynnościach kontrolnych.

Zakończenie kontroli następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej zawiadomienia o jej zakończeniu.

W terminie 30 dni roboczych od dnia zakończenia kontroli, osoba kontrolująca sporządza protokół kontroli, który zawiera w szczególności opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres.

W terminie 20 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli kontrolowana firma audytorska może zgłosić PANA pisemnie, umotywowane zastrzeżenia do protokołu. O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń PANA informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania. W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie powyżej wskazanym przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli.

PANA kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej raport z kontroli zawierający główne ustalenia i wnioski z kontroli, w tym zalecenia, a także informacje o planowanych pozostałych działaniach pokontrolnych.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli PANA podejmuje następujące działania pokontrolne:

- kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej zalecenia wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającego ich realizację,
- jeżeli istnieją do tego podstawy – wszczyna postępowanie wyjaśniające lub dochodzenie dyscyplinarne lub składa zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego,
- w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1 ustawy – wszczyna wobec kontrolowanej firmy audytorskiej postępowanie administracyjne.

Osoby kontrolujące dokonują weryfikacji realizacji zaleceń, której ustalenia zawierają w raporcie z realizacji zaleceń sporządzonym przez PANA.

Poza kontrolami przewidzianymi w rocznym planie kontroli PANA może przeprowadzać w firmach audytorskich kontrole tematyczne w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych i usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Zakres kontroli tematycznych może obejmować wybrane zagadnienia z ustawowego zakresu kontroli planowych, o których mowa w art. 112 ust. 1 ustawy. PANA sporządza sprawozdanie z kontroli tematycznych zawierające ogólne ustalenia i wnioski wraz ze wskazaniem działań zaradczych, jakie firmy audytorskie mają podjąć, w związku z ustaleniami zawartymi w sprawozdaniu.

Ponadto, w przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych lub świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, PANA może przeprowadzić w firmach audytorskich kontrolę doraźną. Przedmiotem kontroli doraźnej PANA jest wyjaśnienie, czy nieprawidłowości, o których powzięto informację, mają miejsce. Kontrola doraźna PANA może być przeprowadzona w zakresie wszystkich lub wybranych zagadnień w ramach ustawowego zakresu kontroli planowych, o których mowa w art. 112 ust. 1 lub art. 123a ust. 3 ustawy.

Do kontroli PANA stosuje się również przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. *Prawo przedsiębiorców* (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.), jednakże z pewnymi odstępstwami w przypadku wybranych kontroli doraźnych wskazanymi w art. 124 ust. 6a i 6b ustawy. Ponadto w sprawach nieuregulowanych w ustawie do kontroli PANA stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Schemat procedury kontroli PAN

