

Alina Barcikowska

ISTOTA I ZNACZENIE OGÓLNEJ STRATEGII BADANIA ORAZ JEJ WPŁYW NA PRZEBIEG BADANIA

Celem niniejszego referatu jest przybliżenie środowisku biegłych rewidentów jakie kroki są niezbędne do przygotowania ogólnego planu badania, w tym ogólnej strategii badania i w jaki sposób wpływa to na przebieg badania opartego na ryzyku. Podstawą też wygłoszonych w niniejszym opracowaniu są uregulowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (ISAs), w tym w szczególności MSRF 200, 220 i 300. Z uwagi na to, iż standardy stanowią kluczowy wzorzec opisujący poszczególne aspekty wykonywania usług przez biegłych rewidentów referat przybliży samą treść standardów – tak by doprowadzić do zrozumienia ich istoty. W tym też celu, opracowanie uzupełniono o przykład praktyczny.

1. PLANOWANIE

Zapewnienie efektywności i skuteczności wykonania zlecenia

Racjonalna działalność gospodarcza – w tym prowadzona przez biegłych rewidentów – prowadzona jest przy zapewnieniu jej ostatecznej efektywności. Aby uzyskać zamierzone skutki, zawsze należy rozpocząć od planu działania. Paragraf 2 MSRF (ISA) 300 stwierdza: „Biegły rewident powinien zaplanować prace wchodzące w zakres badania w sposób umożliwiający skuteczne wykonanie zlecenia.”¹

Międzynarodowe Założenia Konceptyjne dla Usług Atestacyjnych wskazują na kluczową rolę profesjonalnego sceptycyzmu, jaki odgrywa on w pracy praktykującego biegłego rewidenta. Zarówno opracowanie planu, jak i przeprowadzenie audytu powinno odbyć się zgodnie z zawodowym sceptycyzmem biegłego rewidenta kierującego badaniem. 15 paragraf MSRF (ISA) 200 stwierdza, że: „Biegły rewident powinien zaplanować i przeprowadzić badanie kierując się zawodowym sceptycyzmem, przyjmując, że mogą zachodzić okoliczności sprawiające, że sprawozdanie finansowe zawiera istotne nieprawidłowości.”²

Dążąc do zapewnienia efektywności musimy pamiętać o rozsądnym gospodarowaniu zasobami znajdującymi się w naszym posiadaniu, biorąc pod uwagę niezbędny zakres profesjonalnych czynności wymaganych przez zarówno standardy rewizji (lub normy), jak też przez zawodowy osąd dla osiągnięcia celu badania. Paragraf 19 MSRF (ISA) 220 stwierdza: „Partner odpowiedzialny za zlecenie powinien być przekonany, że zespół realizujący zlecenie razem posiada odpowiednie możliwości, umiejętności oraz czas do realizacji zlecenia, zgodnie ze standardami zawodowymi oraz wymogami regulacyjnymi i prawnymi, aby umożliwić wydanie raportu biegłego rewidenta odpowiedniego do okoliczności.”³

¹ HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENTS 2007 EDITION, New York, the International Federation of Accountants (IFAC) grudzień 2006

² tamże

³ tamże

Biegłemu rewidentowi odpowiedzialnemu za zlecenie badania nie wolno zapomnieć między innymi o przeprowadzeniu dyskusji zespołu realizującego badanie i zapewnić udokumentowanie tego faktu. Paragraf 30 MSRF (ISA) 220 stwierdza:

„Partner odpowiedzialny za zlecenie powinien:

- a) odpowiadać za zespół realizujący badanie, przeprowadzając odpowiednie konsultacje, w kwestiach trudnych lub spornych;
- b) uzyskać pewność, że członkowie zespołu realizującego zlecenie w trakcie realizacji zlecenia przeprowadzili odpowiednie konsultacje między członkami zespołu oraz innymi osobami na odpowiednim szczeblu z firmy i spoza niej;
- c) upewnić się, że rodzaj, zakres konsultacji i wnioski z nich płynące zostały udokumentowane i uzgodnione ze stroną udzielającą konsultacji; oraz
- d) ustalić, czy wnioski z konsultacji zostały wdrożone.”⁴

Planując należy uwzględnić również ewentualne zaistnienie rozbieżności zdań, o czym mówi paragraf 34 MSRF (ISA) 220: „W razie rozbieżności zdań między zespołem realizującym zlecenie, a osobami udzielającymi konsultacji oraz, o ile ma to miejsce, między partnerem odpowiedzialnym za zlecenie a osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia, zespół realizujący zlecenie powinien postępować zgodnie z zasadami i procedurami firmy stosowanymi do rozwiązywania rozbieżności zdań.”⁵

Koniecznym elementem do uwzględnienia w planie jest zapewnienie kontroli jakości, co standard MSRF (ISA) 220 określa w paragrafie 36 następująco: „W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, partner odpowiedzialny za zlecenie powinien:

- a) ustalić, czy wyznaczono osobę dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia;
- b) omówić z osobą dokonującą przeglądu istotne zagadnienia wynikłe w toku realizacji zlecenia badania, w tym kwestie rozpoznane podczas przeglądu kontroli jakości zlecenia; oraz
- c) nie wydawać opinii i raportu biegłego rewidenta przed zakończeniem przeglądu kontroli jakości zlecenia.”⁶

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

Ciągły, wielokrotny proces aktualizacji planu

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

MSRF (ISA) 300 stwierdza:

- w paragrafie 8: „Biegły rewident powinien ustalić ogólną strategię badania.”
- w paragrafie 13: „Biegły rewident powinien opracować plan badania dla całego zlecenia, w celu zmniejszenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.”

4 tamże

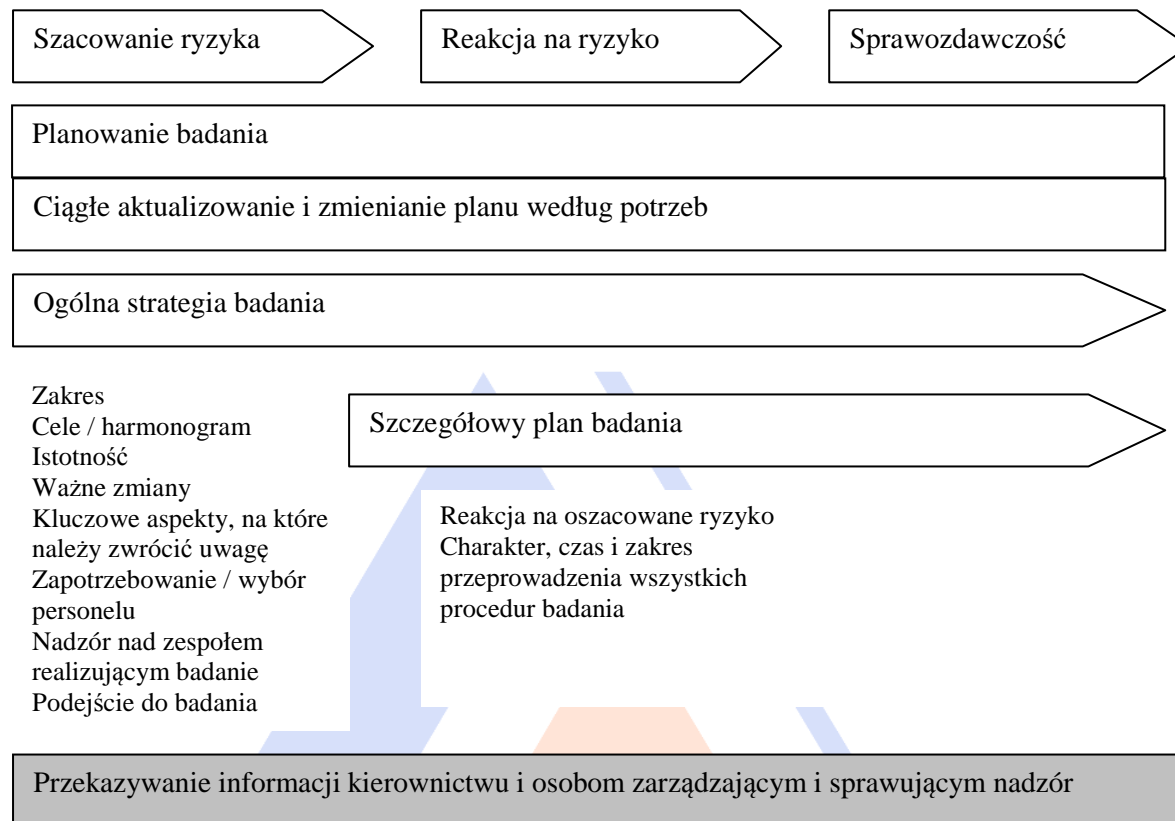
5 tamże

6 tamże

Istota i znaczenie ogólnej strategii badania oraz jej wpływ na przebieg badania

- w paragrafie 16: „W trakcie badania należy w miarę potrzeby uaktualniać i zmieniać ogólną strategię oraz plan badania.”⁷

Na ilustracji (za IFAC) poniżej schematycznie zilustrowano dwa poziomy planowania badania:



Ilustracja 1. Poziomy planowania badania⁸

Poziom ogólnej strategii badania zaczyna się na etapie szacowania ryzyka badania. Kolejny poziom planowania badania - szczegółowego planu badania konkretyzuje charakter, czas i zakres wszystkich procedur w ślad za strategią ogólną.

Reakcja na oszacowane ryzyko

Wymagania dotyczące przygotowania szczegółowego planu badania skupiają się przede wszystkim na doborze reakcji biegłego rewidenta na zidentyfikowane i oszacowane ryzyko, co ma na celu zminimalizowanie ryzyka badania na akceptowalnie niskim poziomie. Wobec tego sporządzanie szczegółowego planu badania można rozpocząć, kiedy dysponuje się już wystarczającymi informacjami na temat oszacowanego ryzyka, aby opracować postępowanie w badaniu, będące odpowiedzią na nie. Najczęściej ma to miejsce na etapie reakcji na ryzyko w badaniu.

Zależność charakteru i zakresu czynności planowania od różnych czynników

⁷ tamże

⁸ Ilustracja za: „Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek.” (tłumaczenie publikacji IFAC) Warszawa, ABES Audyty Sp. z o. o. i Account Sp. z o.o. 2008 (w przygotowaniu).

Charakter i zakres czynności planowania zależą od kilku czynników:

- rozmiaru i stopnia złożoności jednostki;
- składu i wielkości zespołu realizującego badającego.
- mniejsze badania mają także mniejsze zespoły, co ułatwia planowanie, koordynację i komunikację.
- wcześniejsze doświadczenie biegłego rewidenta związane z jednostką; oraz
- zmiany okoliczności, które następują podczas badania.

Korzyści planowania

Pozytywny wpływ planowania na efektywność i skuteczność badania przejawia się między innymi w podanych niżej korzyściach.

Członkowie badającego zespołu dzięki planowaniu korzystają zarówno z doświadczenia, jak i ze szczegółowych spostrzeżeń biegłego rewidenta prowadzącego badanie oraz innych doświadczonych członków zespołu. Optymalnie wykorzystane jest doświadczenie ze zleceń z lat poprzednich i innych zleceń.

Dzięki wcześniejszemu zaprogramowaniu prac i czynności zlecenie jest właściwie zorganizowane, posiada właściwy personel i jest właściwie kierowane. Ważnym obszarem badania poświęcona jest odpowiednia uwaga.

W odpowiednim czasie ma miejsce rozpoznanie, jak i rozwiązanie potencjalnych problemów. Dokumentacja badania jest przeglądana w odpowiednim czasie.

Praca prowadzona przez innych (innych audytorów, ekspertów itd.) jest skoordynowana w ramach całego projektu.

2. CZYM JEST OGÓLNA STRATEGIA BADANIA

Ogólna strategia badania określa zakres, harmonogram oraz kierunek badania i stanowi podstawę dla przygotowania bardziej szczegółowego planu badania.⁹ Plan szczegółowy odnosi się do różnych kwestii rozpoznanych wcześniej w ogólnej strategii badania, biorąc pod uwagę potrzebę osiągnięcia celów badania przy efektywnym wykorzystaniu zasobów biegłego rewidenta.

Ogólna strategia badania ustalana jest przed przygotowaniem szczegółowego planu badania, ale te dwie wymienione czynności planowania nie muszą być oddzielnymi procesami. Są one ze sobą na tyle blisko związane, że zmiana w jednej z nich może prowadzić do odnośnych zmian w drugiej.

Rozpoczęcie prac na etapie szacowania ryzyka

Jak już wspomniano, planowanie nie jest wyraźnym etapem badania, lecz raczej ciągłym, wielokrotnym procesem, który często rozpoczyna się wkrótce po (lub w połączeniu z) zakończeniem poprzedniego badania i trwa aż do zakończenia obecnego zlecenia badania.

Pierwszym krokiem planowania jest zebranie informacji o jednostce i ustalenie charakteru i zakresu wymaganych procedur szacowania ryzyka oraz tego, kto je przeprowadzi. Obejmuje to także ustalenie terminu spotkania zespołu realizującego badanie w celu omówienia podatności jednostki na istotne nieprawidłowości (w tym także nadużycia)

⁹ HANDBOOK OF (...) tamże

w sprawozdaniu finansowym. Następnie, po rozpoznaniu i oszacowaniu ryzyka, możliwe jest przygotowanie właściwej reakcji na nie w badaniu, w tym także określenie charakteru, zakresu i ram czasowych dalszych wymaganych procedur badania. Inne zagadnienia wiążące się z planowaniem obejmują określenie istotności, zaangażowanie rzeczoznawców oraz dodatkowych wymaganych procedur szacowania ryzyka.

Ostateczne ustalenie po rozpoznaniu i oszacowaniu ryzyka istotnych nieprawidłowości

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

Po rozpoczęciu prac możliwe jest, że wystąpi konieczność wprowadzenia zmian do ogólnych i szczegółowych planów jako reakcja na pojawienie się nowych okoliczności, wyników badania i uzyskania innych informacji.

3. PRZYGOTOWANIE OGÓLNEJ STRATEGII BADANIA DLA BADANIA MAŁEJ JEDNOSTKI

Badania małych jednostek często są prowadzone przez bardzo małe zespoły badające. Ułatwia to koordynację i komunikację w zespole, a ogólna strategia badania może być prosta.

Planowanie na bieżący rok można zacząć od przygotowania krótkiej notatki pod koniec poprzedniego badania. Po wprowadzeniu zmian i zaktualizowaniu notatka ta może stanowić podstawę planowania bieżącego okresu, w oparciu o dyskusje z właścicielem – kierownikiem. Dodatkowe informacje można znaleźć w paragrafie 12 MSRF (ISA) 300.

Elementy składowe ogólnej strategii badania dla małej jednostki

Dokumentacja dla małych jednostek może przyjąć formę krótkiej notatki, która zawiera:

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

Ucz się z doświadczeń ubiegłych lat

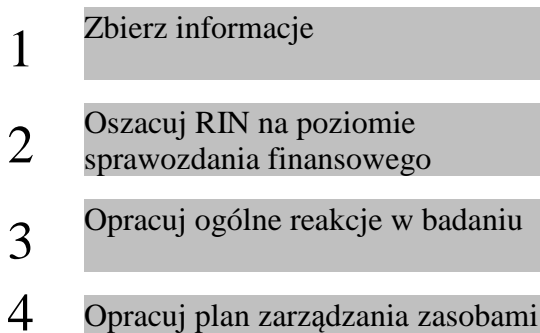
Po zakończeniu poprzedniego badania, dobrze jest uzyskać opinię od zespołu realizującego badanie na temat możliwych ulepszeń. Obejmuje to rozpoznanie:

- obszarów badania, które mogą wymagać większej bądź mniejszej uwagi w przyszłości;
- planowanych zmian, które wpłyną na przyszłe zlecenia, takich jak przejęcia, nowe produkty czy usługi lub wprowadzenie nowego systemu rachunkowości; oraz
- w jakich obszarach możliwe jest uzyskanie dodatkowej pomocy ze strony jednostki, takiej jak analiza pewnych kont.

4. KOLEJNE KROKI PLANOWANIA

Kolejne kroki opracowania ogólnego planu badania i strategii przedstawiono na poniższej ilustracji (za IFAC).

RIN – ryzyko istotnych nieprawidłowości



Ilustracja 2. Cztery kroki planowania¹⁰

Zbieranie informacji

Pierwszym krokiem jest ustalenie zakresu zlecenia, wymagań dotyczących sprawozdawczości oraz wszelkich znaczących zmian, które zaszły od czasu poprzedniego zlecenia. Poniżej nakreślono niektóre z czynników, które należy rozważyć.

W odniesieniu do zakresu zlecenia należy rozważyć następujące określające go cechy:

- stosowane założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej;
- właściwe dla branży wymogi dotyczące sprawozdawczości;
- potrzeba ustawowego badania pojedynczych sprawozdań finansowych oprócz badania w celu konsolidacji;
- dostępność personelu i danych zleceniodawcy w czasie, kiedy jest to niezbędne;
- korzystanie z usług firmy usługowej (np. do obsługi płac i kadr, itd.) oraz dostępność dowodów dotyczących kontroli wewnętrznej; oraz
- części jednostki i ich lokalizacja (jeżeli takie istnieją) badane przez inne firmy.

Odnosnie wymogów dotyczących sprawozdawczości, harmonogramu i przekazywania informacji, (co i kiedy jest wymagane?) trzeba przeanalizować:

- harmonogram prac badania i terminy wydania opinii i raportu (sprawozdań) z badania;
- przekazywanie informacji oraz kluczowe daty dla innych biegłych rewidentów oraz zaangażowanych stron trzecich;
- główne daty oczekiwanych kontaktów z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką w celu omówienia:
 - stanu prac badania w czasie całego trwania zlecenia;
 - charakteru, harmonogramu i zakresu prac badania; oraz
 - oczekiwanych finalnych dokumentów będących wynikiem procedur badania.

¹⁰ Ilustracja za: „Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji (...)

Istota i znaczenie ogólnej strategii badania oraz jej wpływ na przebieg badania

Kluczowe czynniki, na których powinien skupić się zespół realizujący zlecenie obejmują:

- wyciągnięcie wniosków z wcześniejszych doświadczeń oraz procedur przyjęcia zlecenia i kontynuacji współpracy z klientem;
- określenie stosownych poziomów istotności;
- rozpoznanie obszarów, w których może występować wyższe ryzyko wystąpienia istotnej nieprawidłowości;
- wstępne rozpoznanie istotnych składników i sald kont;
- zaangażowanie kierownictwa w zaprojektowanie i działanie logicznej kontroli wewnętrznej, w tym stosownej dokumentacji tej kontroli.
- możliwości nadużycia kontroli wewnętrznej przez kierownictwo;
- ocena istotnych kontroli wewnętrznych;
- omówienie kwestii związanych z badaniem z pozostałym personelem firmy posiadającym znajomość jednostki; oraz
- wpływ technologii informacyjnych na przebieg badania (dostępność śladów rewizyjnych w formie papierowej, itd.).

Należy zwrócić uwagę na znaczące zmiany, które mogą wpłynąć na podejście do badania.

Rozważyć należałoby wymienione niżej czynniki.

- Zmiany w założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, na przykład standardów rachunkowości;
- Specyficzne dla jednostki, branży czy sprawozdawczości finansowej, lub inne mające znaczenie zmiany;
- Rozwój działalności wpływający na jednostkę, łącznie ze zmianami w technologii informacyjnej i procesach działalności gospodarczej, zmiany na kluczowych stanowiskach kierowniczych oraz wszelkie przejęcia, połączenia oraz pozbycie się części aktywów jednostki; oraz
- Rozwój branży, taki jak zmiany regulacji branżowych i nowe wymogi sprawozdawcze.

W rzeczywistości bardzo małe jednostki, prowadzone przez właściciela – kierownika, także mogą wymagać badania funkcjonujących w nich kontroli. Mogą one mieć bardzo niewiele (jeżeli w ogóle) udokumentowanych działających kontroli, co oznacza, że możliwe jest nadużycie w zasadzie każdej z nich. W takich sytuacjach biegły rewident musi określić, czy w ogóle możliwe jest przeprowadzenie badania. Jeżeli nie, biegły rewident musi zastosować zawodowy osąd, aby określić, czy należy odmówić przyjęcia zlecenia, czy też odmówić wydania opinii.

Czynniki do rozważenia w kontekście przyjęcia bądź odrzucenia zlecenia obejmują:

Środowisko kontroli jednostki. Czy właściciel jest godny zaufania, kompetentny i ma właściwy stosunek do kontroli? Kompetentny właściciel – kierownik może często stanowić mocną stronę kontroli, ponieważ zna prowadzoną działalność i zatwierdza większość transakcji, więc jest w stanie wykrywać nieprawidłowości. Słabość kontroli może stwarzać możliwość nadużycia kontroli przez kierownictwo. Czy jest możliwe przygotowanie dalszych procedur badania, które stanowić będą odpowiednią reakcją na oszacowane czynniki ryzyka? Często najtrudniejszym do określenia czynnikiem jest to, co nie zostało (a powinno zostać) ujęte w sprawozdaniu finansowym. Na przykład, czy wszystkie przychody i zobowiązania zostały zarejestrowane w księgach?

Oszacowanie ryzyka istotnych nieprawidłowości na poziomie sprawozdania finansowego

Ryzyko istotnych nieprawidłowości RIN na poziomie sprawozdania finansowego w całości dotyczy ogólnych ryzyk, oddziałujących na całą jednostkę (takich jak charakter branży, prawość kierownictwa i jego stosunek do kontroli i kompetencji). Ryzyko na poziomie stwierdzeń w ogólności odnosi się do specyficznych rodzajów ryzyka (jak na przykład zapasy o wysokiej wartości lub niefakturowana wysyłka towarów), które mogą wystąpić na poziomie procesów operacyjnych.

Wstępna ocena RIN na poziomie sprawozdania finansowego w całości może posłużyć do opracowania wstępnej, ogólnej strategii badania. Wynika to z faktu, że odpowiednio udokumentowana, niska ocena ogólnego ryzyka może zostać wykorzystana do ograniczenia wymaganych procedur wiarygodności na poziomie stwierdzeń. Odwrotnie, wysoka ocena ryzyka prowadzić może do zwiększenia wymaganej ilości pracy na poziomie stwierdzeń.

Ta wstępna ocena może być oparta na wynikach poprzednich badań bądź jako rezultat procedur szacowania ryzyka przeprowadzonych w bieżącym okresie.

Oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego może przyjmować wartości od wysokiego do niskiego. Oszacowane ryzyko ma wpływ na postępowanie w badaniu.

Kiedy oszacowane ryzyko jest niskie – bardziej można zaufać oświadczeniom kierownictwa i dowodom badania generowanym wewnątrz przez jednostkę. Istnieje wtedy większa możliwość zastosowania mieszanego podejścia do badania wykorzystującego zarówno badania zgodności jak również badania wiarygodności. Powinno to ograniczyć potrzebę lub zakres niektórych procedur badania wiarygodności. W sytuacji takiej możliwym jest przeprowadzenie większej ilości procedur badania w trakcie badanego roku, a nie na jego koniec.

Odwrotnie, kiedy oszacowane ryzyko jest wysokie – należy uwypuklić zespołowi realizującemu badanie zwiększoną potrzebę stosowania zawodowego sceptycyzmu w gromadzeniu i ocenie dowodów badania. Analizie poddać należałoby skuteczność działań kierownictwa (o ile one nastąpiły), skierowanych na rozpoznane słabości kontroli wewnętrznej. Do takiego zlecenia z reguły przydziela się bardziej doświadczony personel, rozważając potrzebę skorzystania z usług rzeczoznawców. Aby maksymalizować znajomość podmiotu zapewnia się ciągłość pracy tego samego personelu w trakcie realizacji zlecenia, jednocześnie zapewniając większy nadzór nad personelem. Niezbędnym może stać się uzyskanie bardziej rozległych dowodów z procedur badania wiarygodności. Do procedur analitycznych i innych procedur badania stosowanych w szacowaniu ryzyka wprowadza się zmiany uwzględniające podwyższone ryzyko. Zmiany te dotyczą charakteru, harmonogramu lub zakresu procedur badania. Charakter procedur badania modyfikuje się, tak, aby otrzymać bardziej przekonujące dowody badania. Dla zebranych oświadczeń kierownictwa koniecznym będzie uzyskanie dodatkowych dowodów potwierdzających.

W praktyce należy rozważyć przekazanie informacji o słabościach kontroli wewnętrznej kierownictwu (w szczególności w środowisku kontroli lub kontroli na poziomie jednostki) przed rozpoczęciem prac nad badaniem na koniec roku. Informacje te umożliwiają kierownictwu podjęcie działań naprawczych w odpowiednim czasie, co może poprawić oszacowany poziom ryzyka badania. Zalecenie zmiany lub przeniesienie niekompetentnego

księgowego może pomóc jednostce ulepszyć kontrolę i poskutkować ograniczeniem wymaganego czasu badania na koniec okresu.

Opracowanie ogólnej reakcji w badaniu

Kolejnym krokiem jest rozważenie czy wszystkie informacje uzyskane na temat jednostki w dwu krokach opisanych powyżej i o oszacowanym ryzyku posłużą do opracowania ogólnej strategii badania dla zrealizowania zlecenia.

Ogólna strategia badania określa zakres, harmonogram i podejście do badania oraz prowadzi do opracowania bardziej szczegółowego planu badania. W tym celu należy poddać analizie następujące kwestie:

- wyniki wcześniejszych badań (w tym badań zgodności, na których można bazować w bieżącym okresie) oraz innych zleceń realizowanych na rzecz jednostki;
- reakcja kierownictwa na słabości kontroli wewnętrznej;
- wymagane zasoby ludzkie i umiejętności, w tym potrzebę zaangażowania ekspertów, którzy zajęliby się obszarami badania o wysokim ryzyku;
- harmonogram badania, w tym inwentaryzacji i innych wymaganych procedur;
- najbardziej efektywny sposób reagowania na oszacowane ryzyko wystąpienia istotnej nieprawidłowości zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i stwierdzeń;
- wpływ technologii informacyjnych na badanie (dostępność śladów rewizyjnych w formie papierowej, itd.);
- zaangażowanie kierownictwa w model i prawidłowe działanie kontroli wewnętrznej łącznie z jej udokumentowaniem;
- możliwości obejścia kontroli przez kierownictwo;
- potrzeba wprowadzenia dozy nieprzewidywalności w trakcie przeprowadzania procedur badania.

Opracowanie planu zarządzania zasobami

Paragraf 18 MSRF (ISA) 300 stwierdza: „Biegły rewident powinien zaplanować charakter, czas przeprowadzania i zakres kierowania oraz nadzoru sprawowanego nad członkami zespołu realizującego zlecenie i dokonywać przeglądu ich pracy.”¹¹

Realizując zapis tego paragrafu ostatnim krokiem w zakończeniu ogólnej strategii badania jest ustalenie charakteru, harmonogramu i zakresu zasobów niezbędnych do zrealizowania zlecenia.

Dokonując wyboru członków zespołu realizującego badanie należy wziąć pod uwagę czy:

- proponowany zespół realizujący zlecenie dysponuje niezbędnym poziomem umiejętności i zasobów?
- niektórym z członków zespołu zostały przypisane funkcje nadzoru?
- występuje kontynuacja składu personelu w zleceniu?
- zadania badania, jak na przykład udział w inwentaryzacji i wysyłanie potwierdzeń przed końcem roku zostały przydzielone konkretnym członkom personelu?
- przydzielono kontrolera jakości dla zlecenia (jeśli ma to zastosowanie)?

¹¹ HANDBOOK OF(...) także

Istota i znaczenie ogólnej strategii badania oraz jej wpływ na przebieg badania

Decydując o alokacji czasu, trzeba odpowiedzieć na pytania:

- czy każdemu członkowi zespołu przydzielono budżet czasu do zrealizowania zadań?
- czy założono dodatkowy czas dla obszarów, o możliwym wyższym ryzyku wystąpienia istotnej nieprawidłowości?
- jaki jest całkowity czas przewidziany w budżecie na zakończenie zaplanowanych prac?

Przekazując informacje należy sprawdzić:

- Czy wszystkim członkom zespołu przekazano informacje o rolach, odpowiedzialności i oczekiwaniach?
- Czy przypomniano członkom zespołu o byciu dociekliwym i kierowaniu się zawodowym sceptycyzmem w gromadzeniu i ocenie dowodów badania?
- Czy ustalono daty spotkań zespołu realizującego badanie mających na celu omówienie:
 - Szczegółowego planu badania i wymiany informacji o jednostce?
 - Rozpoznania możliwości oszustw (zob. paragraf 27 MSRF (ISA) 240)?
 - Terminu zakończenia zlecenia i harmonogramu przeglądu dokumentacji z badania?
- Czy ustalono daty rozpoczęcia prac w jednostce (w trakcie badanego roku i po jego zakończeniu) oraz innych czynności, takich jak wysyłanie potwierdzeń, inwentaryzacja i procedur badania współmierności?
- Czy ustalono główne daty dla innych audytorów, rzeczoznawców i stron trzecich zaangażowanych w badanie?

Zajmując się zarządzaniem, kierowaniem i nadzorem nad badaniem, zwrócić uwagę na to czy opracowano plan:

- codziennego nadzoru zespołu badającego?
- dostępności wyższego personelu by odpowiadać na pytania, reagować na potencjalne problemy i być na bieżąco poinformowanym o postępach prac?
- przeglądu dokumentacji, w siedzibie jednostki lub w biurze?
- spotkań podsumowujących zespół (o ile są w planie)?
- czy występuje potrzeba zwiększonego nadzoru i przeglądu wskutek wysokiego poziomu oszacowanego ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego jako całości?

W praktyce oprócz spotkania poświęconego planowaniu badania na początku zlecenia, pożądanym jest, aby zespół realizujący zlecenie (nawet bardzo niewielki) spotykał się (lub kontaktował się między sobą w inny sposób) i omawiał wyniki badania po przeprowadzeniu:

- procedur szacowania ryzyka; oraz
- dalszych procedur badania.

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

takie mogą dać znaczące rezultaty nawet, jeśli zespół realizujący zlecenie składa się z dwóch osób. Terminy tych spotkań mogą zostać ustalone na spotkaniu poświęconym planowaniu.

5. PRZEKAZYWANIE INFORMACJI O PLANIE KIEROWNICTWU I OSOBOM ZARZĄDZAJĄCYM I SPRAWUJĄCYM NADZÓR

Omówienie z kierownictwem elementów planu i ewentualne jego korekty.

Biegły rewident jest w pełni odpowiedzialny za ogólną strategię i szczegółowy plan badania.

Często dobrze jest omówić z kierownictwem elementy szczegółowego planu badania (jak na przykład harmonogram). Dyskusje te często prowadzą do pewnych, niewielkich zmian w planie, mających na celu skoordynowanie harmonogramu i ułatwienie przeprowadzenia niektórych procedur. Dokładny charakter, harmonogram i zakres planowanych procedur nie powinien jednak być omawiany w szczegółach, ani zmieniany, czy też ograniczany na skutek dostosowywania się do próśb kierownictwa. Prośby takie mogłyby zmniejszyć skuteczność badania, uczynić je zbyt przewidywalnym lub nawet stanowić ograniczenie zakresu.

W sytuacji, gdy kierownictwo odpowiada przed oddzielną grupą osób zarządzających i sprawujących nadzór nad jednostką, ogólna strategia badania powinna być omówiona z tą grupą lub przedstawiona jej na piśmie. Obejmuje ona:

- ogólną strategię badania;
- harmonogram badania; oraz
- ewentualne dodatkowe wymagania lub ograniczenia.

6. DOKUMENTACJA

Udokumentowanie ogólnej strategii i szczegółowego planu badania, w tym zmian dokonanych w toku zlecenia

Paragraf 22 MSRF (ISA) 300 stwierdza: „Biegły rewident powinien udokumentować ogólną strategię i plan badania, w tym wszystkie znaczące zmiany dokonane w toku zlecenia badania.”¹²

Należy udokumentować ogólną strategię i szczegółowy plan badania, w tym szczegóły wszelkich znaczących zmian wprowadzonych w czasie trwania zlecenia.

Forma i zakres dokumentacji zależą od czynników, takich jak: rozmiar i złożoność jednostki, istotność, zakres innej dokumentacji oraz okoliczności konkretnego zlecenia badania. Może ona przyjąć formę notatki lub standardowej listy planowanych do wykonania czynności.

¹² HANDBOOK OF(...) także

Obszary, które należy ująć w dokumentacji.

Koniecznym elementem do utrwalenia w dokumentacji rewizyjnej są główne decyzje (zakres, harmonogram i przeprowadzenie badania) uznane za niezbędne do właściwego zaplanowania badania.

Udokumentować też należy informacje potrzebne do przekazania istotnych spraw zespołowi przeprowadzającemu badanie. Odzwierciedlenie w dokumentacji musi też mieć planowanie charakteru, harmonogramu oraz zakresu procedur szacowania ryzyka i dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń dla każdej istotnej grupy transakcji, sald kont i ujawnień, będących odpowiedziami na oszacowane ryzyka.

Udokumentowane też muszą być powody znaczących zmian w stosunku do pierwotnej strategii, jak na przykład reakcja na nowe zdarzenia i warunki lub wyniki przeprowadzonych procedur badania. Zawierają one także szczegóły zmienionych / dalszych przeprowadzonych procedur w rezultacie dokonanych zmian.

Koniecznym jest utrwalenie rozpoznania tymczasowego poziomu istotności i odpowiednich danych dla przeprowadzenia próbkowania, takich jak planowane i stosowane poziomy pewności.

Właściwa dokumentacja rewizyjna dowodzi jakości pracy biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie.

7. PRZYKŁAD PRAKTYCZNY NA USTALENIE OGÓLNEJ STRATEGII BADANIA

Dla zilustrowania jak w praktyce ustala się ogólną strategię badania sprawozdania finansowego posłużymy się przykładem opisanym w „Przewodniku stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (...)” dla klienta Delta Meble S.A..

Opis sytuacji: badana przez nas w ubiegłym okresie jednostka – Delta Meble S.A., zwróciła się do nas o badanie w kolejnym okresie sprawozdawczym. Przeanalizowaliśmy tę propozycję przeprowadzając procedury kontynuacji współpracy. Charakter tych procedur podobny jest do procedur szacowania ryzyka, a w naszym przypadku polegał on na aktualizacji dokumentacji roboczej z poprzednich lat. Aktualizacja szacowania ryzyka zlecenia zapewnia nas, że nie przekroczymy granicy naszej skłonności do podejmowania ryzyka badania naszego ubiegłorocznego klienta ma też ona zapewnić utrzymanie naszej niezależności.

Rozpoznajemy, jakie ponosimy ryzyko kontynuując współpracę z klientem. Gdybyśmy odkryli, że przyszły klient zmierza w kierunku trudności finansowych lub, iż klient złożył fałszywe oświadczenia w ramach wcześniejszego zlecenia, ryzyko kontynuacji współpracy uznanoby za nadmierne. Oprócz ryzyka, które przedstawia dany klient, musimy ocenić możliwości realizacji zlecenia przez naszą firmę. Analizujemy je biorąc pod uwagę zasoby ludzkie – dostępność pracowników o odpowiednich kwalifikacjach we właściwym czasie, potrzebę pomocy rzeczoznawcy, ewentualne konflikty interesów oraz niezależność personelu od klienta. Rozważamy też inne kwestie odnoszące się do naszego ryzyka działalności gospodarczej związane z kontynuacją współpracy z Delta Meble. Bierzymy pod uwagę ryzyko nieotrzymania zapłaty lub bycia kojarzonym z podmiotem, ujemnie wpływające na reputację naszej firmy.

Nasz klient spółka Delta Meble S. A. jest przedsiębiorstwem rodzinnym produkującym meble zarówno gotowe, jak i na zamówienie. Ostatnio wykonane zlecenie indywidualne, wzbudziło żywe zainteresowanie mediów. Rozszerzono sposób sprzedaży o sprzedaż internetową, mimo pewnej niepewności co do jej sukcesu. Zakład produkcyjny położony jest niedaleko domu głównego akcjonariusza, co pozwala mu stale nadzorować działalność firmy. Brak jest formalnej struktury zarządzania, a akcjonariusze korzystają z pomocy biznesowej przyjaciela rodziny – uznanego miejscowego przedsiębiorcy. Córka tego przedsiębiorcy prawniczka także doradza akcjonariuszom, zarówno w kwestiach prawnych, jak i co do strategii rozwoju oraz marketingu. Jest ona powiązana z różnymi osobistościami, co nie zawsze jest dobrze odbierane przez publikę. Ważniejsze funkcje w zakładzie sprawują członkowie rodziny, posiadający wykształcenie i praktykę w obsłużanej przez nich dziedzinie. Wzrost firmy i jej obrotów był następstwem realizacji określonych strategii. Należą do nich sprzedaż wysokiej jakości produktów po rozsądnych cenach; specjalizacja w produkcji elementów toczonych (półproduktów dla innych meblarzy); sprzedaż internetowa; przyjmowanie wielkich zamówień o niższej niż zwykle rentowności, lecz ze ścisłymi terminami dostaw. Spółka ma dalsze pomysły odnośnie ekspansji poza rynek krajowy oraz sprzedaży mebli do własnoręcznego montażu. Dział sprzedaży jest w rękach świetnego handlowca, który ciężko pracuje, ale też korzysta z owoców swojej pracy. System komputerowy na bieżąco obsługiwany jest przez informatyka, a składa się z 6 komputerów i serwera. Zarządza on też sprzedażą internetową. Główni akcjonariusze osobiście przyjmują do pracy ludzi najlepszych w regionie, dbając o ich regularne szkolenie, ale spółka nie prowadzi oficjalnych akt personalnych. Główni akcjonariusze nie lubią płacić podatków i zawsze uważają, że płacą ich zbyt dużo.

Po podjęciu decyzji o kontynuacji zlecenia na rzecz jednostki Delta Meble S.A., która zwróciła się do nas o badanie w kolejnym okresie sprawozdawczym, następuje opracowanie i udokumentowanie ogólnego planu i strategii przeprowadzenia badania. Dokumentacja może mieć formę zarówno prostej notatki, jak i wypełnionego formularza - listy kontrolnej planowania, co pokazano na przykładzie (na kolejnej stronie).

ABES AUDIT

Notatka dotycząca ogólnej strategii badania (ogólnego planu badania)

O7

strona 1 z 2

Badana jednostka: Delta Meble S.A. .

Badany okres: 2007 rok

ZAKRES

Zakres badania nie uległ zmianie w bieżącym roku. Wymagane jest przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej na koniec roku.

ZMIANY

Przedsiębiorstwo rozpoczyna ekspansję poza rynek lokalny. W miarę rozszerzenia sprzedaży zagranicznej i dokonywania sprzedaży w walutach obcych wzrosło znaczenie zarządzania ryzykiem walutowym. Zwiększenie sprzedaży przez Internet, wystawi na próbę zdolności IT Deltę.

W sporządzaniu sprawozdania finansowego należy także uwzględnić zmiany w następujących Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej [wstawić].

Obecnie Delta prowadzi sprzedaż do FRANKOWSKI S.A. Spółka ta jest znana z minimalizowania marż swoich dostawców w zamian za składanie dużych zamówień. Od dostawców wymaga ona utrzymywania dodatkowych zapasów niektórych produktów na poziomie zapewniającym natychmiastową dostawę.

ŚRODOWISKO KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Oceniliśmy ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego jako niskie (zob. D/R nr 1.) Chociaż kierownictwo nie działa w szczególnie wyrafinowany sposób, to jednak wykazuje silne przywiązanie do kompetencji, wdrożyło kodeks etyczny, a w ogólności, przejawia pozytywny stosunek do kontroli wewnętrznej.

OGÓLNA STRATEGIA

Bazując na dokonanej przez nas ocenie środowiska kontroli wewnętrznej, powinniśmy postępować następująco:

1. **Istotność ogólna** zostanie podwyższona z 10 000€ w poprzednim roku do 15 000€ w bieżącym roku, co odzwierciedli wzrost sprzedaży i rentowności w ostatnim roku.
2. Wykorzystamy ten sam **personel** wyższego szczebla i przeprowadzimy prace w tym samym **czasie** co w ubiegłym roku. Pozwoli to nam na kontynuację. Dzięki zatrudnieniu nowego młodszego personelu zachowamy efektywność badania.

Sporządził	Data:	Podpis:		
Biegły rewident	Data:	Podpis:	Weryfikator	Podpis:

Badana jednostka: Delta Meble S.A. .

Badany okres: 2007 rok

3. Podczas **spotkania poświęconemu planowaniu**, które odbędzie się 15 listopada, powinniśmy:
 - poświęcić więcej czasu rozważeniu podatności sprawozdania finansowego na oszustwa;
 - podkreślić zastosowanie zawodowego sceptycyzmu przez nasz personel;
 - rozważyć możliwość wystąpienia oszustw pracowniczych i nadużyć kierownictwa. Nie mamy konkretnych powodów do podejrzeń, jednak poziom marż był zmienny i nikt nie wydaje się wiedzieć, dlaczego; oraz
 - skoncentrować się na rosnącej ilości transakcji z podmiotami powiązanymi.
4. Nasze **procedury szacowania ryzyka** przeprowadzić pod koniec lipca. Nie planuje się u klienta zmiany systemów, o ile nie będzie to wymagane rosnącym wolumenem sprzedaży.
5. **Uczestnictwo w spisie** zapasów z natury w połowie, jak i na koniec roku, w związku z brakiem procedur wewnętrznej kontroli zapasów.
6. Konieczność **pozostawania w kontakcie z wyższym kierownictwem**, dla upewnienia się, że zostaniemy na czas poinformowani o ewentualnym radykalnym wzroście sprzedaży i produkcji. Spowodowałoby to, że przeprowadzilibyśmy dodatkowe procedury szacowania ryzyka, aby rozpoznać i oszacować nowe ryzyka i sposoby, jak kierownictwo minimalizuje te ryzyka.
7. Przeprowadzenie **testów skuteczności działania kontroli wewnętrznej** sprzedaży i płac (we wrześniu), aby ograniczyć zakres procedur badania wiarygodności. Prace ta zostaną wykonane tak, by ich rezultaty odnieść na okres od października do grudnia.
8. Nasz specjalista IT musi w tym roku dokonać **dokładnej oceny kontroli wewnętrznej sprzedaży przez Internet** i ogólnej kontroli IT w Delta. W miarę rozwoju firmy ogólne kontrole IT stają się coraz bardziej istotne, bowiem muszą one nadążyć za tym wzrostem. Niewielu z członków kierownictwa Deltę poza Johnem posiada znajomość IT.
9. Powinniśmy **rozszerzyć testy w obszarze transakcji z podmiotami powiązanymi**. Obejmuje to proces rozpoznania, kto stanowi podmiot powiązany oraz warunków i harmonogramu takich transakcji.
10. Ze względu na niedawne zmiany standardów rachunkowości oraz potencjalny rozwój przedsiębiorstwa i związane z tym ryzyko, powinniśmy wyznaczyć członka personelu, kontrolera jakości – by dokonał on przeglądu dokumentacji rewizyjnej badanego roku.

Sporządził	Data:	Podpis:		
Biegły rewident	Data:	Podpis:	Weryfikator	Podpis:

Literatura

1. Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek (tłumaczenie publikacji IFAC). Warszawa, ABES Audyt Sp. z o. o. i Account Sp. z o.o. 2008 (w przygotowaniu).
2. HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENTS 2007 EDITION, New York, the International Federation of Accountants (IFAC) grudzień 2006

