



Identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia na podstawie kluczowych spraw badania według Międzynarodowego Standardu Badania 701

TOMASZ IWANOWICZ *

Streszczenie

Celem artykułu jest próba ustalenia, jakie kluczowe sprawy badania (KSB) zostały zidentyfikowane przez biegłych rewidentów z różnych firm audytorskich w spółkach pochodzących z różnych branż, które stwierdzenia biegłych rewidentów pojawiały się najczęściej w opisach zaraportowanych KSB, przez co były najistotniejsze w procesie oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz jak wygląda sieć powiązań między spółką audytorską, KSB, stwierdzeniem oraz daną branżą. Próba badawcza składała się z 317 spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie (158 podmiotów) oraz GPW w Londynie (159 podmiotów). Analizę przeprowadzono w podziale na spółki z następujących dziesięciu branż: budownictwo, chemia, energia, górnictwo, informatyka, media, motoryzacja, nieruchomości, paliwa oraz spożywcza. Analiza została przeprowadzona na podstawie rocznych sprawozdań finansowych badanych podmiotów opublikowanych za okresy kolejnych dwunastu miesięcy zakończonych 31.12.2017 roku lub 31.03.2018 roku (w zależności od roku obrachunkowego przyjętego przez daną spółkę) oraz odpowiadające im sprawozdania z badania biegłych rewidentów. Biegli rewidentzi podmiotów będących obiektem analizy zidentyfikowali łącznie 793 KSB, które na podstawie ich szczegółowych opisów zostały podzielone na 36 kategorii (w tym kategorię „brak”) i powiązane łącznie z 2094 stwierdzeniami z siedmiu kategorii. Analiza została przeprowadzona z wykorzystaniem narzędzia Microsoft Power BI.

Słowa kluczowe: Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 701, luka oczekiwań, kluczowe sprawy badania, ryzyko istotnego zniekształcenia.

Abstract

The identification of risks of material misstatement based on key audit matters in line with International Standard on Auditing 701

The purpose of this paper is to determine what key audit matters (KAM) have been identified by statutory auditors from various audit firms in companies from various industries, which assertions appeared most often in the audit reports, and what the links were between the auditing company, KAM, the assertion and the market sector. The research sample consisted of 317 companies listed on the Warsaw (158 companies) and London (159 companies) stock exchanges. The analysis was divided into companies from the following ten market sectors: construction, chemicals, energy, mining, IT, media, automotive, real estate, oil & gas and food. The research was executed based on the analysis of annual financial statements (annual reports) and independent auditor reports that were published by in-scope entities for the latest twelve-month period available as at the date of the research (the twelve-month periods ended on Decem-

* Dr Tomasz Iwanowicz, adiunkt, Akademia Leona Koźmińskiego, Katedra Rachunkowości, ORCID: 0000-0001-6804-7903, tiwanowicz@kozminski.edu.pl



ber 31, 2017, and March 31, 2018). The auditors of the tested companies identified a total of 793 unique KAMs. Based on their detailed descriptions, they were then divided into 36 categories (including the category 'none'), and they were finally mapped with a total of 2,094 assertions from 7 types. All analyses and developed charts were supported by the Microsoft Power BI data analysis tool.

Keywords: International Standard on Auditing (ISA) 701, audit expectation gap, key audit matters, risk of material misstatement.

Wprowadzenie

Celem badania sprawozdania finansowego jest zwiększenie stopnia zaufania jego zamierzonych użytkowników. Osiąga się to dzięki wyrażeniu opinii przez biegłego rewidenta, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości założeń koncepcyjnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia opinia ta dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. Badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) i właściwymi wymogami etycznymi umożliwia biegłemu rewidentowi sformułowanie tej opinii (MSB 200.3 § A1).

Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta jest uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem. Uzasadniona pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone (tj. ryzyko badania) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Uzasadniona pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ występują nieodłączne ograniczenia badania. Spowodowane są one tym, że większość dowodów badania, na których podstawie biegły rewident wyciąga wnioski i formułuje opinię, ma charakter uprawdopodobniających aniżeli rozstrzygających (MSB 200.5 § A28–52). Ryzyko istotnych zniekształceń może występować na poziomie sprawozdania finansowego jako całości oraz na poziomie stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień (MSB 200.A34).

Stwierdzenia, w myśl MSB 315.4(a), są to wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownictwa zawarte w sprawozdaniu finansowym, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Wyszczególnia się następujące kategorie stwierdzeń (MSB 315, § A111):

- istnienie/występowanie;
- kompletność;
- prawa i obowiązki;
- dokładność/klasyfikacja;
- współmierność;
- klasyfikacja i zrozumiałość;

- wycena/przyporządkowanie¹.

Ryzyko na poziomie stwierdzenia odnosi się do poszczególnych sald kont w danym momencie, grup transakcji oraz prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Znaczenie każdego stwierdzenia dla indywidualnego salda konta będzie zależęć od charakteru salda i potencjalnego ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia. Stwierdzenia wykorzystywane są przez biegłego rewidenta jako podstawa do oceny różnych rodzajów potencjalnych nieprawidłowości, oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania będących reakcją na oszacowane ryzyko.

W 2015 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Ateścacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) wydała zmiany standardów mające na celu m.in. polepszenie walorów informacyjnych sprawozdań z badania biegłych rewidentów, tak aby stanowiły dla inwestorów i innych użytkowników cenniejsze źródło niezależnych informacji. W wyniku tych zmian został wdrożony MSB 701, który zobligował biegłych rewidentów do raportowania Kluczowych Spraw Badania (KSB), tj. kwestii, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres (MSB 701, § 8). Jednocześnie MSB 701 nie zdefiniował KSB, które powinny zostać zidentyfikowane przez audytora. Oczekuje się, że ujawnienie i opisanie KSB związanych z badaniem pomoże użytkownikom sprawozdań finansowych w zrozumieniu kluczowych zagadnień, które zdaniem audytora miały największe znaczenie w badanym okresie, i które stanowią podstawę pełnego zrozumienia sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyników danego przedsiębiorstwa wraz z ryzykiem istotnych zniekształceń.

Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

- Jakie KSB zostały zidentyfikowane przez biegłych rewidentów z różnych firm audytorskich w spółkach pochodzących z różnych branż?
- Które stwierdzenia biegłych rewidentów pojawiały się najczęściej w opisach zraportowanych KSB, przez co były najistotniejsze w procesie oceny ryzyka istotnego zniekształcenia?
- Jak wygląda sieć powiązań pomiędzy spółką audytorską, KSB, stwierdzeniem oraz daną branżą?

Artykuł składa się z wprowadzenia, trzech części oraz podsumowania i wniosków. Pierwsza część została poświęcona przeglądowi literatury dotyczącej tzw. „luki oczekiwań” oraz wprowadzenia MSB 701. W drugiej części została zaprezentowana metoda badawcza, w trzeciej zaś przedstawiono wyniki badań. Analiza została przeprowadzona z wykorzystaniem narzędzia Microsoft Power BI.

¹ Badanie zostało przeprowadzone na próbie sprawozdań finansowych spółek notowanych na warszawskiej oraz londyńskiej giełdzie papierów wartościowych, w związku z czym dla zachowania spójności w nazewnictwie stwierdzeń biegłego rewidenta posłużono się odpowiednio następującymi angielskimi określeniami i skrótami: *existence* (E), *completeness* (C), *rights and obligations* (RO), *accuracy* (A), *cut-off* (CO), *presentation* (P) oraz *valuation* (V).

1. Przegląd literatury

Skandale finansowe nie tylko spowodowały erozję zaufania na rynku kapitałowym, lecz również wywołały kryzys wiarygodności w zawodzie audytora (Whittington, Pany, 2004). Oczekiwania społeczne wobec niezależnego audytu finansowego powinny wykraczać znacznie poza funkcję nadzoru. Użytkownicy sprawozdań finansowych oczekują, że audyt zagwarantuje wykrycie wszelkich nadużyć i nieprawidłowości (Gupta, 2005). Nie może to jednak nastąpić z uwagi na stosowanie subiektywnych miar takich jak „istotność” (Ojo, 2006). Reakcją na tę problematyczną kwestię było sformułowanie pojęcia tzw. „luki oczekiwań” (Lee i in., 2009, s. 77).

Wspomniana „luka” wynika z probabilistycznego charakteru audytu, ignorancji, naiwności i nieuzasadnionych oczekiwań społeczeństwa, ewolucyjnego rozwoju obowiązków kontrolnych (który powoduje opóźnienia w sprawnym reagowaniu na zmieniające się oczekiwania), braku kompetencji technicznych, niedoskonałej komunikacji z audytorem, braku pełnej niezależności wykonywania usług poświadczających itp. (Ebimobowej, 2010, s. 129).

Lepsza komunikacja pomiędzy audytorami a społeczeństwem może pomóc w jej zmniejszeniu, jednak sama definicja audytu podlega zmianom w zależności od stopnia rozwoju społecznego, gospodarczego i politycznego (Jedidi, Richard, 2009). Standardy rewizji finansowej operują terminami „rozsądny”, „materialny” i „profesjonalny sceptycyzm”, których odbiór może się różnić w zależności od subiektywnej oceny poszczególnych audytorów (Zikmund, 2008, s. 22). Odbiorcy sprawozdań finansowych uważają, że audytorzy powinni nie tylko wydawać opinie, lecz również interpretować sprawozdania finansowe w taki sposób, aby mogli ocenić, czy inwestować w daną jednostkę czy też nie (Salehi, Rostami, 2009, s. 144).

IAASB wdrożyła MSB 701, który wprowadził odpowiedzialność audytora za raportowanie KSB. Biegły rewident ustala, spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, które sprawy, wymagałyby znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania. Dokonując tego ustalenia biegły rewident bierze pod uwagę następujące czynniki (MSB 701, § A9-18):

- obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315;
- znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagałyby znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunki księgowo, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność oszacowania;
- skutek dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu.

Z natury kluczowymi sprawami badania (KSB) są: kwestia powodująca zmodyfikowaną opinię, zgodnie z MSB 705, lub istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570. Komitet audytu pomaga w zmniejszeniu

„luki oczekiwań”, ponieważ jest niezależny i niewykonawczy, a jego celem jest rozstrzygnięcie sporów i wzmacnianie wyników audytu zewnętrznego i wewnętrznego. (Shbeilat i in., 2017, s. 82).

Rozszerzone sprawozdanie z badania przyczyniło się do lepszego zrozumienia przez ich czytelników obowiązków ciążyących zarówno na kierownictwie jednostki, jak i samych audytorach (Aljaaidi, 2009, s. 52). Organizacje zawodowe powinny zabiegać o wprowadzanie nowych standardów oraz odpowiednie modyfikacje już istniejących, mając na celu dalsze ograniczenie „luki oczekiwań” (Akinbuli, 2010, s. 38). Rozwiązaniem zmniejszającym „lukę” jest określenie większej liczby standardów rewizji finansowej (Saeidi, 2012, s. 7032).

2. Metoda badawcza

Badanie obejmowało 317 spółek, w tym notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie (158 spółek) oraz na GPW w Londynie (159 spółek). Analiza została przeprowadzona na podstawie rocznych sprawozdań finansowych badanych podmiotów opublikowanych za okresy kolejnych dwunastu miesięcy zakończonych 31 grudnia 2017 roku lub 31 marca 2018 roku (w zależności od roku obrachunkowego przyjętego przez daną spółkę) oraz odpowiadające im sprawozdania z badania biegłych rewidentów. Łącznie przebadano 317 sprawozdań finansowych oraz 317 odpowiadających im sprawozdań z badania biegłych rewidentów.

Analizę przeprowadzono w podziale na spółki z następujących dziesięciu branż (indeksów WIG w przypadku spółek notowanych na GPW w Warszawie oraz ich odpowiedników w przypadku spółek notowanych na GPW w Londynie): budownictwo, chemia, energia, górnictwo, informatyka, media, motoryzacja, nieruchomości, paliwa oraz spożywczy. W przypadku spółek notowanych na GPW w Warszawie badaniem objęto całą populację, natomiast w przypadku spółek notowanych na GPW w Londynie próba została wybrana losowo. W tabeli 1 przedstawiono charakterystykę próby badawczej w podziale na lokalizację spółki oraz poszczególne branże.

Biegli rewidenci badający sprawozdania finansowe podmiotów będących obiektem niniejszej analizy zidentyfikowali łącznie 793 KSB (363 KSB dla spółek notowanych na GPW w Warszawie oraz 430 dla spółek notowanych na GPW w Londynie), które według ich szczegółowych opisów przedstawionych w poszczególnych sprawozdaniach z badania zostały podzielone na 36 kategorii (w tym kategorię „brak”). Następnie, do wszystkich zidentyfikowanych KSB przyporządkowano odpowiednie poruszone w nich stwierdzenia, które pogrupowano według następujących siedmiu typów: existence (E), completeness (C), rights and obligations (RO), accuracy (A), cut-off (CO), presentation (P) oraz valuation (V). Łącznie zidentyfikowano 2094 stwierdzenia. Dalsza analiza została przeprowadzona z wykorzystaniem narzędzia Microsoft Power BI.

Tabela 1. Charakterystyka próby badawczej

Branża	GPW w Warszawie – liczba spółek/SF w próbie	Wartości średnie dla spółek w próbie (w mln PLN)			
		suma bilansowa	kapitał własny	przychody netto ze sprzedaży	wynik netto
Budownictwo	40	38,4	13,9	41,6	1,0
Chemia	5	243,3	139,1	208,2	14,0
Energia	10	1 619,6	807,6	615,7	56,3
Górnictwo	4	755,8	409,9	464,8	69,9
Informatyka	22	57,3	38,2	34,7	1,9
Media	14	16,1	10,5	11,4	-0,2
Motoryzacja	7	61,4	31,4	102,8	3,8
Nieruchomości	28	140,5	64,9	22,0	-0,9
Paliwa	6	1 871,8	1 070,0	2 135,0	159,1
Spożywczy	22	59,4	32,4	71,7	2,8
Suma/Średnia ważona	158	255,4	133,7	173,2	12,7
		Wartości średnie dla spółek w próbie (w mln PLN)*			
Branża	GPW w Londynie – liczba spółek/SF w próbie	suma bilansowa	kapitał własny	przychody netto ze sprzedaży	wynik netto
Budownictwo	20	1 683,1	940,2	739,7	132,5
Chemia	8	81,1	43,3	65,3	8,1
Energia	11	5 342,8	1 949,2	4 715,2	69,0
Górnictwo	20	251,0	156,5	92,5	13,6
Informatyka	23	247,1	111,0	219,3	10,1
Media	12	1 032,5	252,2	571,7	64,1
Motoryzacja	12	172,5	75,6	149,3	4,2
Nieruchomości	16	374,9	270,8	84,0	44,4
Paliwa	19	95,9	33,6	14,7	-1,1
Spożywczy	18	588,4	265,8	818,7	50,7
Suma/Średnia ważona	159	859,5	377,1	623,2	40,3

Branża	Cała próba – liczba spółek/SF	Wartości średnie dla spółek w próbie (w mln PLN)			
		suma bilansowa	kapitał własny	przychody netto ze sprzedaży	wynik netto
Budownictwo	60	586,6	322,7	274,3	44,8
Chemia	13	143,5	80,1	120,3	10,4
Energia	21	3 569,8	1 405,6	2 763,1	62,9
Górnictwo	24	335,1	198,7	154,6	23,0
Informatyka	45	154,3	75,4	129,1	6,1
Media	26	485,2	122,1	270,0	29,5
Motoryzacja	19	131,5	59,3	132,2	4,1
Nieruchomości	44	225,8	139,8	44,6	15,6
Paliwa	25	522,1	282,3	523,5	37,3
Spożywczy	40	297,4	137,4	407,8	24,4
Suma/Średnia ważona	317	558,4	255,8	398,9	26,5

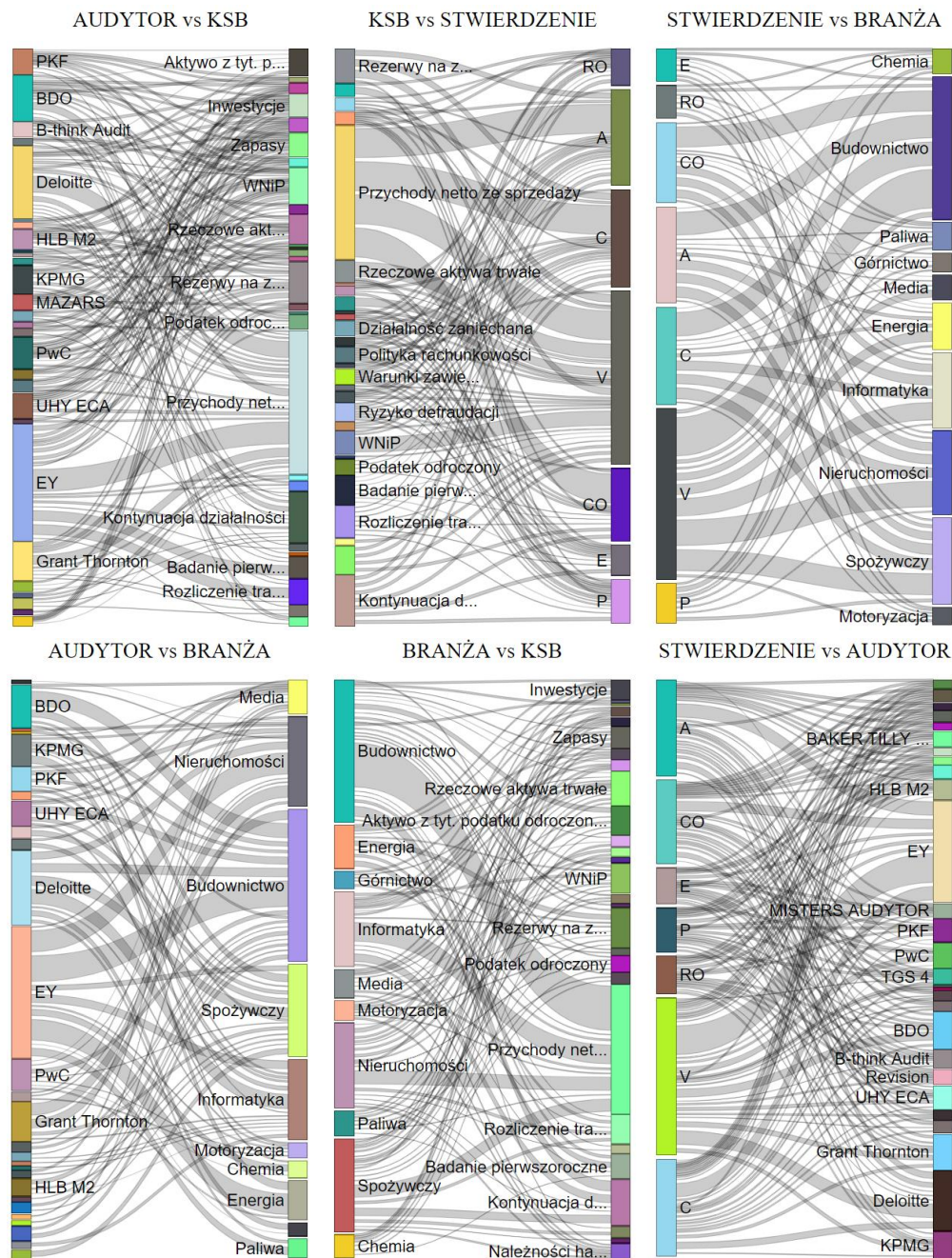
* Wartości wynikające z rachunku zysków i strat zostały przeliczone na PLN z wykorzystaniem kursu stanowiącego średnią arytmetyczną średnich kursów opublikowanych przez Narodowy Bank Polski (NBP) na dzień kończący każdy miesiąc roku obrotowego, natomiast dane bilansowe z wykorzystaniem średniego kursu walutowego opublikowanego przez NBP na dzień bilansowy. Powstałe na skutek tych przeliczeń różnice zostały następnie ujęte w sprawozdaniu danego podmiotu jako składnik kapitału z aktualizacji wyceny.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

3. Prezentacja wyników badań

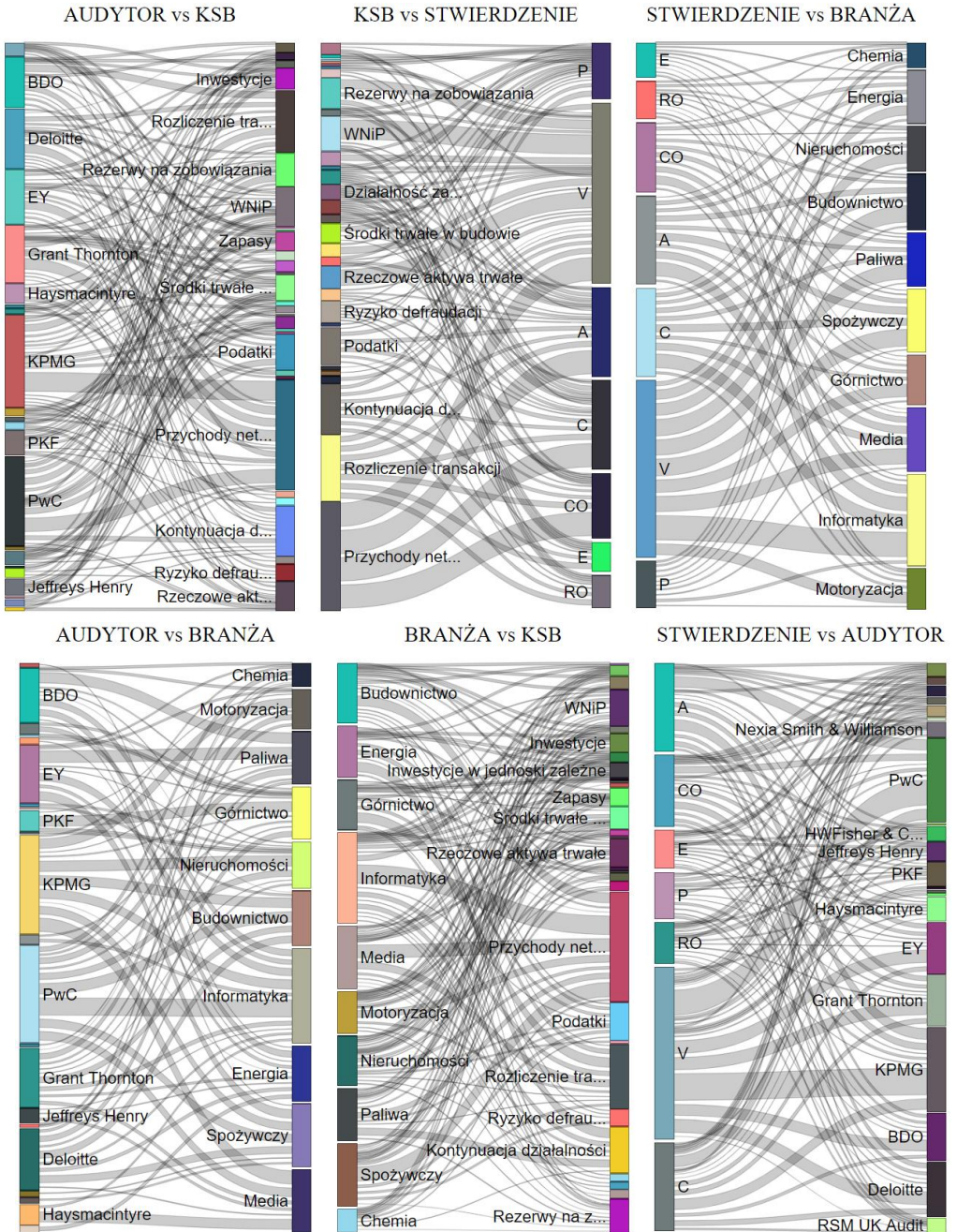
Na wykresach 1–4 przedstawiono, w podziale na spółki notowane na GPW w Warszawie oraz w Londynie, sieć powiązań pomiędzy firmami audytorskimi, zidentyfikowanymi KSB, stwierdzeniami biegłych rewidentów oraz branżami. Ponadto przedstawiono wyniki łączne dla całej próby badawczej w podziale na podmioty, których sprawozdania finansowe były badane przez firmy audytorskie z tzw. „wielkiej czwórki” (tj. PwC, KPMG, E&Y i Deloitte) oraz spoza niej. Wysokość poszczególnych słupków oznacza procentowy udział danej wartości w badanym parametrze. Grubość wstążek oznacza częstotliwość pojawiania się danej wartości (im grubsza wstążka, tym większa liczebność danej wartości w próbie). Na wykresach zostały opisane jedynie najczęściej występujące KSB.

Wykres 1. Powiązania między firmami audytorskimi, zidentyfikowanymi KSB, stwierdzeniami biegłych rewidentów oraz branżami – w odniesieniu do spółek notowanych na GPW w Warszawie

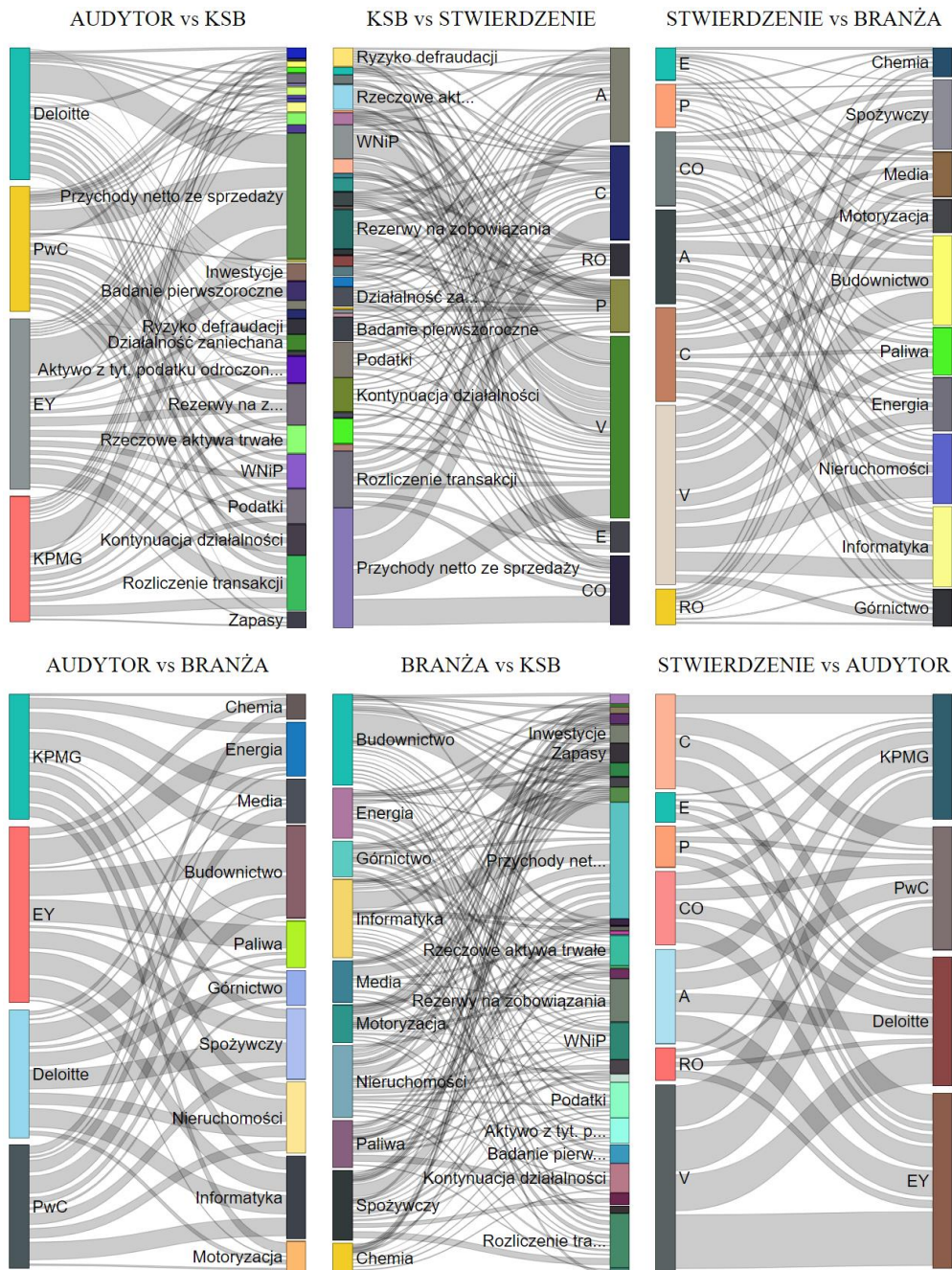


Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań (dotyczy wszystkich wykresów).

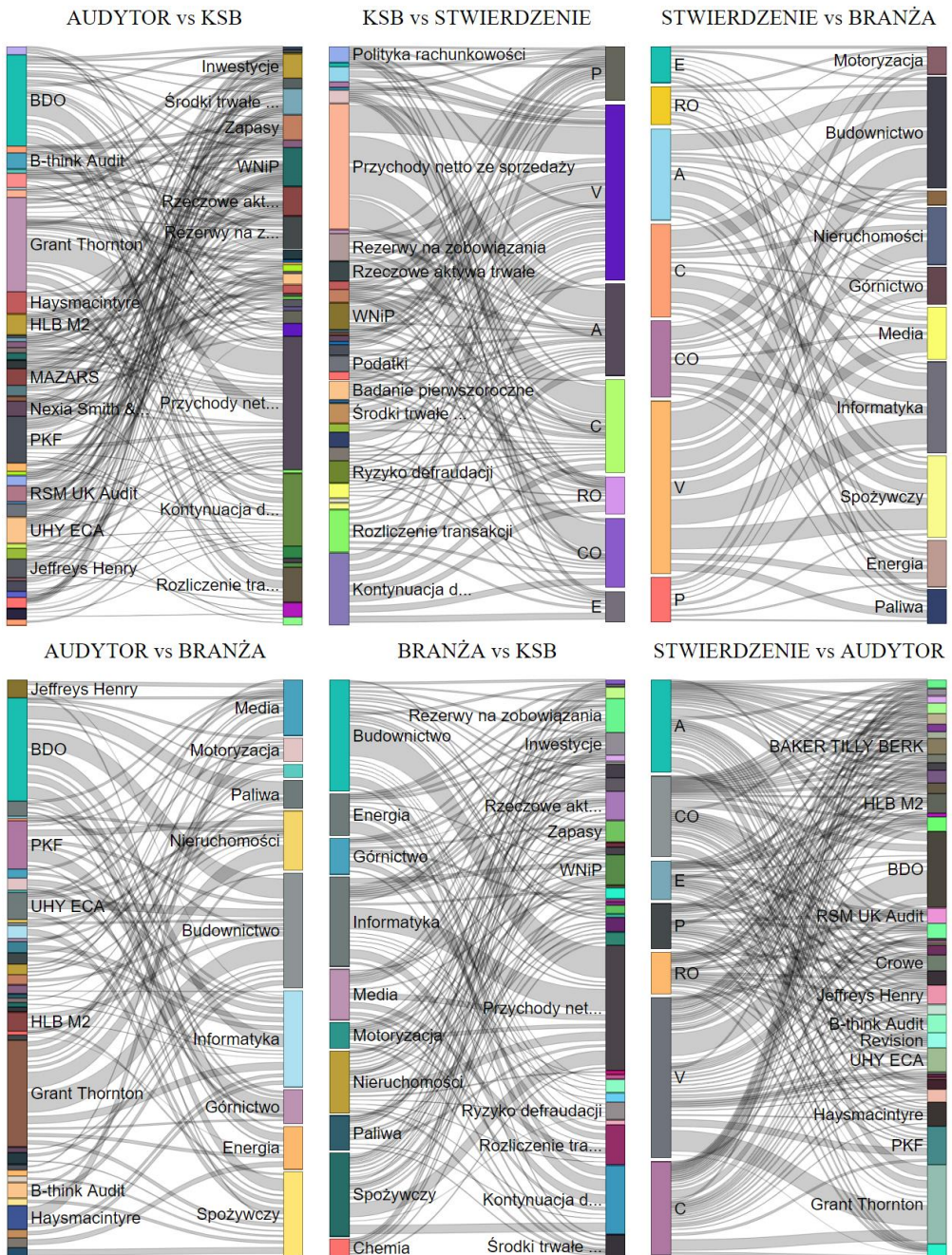
Wykres 2. Powiązania między firmami audytorskimi, zidentyfikowanymi KSB, stwierdzeniami biegłych rewidentów oraz branżami – w odniesieniu do spółek notowanych na GPW w Londynie



Wykres 3. Powiązania między firmami audytorskimi, zidentyfikowanymi KSB, stwierdzeniami biegłych rewidentów oraz branżami – w odniesieniu do spółek notowanych na GPW w Warszawie i Londynie dla tzw. firm audytorskich z „wielkiej czwórki”



Wykres 4. Powiązania między firmami audytorskimi, zidentyfikowanymi KSB, stwierdzeniami biegłych rewidentów oraz branżami – w odniesieniu do spółek notowanych na GPW w Warszawie i Londynie dla tzw. firm audytorskich spoza „wielkiej czwórki”



Podsumowanie i wnioski

W wyniku przeprowadzonych badań zidentyfikowano grupy KSB zaraportowane przez biegłych rewidentów z różnych firm audytorskich w spółkach pochodzących z różnych branż oraz określono KSB, które występowały najczęściej, co może świadczyć o ich największej wadze w procesie oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.

W rezultacie wykonania sieci powiązań pomiędzy spółką audytorską, KSB, stwierdzeniem oraz daną branżą zidentyfikowano następujące główne zależności:

- zarówno w przypadku spółek notowanych na GPW w Warszawie, jak i Londynie kategoria ‘przychody netto ze sprzedaży’ występowała najczęściej (151 obserwacji na 793, tj. 19%; odpowiednio 81 w przypadku spółek notowanych na GPW w Warszawie i 70 dla spółek notowanych na GPW w Londynie) i była powiązana przez biegłych rewidentów z następującymi stwierdzeniami: A, C, CO i V;
- podobnie jak w pierwszym punkcie, najczęściej wymienianym stwierdzeniem było V (745 obserwacji na 2.094, tj. 36%; odpowiednio 343 i 402 dla GPW w Warszawie i GPW w Londynie) i dotyczyło 33 z 36 grup KSB (tj. 92%) oraz pojawiło się w odniesieniu do wszystkich branż;
- największa liczba grup KSB wystąpiła w odniesieniu do spółek budowlanych (28 grup), a najmniejsza liczba w odniesieniu do spółek chemicznych i paliwowych (odpowiednio 13 i 14 grup);
- zidentyfikowano następujące grupy KSB, w których przypadku audytorzy poruszyli kwestie ryzyka występującego w obszarze wszystkich stwierdzeń: kontynuacja działalności, rozliczenie transakcji, ryzyko defraudacji, badanie pierwszoroczne oraz działalność zaniechana;
- przeprowadzone obserwacje nie różniły się istotnie pomiędzy spółkami notowanymi na GPW w Warszawie i GPW w Londynie;
- nie zaobserwowano istotnych rozbieżności między liczbą grup KSB oraz stwierdzeniami, które były zaraportowane przez firmy audytorskie z tzw. „wielkiej czwórki”, jak i spoza niej.

Na podstawie powyższych informacji uzasadnione wydają się coraz liczniejsze próby identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia według Kluczowych Spraw Badania. Jednocześnie uzasadnionym wydaje się pogląd, że MSB 701 przyczynił się do lepszego zrozumienia kluczowych zagadnień, które zdaniem audytora miały największe znaczenie w badanym okresie, i które stanowią podstawę pełnego zrozumienia sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyników danego przedsiębiorstwa wraz z ryzykiem istotnych zniekształceń.

Literatura

- Akinbuli S. (2010), *The effect of audit expectation gap on the work of auditors, the profession and users of financial information*, „The Nigerian Accountants”, 43 (4), s. 37–40.
- Aljaaidi K. (2009), *Reviewing the Audit Expectation Gap Literature from 1974 to 2007*, „International Postgraduate Business Journal”, 1 (1), s. 41–75.

- Ebimobowei A. (2010), *An evaluation of audit expectation gap: issues and challenges*, Department of Business Education Bayelsa State College of Education Okpoama, „International Journal of Economic Development Research and Investment”, 1 (2–3), s. 129–141.
- Gupta K. (2005), *Contemporary Auditing*, Tata McGraw Hill, New Delhi.
- Jedidi I., Richard C. (2009), *The Social Construction of the Audit Expectation Gap: The Market of Excuses*, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. ffhalshs-00460146f.
- Lee T.H., Ali A., Gloeck J. (2009), *The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation into its Causes and Remedies*, „South African Journal of Accountability and Auditing Research”, 9, s. 57–88.
- Ojo M. (2006), *Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?*, https://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/1/MPRA_paper_232.pdf (dostęp 15.03. 2019).
- Saeidi F. (2012), *Audit expectations gap and corporate fraud: Empirical evidence from Iran*. African Journal of Business Management, 6 (23), s. 7031–7041.
- Salehi M., Rostami V. (2009), *Audit Expectation Gap: International Evidence*, „International Journal of Academic Research”, 1 (1), s. 140–146.
- Shbeilat M., Abdel-Qader W., Ross D. (2017), *The Audit Expectation gap: Does Accountability Matter?*, „International Journal of Management and Applied Science”, 3 (9), s. 75–84.
- Whitting O., Pany K. (2004), *Principles of Auditing and other Assurance Services*, McGraw-Hill Education, New York.
- Zikmund P. (2008), *Reducing the Expectation Gap*, „CPA Journal”, 78 (6), s. 20–25.

Inne źródła

- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (2019), Krajowy Standard Badania 200 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania*.
- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (2019), Krajowy Standard Badania 230 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 230 *Dokumentacja badania*.
- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (2019), Krajowy Standard Badania 315 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 315 (Zmieniony) *Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia*.
- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (2019), Krajowy Standard Badania 570 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 570 (Zmieniony) *Kontynuacja działalności*.
- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (2019), Krajowy Standard Badania 701 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*.
- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (2019), Krajowy Standard Badania 705 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 705 (Zmieniony) *Modyfikacja opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*.

