



Akademia Rachunkowości

cz. 5: Badanie sprawozdań finansowych – praktyczne wskazówki

Warszawa, 11 grudnia 2023 r.

Program

1. Wprowadzenie do badania sprawozdań finansowych
2. Cel badania sprawozdań finansowych
3. Standardy badania sprawozdań finansowych
4. Etyka, kompetencje oraz zasoby ludzkie, wymogi czasowe, dostęp do ekspertów w czasie badania
5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego w tym wykorzystanie pracy audytorów
6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego
7. Dowody badania
8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

1. Wprowadzenie do badania sprawozdań finansowych

Podstawy prawne badania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych:

- ✓ ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (UoR) – art. 64,
- ✓ ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym (UBR) – art. 2 pkt 1,
- ✓ ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (UFP) – art. 268,
- ✓ ustawy na podstawie, których te jednostki działają, m.in.:
 - ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce – art. 410;
 - ustawa z 26 września 2014 r. o Polskiej Agencji Kosmicznej – art. 19 ust. 9.

Ponadto:

- ✓ w przypadku jednostek sektora finansów publicznych, które są emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rachunku regulowanym państwa UE, mającymi siedzibę na terytorium RP, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego - mają zastosowanie przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego.

1. Wprowadzenie do badania sprawozdań finansowych

Badanie sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych	
Badanie ustawowe	należy przez to rozumieć badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 UoR, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania.
Badanie dobrowolne	- należy przez to rozumieć badanie rocznego sprawozdania finansowego, które jest przeprowadzane na podstawie decyzji badanej jednostki, a nie na podstawie art. 64 UoR , przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi lub innymi standardami badania, a także badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej przeprowadzane zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy badania.

1. Wprowadzenie do badania sprawozdań finansowych

Pojęcie	Opis
Firmy audytorskie art 46 UBR	jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci
Biegli rewidenci UBR	wykonują czynności rewizji finansowej w tym przeprowadzają badania sprawozdań finansowych w imieniu firmy audytorskiej.

2. Cel badania sprawozdań finansowych

Celem badania

jest zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego.

Osiąga się to dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Powyższe wynika z Krajowych Standardów badania

3. Standardy badania sprawozdań finansowych

Krajowe Standardy Badania (dalej KSB)

KSB to międzynarodowe standardy badania przyjęte w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, a w zakresie przez nie nieuregulowanym – także standardy przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego – w zakresie, w jakim odnoszą się one do badania sprawozdań finansowych

KSB:

- ✓ są uniwersalne i odnoszą się do wszystkich form organizacyjnych i do wszystkich aspektów badania sprawozdania finansowego,
- ✓ obejmują cały proces badania sprawozdań finansowych.

Kilkadziesiąt KSB odnosi się do jednostek sektora publicznego.

3. Standardy badania sprawozdań finansowych

Wybrane KSB zawierające odnoszące się do jednostek sektora publicznego 1/2	
200	Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzenie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania
210	Uzgadnianie warunków zleceń badania
220	Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych
240	Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw
250	Rozważenie prawa i regulacji w badaniu sprawozdań finansowych
260	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór
265	Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej
315	Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia
320	Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania
330	Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka
402	Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej
450	Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania

3. Standardy badania sprawozdań finansowych

Wybrane KSB zawierające odnoszące się do jednostek sektora publicznego 2/2	
510	Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe
520	Procedury analityczne
550	Podmioty powiązane
560	Późniejsze zdarzenia
570	Kontynuacja działalności
580	Pisemne oświadczenia
600	Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)
620	Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta
700	Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego
705	Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta
720	Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji

3. Standardy badania sprawozdań finansowych

W szczególności zwrócić uwagę należy na:

KSB 200

A11. Zlecenie badania sprawozdania finansowego jednostek sektora finansów publicznych może być szersze niż zlecenie badania innych jednostek. W konsekwencji przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownika jednostki, leżąca u podstaw przeprowadzania badania sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego, może obejmować dodatkową odpowiedzialność taką jak odpowiedzialność za przeprowadzania transakcji i zdarzeń zgodnie z prawem, regulacją lub innymi uchwałami ciał ustawodawczych.

Szczególne rozważania dotyczące badań w sektorze publicznym

A59. KSB stosuje się do zleceń badania w sektorze publicznym. W sektorze publicznym odpowiedzialności biegłego rewidenta mogą jednak zależeć od mandatu do badania lub wynikać z obowiązków, jakie na jednostki sektora publicznego nakłada prawo, regulacja lub inne organy (takie jak dyrektywy ministerialne, wymogi polityki rządu lub postanowienia wynikające z prawa), które mogą obejmować szerszy zakres badania sprawozdania finansowego zgodnie z KSB. Te dodatkowe odpowiedzialności nie stanowią przedmiotu KSB. Mogą je określać publikacje Międzynarodowej Organizacji Naczelných Organów Kontroli lub krajowych podmiotów ustanawiających standardy, albo wytyczne opracowane przez rządowe agendy ds. badania.

3. Standardy badania sprawozdań finansowych

KSB 610 Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

Określenie czy, w których obszarach, i w jakim zakresie może zostać wykorzystana praca funkcji audytu wewnętrznego

Ocena funkcji audytu wewnętrznego

Obiektywizm i kompetencje

A5. 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.

A6. Zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz poziom kompetencji tej funkcji, są szczególnie ważne przy ustalaniu, czy wykorzystać, a jeżeli tak, to charakter i zakres wykorzystania pracy tej funkcji, które są odpowiednie w danych okolicznościach.

A7. Obiektywizm odnosi się do zdolności wykonywania tych zadań bez stronniczości, konfliktu interesów lub niezgodnego z prawem wpływu osób trzecich, mającego na celu obejście zawodowego osądu.

3. Standardy badania sprawozdań finansowych

A8. Kompetencje funkcji audytu wewnętrznego odnoszą się do osiągnięcia i utrzymania wiedzy i umiejętności tej funkcji jako całości na wymaganym poziomie, aby umożliwić przeprowadzenie przydzielonych zadań terminowo i zgodnie z mającymi zastosowanie standardami zawodowymi. Czynniki, które mogą wpływać na ustalenie biegłego rewidenta, obejmują m.in:

- czy funkcja audytu wewnętrznego została wyposażona we właściwe i odpowiednie zasoby w zależności od rozmiaru jednostki i charakteru jej działalności,
- czy istnieją ustanowione polityki zatrudniania, szkolenia i przydzielania audytorów wewnętrznych do poszczególnych zadań audytu wewnętrznego,
- czy audytorzy wewnętrzni odbyli odpowiednie szkolenia techniczne i posiadają biegłość w przeprowadzaniu audytu;
- czy audytorzy wewnętrzni posiadają wymaganą wiedzę związaną ze sprawozdawczością finansową jednostki i mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz, czy funkcja audytu wewnętrznego posiada stosowne umiejętności (na przykład wiedzę specyficzną dla branży), aby wykonywać pracę związaną ze sprawozdaniem finansowym jednostki,
- czy audytorzy wewnętrzni są członkami organizacji zawodowych, które wymuszają na nich zgodność postępowania ze stosownymi standardami zawodowymi obejmującymi wymagania w zakresie ciągłego doskonalenia zawodowego.

4. Etyka, kompetencje oraz zasoby ludzkie, wymogi czasowe, dostęp do ekspertów w czasie badania

Wymogi etyczne

zachowanie niezależności na etapie przyjmowania zlecenia badania a także w trakcie badania aż do jego zakończenia

Kompetencje

posiadanie kompetencji niezbędnych do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego jednostki sektora finansów publicznych

Zasoby ludzkie

wystarczające zasoby ludzkie o odpowiednich kompetencjach i doświadczeniu niezbędnym do wykonania badania

4. Etyka, kompetencje oraz zasoby ludzkie, wymogi czasowe, dostęp do ekspertów w czasie badania

Wymogi czasowe

wynikają z harmonogramu sporządzania sprawozdania finansowego oraz oszacowanego czasu niezbędnego na przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego aż do jego zatwierdzenia.

Dostęp do ekspertów w czasie badania

możliwość dostępu do ekspertów z zakresu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych , w której przeprowadzane jest badanie sprawozdania finansowego.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

KSB 315

11. Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Biegły rewident przeprowadza procedury oszacowania ryzyka w celu uzyskania zrozumienia:

- a) jednostki i jej otoczenia m.in.
 - ✓ jej struktury organizacyjnej, zarządzanie jednostką,
 - ✓ branżowe, regulacyjne i inne czynniki zewnętrzne, oraz
 - ✓ wskaźniki wykorzystywane, wewnątrz i zewnątrz, do oceny wyników finansowych jednostki,
- b) mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zasad (polityk) rachunkowości jednostki oraz przyczyn wszelkich zmian w tych zasadach, oraz
- c) w jaki sposób oraz w jakim stopniu czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenia podczas sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w oparciu o zrozumienie.

W jednostkach sektora finansów publicznych dostęp do danych jest ułatwiony w związku z zasadą jawności finansów publicznych oraz publikacji danych finansowych w Biuletynie Informacji Publicznej.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.1. Zrozumienie jednostki sektora finansów publicznych i jej otoczenia w tym wykorzystanie danych z Biuletynu Informacji Publicznej

Zasada jawności – art. 34 UoFP	Realizowana jest m.in. przez udostępnianie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostek organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych.
Biuletyn Informacji Publicznej – ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej	Do udostępniania informacji publicznej zobowiązane są m.in. podmioty reprezentujące państwowe osoby prawne albo osoby prawne samorządu terytorialnego oraz podmioty reprezentujące inne państwowe jednostki organizacyjne albo jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.1. Zrozumienie jednostki sektora finansów publicznych i jej otoczenia w tym wykorzystanie danych z Biuletynu Informacji Publicznej

Praktyczne
wskazówki

Zapoznanie się:

- ✓ z obowiązującymi regulacjami jakie nakłada prawo na badaną jednostkę,
- ✓ ze strukturą organizacyjną,
- ✓ sytuacją finansową wynikającą ze sprawozdań finansowych oraz pozostałych sprawozdań jednostki prezentujących dane finansowe np. budżetowe, z operacji finansowych,
- ✓ z działaniem kontroli wewnętrznej,
- ✓ z zasadami rachunkowości.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.2. Rozpoznanie kontroli wewnętrznej w jednostce



W celu identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia niezbędne jest rozpoznanie kontroli wewnętrznej.



W celu oceny skuteczności zaprojektowania kontroli wewnętrznej niezbędne jest sprawdzenie działania procedur kontroli wewnętrznej w badanej jednostce dotyczącej znaczących ryzyk.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

Przykład 1/3 - Ocena wydatkowania środków publicznych ¹

Opis czynności	Czynności kontroli	Czy przeprowadzono kontrolę
1. Zamiar zamówienia publicznego	Sprawdzenie czy działanie jest uzasadnione i zgodne z prawem	Tak/ Nie
2. Rozpoczęcie zamówienia	Sprawdzenie czy przygotowane dokumenty są zgodne z zasadą gospodarowania, czy zapewniony jest plan finansowy na ich realizację	Tak/ Nie
3. Rozpatrzenie złożonych ofert	Sprawdzenie zgodności z zamówieniem i czy wartość oferty nie przekracza wartości limitu planu finansowego wydatków/kosztów	Tak/Nie
4. Sprawdzenie umowy pod względem merytorycznym	Sprawdzenie czy podpisana umowa jest zgodna ze złożoną ofertą oraz zgodna z prawem	Tak/Nie

¹. Na podstawie M. Wojtczak, „Badanie jednostek samorządu terytorialnego”, PiBR 2022

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

Przykład 2/3 - Ocena wydatkowania środków publicznych ¹

Opis czynności	Czynności kontroli	Czy przeprowadzono kontrolę
5. Sprawdzenie umowy przez głównego księgowego	Sprawdzenie czy zobowiązania wynikające z umowy mieszczą się w planie finansowym jednostki	Tak/ Nie
6. Sprawdzenie czy umowa została zaewidencjonowana	Sprawdzenie czy zobowiązanie wynikające z umowy zostało zaewidencjonowane	Tak/ Nie
7. Sprawdzenie procesu monitorowania wykonania umowy	Sprawdzenie czy realizacja umowy jest zgodna z harmonogramem realizacji	Tak/ Nie
8. Sprawdzenie otrzymanych faktur	Sprawdzenie czy otrzymane faktury zostały sprawdzone pod względem formalno-rachunkowym i merytorycznym	Tak/ Nie

¹. Na podstawie M.Wojtczak, „Badanie jednostek samorządu terytorialnego”, PiBR 2022

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

Przykład 3/3 - Ocena wydatkowania środków publicznych ¹		
Opis czynności	Czynności kontroli	Czy przeprowadzono kontrolę
9.Sprawdzenie faktur w ewidencji księgowej	Sprawdzenie czy otrzymane faktury zostały właściwie zadekretowane w tym wykorzystanie właściwej klasyfikacji	Tak/Nie
10.Sprawdzenie terminu zapłaty za fakturę	Sprawdzenie czy faktura została zapłacona w terminie	Tak/Nie
11. Sprawdzenie zapłaty	Sprawdzenie czy zapłata została wykonana na właściwy rachunek bankowy	Tak/ Nie
12.Sprawdzenie ewidencji	Sprawdzenie czy zapłata została zaksięgowana na właściwych kontach w tym we właściwej klasyfikacji	Tak/ Nie

¹. Na podstawie M.Wojtczak, „Badanie jednostek samorządu terytorialnego”, PiBR 2022

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.3. Rozpoznanie ryzyka istotnego zniekształcenia

Ryzyko istotnego zniekształcenia (dalej RIZ) to ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed badaniem.

Elementy RIZ	Opis	
Ryzyko nieodłączne	Jest to podatność danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia na zniekształcenie, które osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne przed uwzględnieniem jakiegokolwiek kontroli.	
Ryzyko kontroli	Ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia bądź wykrycia i skorygowania w odpowiednim czasie przez kontrole wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, sald lub ujawnienia, które osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne.	

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.3. Rozpoznanie ryzyka istotnego zniekształcenia

Przykłady RIZ na poziomie sprawozdania finansowego

- ✓ Przyjęcie błędnych zasad (polityki) rachunkowości, w tym z uwagi na niedostateczne kompetencje pracowników służb finansowo-księgowych.
- ✓ Zmiana na stanowiskach kluczowych pracowników sporządzających sprawozdanie finansowe.
- ✓ Zaległości w ewidencji z tytułu braku personelu.
- ✓ Wdrożenie nowego systemu finansowo-księgowego - liczne awarie i błędy zgłaszane w trakcie pracy nowego systemu.
- ✓ Brak dostatecznych kontroli wewnętrznych w systemie finansowo-księgowym: różne dane w zestawieniu obrotów i sald sporządzanych w kilku odstępach czasowych, różnice pomiędzy ewidencją analityczną a syntetyczną.
- ✓ Zmiany organizacyjne powodujące niekompletność danych w księgach rachunkowych.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.3. Rozpoznanie ryzyka istotnego zniekształcenia

Przykłady RIZ na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień:

- ✓ brak prezentacji środków trwałych będących w użytkowaniu jednostki
- ✓ brak ostrożnej wyceny należności dochodzonych na drodze postępowania sądowego
- ✓ brak prezentacji rezerw na zobowiązania,
- ✓ nie zostały rozliczone nakłady na środki trwałe w budowie pomimo faktycznego przyjęcia środków trwałych do użytkowania,
- ✓ brak ostrożnej wyceny związanej z zaniechaniem nakładów na środki trwałe w budowę
- ✓ wycena należności w kwotach wymagających zapłaty ale bez ostrożnej wyceny,
- ✓ nie zostały ujawnione zobowiązania warunkowe.
- ✓ nie zostały zaksięgowane istotne koszty i zobowiązania z tytułu skrócenia okresu przyjmowania faktur do komórki księgowości
- ✓ na dzień bilansowy nie zostały wycenione istotne aktywa i pasywa nominowane w walutach obcych.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.4. Ryzyko badania sprawozdania finansowego

Ryzyko badania to ryzyko wyrażenia przez BR niewłaściwej opinii z badania sprawozdania finansowego w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia.

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

$$RB = RIZ \times RP$$

Ryzyko przeoczenia towarzyszy biegłemu rewidentowi przy badaniu sprawozdania finansowego. Ryzyko to oznacza, że zastosowane przez BR procedury służące zmniejszeniu ryzyka badania sprawozdania finansowego do możliwego do zaakceptowania poziomu nie doprowadzą do wykrycia zniekształcenia, które istnieje i które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.5. Ryzyka znaczące dotyczące obejścia kontroli

Ryzyka znaczące w jednostkach sektora finansów publicznych wynikają przede wszystkim z niedostatecznych kontroli procesu wydatkowania środków publicznych oraz procesu realizacji dochodów. Zaniedbania w procesie kontroli mogą wiązać się z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych - naruszenie prawa.

Przykłady naruszenia prawa

- ✓ dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków,
- ✓ wykorzystanie środków publicznych lub środków przekazanych ze środków publicznych, związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków UE lub zagranicznych, niezgodnie z przeznaczeniem lub z naruszeniem procedur obowiązujących przy ich wykorzystaniu,
- ✓ nieopłacenie w terminie przez jednostki budżetowe składek na ubezpieczenia społeczne, składek na ubezpieczenia zdrowotne albo ich opłacenie w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.6. Ryzyko oszustwa – trójkąt oszustw

Biegły rewident, przeprowadzając badanie jest odpowiedzialny za uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem czy błędem.

Biegły rewident zajmuje się tylko takimi oszustwami, które powodują istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.

Dwa rodzaje zamierzonych zniekształceń są ważne dla biegłego rewidenta:

- ✓ zniekształcenia polegające na oszukańczej sprawozdawczości finansowej,
- ✓ zniekształcenia wynikające ze sprzeniewierzenia majątku.

Oszustwa mogą wynikać z:

- ✓ nacisków,
- ✓ możliwości
- ✓ usprawiedliwienia.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.6. Ryzyko oszustwa – trójkąt oszustw

	Oszukańcza sprawozdawczość - przykłady
Naciski	✓ konieczność zrealizowania planu finansowego wydatków bez przekroczenia ich limitu. ✓ nierealistyczne plany jednostki
Możliwości	✓ rozległa struktura organizacyjna oraz brak wystarczającej kontroli
Usprawiedliwienia	✓ obawy o odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. ✓ zagrożenie utraty stanowiska pracy.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

5.6. Ryzyko oszustwa – trójkąt oszustw

	Sprzeniewierzenie majątku - przykłady
Naciski	Naciski oferentów chcących pozyskać realizację robót modernizacyjnych w oparciu o proces zamówienia publicznego
Możliwości	Nadmierne zaufanie wobec pracowników, którym powierzono dysponowanie środkami pieniężnymi oraz pozostałym majątkiem
Usprawiedliwienia	Brak podjętych działań kontrolnych mających na celu usunięcie nieprawidłowości.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

KSB 240

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A6. W sektorze publicznym obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwem mogą wynikać z prawa, regulacji lub innych uprawnień mających zastosowanie do jednostek sektora publicznego, czy też podlegających odrębnym uprawnieniom biegłego rewidenta. Dlatego odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z sektorem publicznym może nie ograniczać się do rozważenia ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, ale może obejmować szerszy zakres odpowiedzialności związanej z rozważaniem ryzyk oszustwa.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

Przykład

Zamierzony błąd przy dekretacji dowodu księgowego dokumentującego proces wydatkowania środków publicznych w celu uniknięcia naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

1. Z powodu braku wystarczającego limitu planu wydatków główny księgowy zastosował błędną klasyfikację budżetową,
2. Z powodu braku wystarczającej kontroli terminu zapłaty składek na ubezpieczenia społeczne powstały odsetki za nieterminową regulację zobowiązania, w celu ukrycia wydatku główny księgowy oznaczył wydatek klasyfikacją wydatków inwestycyjnych, na który posiadał limit planu finansowego.

5. Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

KSB 240

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A67. W sektorze publicznym wymogi związane z informowaniem o oszustwach, niezależnie od tego, czy zostały wykryte w trakcie badania, czy też nie, mogą być przedmiotem specyficznych postanowień określających mandat badania lub powiązanego prawa, regulacji lub innych władz.

Przykład

W przypadku, gdy zamierzony błąd zastosowania celowo błędnej klasyfikacji budżetowej powstał w wyniku działania głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych – należy poinformować o oszustwie kierownika tej jednostki.

6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego

Planowanie badania polega na ustaleniu ogólnej strategii badania oraz opracowaniu planu badania.

Plan badania jest bardziej szczegółowy aniżeli strategia badania, ponieważ określa rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które mogą być przeprowadzone przez członków zespołu przeprowadzającego badanie. Rodzaj i zakres planowania czynności różni się w zależności od wielkości i złożoności jednostki, wcześniejszych doświadczeń z tą jednostką kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie i zmian okoliczności, jakie nastąpiły podczas zlecenia badania.

Przy opracowywaniu ogólnej strategii i planowaniu badania należy wziąć pod uwagę obowiązujące terminy:

- ✓ sporządzenia,
- ✓ rozpatrzenia,
- ✓ a także zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego

Ogólna strategia badania sprawozdania finansowego powinna zawierać:

- | | |
|----|---|
| 1. | charakterystykę zlecenia badania, która określa jego zakres, |
| 2. | określenie celów sprawozdawczych zlecenia w celu zaplanowania harmonogramu badania, |
| 3. | rozpatrzenie czynników, które z punktu widzenia zawodowego osądu, są znaczące dla kierowania wysiłkami zespołu wykonującego zlecenie, |
| 4. | rozpatrzenie wyników wstępnych działań związanych ze zleceniem, |
| 5. | ustalenie rodzaju, rozłożenie w czasie i zakresu zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia. |

6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego

Planowanie badania sprawozdania finansowego przynosi duże korzyści dla badania sprawozdania finansowego m.in.:

	pomaga zwrócić uwagę na ważne obszary badania,
	wspiera w identyfikowaniu i przeciwdziałaniu ewentualnym problemom,
	pomaga prawidłowo organizować i kierować badaniem aby było wykonane w sposób efektywny i wydajny,
	pomaga w doborze zespołu wykonującego badanie, odpowiednim poziomie umiejętności i kompetencji na zareagowanie na przewidywane ryzyka,
	ułatwia kierowanie i nadzór nad badaniem.

6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego

Szacowanie ryzyka jest procesem ciągłym

Planowanie nie jest odrębnym etapem badania, ale stanowi ciągły i powtarzalny proces, który rozpoczyna się krótko po zakończeniu poprzedniego badania i trwa aż do zakończenia aktualnego zlecenia badania.

W rezultacie nieprzewidzianych zdarzeń, zmian warunków lub dowodów badania uzyskanych w rezultacie przeprowadzonych procedur badania, biegły rewident, na podstawie skorygowanej analizy oszacowania ryzyka, powinien rozważyć sskorygowanie ogólnej strategii i planu badania, a tym samym powstałego planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania opartego na poprawionych, uwzględnionych oszacowaniach ryzyk.

6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego

KSB 320 Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania

Istotność przy badaniu

2. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często omawiają koncepcję istotności w związku ze sporządzaniem i prezentacją sprawozdań finansowych. Mimo że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą określać istotność w różny sposób, wyjaśniają, że:

- ✓ zniekształcenia, w tym pominięcia, uznaje się za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie, wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych,
- ✓ osądy istotności dokonywane są przy uwzględnieniu istniejących okoliczności i wpływają na nie wielkość lub rodzaj zniekształcenia bądź połączenie obydwu tych czynników,
- ✓ osądy, które sprawy są istotne dla użytkowników sprawozdań finansowych, opierają się na analizie wspólnych potrzeb w zakresie informacji finansowych ze strony użytkowników traktowanych jako grupa². Możliwy wpływ zniekształceń na ściśle określonych, pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą znacznie się różnić, nie jest brany pod uwagę.

6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego

KSB 320 Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania

5. Koncepcja istotności jest stosowana przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz skorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdania finansowe, a także przy formułowaniu opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A2. W przypadku jednostki sektora publicznego głównymi użytkownikami jej sprawozdań finansowych są często legislatorzy i regulatorzy. Ponadto takie sprawozdania finansowe mogą być wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji innych niż decyzje gospodarcze. Z tego względu, przy badaniu sprawozdań finansowych jednostki sektora publicznego, wyznaczanie istotności dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz jeśli ma to zastosowanie, dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) jest uwarunkowane wymogami legislacyjnymi i regulacyjnymi oraz potrzebami informacyjnymi legislatorów i opinii publicznej dotyczącymi programów -- sektora publicznego.

Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie, które nie przekracza kwoty minimalnej.- kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim

6. Strategia i plan badania sprawozdania finansowego

KSB 250 (Z) Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego

Odpowiedzialność za przestrzeganie przepisów prawa i regulacji

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A7. 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.

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu odpowiedniego organu spoza jednostki

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A34 Biegły rewident działający w sektorze publicznym może być zobowiązany do poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu ustawodawcy lub innego organu nadzorującego lub przedstawienia go w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

7. Dowody badania

KSB 500 Dowody badania

Dowody badania

- ✓ są to informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta w trakcie formułowania wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta,
- ✓ obejmują zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej, stanowiącej podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego jak również informacje uzyskane z innych źródeł.

KSB 500 nie zawiera specjalnych regulacji, które odnosiłyby się do jednostek sektora finansów publicznych.

Także

KSB 501 Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji (zapasy, sprawy sporne i roszczenia)

KSB 505 Potwierdzenia zewnętrzne

nie zawierają szczególnych regulacji dla jednostek sektora publicznego.

Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania sprawozdania finansowego w taki sposób, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania

7. Dowody badania

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania są wzajemnie powiązane.

Wystarczalność	Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyka zniekształcenia (im wyżej oszacowane ryzyko, tym więcej dowodów badania prawdopodobnie będzie potrzebnych), jak również jakość tych dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniej może być potrzebnych). Uzyskanie większej liczby dowodów badania nie może jednak zrekompensować ich niskiej jakości.
Odpowiedniość	Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności w zapewnieniu uzasadnienia dla wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodu wpływa jego źródło i rodzaj oraz indywidualne okoliczności w jakich jest uzyskany.

Biegły rewident ustala czy uzyskane dowody badania spełniają kryteria jakościowe i ilościowe, które pozwalają obniżyć ryzyko badania do akceptowalnego niskiego poziomu.

7. Dowody badania

Przykłady dokumentacji z badania sprawozdania finansowego:

- ✓ zasady rachunkowości,
- ✓ statut, regulaminy i instrukcje wewnętrzne związane z badaniem sprawozdania finansowego,
- ✓ kompetencje kierownictwa i osób sporządzających sprawozdanie finansowe,
- ✓ sprawozdanie finansowe, zestawienie obrotów i sald, kont księgi głównej oraz wybranych kont ksiąg pomocniczych,
- ✓ notatki ze spotkań z kierownictwem, organem nadzoru, zespołem sporządzającym sprawozdanie, audytorem wewnętrznym, kontrolą wewnętrzną,
- ✓ inspekcje, zapytania, potwierdzenia zewnętrzne, przeprowadzone analizy,
- ✓ przeprowadzone testy kontroli,
- ✓ uzgodnienie powiązanych rodzajów i zastosowań tej samej informacji,
- ✓ tabele korekt wprowadzonych podczas badania sprawozdania finansowego
- ✓ wymagane oświadczenia kierownika jednostki,

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.1. badanie sprawozdania finansowego JST w tym:

- ✓ badanie istotnych części sprawozdania finansowego,
- ✓ ocena kompletności sprawozdania finansowego o charakterze łącznym.

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych,

8.3. badanie transakcji wydatków w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.1. badanie sprawozdania finansowego jednostek samorządu terytorialnego (SF JST)

Sprawozdania finansowe niektórych JST podlegają ustawowemu badaniu przez biegłego rewidenta- wynika to z art. 268 ustawy o finansach publicznych.

Badanie SF JST wymaga pogłębionej wiedzy z zakresu:

- ✓ transakcji dotyczących dochodów i wydatków budżetu JST,
- ✓ przychodów i rozchodów JST,
- ✓ jak również umiejętności oceny kompletności tych sprawozdań oraz oceny ich zgodności ze sprawozdawczością budżetową.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.1. badanie sprawozdania finansowego JST w tym:

- ✓ badanie istotnych części sprawozdania finansowego

Istotna część dochodów JST, która nie może być pominięta w badaniu, jest wykonywana w urzędach gmin, starostwach oraz urzędach marszałkowskich. W szczególności dotyczy to dochodów, które są realizowane na rachunek budżetu (tzw. dochody organu) a także dotyczy to dochodów realizowanych w urzędach przez organy podatkowe (dochody organu podatkowego).

Struktura zrealizowanych dochodów w JST na przykładzie miasta Łodzi w 2020 r.

specyfikacja	Kwota w tys zł	% dochodów JST
Dochody ogółem JST	4 925 056	100 %
w tym		
Dochody wykonane w urzędzie	4 445 181	90 %

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.1. badanie sprawozdania finansowego JST w tym:

- ✓ badanie istotnych części sprawozdania finansowego

Istotna część wydatków JST, która nie może być pominięta w badaniu jest zrealizowana za pośrednictwem urzędów JST w szczególności dotyczy to dotacji, inwestycji oraz wydatków dotyczących utrzymania urzędów. Wydatki z tytułu dotacji to wrażliwy obszar badania z uwagi na możliwe sankcje związane z dyscypliną finansów publicznych.

Struktura zrealizowanych wydatków w JST na przykładzie miasta Łodzi w 2020 r.

specyfikacja	Kwota w tys zł	% dochodów JST
Wydatki ogółem JST	5 150 157	100 %
w tym		
Wydatki wykonane w urzędzie	1 246 104	24 %

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.1. badanie sprawozdania finansowego JST w tym:

- ✓ ocena kompletności sprawozdania finansowego o charakterze łącznym.

Sprawozdanie finansowe JST jest sprawozdaniem o charakterze łącznym z uwzględnieniem wyłączeń wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami, dlatego niezbędna jest ocena jego kompletności.

Metodyka badania kompletności sprawozdania finansowego JST jest odpowiednia także do badania łącznych sprawozdań jako jednostki nadrzędnej (jednostka obsługująca organ będący dysponentem części budżetowej, która sporządza łączne sprawozdanie finansowe).

W celu uzyskania pewności, że w sprawozdaniu finansowym o charakterze łącznym zostały ujęte wszystkie dane ze sprawozdań finansowych jednostek podległych należy

- ✓ porównać liczbę jednostkowych sprawozdań finansowych z liczbą podległych jednostek wg stanu na dzień bilansowy,
- ✓ sprawdzić czy w trakcie roku obrotowego nie dochodziło do likwidacji a jeśli tak to czy dane z jednostek likwidowanych zostały ujęte w sprawozdaniu finansowym.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.1. badanie sprawozdania finansowego JST w tym:

- ✓ ocena kompletności sprawozdania finansowego o charakterze łącznym

Dodatkową metodą oceny kompletności sprawozdania finansowego o charakterze łącznym .może być porównanie z liczbą sprawozdań budżetowych sporządzonych przez jednostki budżetowe a także w JST przez samorządowe zakłady budżetowe.

Można także ocenić kompletność łącznego sprawozdania finansowego na podstawie metod analitycznych, m.in.:

- przed dokonaniem wyłączeń wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami można porównać sumę aktywów i pasywów wg bilansu otwarcia z sumą aktywów i pasywów wg bilansu zamknięcie roku poprzedniego. Porównanie tych sum nie powinno wykazywać żadnych różnic.
- po dokonaniu wyłączeń wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami można porównać sumę aktywów i pasywów wg bilansu otwarcia z sumą aktywów i pasywów wg bilansu zamknięcie roku poprzedniego. Porównanie tych sum nie powinno wykazywać żadnych różnic.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Sprawozdania z wykonania planu dochodów i wykonania wydatków w jednostkach budżetowych są dowodem księgowym, dlatego ważne jest potwierdzenie ich rzetelności i prawidłowości.

Zaprezentowane w sprawozdaniu dane wymagają sprawdzenia m.in. czy dane ewidencji syntetycznej są zgodne z - ewidencją analityczną i szczegółową prowadzoną w układzie części i klasyfikacji budżetowej.

Przykład 1/2

Konto 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych może wykazywać dwa salda

Saldo Wn - stan należności z tytułu dochodów budżetowych	Saldo Ma - stan nadpłat z tytułu dochodów budżetowych
Saldo końcowe strony Wn musi wynikać z sumy sald strony Wn kont analitycznych w układzie części i klasyfikacji budżetowych	Saldo końcowe strony Ma musi wynikać z sumy sald strony Ma kont analitycznych w układzie części i klasyfikacji budżetowych.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Przykład 2/2

Konto 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych może wykazywać dwa salda

Saldo Wn 221 - należności 25 017,00 zł	Saldo Ma 221 - nadpłaty 994,00 zł
Specyfikacja sald Wn 221 analityka: Wn 221 0750 524,83 zł Wn 221 -0830 1 635,19 zł Wn 221 0920 365,91 zł Wn 221 0950 22 491,07 zł Suma sald analitycznych strona Wn zgodne z saldem Wn konta syntetycznego	Specyfikacja Sald Ma 221 221 analityka Ma 221 0750 808,20 zł Ma 221 0830 185,80 zł Suma sald analitycznych strona Ma zgodne z saldem konta syntetycznego.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Jeśli systemy informatyczne są nowoczesne to można wykonać raporty kont syntetycznych i analitycznych wg zadanych kryteriów

Przykład:

Konto 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych można przeszukać wg filtru:

- części (*tylko państwowe jednostki*)
- klasyfikacji budżetowej dochodów budżetowych jak również kontrahentów.

Badanie kont analitycznych 221 (w szczególności część, klasyfikacja budżetowa) należy połączyć z kontem 130 subkonto dochody w szczególności część, klasyfikacja budżetowa.

Pomiędzy stroną Wn konta 130 – subkonto dochodów a stroną Ma konta 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych w zakresie tych samych klasyfikacji powinno wystąpić powiązanie

Przykład.

Wn 130 paragraf 0870 „Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych” kwota 5.600,00zł / Ma 221 paragraf 0870 „Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych” kwota 5 600,00zł

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Przykład

Konta zespołu 7 - można przeszukać wg filtru:

- Części (tylko państwowe jednostki),
- wybranych klasyfikacji budżetowych.

Badanie kont analitycznych zespołu 7 w szczególności konta 720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych należy połączyć z kontami analitycznymi 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych.

Sprawdzenia wymagają także zapisy dokonane na koncie 226 Długoterminowe należności budżetowe. Należy sprawdzić czy z konta 226 zostały wyksięgowane należności, które powinny być zaksięgowane jako należności krótkoterminowe (konto 221)

Może również wystąpić sytuacja odwrotna: tj. przeksięgowanie z konta 221 na konto 226 np. w przypadku odroczenia płatności, rozłożenia na raty.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Poza kontem 720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych mogą być wystąpić także inne konta poprzedzające realizację dochodów.

Przykład

Konto 750 Przychody finansowe

Za pośrednictwem tego konta realizowane przychody z odsetek za zwłokę od należności z zastrzeżeniem przepisów dotyczących organów podatkowych.

Konto 760 Pozostałe przychody operacyjne

Za pośrednictwem tego konta realizowane są przychody ze sprzedaży:

- materiałów,
- środków trwałych,
- wartości niematerialnych i prawnych
- oraz środków trwałych w budowie.

Dochody budżetowe mogą zostać zrealizowane za pośrednictwem innych kont np.:

- wpłata za zaliczkową fakturę dotyczącą przyszłych okresów sprawozdawczych (konto 840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów),
- wpłata z rozliczenia z lat poprzednich wynikająca z rozliczenia wydatków (np. korekta faktury kosztowej w roku następnym opłaconej w roku poprzednim - przykład w dalszej części materiałów), zwrot środków po terminie rozliczenia dotacji).

Weryfikacja – przeszukiwanie wg filtrów klasyfikacji budżetowej ww kont syntetycznych i analitycznych

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Dodatkowego sprawdzenia wymagają konta z klasyfikacją jak również jej nie posiadające, w szczególności konta z saldem Wn.

Przykład

Wn 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne – analityka nadpłacone składki ZUS z poprzednich lat budżetowych

WN 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami – analityka uznane roszczenie z tytułu niedoboru

Wn 240 Pozostałe rozrachunki – analityka rozrachunki z tytułu sprzedaży ŚT.

Przykład

Bilans otwarcia 20XX r. konta strona 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne wynosił kwotę 1.300,00 zł. Zgodnie z przeprowadzoną inwentaryzacją w drodze weryfikacji na BZ 20XX-1 saldo końcowe konta 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne wynikało z nadpłaty opłaty publicznoprawnej w roku 20XX-1.

Zwrot nadpłaty od organu administracji podatkowej nastąpił w roku 20XX. Kwota zaksięgowana została jako dochód roku 20XX dział. 758.Rozdz. 75814 paragraf 0940

Wpływy z rozliczeń/zwrotów z lat ubiegłych

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Sprawdzenie zgodności obrotów i sald zestawienie obrotów i sald kont syntetycznych z zestawieniem obrotów i sald kont analitycznych nie jest wystarczające do sprawdzenia czy sprawozdanie w wykonania planu dochodów jest sporządzone rzetelnie.

Badanie danych w sprawozdaniu finansowym wymaga także oceny rzetelności dowodów księgowych będących podstawą ewidencji.

W tym celu należy dokonać wyboru dowodów źródłowych będących podstawą zapisów w księgach rachunkowych, na podstawie wyboru losowego lub celowego i dokonać oceny ich rzetelności.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.2. badanie transakcji dochodów w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Test kontrolny dowodu księgowego	Tak	Nie	Inne
Określenie rodzaju dowodu	X		
Jego numer identyfikacyjny	X		
Określenie stron dokonujących operacji	X		
Opis operacji	X		
Wartość	X		
Podpis wystawcy		X	odrębne przepisy
Stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania do ujęcia w księgach rachunkowych	X		Dodatkowo do sprawdzenia zakres uprawnień
Podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania	X		Do sprawdzenia zakres uprawnień

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.3. badanie transakcji wydatków w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Zestawienie obrotów i sald kont syntetycznych nie jest wystarczające do sprawdzenia czy sprawozdanie w wykonania planu wydatków jest sporządzone rzetelnie i prawidłowo.

Badanie zgodności zaprezentowanych danych w sprawozdaniu finansowym z ewidencją wymaga sprawdzenia ewidencji analitycznej i szczegółowej prowadzonej w układzie części i klasyfikacji budżetowej.

Jeśli systemy informatyczne są nowoczesne to można wykonać raporty wg zadanych kryteriów, które wspomogą pracę przy badaniu:

Przykład:

Konto 130 – subkonto wydatków wg filtru części i wybranych klasyfikacji budżetowych

Konto 201 – wg filtru części i wybranych klasyfikacji budżetowych,

Konta zespołu 4 - wg filtru części i wybranych klasyfikacji budżetowych

Konta zespołu 7 w części koszty – wg filtru części i wybranych klasyfikacji budżetowych

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.3. badanie transakcji wydatków w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Przykład 1/2

Konto 201 Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami –powinno być prowadzone w układzie klasyfikacji budżetowej oraz wg kontrahentów. W jednostkach budżetowych występuje w roli „rozrachunków z dostawcami”. Saldo konta 201 1 jednostkach budżetowych najczęściej jest prezentowane na stronie Ma ale może wystąpić mniej typowe saldo Wn (nadpłacone zobowiązanie). Wyjątkiem są „Wydzielone rachunki dochodów”.

Saldo Wn konta 201 w jednostkach budżetowych oznacza nadpłacone zobowiązanie	Saldo Ma konta 201 w jednostkach budżetowych oznacza zobowiązanie.
Saldo końcowe strony Wn musi wynikać z sumy sald strony Wn kont analitycznych w układzie części i klasyfikacji budżetowych	Saldo końcowe strony Ma musi wynikać z sumy sald strony Ma kont analitycznych w układzie części i klasyfikacji budżetowych

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.3.badanie transakcji wydatków w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Przykład 1/2

Saldo końcowe Wn 201 konto 201 syntetyczne 220,00	Saldo końcowe Ma konto 201 syntetyczne 10 160,00 zł
Salda końcowe Wn 201 konta analityczne 201-00001 -750-75095 -4300 20,00 zł 201-00051 -750-75095-4340 200,00 zł Suma sald Wn kont analitycznych prowadzonych do konta 201 jest zgodna z saldem Wn konta syntetycznego 201.	Salda końcowe strony Ma konta analityczne 201-00067-750-95095 -4260 1 500,00 zł 201-00256-750-75095- 4300 7 460,00 zł 201-03456-750-75095 4360 1 200,00 zł Suma sald Ma konta analitycznych prowadzonych do konta 201 jest zgodna z sadem Ma konta syntetycznego 201.

Sprawdzenia wymaga czy konta rozrachunkowe zostały oznaczone wg części i klasyfikacji budżetowej, w szczególności wymaga sprawdzenia: konto 225 Rozrachunki z budżetami, konto 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne, 231 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń, konto 240 Pozostałe rozrachunki oraz konto 300 Rozliczenie zakupu. W przypadku braku klasyfikacji budżetowej na koncie rozrachunkowym należy sprawdzić czego dotyczą rozrachunki.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

8.3. badanie transakcji wydatków w powiązaniu ze sprawozdawczością budżetową w jednostkach budżetowych

Dodatkowo w badaniu można wykorzystać procedury analityczne:

- porównanie kwoty kosztów bieżących z dalszym podziałem na części i klasyfikację budżetową w poszczególnych miesiącach roku budżetowego w stosunku do kwot z analogicznego okresu roku poprzedniego (z analizy należy wyłączyć koszty nie powodujące wydatków np. amortyzacje a także dotyczące wyceny ostrożnej należności).
- poziom wydatków inwestycyjnych na podstawie wysokości obrotów strony Wn konta 810 w zakresie: środków na inwestycje,
- poziom wydatków dotacyjnych na podstawie wysokości obrotów konta 224 strona Wn w zakresie dotacji przekazanych przez organ dotujący oraz konta 810 w zakresie: dotacji przekazanych z budżetu.

Wyniki procedur analitycznych mogą być dodatkową wskazówką do ograniczenia lub pogłębienia badania.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

Weryfikacja zestawienie obrotów i sald kont syntetycznych z zestawieniem obrotów i sald kont analitycznych nie jest wystarczające do sprawdzenia czy sprawozdanie w wykonania planu wydatków jest sporządzone rzetelnie.

Weryfikacja zaprezentowanych danych w sprawozdaniu wymaga także oceny rzetelności dowodów księgowych będących podstawą ewidencji wydatków.

W tym celu należy dokonać wyboru dowodów źródłowych będących podstawą ujęcia wydatków w księgach rachunkowych, na podstawie:

- wyboru losowego
 - lub celowego
- i dokonać oceny ich rzetelności.

8. Wybrane zagadnienia dotyczące badania sprawozdania finansowego

Dziękujemy za uwagę i zapraszamy do pytań i dyskusji

Barbara Misterska – Dragan, Małgorzata Wojtczak