

Przepisy prawne, w oparciu o które zostanie przeprowadzone badanie (jednostkowego) sprawozdania finansowego oraz jego cel, zakres i sposób (metoda) przeprowadzenia

Określenie „jednostkowe” w stosunku do sprawozdania finansowego dotyczy tylko podmiotu dominującego – o ile sporządza on skonsolidowane sprawozdanie finansowe – w każdym innym podmiocie występuje sprawozdanie finansowe bez tego dodatkowego określenia.

I Obowiązujące przepisy prawne

Badanie sprawozdania finansowego zostanie przeprowadzone w oparciu o ustawę o biegłych rewidentach, ustawę o rachunkowości, przepisy prawa i stosowne regulacje branżowe w zakresie ustroju i zasad funkcjonowania badanej jednostki oraz zgodnie z Kodeksem etyki IFAC i krajowymi standardami wykonywania zawodu, którymi w tym przypadku są Krajowe Standardy Badania (KSB) w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania (MSB), z uwzględnieniem ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obowiązujących badaną jednostkę, tj, zgodnie z ustawą o rachunkowości.

II Cel i zakres (istota) badania

Dla osiągnięcia celów badania nie jest możliwe i nie wymaga się przeprowadzenia szczegółowego badania wszystkich składowych sald lub grup operacji gospodarczych. Kierując się zidentyfikowanym przez biegłego rewidenta ryzykiem istotnego zniekształcenia (RIZ) sprawozdania finansowego jednostki oraz odpowiednio zaprojektowaną przez niego reakcją na to ryzyko, uzasadnia to stosowanie badań wyrwykowych, których przedmiotem jest tylko część danych (zbioru) składających się na saldo lub grupę operacji gospodarczych.

1. Cel badania sprawozdania finansowego określa przede wszystkim art. 83 ust. 3 pkt 8) ustawy o biegłych rewidentach, definiując go jako wyrażenie opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.

2. Poza tym do celu badania odnosi się KSB 200 w brzmieniu MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, określając go jako zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych, co osiąga się dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, przy czym jest to tzw. główny cel badania sprawozdań. Inne standardy określają cele szczegółowe, jednak zawsze będą odwoływać się do celu głównego.

W uzupełnieniu należy dodać, że pojęcie „sprawozdania finansowe” odnosi się na ogół do pełnego zestawu sprawozdań finansowych zgodnie z tym, jak określają je wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może także dotyczyć pojedynczego elementu sprawozdania finansowego.

3. Zgodnie więc z KSB 200 w brzmieniu MSB 200, zakres (istota) badania sprowadzają się do następujących zasad:
 - biegły przestrzega wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności,
 - podstawą wyrażenia opinii jest uzyskanie przez biegłego wystarczającej pewności (tj. wysokiej pewności), czy sprawozdanie jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia (nieważne, czy spowodowanego błędem, czy oszustwem),
 - wystarczająca pewność osiągana jest wówczas, gdy biegły zgromadzi wystarczające i odpowiednie dowody ograniczające ryzyko badania (tj. wydania złej opinii),
 - ponieważ gromadzone przez biegłego dowody mają bardziej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający, badanie nie dostarcza pewności absolutnej, stąd też biegły stosuje koncepcję istotności podczas planowania i samego badania (istotność = czy nieskorygowane zniekształcenia razem / z osobna wprowadzą czytelnika w błąd),
 - ponieważ opinia dotyczy sprawozdania jako całości, biegły rewident nie odpowiada za wykrycie zniekształceń, które nie są istotne,
 - istotność określa biegły opierając się na osądzie, okolicznościach i postrzeganiu potrzeb użytkownika sprawozdań finansowych,
 - poszczególne MSB precyzują cele, wymogi oraz zastosowania i inne materiały objaśniające zaprojektowane – jako pomoc dla biegłego rewidenta, co ma pozwolić na uzyskanie wydania opinii przy wystarczającej pewności,
 - biegły musi podczas planowania i badania formułować zawodowe osądy oraz zachowywać zawodowy sceptycyzm,

- powyższe osiąga się między innymi przez: (1) poznanie jednostki i jej środowiska (w tym kontroli wewnętrznej) – co pozwala na rozpoznanie i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia (RIZ) spowodowanego błędem lub oszustwem; (2) zaprojektowanie i wdrożenie reakcji rewizyjnych odpowiednich do oceny ryzyka – co pozwala na zgromadzenie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat ewentualnych istotnych zniekształceń; (3) oparcie opinii na temat sprawozdania na wnioskach wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania,
- forma opinii będzie zależała od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i obowiązującego prawa lub regulacji, przy czym jeśli nie uda się uzyskać w toku badania wystarczającej pewności (a opinia z zastrzeżeniem nie wystarczy), wówczas biegły może wg MSB odmówić wyrażenia opinii lub wycofać się ze zlecenia (zależnie od lokalnych regulacji prawnych); przyjmuje się, że czasem na biegłym może spoczywać także inna odpowiedzialność za informacje niż sama opinia o sprawozdaniu,
- biegły nie może potwierdzić przestrzegania MSB w sprawozdaniu biegłego (opinii), o ile nie przestrzegał wymogów wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania, przy czym dopuszcza się odstępstwo od stosowania standardu w wyjątkowych okolicznościach.

III Sposób (metoda) przeprowadzenia badania

1. Badanie wstępne, które w głównej mierze polega na zrozumieniu jednostki, pozyskaniu informacji o jej statusie regulacyjno-prawnym i organizacyjnym, identyfikacji ryzyka działalności gospodarczej, w tym ryzyka związanego ze znaczącym rozwojem i zmianami w otoczeniu jednostki, ryzyka oszustwa (celowego działania), także w kontekście prania pieniędzy i finansowania terroryzmu, jak również ryzyka naruszenia prawa i regulacji obowiązujących w branży wraz z kluczowymi procesami, których te ryzyka dotyczą oraz reakcji na nie badanej jednostki i określeniu ich wpływu na RIZ kluczowych obszarów badania, a ponadto na wykonaniu między innymi takich procedur jak:
 - a) ogólny przegląd zastosowanych zasad rachunkowości i ich adekwatności do rodzaju prowadzonej działalności i charakteru branży, w której funkcjonuje badana jednostka, w tym w zakresie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, także specjalnego przeznaczenia, jeśli wynika to ze zlecenia,
 - b) analiza środowiska kontroli wewnętrznej,
 - c) ustalenie poziomu istotności oraz wstępny przegląd analityczny, w tym wstępne określenie sytuacji finansowej oraz ocena zdolności do kontynuowania działalności, a w przypadku jednostki, która z mocy prawa nie ma zdolności upadłościowej – również jednostki samorządu terytorialnego (JST) – ocena, czy nie pojawiły się przesłanki zagrażające w dalszym normalnym funkcjonowaniu tej jednostki,

- d) wstępne rozeznanie dodatkowego zlecenia (dodatkowych informacji przekazanych przez jednostkę, jeżeli miało miejsce) oraz zadania i ewentualnie inne zagadnienia ustalone dodatkowo przez kluczowego biegłego rewidenta w ramach prowadzonego badania,
- e) badanie operacji, które w całości lub w istotnym zakresie zostały zakończone do czasu przeprowadzenia badania wstępnego, czyli na przykład:
- bilansu otwarcia,
 - zdarzeń po dacie bilansu za rok poprzedni,
 - ujawnienie wszystkich stron powiązanych i transakcji pomiędzy tymi stronami,
 - przychodów i kosztów (współmierność, dokumentacja, klasyfikacja),
 - podatku dochodowego,
 - wstępnej analizy należności i zobowiązań,
 - ograniczenia w prawach własności,
 - obserwacji przebiegu spisu z natury rzeczowych składników majątku,
- f) przygotowanie planu badania (określenie programu i harmonogramu badania).

Badanie wstępne będzie przebiegało tak, aby zagwarantować terminowe zakończenie badania sprawozdania finansowego.

2. Badanie zasadnicze, to przede wszystkim reakcja biegłego rewidenta na oszacowane podczas badania wstępnego ryzyko istotnego zniekształcenia (RIZ) sprawozdania finansowego jednostki, które mogło być spowodowane różnego rodzaju istotnych ryzyk, na które narażona jest w tym zakresie jednostka, wynikających między innymi z błędu lub/i¹ oszustwa (celowego działania) – jeżeli miały miejsce – w odniesieniu do istotnych aktywów i pasywów jednostki, tj. majątku i źródeł jego pochodzenia oraz składników rachunku zysków i strat, jak również pozostałych elementów sprawozdania finansowego.

Podstawowym celem badania zasadniczego, w kontekście zidentyfikowanych RIZ, jest uzyskanie przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów, że

- a) wykazane w sprawozdaniu finansowym:
- a1) aktywa i pasywa są:
- kompletne i dokładnie ujęte,
 - istnieją i są poprawnie wycenione z zachowaniem kontynuacji wyceny,
 - prawidłowo sklasyfikowane oraz zaprezentowane,

- własnością jednostki (aktywa) lub jednostka posiada inny tytuł prawny do dysponowania nimi oraz spełniają definicję aktywów,
 - udokumentowane w wyniku prawidłowo funkcjonującej kontroli wewnętrznej,
- a2) przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi oraz odpowiadające im koszty, można uznać za wiarygodne co do:
- kompletności i dokładności ujęcia,
 - prawidłowej wyceny i zakwalifikowania do właściwego okresu sprawozdawczego,
 - poprawności klasyfikacji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym,
 - systemu kontroli wewnętrznej, który powinien zapewnić bieżącą i systematyczną rejestrację poniesionych kosztów oraz prawidłowe udokumentowanie i terminowość rozliczeń podatkowych,
- a3) pozostałe składniki rachunku zysków i strat oraz ustalony wynik finansowy, jak również jego obowiązkowe zmniejszenia, czy też jego podział są dokonane w sposób prawidłowy.
- b) pozostałe elementy badanego sprawozdania finansowego są kompletne i poprawne, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obowiązującymi jednostkę, tj, zgodnie z ustawą o rachunkowości.

III ZAKOŃCZENIE BADANIA:

1. Ustalenie listy rozpoznanych zniekształceń;
2. Końcowy przegląd analityczny – ocena ryzyk wynikających z końcowego przeglądu analitycznego, w tym zdarzeń po dacie bilansu, ze szczególnym uwzględnieniem zdolności do kontynuacji działalności przez jednostkę, a w przypadku jednostki, która z mocy prawa nie ma zdolności upadłościowej – również jednostki samorządu terytorialnego (JST) – ocena, czy nie pojawiły się przesłanki zagrażające w dalszym normalnym funkcjonowaniu tej jednostki oraz ocena zagadnień związanych z ewentualną dodatkową odpowiedzialnością biegłego rewidenta – weryfikacja wprowadzenia ewentualnych korekt;
3. Omówienie z kierownikiem jednostki wyników badania, przedstawienie projektu sprawozdania z badania wraz z rodzajem opinii, uzyskanie obowiązkowego pisemnego oświadczenia kierownika jednostki i w razie konieczności także innych oświadczeń, w tym pracowników merytorycznych;
4. Podpisanie i przekazanie jednostce sprawozdania z badania, a w przypadku jednostki zainteresowania publicznego zobligowanej do posiadania komitetu audytu sporządzenie dodatkowego sprawozdania dla tego komitetu lub dla organu wykonującego równoważne funkcje w jednostce.