

Załącznik nr 1.10 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 315

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 315 (ZMIENIONEGO) (IAASB)

**IDENTYFIKACJA I OCENA
RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA DZIĘKI ZROZUMIENIU JEDNOSTKI
I JEJ OTOCZENIA**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 315 (ZMIENIONY)
IDENTYFIKACJA I OCENA RYZYK ISTOTNEGO
ZNIEKSZTAŁCENIA DZIĘKI ZROZUMIENIU JEDNOSTKI
I JEJ OTOCZENIA**

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy zakończone 15 grudnia 2013 r. i później)

SPIS TREŚCI

| | Paragraf |
|--|-----------|
| Wprowadzenie | |
| Zakres standardu | 1 |
| Data wejścia w życie | 2 |
| Cele | 3 |
| Definicje | 4 |
| Wymogi | |
| Procedury oceny ryzyka i związane z nimi czynności | 5-10 |
| Wymagane zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki | 11-24 |
| Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia | 25-31 |
| Dokumentacja | 32 |
| Zastosowanie i inne materiały objaśniające | |
| Procedury oceny ryzyka i związane z nimi czynności | A1-A23 |
| Wymagane zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki | A24-A117 |
| Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia | A118-A143 |
| Dokumentacja | A144-A147 |
| Załącznik 1: Elementy kontroli wewnętrznej | |
| Załącznik 2: Warunki i zdarzenia mogące wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia | |

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 315 (zmieniony), *Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia*, należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki.

Data wejścia w życie

2. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy zakończone 15 grudnia 2013 r. i później.

Cel

3. Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdania finansowego, czy stwierdzeń, dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia.

Definicje

4. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) stwierdzenia - wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownika jednostki, zawarte w sprawozdaniach finansowych, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić,

(b) ryzyko gospodarcze - ryzyko wynikające ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań - które może ujemnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia celów i realizowania jej strategii lub na niewłaściwe określenie celów i strategii,

(c) kontrola wewnętrzna - proces zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownika jednostki i innych pracowników, mający dostarczyć wystarczającej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności działalności oraz zgodności z mającymi zastosowanie przepisami prawa oraz regulacjami są osiągnięte; termin „kontrola” dotyczy każdego aspektu jednego lub kilku elementów kontroli wewnętrznej,

(d) procedury oceny ryzyka - procedury badania przeprowadzane, aby osiągnąć zrozumienie - jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, aby zidentyfikować i ocenić ryzyka istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdania finansowego, czy na poziomie stwierdzeń,

(e) znaczące ryzyko - zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnego rozważenia podczas badania.

Wymogi

Procedury oceny ryzyka i związane z tym czynności

5. Biegły rewident przeprowadza procedury oceny ryzyka, aby uzyskać podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzeń. Procedury oceny ryzyka same w sobie nie zapewniają jednak wystarczających odpowiednich dowodów badania, na których podstawie można oprzeć opinię z badania (zob. par. A1-A5).

6. Procedury oceny ryzyka obejmują:

(a) zapytania do kierownika jednostki, odpowiednich osób w funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli funkcja taka istnieje) oraz innych osób w jednostce, które mogą według osądu biegłego rewidenta posiadać informacje, które prawdopodobnie pomogą w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa lub błędu (zob. par. A6-A13),

(b) procedury analityczne (zob. par. A14-A17),

(c) obserwacje i inspekcje (zob. par. A18).

7. Biegły rewident rozważa, czy informacje uzyskane w trakcie procesu akceptacji klienta lub kontynuacji z nim współpracy są przydatne do identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia.

8. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie wykonał innego rodzaju zlecenia na rzecz jednostki, to rozważa, czy uzyskane przez niego informacje są przydatne do identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia.

9. Jeżeli biegły rewident zamierza wykorzystać informacje uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką oraz procedur badania przeprowadzonych podczas wcześniejszych badań, to ustala, czy od czasu poprzedniego badania nastąpiły zmiany mogące wpłynąć na przydatność tych informacji dla bieżącego badania (zob. par. A19-A20).

10. Partner odpowiedzialny za zlecenie oraz pozostali kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie omawiają podatność sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie oraz stosowanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do faktów i okoliczności właściwych jednostce. Partner odpowiedzialny za zlecenie określa, o których zagadnieniach należy poinformować członków zespołu wykonującego zlecenie nieuczestniczących w dyskusji (zob. par. A21-A23).

Wymagane zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki

Jednostka i jej otoczenie

11. Biegły rewident osiąga zrozumienie:

(a) odpowiednich czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. A24-A29);

(b) charakterystyki jednostki, w tym:

(i) jej działalności,

(ii) jej struktury właścicielskiej i nadzoru,

(iii) rodzajów inwestycji, które jednostka dokonuje i planuje dokonać, w tym inwestycji w jednostkach specjalnego przeznaczenia oraz

(iv) struktury jednostki i sposobu jej finansowania,

aby zrozumieć grupy transakcji, sald i ujawnień informacji, oczekiwanych w sprawozdaniach finansowych (zob. par. A30-A34);

(c) dokonanego przez jednostkę doboru i sposobu zastosowania polityk rachunkowości, w tym przyczyn ich zmian; biegły rewident ocenia, czy polityki rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią

działalności oraz zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i politykami rachunkowości stosowanymi w odpowiedniej branży (zob. par. A35);

(d) celów i strategii jednostki oraz tych związanych z nimi ryzyk działalności gospodarczej, które mogą skutkować ryzykami istotnego zniekształcenia (zob. par. A36-A42);

(e) sposobu pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki (zob. par. A43-A48).

Kontrola wewnętrzna jednostki

12. Biegły rewident osiąga zrozumienie kontroli wewnętrznej znaczącej dla badania. Chociaż większość kontroli znaczących dla badania prawdopodobnie dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania. Ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest znacząca dla badania, należy do zawodowego osądu biegłego rewidenta (zob. par. A49-A72).

Rodzaj i zakres zrozumienia znaczących kontroli

13. Osiągając zrozumienie kontroli, które są znaczące dla badania, biegły rewident ocenia projekt tych kontroli oraz ustala, czy zostały wdrożone, przeprowadzając procedury badania w uzupełnieniu zapytań kierowanych do pracowników jednostki (zob. par. A73-A75).

Elementy kontroli wewnętrznej

Środowisko kontroli

14. Biegły rewident osiąga zrozumienie środowiska kontroli. Jako część osiągnięcia tego zrozumienia biegły rewident ocenia czy:

(a) kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego zachowania oraz

(b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie należytą podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej oraz czy te inne elementy nie są osłabiane przez słabości środowiska kontroli (zob. par. A76-A86).

Proces oceny ryzyka przez jednostkę

15. Biegły rewident osiąga zrozumienie, czy w jednostce działa proces:

(a) identyfikacji ryzyk gospodarczych znaczących dla celów sprawozdawczości finansowej,

(b) oszacowania znaczenia tych ryzyk,

(c) oceny prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk oraz

(d) podejmowania decyzji o działaniach stanowiących reakcję na te ryzyka (zob. par. A87).

16. Jeżeli jednostka ustanowiła taki proces (określany dalej jako „proces oceny ryzyka przez jednostkę”), biegły rewident osiąga zrozumienie tego procesu oraz jego wyników. Jeżeli biegły rewident identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia, których kierownikowi jednostki nie udało się zidentyfikować, to ocenia, czy jest to ryzyko podstawowe tego rodzaju, iż biegły rewident oczekuje, że mogło zostać zidentyfikowane w procesie oceny ryzyka przez jednostkę. Jeżeli ryzyko takie występuje, biegły rewident osiąga zrozumienie, dlaczego proces zawiódł przy jego identyfikacji i ocenia, czy proces jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustala, czy występuje znacząca słabość kontroli wewnętrznej w odniesieniu do procesu oceny ryzyka przez jednostkę.

17. Jeżeli jednostka nie ustanowiła takiego procesu lub proces taki ma charakter „ad hoc”, to biegły rewident omawia z kierownikiem jednostki, czy ryzyka gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej zostały zidentyfikowane i w jaki sposób na nie zareagowano. Biegły rewident ocenia, czy brak udokumentowanego procesu oceny ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustala, czy stanowi to znaczącą słabość kontroli wewnętrznej jednostki (zob. par. A88).

System informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze, znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji

18. Biegły rewident osiąga zrozumienie systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych znaczących dla sprawozdawczości finansowej, w tym następujących obszarów:

(a) grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdań finansowych,

(b) procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informacyjnych (IT), jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje te są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, i - gdy to niezbędne - poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniach finansowych,

(c) powiązanych zapisów księgowych, wspierających informacje i poszczególne salda w sprawozdaniach finansowych, stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji; obejmuje to

korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposobu przenoszenia informacji do księgi głównej. Zapisy te mogą być dokonywane albo ręcznie albo elektronicznie,

(d) sposobu, w jaki w systemie informacyjnym są ujmowane zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, które są znaczące dla sprawozdań finansowych,

(e) procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdań finansowych jednostki, w tym znaczących wartości szacunkowych i ujawnień oraz

(f) kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów księgowych stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt (zob. par. A89-A93).

19. Biegły rewident osiąga zrozumienie sposobu, w jaki jednostka informuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym o (zob. par. A94-A95):

(a) komunikacji między kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór oraz

(b) komunikacji zewnętrznej, takiej jak ta z organami regulacyjnymi.

Działania kontrolne znaczące dla badania

20. Biegły rewident osiąga zrozumienie czynności kontrolnych znaczących dla badania, których zrozumienie jest według jego osądu niezbędne do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiednich do ocenionego ryzyka. Badanie nie wymaga zrozumienia działania wszystkich czynności kontrolnych dotyczących każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub każdego stwierdzenia ich dotyczącego (zob. par. A96-A102).

21. Poznając czynności kontrolne jednostki, biegły rewident osiąga zrozumienie sposobu, w jaki jednostka zareagowała na ryzyka powstające w związku z technologiami informacyjnymi (zob. par. A103-A105).

Monitorowanie kontroli

22. Biegły rewident osiąga zrozumienie głównych działań podejmowanych przez jednostkę w celu monitorowania kontroli wewnętrznej stosowanej dla sprawozdawczości finansowej, w tym tych powiązanych z tymi czynnościami kontrolnymi, które są znaczące dla badania oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych korygujących słabości jej kontroli (zob. par. A106-A108).

23. Jeżeli w jednostce działa funkcja audytu wewnętrznego¹, biegły rewident osiąga zrozumienie charakteru obowiązków funkcji audytu wewnętrznego, jej statusu w organizacji oraz działań, które są lub będą wykonywane (zob. par. A109-A116).

24. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie źródeł informacji służących do przeprowadzania czynności monitorujących przez jednostkę oraz podstawę, która pozwala kierownictwu uznać te informacje za wystarczająco wiarygodne do tego celu (zob. par. A117).

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia

25. Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia:

(a) na poziomie sprawozdania finansowego oraz (zob. par. A118-A121)

(b) na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień (zob. par. A122-A126)

co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.

26. W tym celu biegły rewident:

(a) identyfikuje ryzyka poprzez proces osiągania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym stosownych kontroli, które dotyczą ryzyka oraz poprzez rozważenie grup transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniach finansowych (zob. par. A127-A128),

(b) ocenia zidentyfikowane ryzyka i stwierdza, czy w sposób bardziej rozległy odnoszą się one do sprawozdań finansowych jako całości i wpływają potencjalnie na wiele stwierdzeń,

(c) wiąże zidentyfikowane ryzyka z tym, co może spowodować błędy na poziomie stwierdzeń, biorąc pod uwagę odpowiednie kontrole, które biegły rewident zamierza sprawdzić oraz (zob. par. A129-A131)

(d) rozważa prawdopodobieństwo zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz czy potencjalne zniekształcenie jest tak duże, iż może skutkować istotnym zniekształceniem.

Ryzyko wymagające szczególnej uwagi podczas badania

27. Częścią oceny ryzyka opisanego w paragrafie 25 jest ustalenie przez biegłego rewidenta, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych ryzyk stanowi według jego osądu ryzyko znaczące. Dokonując tego osądu, biegły rewident wyłącza wpływ zidentyfikowanych kontroli związanych z tym ryzykiem.

¹ MSB 610 (zmieniony), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, paragraf 14 definiuje termin „funkcja audytu wewnętrznego” dla celów MSB.

28. Dokonując osądu, które ryzyka są znaczące, biegły rewident bierze przynajmniej pod uwagę:

- (a) czy ryzyko jest ryzykiem oszustwa,
- (b) czy ryzyko wiąże się z ostatnimi znaczącymi zmianami w gospodarce, rachunkowości i innych dziedzinach i dlatego wymaga szczególnej uwagi,
- (c) złożoność transakcji,
- (d) czy ryzyko wiąże się ze znaczącymi transakcjami z podmiotami powiązаныmi,
- (e) stopień subiektywizmu przy wycenie informacji finansowych, których dotyczy ryzyko, a w szczególności tych wycen, z którymi wiąże się szeroki zakres niepewności wyceny oraz
- (f) czy ryzyko dotyczy znaczących transakcji nie wchodzących w normalny zakres działalności jednostki lub transakcji, które z innych względów wydają się nietypowe (zob. par. A132-A136).

29. Jeżeli biegły rewident ustalił, że istnieje znaczące ryzyko, biegły rewident osiąga zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych, stosownych dla tego ryzyka (zob. par. A137-A139).

Ryzyka, w przypadku których same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających odpowiednich dowodów badania

30. W odniesieniu do niektórych ryzyk biegły rewident może uznać, że nie jest możliwe lub praktycznie wykonalne uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania wyłącznie za pomocą procedur wiarygodności. Ryzyka takie mogą wiązać się z niedokładnością lub niekompletnością rejestrowania rutynowych i znaczących grup transakcji lub sald kont, których charakterystyka często pozwala na wysokie zautomatyzowanie procesu przetwarzania, bez udziału lub z niewielkim udziałem ręcznej ingerencji. W takich przypadkach kontrole jednostki nad takimi ryzykami są stosowne dla badania i dlatego biegły rewident osiąga ich zrozumienie (zob. par. A140-A142).

Weryfikacja oceny ryzyka

31. Dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń może ulegać zmianie w toku badania na skutek uzyskania dodatkowych dowodów badania. W przypadku gdy biegły rewident, w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania lub na skutek uzyskania nowych informacji, uzyskuje dowody badania niezgodne z dowodami badania, na których oparł pierwotną ocenę ryzyka, to weryfikuje tę ocenę i odpowiednio modyfikuje zaplanowane na później procedury badania (zob. par. A143).

Dokumentacja

32. Biegły rewident dokumentuje, włączając do dokumentacji badania²:

- (a) omówienie w gronie zespołu wykonującego zlecenie, o którym mowa w paragrafie 10 oraz podjęte znaczące decyzje,
- (b) kluczowe elementy osiągniętego zrozumienia dotyczącego każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia określonych w paragrafie 11 oraz każdego z elementów kontroli wewnętrznej określonego w paragrafach 14-24, źródeł informacji będących podstawą osiągnięcia zrozumienia jednostki oraz przeprowadzone procedury oceny ryzyka,
- (c) zidentyfikowane i ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń zgodnie z wymogami paragrafu 25 oraz
- (d) zidentyfikowane ryzyka oraz odnośne kontrole, których zrozumienie osiągnął biegły rewident na skutek wymogów zawartych w paragrafach 27-30 (zob. par. A144-A147).

* * *

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Procedury oceny ryzyka i związane z nimi czynności (zob. par. 5)

A1. Osiągnięcie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki (określane dalej jako „zrozumienie jednostki”) jest ciągłym, dynamicznym procesem gromadzenia, aktualizowania i analizowania informacji trwającym przez całe badanie. Zrozumienie stwarza ramy odniesienia, w których biegły rewident planuje badanie i dokonuje zawodowych osądów podczas badania, np.:

- oceniając ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych,
- ustalając istotność zgodnie z MSB 320³,
- rozważając odpowiedniość wyboru i zastosowania polityk rachunkowości oraz ujawnień zawartych w sprawozdaniach finansowych,

² MSB 230, *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

³ MSB 320, *Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania*

- identyfikując obszary, które podczas badania mogą wymagać szczególnego rozważenia, jak np. transakcje z podmiotami powiązаныmi, zasadność przyjętego przez kierownika jednostki założenia kontynuacji działalności lub rozważenie celu gospodarczego transakcji,

- określając oczekiwania do wykorzystania podczas przeprowadzania procedur analitycznych,
- reagując na ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym projektując i przeprowadzając dalsze procedury badania służące uzyskaniu wystarczających odpowiednich dowodów badania oraz

- oceniając wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów badania, jak odpowiedniość założeń oraz pisemnych i ustnych oświadczeń kierownika jednostki.

A2. Informacje uzyskane dzięki przeprowadzeniu procedur oceny ryzyka oraz wiążących się z nimi czynności mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta jako dowód badania potwierdzający oceny ryzyk istotnego zniekształcenia. Ponadto biegły rewident może uzyskać dowody badania dotyczące grup transakcji, sald kont lub ujawnień i związanych z nimi stwierdzeń oraz skuteczności działania kontroli, mimo iż procedury te nie były celowo zaplanowane jako procedury wiarygodności lub testy kontroli. Biegły rewident może również zdecydować się na przeprowadzenie procedur wiarygodności lub testów kontroli równocześnie z procedurami oceny ryzyka, ponieważ takie działanie jest efektywne.

A3. Określając zakres wymaganego zrozumienia jednostki, biegły rewident kieruje się zawodowym osądem. Podstawowym zadaniem biegłego rewidenta jest ocena, czy uzyskane zrozumienie jednostki jest wystarczające, aby osiągnąć cel wyznaczony w niniejszym standardzie. Wnikliwość ogólnego zrozumienia wymaganego od biegłego rewidenta jest mniejsza od zrozumienia posiadanego przez kierownika zarządzającego jednostką.

A4. Ryzyka wymagające oceny obejmują zarówno skutki błędu, jak i oszustwa; obydwa są objęte zakresem niniejszego standardu. Znaczenie oszustwa jest jednak takie, że w MSB 240 zawarto dalsze wymogi i wskazówki odnoszące się do procedur oceny ryzyka oraz wiążących się z nimi czynności służących uzyskaniu informacji wykorzystywanych do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem⁴.

A5. Mimo iż od biegłego rewidenta wymaga się w trakcie uzyskiwania wymaganego zrozumienia jednostki przeprowadzenia wszystkich procedur oceny ryzyka opisanych w paragrafie 6 (zob. par. 11-24), to biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia wszystkich z nich w odniesieniu do każdego aspektu zrozumienia. Mogą zostać przeprowadzone inne procedury, jeżeli uzyskane dzięki nim informacje mogą być pomocne w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia. Przykłady takich procedur obejmują:

- przegląd informacji uzyskanych ze źródeł zewnętrznych, takich jak czasopisma handlowe i ekonomiczne, raporty sporządzone przez analityków, banki, agencje ratingowe, bądź publikacje regulacyjne lub finansowe,

- kierowanie zapytań do zewnętrznych doradców prawnych lub ekspertów z zakresu wycen, z których usług jednostka korzystała.

Zapytania do kierownika jednostki, funkcji audytu wewnętrznego oraz innych osób w jednostce (zob. par. 6(a))

A6. Wiele informacji uzyskanych w odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta pochodzi od kierownika jednostki oraz osób odpowiedzialnych za sprawozdawczość finansową. Biegły rewident może także uzyskać informacje poprzez zapytania kierowane do funkcji audytu wewnętrznego, jeżeli jednostka posiada taką funkcję, oraz do innych osób w jednostce.

A7. Biegły rewident może także uzyskać informacje lub znaleźć inny punkt widzenia przy identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, kierując zapytania do innych osób z jednostki oraz do innych pracowników o różnym poziomie uprawnień, np.:

- zapytania kierowane do osób sprawujących nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu środowiska, w którym sporządzane są sprawozdania finansowe; MSB 260⁵ wskazuje na znaczenie skutecznej dwustronnej komunikacji dla wsparcia biegłego rewidenta w uzyskiwaniu informacji w tym zakresie od osób sprawujących nadzór,

- zapytania kierowane do pracowników uczestniczących w inicjowaniu, przetwarzaniu lub księgowaniu złożonych lub nietypowych transakcji mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie odpowiedniości doboru i zastosowania niektórych polityk rachunkowości,

- zapytania kierowane do doradców prawnych wewnątrz jednostki mogą dostarczyć informacji na temat takich zagadnień, jak: spory prawne, przestrzeganie prawa i regulacji, wiedza o oszustwach i podejrzeniach oszustw wpływających na jednostkę, gwarancje, zobowiązania posprzedażne, porozumienia (takie jak wspólne przedsięwzięcia) z partnerami gospodarczymi oraz intencje warunków umów,

- zapytania kierowane do personelu ds. marketingu lub sprzedaży mogą dostarczać informacji o zmianach strategii marketingowych jednostki, trendów sprzedaży lub ustaleń umownych z odbiorcami,

- zapytania kierowane do funkcji zarządzania ryzykiem (lub osób wykonujących takie role) mogą dostarczyć informacji o ryzykach operacyjnych i regulacyjnych, które mogą dotyczyć sprawozdawczości finansowej,

⁴ MSB 240, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw*, paragrafy 12-24.

⁵ MSB 260, *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 4(b).

- zapytania kierowane do personelu związanego z systemami informacyjnymi mogą dostarczyć informacji o zmianach systemu, niedociągnięciach systemu lub kontroli, lub innych informacji o ryzykach związanych z systemem.

A8. Ponieważ osiągnięcie zrozumienia jednostki i jej otoczenia jest ciągłym, dynamicznym procesem, zapytania biegłego rewidenta mogą pojawiać się w trakcie wykonywania usługi badania.

Zapytania do funkcji audytu wewnętrznego

A9. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, zapytania kierowane do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego mogą dostarczyć informacji, które są przydatne biegłemu rewidentowi w osiągnięciu zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz do identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomach sprawozdania finansowego i stwierdzeń. W trakcie wykonywania swoich zadań, funkcja audytu wewnętrznego prawdopodobnie uzyskuje wgląd w działalność jednostki oraz ryzyka operacyjne i może dysponować ustaleniami opartymi na swojej pracy, takimi jak zidentyfikowane słabości lub ryzyka kontroli, które mogą wnieść wartość w zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta, dokonanie przez niego oceny ryzyk lub inne aspekty badania. Zapytania biegłego rewidenta są w związku z tym kierowane bez względu na to, czy biegły rewident zamierza, czy nie zamierza, wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju lub rozłożenia w czasie albo ograniczenia zakresu zamierzonych procedur badania⁶. Szczególnie stosowne zapytania mogą dotyczyć kwestii, które funkcja audytu wewnętrznego podnosiła w rozmowach z osobami sprawującymi nadzór oraz wyników procesu oceny ryzyka dokonanego przez tę funkcję.

A10. Jeżeli na podstawie odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta okaże się, że istnieją ustalenia, które mogą być stosowne dla sprawozdawczości finansowej jednostki oraz badania, biegły rewident może uznać za odpowiednie przeczytanie związanych z nimi raportów funkcji audytu wewnętrznego. Przykłady raportów funkcji audytu wewnętrznego, które mogą być stosowne, obejmują dokumenty dotyczące strategii i planowania tej funkcji oraz raporty, które zostały sporządzone dla kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór opisujące ustalenia funkcji audytu wewnętrznego dokonane w trakcie sprawdzania.

A11. Dodatkowo, zgodnie z MSB 240⁷, jeżeli funkcja audytu wewnętrznego udostępnia biegłemu rewidentowi informacje dotyczące jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub zarzucanych oszustw, biegły rewident bierze to pod uwagę przy identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z oszustwem.

A12. Odpowiednimi osobami z funkcji audytu wewnętrznego, do których kierowane są zapytania, są osoby, które zgodnie z osądem biegłego rewidenta, mają odpowiednią wiedzę, doświadczenie oraz uprawnienia, takie jak kierownik komórki audytu wewnętrznego lub, zależnie od okoliczności, inni pracownicy tej funkcji. Biegły rewident może także uznać za odpowiednie okresowe spotkania z tymi osobami.

Rozważania szczególne w przypadku jednostek sektora publicznego (zob. par. 6(a))

A13. Biegli rewidentów badający jednostki sektora publicznego mają często dodatkowe obowiązki związane z kontrolą wewnętrzną oraz zgodnością z mającymi zastosowanie przepisami prawa i regulacjami. Zapytania kierowane do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego mogą służyć biegłemu rewidentowi do identyfikacji ryzyka istotnego braku zgodności z mającymi zastosowanie przepisami prawa i regulacjami oraz ryzyka słabości w kontroli wewnętrznej w zakresie sprawozdawczości finansowej.

Procedury analityczne (zob. par. 6(b))

A14. Procedury analityczne, zastosowane jako procedury oceny ryzyka, mogą zidentyfikować cechy jednostki, których biegły rewident nie był świadomy i pomóc w ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia, w celu dostarczenia podstawy do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyka. Procedury analityczne przeprowadzone jako procedury oceny ryzyka mogą obejmować zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe, np. informacje o zależności między sprzedażą a metrażem powierzchni handlowych lub ilością sprzedanych towarów.

A15. Procedury analityczne mogą być pomocne w identyfikacji istnienia nietypowych transakcji lub zdarzeń oraz kwot, wskaźników i trendów, które mogą wskazywać na zagadnienia mające wpływ na badanie. Nietypowe lub nieoczekiwane powiązania, które zostaną zidentyfikowane, mogą pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, a w szczególności ryzyk istotnego zniekształcenia powstałych w wyniku oszustwa.

A16. Jeżeli jednak takie procedury analityczne wykorzystują dane zagregowane na wysokim poziomie (co może mieć miejsce w przypadku procedur analitycznych przeprowadzanych jako procedury oceny ryzyka), to wyniki tych procedur analitycznych dostarczają jedynie ogólną wstępną wskazówkę, czy może występować istotne zniekształcenie. Dlatego w takich przypadkach rozważenie innych informacji, które zostały zgromadzone w

⁶ Stosowne wymogi są zawarte w MSB 610 (zmienionym).

⁷ MSB 240, paragraf 19.

trakcie identyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia, łącznie z wynikami procedur analitycznych, może pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu i ocenie wyników procedur analitycznych.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A17. Niektóre mniejsze jednostki mogą nie mieć śródrocznych lub miesięcznych informacji finansowych, które można byłoby wykorzystać dla celów procedur analitycznych. W takich okolicznościach, mimo iż biegły rewident może być w stanie przeprowadzić ograniczone procedury analityczne dla celów planowania badania lub uzyskać niektóre informacje drogą zapytań, może być zmuszony zaplanować przeprowadzenie procedur analitycznych służących identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia, gdy będzie dostępna wstępna wersja sprawozdań finansowych jednostki.

Obserwacja i inspekcja (zob. par. 6(c))

A18. Obserwacja i inspekcja mogą wspomagać zapytania kierowane do kierownika jednostki oraz do innych osób i mogą także dostarczać informacji o jednostce i jej otoczeniu. Przykłady takich procedur badania obejmują obserwację lub inspekcję:

- działalności jednostki,
- dokumentów (takich jak biznes plany i strategie), zapisów księgowych i instrukcji kontroli wewnętrznej,
- raportów sporządzanych przez kierownika jednostki (takich jak kwartalne raporty kierownika jednostki i śródroczne sprawozdania finansowe) i przez osoby sprawujące nadzór (takich jak protokoły z posiedzeń),
- siedziby i wyposażenia zakładów jednostki.

Informacje uzyskane w poprzednich okresach (zob. par. 9)

A19. Wcześniejsze doświadczenie biegłego rewidenta związane z jednostką oraz procedury badania przeprowadzone podczas wcześniejszych badań mogą dostarczyć biegłemu rewidentowi informacje na temat takich zagadnień, jak:

- uprzednio stwierdzone zniekształcenia oraz czy były terminowo korygowane,
- charakterystyka jednostki i jej otoczenia oraz kontroli wewnętrznej jednostki (w tym słabości kontroli wewnętrznej),
- znaczące zmiany, jakie nastąpiły w jednostce lub jej działalności, od wcześniejszego okresu finansowego, co może pomóc biegłemu rewidentowi w zdobyciu wystarczającego zrozumienia jednostki, aby identyfikować i oceniać ryzyka istotnego zniekształcenia.

A20. Od biegłego rewidenta wymaga się ustalenia, czy informacje uzyskane we wcześniejszych okresach pozostają nadal aktualne, jeśli biegły rewident zamierza wykorzystać te informacje dla celów bieżącego badania. Wynika to z faktu, że zmiany w środowisku kontroli mogą przykładowo wpływać na przydatność informacji uzyskanych w poprzednim roku. Aby ustalić, czy nastąpiły zmiany mogące wpłynąć na przydatność takich informacji, biegły rewident może kierować zapytania i przeprowadzać inne odpowiednie procedury badania, takie jak testy „krok po kroku” odnośnych systemów.

Dyskusja w ramach zespołu wykonującego badanie (zob. par. 10)

A21. Omówienie, w gronie zespołu wykonującego zlecenie, podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie:

- stwarza okazję, aby bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie, w tym partner odpowiedzialny za zlecenie, podzielili się swymi poglądami opartymi o wiedzę na temat jednostki,
- umożliwia członkom zespołu wykonującego zlecenie wymianę informacji na temat ryzyk gospodarczych, na które narażona jest jednostka, oraz tego, jak i gdzie sprawozdania finansowe mogą być narażone na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem,
- pomaga członkom zespołu wykonującego zlecenie w zdobyciu lepszego zrozumienia możliwości istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych w poszczególnych, przydzielonych im obszarach oraz zrozumieć, jak wyniki przeprowadzanych przez nich procedur badania mogą wpływać na inne aspekty badania, w tym na decyzje o rodzaju, rozłożeniu w czasie i zakresie dalszych procedur badania,
- stwarza podstawę do tego, aby członkowie zespołu wykonującego zlecenie przekazywali i dzielili się nowymi informacjami uzyskanymi podczas badania, które mogą wpłynąć na ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia lub na procedury badania przeprowadzone jako reakcja na te ryzyka.

MSB 240 dostarcza dalszych wymogów i wskazówek związanych z dyskusją na temat ryzyk oszustwa, prowadzoną w ramach zespołu wykonującego zlecenie⁸.

A22. Nie zawsze jest konieczne lub wykonalne, aby w jednej dyskusji uczestniczyli wszyscy członkowie zespołu (np. w przypadku badania obejmującego wiele lokalizacji), a także, aby wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie byli informowani o wszystkich decyzjach podjętych w trakcie dyskusji. Partner

⁸ MSB 240, paragraf 15.

odpowiedzialny za zlecenie może omawiać kwestie z kluczowymi członkami zespołu wykonującego zlecenie, w tym, jeśli uzna to za odpowiednie, z osobami o szczególnych umiejętnościach lub wiedzy i osobami odpowiedzialnymi za badanie komponentów, może też delegować przeprowadzanie dalszych dyskusji na inne osoby, biorąc pod uwagę zakres komunikacji uważanej za niezbędną w zespole wykonującym zlecenie. Przydatne może być sporządzenie planu komunikacji, zaakceptowanego przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A23. Wiele małych badań przeprowadza w całości partner odpowiedzialny za zlecenie (który może być indywidualnie praktykującym biegłym rewidentem). W takich przypadkach partner odpowiedzialny za zlecenie, który osobiście zaplanował badania, byłby odpowiedzialny za rozważenie podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem.

Wymagane zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki

Jednostka i jej otoczenie

Branżowe, regulacyjne i inne czynniki zewnętrzne (zob. par. 11(a))

Czynniki branżowe

A24. Stosowne czynniki branżowe obejmują warunki w branży, takie jak otoczenie konkurencyjne, powiązania z dostawcami i odbiorcami oraz postęp technologiczny. Przykładami zagadnień, które biegły rewident może rozważyć, są:

- rynek i konkurencja, w tym popyt, potencjał i konkurencja cenowa,
- cykliczność lub sezonowość działalności,
- technologia wytwarzania produktów związana z produktami jednostki,
- dostawy i koszty energii.

A25. Branża, w której działa jednostka może powodować szczególne ryzyka istotnego zniekształcenia wynikające z charakteru działalności gospodarczej lub stopnia regulacji. Na przykład kontrakty długoterminowe mogą wymagać dokonywania znaczących szacunków przychodów i kosztów, co rodzi ryzyka istotnego zniekształcenia. W takich przypadkach ważne jest, aby w skład zespołu wykonującego zlecenie wchodziły osoby posiadające wystarczającą odpowiednią wiedzę i doświadczenie⁹.

Czynniki regulacyjne

A26. Stosowne czynniki regulacyjne obejmują otoczenie regulacyjne. Otoczenie regulacyjne obejmuje, między innymi, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej oraz otoczenie prawne i polityczne. Przykłady zagadnień, które biegły rewident może rozważyć, obejmują:

- zasady rachunkowości i rozwiązania typowe dla branży,
- ramowe założenia prawne dotyczące branży podlegającej regulacjom,
- prawo i regulacja w znaczący sposób wpływające na działalność jednostki, w tym na czynności bezpośredniego nadzoru,
- opodatkowanie (osób prawnych i inne),
- polityki rządu bieżąco wpływające na prowadzenie działalności przez jednostkę, jak polityka pieniężna, w tym polityki: kontroli dewizowej, fiskalna, zachęt finansowych (np. rządowe programy pomocowe) oraz taryf i ograniczeń handlowych,
- wymogi ochrony środowiska wpływające na branżę i działalność gospodarczą jednostki.

A27. MSB 250 zawiera niektóre szczególne wymogi dotyczące ramowych założeń prawnych i regulacyjnych, mające zastosowanie do jednostki i branży lub sektora, w którym jednostka prowadzi swą działalność¹⁰.

Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego

A28. W przypadku badań jednostek sektora publicznego prawo, regulacje lub inne przepisy mogą wpływać na działalność jednostki. Rozpatrzenie takich elementów jest kluczowe dla poznania jednostki i jej otoczenia.

Inne czynniki zewnętrzne

A29. Przykłady innych czynników zewnętrznych wpływających na jednostkę, które biegły rewident może rozważyć, obejmują ogólne warunki gospodarcze, stopy procentowe, dostępność finansowania oraz inflację lub dewaluację waluty.

⁹ MSB 220, *Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych*, paragraf 14.

¹⁰ MSB 250, *Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych*, paragraf 12.

Charakterystyka jednostki (zob. par. 11(b))

A30. Zrozumienie charakterystyki jednostki umożliwi biegłemu rewidentowi zrozumienie takich zagadnień, jak:

- czy jednostka ma złożoną strukturę, na przykład posiada spółki zależne lub inne komponenty, znajdujące się w wielu lokalizacjach; złożone struktury często wywołują kwestie, które mogą powodować ryzyka istotnego zniekształcenia; takie kwestie mogą obejmować ustalenie, czy wartość firmy, wspólne przedsięwzięcia, inwestycje lub jednostki specjalnego przeznaczenia, są odpowiednio księgowane,
- własność oraz powiązania między właścicielami i innymi osobami lub jednostkami; zrozumienie w tym zakresie pomaga ustalić, czy transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały zidentyfikowane i odpowiednio zaksięgowane; MSB 550¹¹ określa wymogi i dostarcza wskazówki na temat rozważań biegłego rewidenta w odniesieniu do podmiotów powiązanych.

A31. Przykłady kwestii, które biegły rewident może rozważyć, osiągając zrozumienie charakterystyki jednostki, obejmują:

- działalność gospodarczą, jak np.:
 - rodzaj źródeł przychodów, produkty lub usługi oraz rynki, w tym zaangażowanie w handel elektroniczny, takie jak sprzedaż przez Internet oraz działalność marketingowa,
 - prowadzenie działalności (np. etapy i metody produkcji lub działalność narażona na ryzyka środowiskowe),
 - alianse, wspólne przedsięwzięcia i outsourcing,
 - rozproszenie geograficzne i segmentacja branżowa,
 - położenie zakładów produkcyjnych, magazynów i biur oraz rozmieszczenie i wielkości zapasów,
 - kluczowi odbiorcy i ważni dostawcy dóbr i usług, umowy o pracę (w tym istnienie umów zbiorowych, programów emerytalnych i innych świadczeń po okresie zatrudnienia, opcji na akcje lub umów dotyczących premii motywujących oraz regulacji rządowych dotyczących kwestii zatrudnienia),
 - działalność w zakresie prac badawczych i rozwojowych oraz poniesione nakłady,
 - transakcje z podmiotami powiązаныmi;
- inwestycje i działalność inwestycyjną, jak np.:
 - planowane lub niedawno przeprowadzone przejęcia bądź zbycia udziałów,
 - inwestycje i rozporządzanie papierami wartościowymi i pożyczkami,
 - działalność w zakresie inwestycji kapitałowych,
 - inwestycje w jednostki nie objęte konsolidacją, w tym w spółki osobowe, wspólne przedsięwzięcia i jednostki specjalnego przeznaczenia;
- finansowanie i działalność finansową, jak np.:
 - główne jednostki zależne oraz stowarzyszone, w tym jednostki objęte konsolidacją i niekonsolidowane,
 - struktura zadłużenia i związane z tym warunki, w tym pozabilansowe umowy finansowe i umowy leasingowe,
 - właściciele czerpiący korzyści z jednostki (lokalni, zagraniczni, reputacja i doświadczenie) oraz podmioty powiązane,
 - wykorzystanie pochodnych instrumentów finansowych;
- sprawozdawczość finansową, jak np.:
 - zasady rachunkowości oraz rozwiązania specyficzne dla branży, w tym znaczące kategorie specyficzne dla branży (np. pożyczki i inwestycje w bankach lub prace badawcze i rozwojowe w branży farmaceutycznej),
 - praktyki ujmowania przychodów,
 - rachunkowość wartości godziwych,
 - aktywa, zobowiązania i transakcje w walutach obcych,
 - rachunkowość nietypowych lub złożonych transakcji, w tym transakcji w obszarach kontrowersyjnych lub nowatorskich (np. rachunkowość wynagrodzeń opartych na akcjach).

A32. Znaczące zmiany w jednostce w porównaniu z wcześniejszymi okresami mogą powodować powstawanie lub zmieniać ryzyka istotnego zniekształcenia.

Charakter jednostek specjalnego przeznaczenia

A33. Jednostka specjalnego przeznaczenia (niekiedy określana jako wehikuł specjalnego przeznaczenia) jest jednostką zazwyczaj powołaną dla realizacji wąskiego i ściśle określonego celu, takiego jak przeprowadzenie leasingu lub sekurytyzacji aktywów finansowych bądź wykonanie prac badawczych i rozwojowych. Może ona przybierać formę osoby prawnej, powiernika, spółki osobowej lub jednostki nierejestrowanej. Jednostka, w imieniu której powołano jednostkę specjalnego przeznaczenia, może często przemieszczać aktywa do jednostki specjalnego przeznaczenia (np. jako część transakcji usunięcia z bilansu aktywów finansowych), uzyskiwać

¹¹ MSB 550, *Podmioty powiązane*.

prawa do korzystania z aktywów tej drugiej jednostki lub świadczyć usługi na jej rzecz, podczas gdy inne strony mogą dostarczać środki na finansowanie tej drugiej jednostki. Zgodnie ze wskazówkami MSB 550 jednostka specjalnego przeznaczenia może, w niektórych okolicznościach, być podmiotem powiązaniem jednostki¹².

A34. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często określają szczegółowe warunki, które muszą być spełnione, aby sprawować kontrolę lub okoliczności, w których jednostka specjalnego przeznaczenia powinna być rozważona z punktu widzenia konsolidacji. Interpretacja wymogów takich ramowych założeń często wymaga szczegółowej wiedzy na temat odpowiednich umów obejmujących jednostki specjalnego przeznaczenia.

Sposób doboru i zastosowania polityk rachunkowości przez jednostkę (zob. par. 11(c))

A35. Zrozumienie sposobu doboru i zastosowania polityk rachunkowości przez jednostkę może dotyczyć takich zagadnień, jak:

- metody stosowane przez jednostkę do rozliczania znaczących i nietypowych transakcji,
- skutki znaczących polityk rachunkowości dla kontrowersyjnych lub nowatorskich obszarów, dla których brak autorytatywnych wskazówek lub uzgodnionego podejścia,
- zmiany polityk rachunkowości jednostki,
- standardy sprawozdawczości finansowej oraz przepisy prawa i regulacje, które są nowe dla jednostki, oraz kiedy i w jaki sposób jednostka wdroży takie wymogi.

Cele i strategie oraz związane z nimi ryzyka działalności gospodarczej (zob. par. 11(d))

A36. Jednostka prowadzi swoją działalność w kontekście branży, czynników regulacyjnych oraz innych czynników wewnętrznych i zewnętrznych. Jako reakcja na te czynniki kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór wyznaczają cele, które stanowią ogólne plany jednostki. Strategie stanowią podejścia, za pomocą których kierownik jednostki zamierza osiągnąć te cele. Cele i strategie jednostki mogą ulegać zmianie w czasie.

A37. Ryzyko gospodarcze jest szersze niż ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, choć obejmuje to ostatnie. Ryzyko gospodarcze może wynikać ze zmian lub złożoności. Niezdolność do uznania potrzeby zmian może także prowadzić do ryzyka gospodarczego. Ryzyko gospodarcze może na przykład wynikać z:

- rozwoju nowych wyrobów lub usług, który może skończyć się niepowodzeniem,
- rynku, który jeśli nawet został z powodzeniem rozwinięty, nie jest odpowiedni do tego, aby wspierać produkt albo usługę lub
- wad produktu lub usługi, które mogą skutkować powstaniem zobowiązań i ryzykiem utraty reputacji.

A38. Zrozumienie ryzyk gospodarczych, na które jest narażona jednostka, zwiększa prawdopodobieństwo identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, gdyż większość ryzyk gospodarczych może ostatecznie mieć konsekwencje finansowe, a zatem wpływać na sprawozdania finansowe. Biegły rewident nie ponosi jednak odpowiedzialności za identyfikację lub ocenę wszystkich ryzyk gospodarczych, gdyż nie wszystkie ryzyka gospodarcze wywołują ryzyka istotnego zniekształcenia.

A39. Przykłady zagadnień, które biegły rewident może rozważać, osiągając zrozumienie celów, strategii i powiązanych z nimi ryzyk gospodarczych jednostki, które mogą skutkować ryzykiem istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, obejmują:

- rozwój branży (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może wiązać się np. z tym, że jednostka nie posiada pracowników lub doświadczenia, aby zmierzyć się ze zmianami branżowymi),
- nowe produkty i usługi (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może wiązać się np. z tym, że wzrosły zobowiązania z tytułu produktu),
- rozszerzenie działalności gospodarczej (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może wiązać się np. z tym, że popyt nie został poprawnie oszacowany),
- nowe wymogi księgowość (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może np. wiązać się z niepełnym lub nieodpowiednim wdrożeniem, lub ze zwiększonymi kosztami),
- wymogi regulacyjne (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może wiązać się np. z tym, że wzrosło ryzyko prawne),
- aktualne i przyszłe wymogi finansowe (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może wiązać się np. z utratą finansowania ze względu na niemożność spełnienia wymogów przez jednostkę),
- stosowanie technologii informacyjnych (IT) (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może wiązać się np. z tym, że systemy i procesy nie są kompatybilne),
- skutki wdrażania strategii, szczególnie wszelkie skutki prowadzące do nowych wymogów księgowych (potencjalne powiązane ryzyko gospodarcze może wiązać się np. z niekompletnym lub niewłaściwym wdrożeniem).

¹² MSB 550, paragraf A7.

A40. Ryzyko gospodarcze może mieć bezpośrednie konsekwencje dla ryzyka istotnego zniekształcenia grup transakcji, sald kont i ujawnień na poziomie stwierdzeń lub na poziomie sprawozdań finansowych. Na przykład ryzyko gospodarcze wynikające z podstawy zawierania umów z odbiorcami może zwiększyć ryzyko istotnego zniekształcenia związane z wyceną należności. Jednakże to samo ryzyko, szczególnie w połączeniu z ekonomią umów może mieć również konsekwencje w dłuższym okresie, które biegły rewident rozważa, oceniając odpowiedniość założenia kontynuacji działalności. Dlatego rozważanie, czy ryzyko gospodarcze może skutkować ryzykiem istotnego zniekształcenia, uwzględnia sytuację i okoliczności danej jednostki. Przykłady warunków i zdarzeń mogących wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia zawiera załącznik 2.

A41. Kierownik jednostki zazwyczaj identyfikuje ryzyko gospodarcze i opracowuje podejścia do reagowania na nie. Taki proces oceny ryzyka stanowi część kontroli wewnętrznej i został przedstawiony w paragrafie 15 oraz w paragrafach A87-A88.

Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego

A42. Przy badaniu jednostek sektora publicznego, na „cele kierownika jednostki” może wpływać zainteresowanie dotyczące odpowiedzialności publicznej i mogą one obejmować cele, których źródłem są przepisy prawa, regulacje lub inne uprawnione rozstrzygnięcie.

Pomiar i przegląd finansowych wyników działalności jednostki (zob. 11(e))

A43. Kierownik jednostki oraz inne osoby będą dokonywały pomiaru i przeglądu tego, co uznają za ważne. Wskaźniki działalności, zarówno zewnętrzne jak i wewnętrzne, rodzą naciski na jednostkę. Naciski te mogą z kolei motywować kierownika jednostki do podejmowania działań wpływających na poprawę wyników działalności gospodarczej lub zniekształcenia sprawozdań finansowych. W związku z tym zrozumienie wskaźników działalności jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w ocenie, czy naciski na osiągnięcie określonych celów działalności mogą skutkować podjęciem przez kierownika jednostki działań zwiększających ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym spowodowanego oszustwem. Zob. MSB 240 dotyczący wymogów i wskazówek związanych z ryzykami oszustwa.

A44. Pomiar i przegląd wyników finansowych działalności nie są tożsame z monitorowaniem kontroli (omówionym jako element kontroli wewnętrznej w par. A106-A117), mimo iż ich cele mogą się pokrywać:

- pomiar i przegląd wyników działalności są nakierowane na to, czy działalność gospodarcza osiąga cele wyznaczone przez kierownika jednostki (lub strony trzeciej),
- monitorowanie kontroli w szczególności dotyczy skuteczności działania kontroli wewnętrznej.

Niemniej w niektórych przypadkach wskaźniki wyników działalności dostarczają także informacje umożliwiające kierownikowi jednostki identyfikację słabości kontroli wewnętrznej.

A45. Przykłady wewnętrznie wygenerowanych informacji, wykorzystywanych przez kierownika jednostki do pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności, które biegły rewident może rozważyć, obejmują:

- kluczowe wskaźniki działalności (finansowe i niefinansowe) oraz kluczowe współczynniki, trendy i statystyki operacyjne,
- analizy finansowych wyników działalności za kolejne okresy,
- budżety, prognozy, analizy odchyleń, informacje o segmentach oraz raporty z działalności wydziałów, departamentów lub innych szczebli organizacyjnych jednostki,
- pomiary osiągnięć pracowników oraz polityki wynagradzania premiowego,
- porównania wyników działalności jednostki z wynikami konkurencji.

A46. Także jednostki zewnętrzne mogą dokonywać pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. Na przykład informacje z zewnątrz, takie jak raporty analityków i raporty agencji ratingowych, mogą przedstawiać użyteczne dla biegłego rewidenta informacje. Raporty takie można często uzyskać od badanej jednostki.

A47. Wewnętrzne pomiary mogą podkreślić nieoczekiwane wyniki lub trendy, wymagające od kierownika jednostki wyjaśnienia ich przyczyn oraz podjęcia działań naprawczych (w tym w niektórych przypadkach - terminowego wykrycia i poprawienia zniekształceń). Wskaźniki działalności mogą także wskazywać biegłemu rewidentowi na istnienie ryzyk zniekształcenia powiązanych informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Na przykład wskaźniki działalności mogą wskazywać, że jednostkę cechuje niezwykle szybki wzrost lub zyskowność w porównaniu z innymi jednostkami z tej samej branży. Takie informacje, w szczególności zestawione z innymi czynnikami, takimi jak premie uzależnione od osiągniętych wyników działalności lub motywujące wynagrodzenia, mogą wskazywać na potencjalne ryzyko stronniczości kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A48. Mniejsze jednostki często nie stosują procesów pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. Zapytania kierowane do kierownika jednostki mogą wskazać, że opiera się on na pewnych kluczowych wskaźnikach służących ocenie finansowych wyników działalności i podejmowaniu odpowiednich

działań. Jeśli takie zapytania wskazują, że pomiar lub przegląd wyników działalności nie są dokonywane, może być wyższe ryzyko niewykrytych i niepoprawianych zniekształceń.

Kontrola wewnętrzna jednostki (zob. par. 12)

A49. Zrozumienie kontroli wewnętrznej pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji rodzajów potencjalnych zniekształceń i czynników wpływających na ryzyka istotnego zniekształcenia oraz na zaprojektowanie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

A50. Poniższe materiały dotyczące stosowania na temat kontroli wewnętrznej zostały zaprezentowane w następujących czterech sekcjach:

- ogólna charakterystyka i cechy kontroli wewnętrznej,
- kontrole stosowne dla badania,
- charakter i zakres zrozumienia stosownych kontroli,
- elementy kontroli wewnętrznej.

Ogólna charakterystyka i cechy kontroli wewnętrznej

Cel kontroli wewnętrznej

A51. Kontrola wewnętrzna jest projektowana, wdrażana i prowadzona jako reakcja na zidentyfikowane ryzyka gospodarcze zagrażające osiągnięciu któregokolwiek z celów jednostki, które dotyczą:

- wiarygodności sprawozdawczości finansowej jednostki,
- skuteczności i efektywności jej działań oraz
- przestrzegania mających zastosowanie przepisów prawa i regulacji.

Sposób zaprojektowania, wdrożenia i prowadzenia kontroli wewnętrznej różni się w zależności od wielkości i złożoności jednostki.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A52. Mniejsze jednostki mogą stosować mniej złożone środki oraz prostsze procesy i procedury do osiągnięcia swoich celów.

Ograniczenia kontroli wewnętrznej

A53. Kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego w jakim stopniu jest skuteczna, może jednostce dostarczyć jedynie wystarczającą pewność dotyczącą osiągnięcia przez jednostkę celów sprawozdawczości finansowej. Na prawdopodobieństwo ich osiągnięcia wpływają nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej. Obejmują one realia, że ludzki osąd towarzyszący podejmowaniu decyzji może być błędny oraz że może wystąpić niesprawność kontroli wewnętrznej na skutek błędu ludzkiego. Na przykład, może istnieć błąd w projekcji lub pojawić się w zmianie kontroli. Podobnie działanie kontroli może nie być skuteczne, tak jak w sytuacji, gdy informacje tworzone na potrzeby kontroli wewnętrznej (np. raport odstępstw) nie są skutecznie wykorzystywane, gdyż osoba odpowiedzialna za przegląd informacji nie rozumie ich celu lub nie potrafi podjąć odpowiednich działań.

A54. Ponadto kontrole można obejść w razie zмовy dwóch lub większej liczby osób lub gdy kierownik jednostki nieodpowiednio omija kontrolę wewnętrzną, np. kierownik jednostki może „na boku” zawrzeć z klientami umowy zmieniające postanowienia i warunki standardowych umów sprzedaży zawieranych przez jednostkę, co może skutkować niewłaściwym ujmowaniem przychodów. Możliwe jest także obejście lub wyłączenie mechanizmów sprawdzających zawartych w programie komputerowym, zaprojektowanych w celu identyfikacji i raportowania transakcji przekraczających określone limity kredytowe.

A55. Ponadto kierownik jednostki, projektując i wdrażając kontrole, może dokonać osądu co do rodzaju i zakresu kontroli, które zdecydował się wdrożyć oraz rodzaju i zakresu ryzyk, które zdecydował się przyjąć.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A56. Mniejsze jednostki zatrudniają często mniej pracowników, co może ograniczać zakres, w jakim jest wykonalny podział obowiązków. Jednak w małej jednostce zarządzanej przez właściciela, właściciel-kierownik może mieć możliwość sprawowania bardziej skutecznego nadzoru niż w większej jednostce. Nadzór ten może kompensować na ogół bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków.

A57. Z drugiej strony właściciel-kierownik może mieć większe możliwości obejścia kontroli ze względu na mniej złożony system kontroli wewnętrznej. Biegły rewident uwzględnia ten fakt, identyfikując ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Podział kontroli wewnętrznej na elementy

A58. Podział kontroli wewnętrznej - na potrzeby MSB - na pięć poniższych elementów:

- (a) środowisko kontroli,

- (b) proces oceny ryzyka przez jednostkę,
- (c) system informacyjny obejmujący powiązane procesy gospodarcze stosowne dla sprawozdawczości finansowej i komunikację,
- (d) czynności kontrolne oraz
- (e) monitorowanie kontroli

dostarcza biegłemu rewidentowi użytecznych ramowych założeń do rozważenia, jak różne aspekty kontroli wewnętrznej jednostki mogą wpływać na badanie.

Podział ten niekoniecznie odzwierciedla, w jaki sposób jednostka projektuje, wdraża i prowadzi kontrolę wewnętrzną albo, w jaki sposób może ona klasyfikować poszczególne składniki. Biegli rewidenci mogą stosować różną terminologię albo różne ramowe założenia do opisu różnych aspektów kontroli wewnętrznej i ich wpływu na badanie, niż przyjęte w niniejszym standardzie, pod warunkiem, że wszystkie elementy przedstawione w niniejszym standardzie zostaną uwzględnione.

A59. Materiał objaśniający, dotyczący pięciu elementów kontroli wewnętrznej i ich powiązania z badaniem sprawozdania finansowego, zamieszczono poniżej w par. A76-A117. Załącznik 1 dostarcza dalszych wyjaśnień na temat tych elementów kontroli wewnętrznej.

Charakterystyka ręcznych i automatycznych elementów kontroli wewnętrznej stosownych dla oceny ryzyka przez biegłego rewidenta

A60. System kontroli wewnętrznej jednostki obejmuje elementy ręczne i często elementy automatyczne. Charakterystyka ręcznych lub automatycznych elementów jest stosowna dla oceny ryzyka przez biegłego rewidenta oraz dla opartych na niej dalszych procedur badania.

A61. Stosowanie ręcznych lub automatycznych elementów kontroli wewnętrznej wpływa także na sposób, w jaki transakcje są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane i raportowane:

- kontrole w systemie ręcznym mogą obejmować takie procedury, jak zatwierdzanie i przeglądy transakcji oraz uzgadnianie i uzupełnienie pozycji uzgadniających; alternatywnie, w jednostce mogą być stosowane automatyczne procedury inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji, w którym to przypadku zapisy w formie elektronicznej zastępują dokumenty w formie papierowej,

- kontrole w systemach technologii informacyjnych (IT) składają się z kombinacji kontroli automatycznych (np. kontroli wbudowanych w programy komputerowe) i ręcznych; ponadto ręczne kontrole mogą być niezależne od IT, mogą wykorzystywać informacje wytworzone przez IT lub być ograniczane do monitorowania skuteczności działania IT i automatycznych kontroli oraz do zajmowania się odstępstwami; jeżeli IT jest wykorzystywana do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub innych danych finansowych włączanych do sprawozdań finansowych, systemy i programy mogą obejmować kontrole związane z odpowiednimi stwierdzeniami na temat znaczących kont lub mogą być decydujące dla skutecznego działania ręcznych kontroli zależnych od IT.

Kombinacja ręcznych i automatycznych elementów kontroli wewnętrznej jednostki jest różna w zależności od charakteru i złożoności IT wykorzystywanej przez jednostkę.

A62. Zazwyczaj, technologie informacyjne przynoszą korzyści dla kontroli wewnętrznej jednostki przez umożliwienie jednostce:

- spójnego stosowania określonych z góry zasad działalności gospodarczej oraz przeprowadzania złożonych kalkulacji przy przetwarzaniu dużych liczb transakcji lub danych,

- poprawy terminowości, dostępności i dokładności informacji,
- łatwiejszego przeprowadzania dodatkowych analiz informacji,
- ulepszenia zdolności monitorowania efektów działalności jednostki oraz jej polityki i procedur,
- zmniejszenia ryzyka obchodzenia kontroli oraz
- ulepszenia możliwości osiągnięcia skutecznego podziału obowiązków poprzez włączenie kontroli bezpieczeństwa do aplikacji, baz danych i systemów operacyjnych.

A63. Technologie informacyjne rodzą także szczególne ryzyka dla kontroli wewnętrznej jednostki, które obejmują na przykład:

- poleganie na systemach lub programach, które niedokładnie przetwarzają dane, przetwarzają niedokładne dane lub jedno i drugie,

- nieupoważniony dostęp do danych, co może skutkować zniszczeniem danych lub nieodpowiednimi ich zmianami, w tym rejestrowaniem nieautoryzowanych lub nieistniejących transakcji lub niedokładnym rejestrowaniem transakcji; szczególne ryzyka mogą powstać, gdy wielu użytkowników ma dostęp do wspólnej bazy danych,

- możliwość, że personel IT zdobywa uprzywilejowany dostęp, wykraczający poza ten niezbędny, aby wykonywać przypisane mu obowiązki, co łamie zasady podziału obowiązków,

- nieautoryzowane zmiany danych w plikach danych wzorcowych,
- nieautoryzowane zmiany systemów lub programów,
- zaniechanie dokonywania koniecznych zmian w systemach lub programach,

- nieodpowiednie ręczne interwencje,
- potencjalna utrata danych lub niemożność dostępu do danych, gdy jest to wymagane.

A64. Ręczne elementy kontroli wewnętrznej mogą być bardziej odpowiednie, gdy wymagany jest osąd i rozważa, a m.in. w przypadkach:

- dużych nietypowych lub niepowtarzalnych transakcji,
- okoliczności, gdy błędy są trudne do określenia, oczekiwania lub przewidzenia,
- zmieniających się okoliczności, które wymagają reakcji kontroli wykraczającej poza zakres istniejącej kontroli automatycznej,
- monitorowania skuteczności kontroli automatycznych.

A65. Ręczne elementy kontroli wewnętrznej mogą być mniej wiarygodne niż elementy automatyczne, ponieważ łatwiej można je ominąć, zignorować lub obejść, oraz są one także bardziej podatne na proste błędy i pomyłki. Nie można w związku z tym zakładać, że stosowanie ręcznych elementów kontroli następuje konsekwentnie. Ręczne elementy kontroli mogą być mniej odpowiednie w następujących okolicznościach:

- przy dużej liczbie powtarzających się transakcji lub w sytuacji, gdy błędom, które można przewidzieć lub ich oczekiwać, można zapobiegać lub wykrywać je i korygować poprzez zautomatyzowane parametry kontroli,
- czynności kontrolne, gdy szczególne sposoby przeprowadzania kontroli można odpowiednio zaprojektować i zautomatyzować.

A66. Rodzaj i charakter ryzyk kontroli wewnętrznej różni się w zależności od charakterystyki i cech systemu informacyjnego jednostki. Jednostka reaguje na ryzyka wynikające z zastosowania IT lub z zastosowania ręcznych elementów kontroli wewnętrznej poprzez wprowadzanie skutecznych kontroli w świetle cech systemu informacyjnego jednostki.

Kontrole stosowne dla badania

A67. Istnieje bezpośredni związek pomiędzy celami jednostki a kontrolami wdrożonymi przez nią, aby dostarczać wystarczającej pewności dotyczącej ich osiągnięcia. Cele jednostki, a zatem także kontrole, dotyczą sprawozdawczości finansowej, działalności i zgodności, jednak nie wszystkie z tych celów i kontroli są stosowne dla oceny ryzyka przez biegłego rewidenta.

A68. Czynniki mające znaczenie dla osądu biegłego rewidenta, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi jest stosowna dla badania, mogą obejmować takie zagadnienia, jak:

- istotność,
- znaczenie powiązanego ryzyka,
- wielkość jednostki,
- charakterystyka działalności jednostki, w tym jej organizacja i charakterystyka właścicielska,
- różnorodność i złożoność działalności jednostki,
- mające zastosowanie wymogi prawne i regulacyjne,
- okoliczności i mające zastosowanie elementy kontroli wewnętrznej,
- charakterystyka i złożoność systemów będących częścią kontroli wewnętrznej jednostki, w tym korzystanie z organizacji usługowych,
- czy i w jaki sposób poszczególne kontrole, pojedynczo lub w powiązaniu z innymi, służą zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń.

A69. Kontrola kompletności i dokładności informacji tworzonych przez jednostkę może być stosowna dla badania, jeżeli biegły rewident zamierza wykorzystać te informacje przy projektowaniu i przeprowadzaniu dalszych procedur. Kontrole dotyczące celów działalności i zgodności mogą także być stosowne dla badania, jeżeli dotyczą danych, które biegły rewident ocenia lub wykorzystuje przy stosowaniu procedur badania.

A70. Kontrola wewnętrzna zabezpieczeń aktywów przed nieuprawnionym ich nabywaniem, wykorzystywaniem lub rozporządzaniem może obejmować kontrole związane z celami zarówno sprawozdawczości finansowej, jak i działalności. Zazwyczaj rozważanie takich kontroli przez biegłego rewidenta ogranicza się do stosownych dla wiarygodności sprawozdawczości finansowej.

A71. Na ogół jednostka posiada kontrole powiązane z celami, które nie są stosowne dla badania i dlatego nie ma potrzeby ich rozważania. Na przykład jednostka może polegać na skomplikowanych systemach automatycznych kontroli, aby prowadzić skuteczną i efektywną działalność (takich jak automatyczny system kontroli lotów zapewniający funkcjonowanie rozkładu lotów), ale kontrole te nie są zazwyczaj stosowne dla badania. Ponadto, chociaż kontrola wewnętrzna ma zastosowanie do całej jednostki lub którejkolwiek z jej jednostek operacyjnych, lub któregośkolwiek z jej procesów gospodarczych, zrozumienie kontroli wewnętrznej związanej z każdą z jednostek operacyjnych jednostki oraz każdym z procesów gospodarczych może nie być stosowne dla badania.

Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego

A72. Na biegłych rewidentach działających w sektorze publicznym spoczywają często dodatkowe obowiązki w odniesieniu do kontroli wewnętrznej, na przykład informowania o przestrzeganiu ustalonego kodeksu

postępowania. Biegli rewidentzi jednostek sektora publicznego mogą mieć także obowiązek informowania o przestrzeganiu prawa, regulacji lub innego uprawnionego rozstrzygnięcia. Na skutek tego przeprowadzany przez nich przegląd kontroli wewnętrznej może być szerszy i bardziej szczegółowy.

Charakter i zakres zrozumienia stosownych kontroli (zob. par. 13)

A73. Ocena projektu kontroli obejmuje rozważenie, czy kontrola pojedynczo lub w połączeniu z innymi kontrolami jest w stanie skutecznie zapobiegać istotnym zniekształceniom lub wykrywać je i korygować. Wdrożenie kontroli oznacza, że kontrola istnieje i że jednostka ją stosuje. Nie ma sensu dokonywanie oceny wdrożenia kontroli, która nie jest skuteczna, i dlatego w pierwszej kolejności należy rozważyć projekt kontroli. Niewłaściwie zaprojektowana kontrola może stanowić znaczącą słabość kontroli wewnętrznej.

A74. Procedury oceny ryzyka, służące uzyskaniu dowodów badania dotyczących projektu i wdrożenia stosownych kontroli, mogą obejmować:

- zapytania kierowane do pracowników jednostki,
- obserwacje wykonywania poszczególnych kontroli,
- inspekcję dokumentów i raportów,
- prześledzenie w systemie informacyjnym transakcji stosownych dla sprawozdawczości finansowej.

Same zapytania jednak nie są wystarczające dla takich celów.

A75. Osiągnięcie zrozumienia kontroli jednostki nie jest wystarczające dla sprawdzenia skuteczności ich działania, chyba że w jakimś zakresie istnieje automatyzm, który zapewnia spójne działanie kontroli. Na przykład uzyskanie dowodów badania dotyczących wdrożenia ręcznej kontroli na określony moment nie dostarcza dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli w innych momentach okresu objętego badaniem. Ze względu jednak na nieodłączną spójność przetwarzania IT (zob. par. A62) przeprowadzenie procedur badania w celu ustalenia, czy kontrole automatyczne zostały wdrożone, może służyć jako test skuteczności działania tych kontroli, zależnie od oceny biegłego rewidenta i przeprowadzenia testów kontroli dotyczących m.in. zmian programu. Testy skuteczności działania kontroli są pełniej opisane w MSB 330¹³.

Elementy kontroli wewnętrznej - środowisko kontroli (zob. par. 14)

A76. Środowisko kontroli obejmuje funkcje nadzorcze i zarządcze oraz postawy, świadomość i działania podejmowane przez osoby sprawujące nadzór i kierownika jednostki w zakresie kontroli wewnętrznej jednostki oraz ich znaczenie dla jednostki. Środowisko kontroli nadaje ton organizacji, wpływając na świadomość kontroli u jej pracowników.

A77. Elementy środowiska kontroli, które mogą być stosowne przy osiągnięciu zrozumienia środowiska kontroli, obejmują:

(a) *komunikację oraz wymuszanie uczciwości i przestrzegania wartości etycznych* - są to zasadnicze elementy, wpływające na skuteczność projektu, administrowania i monitorowania kontroli;

(b) *odpowiedzialność za kompetencje* - kwestie takie, jak rozważanie przez kierownika jednostki poziomów kompetencji dla poszczególnych stanowisk oraz w jaki sposób te poziomy przekładają się na wymagane umiejętności i wiedzę;

(c) *partycypację osób sprawujących nadzór* - cechy osób sprawujących nadzór takie jak:

- ich niezależność od kierownika jednostki,
- ich doświadczenie i postawa,
- zakres ich zaangażowania, otrzymywane informacje oraz dokładność działań,
- odpowiedniość ich działań, w tym stopień, w jakim trudne kwestie są podnoszone i rozwiązywane z kierownikiem jednostki oraz ich współpraca z audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami;

(d) *filozofię i styl działania kierownika jednostki* - cechy kierownika jednostki, takie jak:

- podejście do podejmowania i zarządzania ryzykami działalności,
- nastawienie i działania związane ze sprawozdawczością finansową,
- nastawienie do przetwarzania informacji oraz funkcji i personelu księgowości;

(e) *strukturę organizacyjną* - struktura, w ramach której działania jednostki służące osiągnięciu jej celów są planowane, wykonywane, kontrolowane i przeglądane;

(f) *przydzielanie uprawnień i odpowiedzialności* - kwestie, takie jak: w jaki sposób uprawnienia i odpowiedzialność za działalność operacyjną są przydzielane oraz w jaki sposób powiązania sprawozdawcze i hierarchia autoryzacji są ustalane;

(g) *polityki i praktyki dotyczące zasobów ludzkich* - polityki i praktyki dotyczące, np.: rekrutacji, ukierunkowania, szkolenia, oceny, wspierania, promowania, wynagradzania i podejmowania działań zaradczych.

Dowody badania dotyczące elementów środowiska kontroli

¹³ MSB 330, *Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka*.

A78. Stosowne dowody badania można uzyskać poprzez łączenie zapytań i innych procedur oceny ryzyka, takich jak: potwierdzanie, przez obserwację lub inspekcję dokumentów, odpowiedzi na zapytania. Na przykład kierując zapytania do kierownika jednostki i pracowników, biegły rewident może osiągnąć zrozumienie tego, w jaki sposób kierownik jednostki komunikuje pracownikom swoje poglądy na praktyki działalności gospodarczej i zachowanie etyczne. Biegły rewident może następnie ustalić, czy stosowne kontrole zostały wdrożone poprzez rozważenie, np. czy kierownik jednostki posiada pisemny kodeks postępowania oraz czy działa w sposób wspierający kodeks.

A79. Biegły rewident może także rozważyć, w jaki sposób kierownik jednostki zareagował na ustalenia i rekomendacje funkcji audytu wewnętrznego, dotyczące zidentyfikowanych słabości kontroli wewnętrznej stosownych dla badania, w tym czy i w jaki sposób takie reakcje zostały wdrożone oraz czy zostały one następnie ocenione przez funkcję audytu wewnętrznego.

Wpływ środowiska kontroli na ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia

A80. Niektóre elementy środowiska kontroli jednostki mają rozległy wpływ na ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład na świadomość kontroli w jednostce znaczący wpływ wywierają osoby sprawujące nadzór, gdyż jednym z ich zadań jest równoważenie nacisków wywieranych na kierownika jednostki w związku ze sprawozdawczością finansową, które mogą wynikać z oczekiwań rynku lub programów wynagradzania. Dlatego na skuteczność projektu środowiska kontroli w związku z partycypacją osób sprawujących nadzór wpływają takie kwestie, jak:

- ich niezależność od kierownika jednostki i zdolność do oceny działań kierownika jednostki,
- czy rozumieją transakcje gospodarcze jednostki,
- zakres, w jakim oceniają, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

A81. Aktywna i niezależna rada nadzorcza może wpływać na filozofię i styl działania wyższego kierownictwa. Na skutek tego mogą jednak być bardziej ograniczone inne elementy. Na przykład, chociaż polityki i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi dotyczące zatrudniania kompetentnego personelu z zakresu finansów, rachunkowości i IT mogą ograniczać ryzyko błędów przy przetwarzaniu informacji finansowych, to nie mogą one zapobiegać silnym skłonnościom naczelnego kierownictwa do zawyżania zysków.

A82. Przy ocenie przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia, pozytywnym czynnikiem może być istnienie zadowalającego środowiska kontroli. Choć może ono pomóc ograniczyć ryzyko oszustwa, to jednak zadowalające środowisko kontroli nie odstrasza całkowicie od oszustw. Odwrotnie, słabości środowiska kontroli mogą podważać skuteczność kontroli, w szczególności w związku z oszustwami. Na przykład zaniechanie przez kierownika jednostki angażowania wystarczających zasobów, aby zareagować na ryzyka bezpieczeństwa IT, może negatywnie wpływać na kontrolę wewnętrzną poprzez przyzwolenie na niewłaściwe zmiany dokonywane w programach komputerowych lub danych, bądź przetwarzanie nieautoryzowanych transakcji. Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w MSB 330 środowisko kontroli wpływa także na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur biegłego rewidenta¹⁴.

A83. Środowisko kontroli samo w sobie nie zapobiega lub nie wykrywa i nie koryguje istotnego zniekształcenia. Może jednak wpływać na ocenę biegłego rewidenta dotyczącą skuteczności innych kontroli (np. monitorowania kontroli oraz działania poszczególnych czynności kontrolnych), a przez to na ocenę przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A84. Środowisko kontroli w małych jednostkach prawdopodobnie różni się od środowiska kontroli w większych jednostkach. Na przykład do osób sprawujących nadzór w małych jednostkach mogą nie należeć niezależni lub zewnętrzni członkowie, a w jednostkach, w których nie ma innych właścicieli, rolę nadzorczą może bezpośrednio sprawować właściciel-kierownik. Charakterystyka środowiska kontroli może także wpływać na znaczenie innych kontroli lub na ich brak. Na przykład aktywne zaangażowanie właściciela-kierownika może przeciwdziałać niektórym ryzykom powstającym w związku z brakiem podziału obowiązków w małej jednostce, może jednak zwiększać inne ryzyka, np. ryzyko obchodzenia kontroli.

A85. Ponadto dowody badania dotyczące elementów środowiska kontroli mogą być w mniejszych jednostkach niedostępne w formie dokumentów, szczególnie gdy porozumiewanie się kierownika jednostki z innymi pracownikami może następować w sposób niesformalizowany, choć skuteczny. Na przykład w małej jednostce może nie istnieć pisemny kodeks postępowania, ale może zamiast tego być wdrożona kultura, kładąca nacisk na ważność uczciwości i etycznego postępowania, dzięki komunikacji ustnej i przykładowi kierownictwa.

A86. Dlatego postawa, świadomość oraz działania kierownika jednostki lub właściciela-kierownika mają szczególne znaczenie dla zrozumienia przez biegłego rewidenta środowiska kontroli mniejszej jednostki.

¹⁴ MSB 330, paragrafy A2-A3.

Składniki kontroli wewnętrznej-proces oceny ryzyka przez jednostkę (zob. par. 15)

A87. Proces oceny ryzyka przez jednostkę stanowi podstawę dla tego, w jaki sposób kierownik jednostki ustala ryzyka wymagające zarządzania. Jeżeli ten proces jest odpowiedni do okoliczności, w tym do charakterystyki, wielkości i złożoności jednostki, to pomaga on biegłemu rewidentowi identyfikować ryzyka istotnego zniekształcenia. Czy proces oceny ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni do okoliczności, stanowi kwestię osądu.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek (zob. par. 17)

A88. Jest mało prawdopodobne, aby w małej jednostce ustalony został proces oceny ryzyka. W takich przypadkach jest prawdopodobne, że kierownik jednostki identyfikuje ryzyka poprzez bezpośrednie osobiste zaangażowanie w działalność. Niezależnie jednak od okoliczności, kierowanie zapytań dotyczących zidentyfikowanych ryzyk i sposobu reakcji kierownika jednostki na nie jest nadal niezbędne.

Elementy kontroli wewnętrznej - system informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze stosowne dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji

System informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze stosowne dla sprawozdawczości finansowej (zob. par. 18)

A89. System informacyjny stosowny dla celów sprawozdawczości finansowej, który obejmuje system księgowości, składa się z procedur i zapisów zaprojektowanych i ustalonych dla:

- inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji jednostki (a także o zdarzeniach i warunkach) oraz utrzymania odpowiedzialności za powiązane aktywa, zobowiązania i kapitał własny,
- rozwiązywania niewłaściwego przetwarzania transakcji, np. automatyczne tworzenie plików do wyjaśnienia, a następnie terminowe wyjaśnianie pozycji do wyjaśnienia,
- przetwarzania i ewidencjonowania obchodzenia systemu lub omijania kontroli,
- przenoszenia informacji z systemów przetwarzania transakcji do księgi głównej,
- zdobywania informacji stosownych dla sprawozdawczości finansowej o zdarzeniach i warunkach nie będących transakcjami, takich jak umorzenie i amortyzacja aktywów i zmiany w ściągłości należności oraz
- zapewniania, że informacje, wymagające ujawnienia w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zostały zgromadzone, zarejestrowane, przetworzone, zsumowane i poprawnie wykazane w sprawozdaniach finansowych.

Zapisy księgowe

A90. System informacyjny jednostki obejmuje zazwyczaj stosowanie standardowych zapisów księgowych, których powtarzalne dokonywanie jest wymagane do zarejestrowania transakcji. Przykładami mogą być zapisy księgowe służące zarejestrowaniu w księdze głównej sprzedaży, zakupów oraz wydatków środków pieniężnych lub zarejestrowaniu szacunków księgowych dokonywanych okresowo przez kierownika jednostki, takich jak zmiany szacunku nieściągalnych należności.

A91. Proces sprawozdawczości finansowej jednostki obejmuje także stosowanie niestandardowych zapisów księgowych dla zarejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji lub korekt. Przykłady takich zapisów obejmują korekty konsolidacyjne oraz zapisy związane z połączeniem lub zbyciem jednostek lub niepowtarzalne szacunki, takie jak utrata wartości składnika aktywów. W ręcznych systemach księgi głównej, niestandardowe zapisy księgowe mogą być zidentyfikowane poprzez inspekcję ksiąg rachunkowych, dzienników i dokumentacji stanowiącej podstawę zapisów. Gdy do prowadzenia księgi głównej i sporządzania sprawozdań finansowych stosuje się procedury automatyczne, takie zapisy mogą istnieć tylko w formie elektronicznej i dlatego mogą być łatwiejsze do zidentyfikowania dzięki stosowaniu wspomnianych komputerowo technik badania.

Powiązane procesy gospodarcze

A92. Procesy gospodarcze jednostki są działaniami zaprojektowanymi, aby:

- opracowywać, kupować, produkować, sprzedawać i rozprowadzać produkty i usługi jednostki,
- zapewniać przestrzeganie przepisów prawa i regulacji oraz
- rejestrować informacje, w tym informacje dotyczące księgowości i sprawozdawczości finansowej.

Procesy gospodarcze skutkują transakcjami, które są rejestrowane, przetwarzane i raportowane przez system informacyjny. Osiągnięcie zrozumienia procesów gospodarczych jednostki, co obejmuje sposób, w jaki transakcje są inicjowane, pomaga biegłemu rewidentowi w osiągnięciu zrozumienia systemu informacyjnego jednostki, stosownego dla sprawozdawczości finansowej w sposób, który jest odpowiedni do okoliczności jednostki.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A93. Systemy informacyjne oraz powiązane procesy gospodarcze stosowne dla sprawozdawczości finansowej w małych jednostkach, prawdopodobnie będą mniej skomplikowane niż w większych jednostkach, ale ich rola jest równie znacząca. Małe jednostki, z aktywnym zaangażowaniem kierownika jednostki, mogą nie potrzebować rozbudowanych opisów procedur księgowych, skomplikowanej dokumentacji księgowej lub pisemnych polityk. Zrozumienie systemów i procesów jednostki może być zatem łatwiejsze podczas badania mniejszych jednostek i może być w większym stopniu zależne od zapytań niż od przeglądu dokumentacji. Tym niemniej potrzeba zrozumienia pozostaje ważna.

Komunikacja (zob. par. 19)

A94. Informowanie przez jednostkę o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz o znaczących zagadnieniach dotyczących sprawozdawczości finansowej obejmuje zapewnienie zrozumienia poszczególnych ról i odpowiedzialności dotyczących kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową. Obejmuje ono takie zagadnienia jak zakres, w jakim personel rozumie, w jaki sposób ich czynności wykonywane w systemie sprawozdawczości finansowej wiążą się z pracą innych osób oraz środki raportowania odstępstw odpowiednio wyższemu poziomowi w jednostce. Komunikacja może przyjąć takie formy, jak podręczniki polityk i podręczniki sprawozdawczości finansowej. Otwarte kanały komunikacji pomagają zapewniać, że odstępstwa są raportowane i podejmuje się stosowne działania.

Szczegółne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A95. Komunikacja może być mniej sformalizowana i łatwiejsza do osiągnięcia w małej, jednostce niż w większej, ze względu na mniej szczebli odpowiedzialności i większą widoczność oraz dostępność kierownika jednostki.

Elementy kontroli wewnętrznej - czynności kontrolne stosowne dla badania (zob. par. 20)

A96. Czynności kontrolne są to polityki i procedury, które pomagają w zapewnieniu, że zarządzenia kierownika jednostki są wykonywane. Czynności kontrolne, czy to dokonywane w ramach IT, czy systemów ręcznych, mają różne cele i są stosowane na różnych poziomach organizacyjnych i funkcjonalnych. Przykłady poszczególnych czynności kontrolnych obejmują związane z:

- autoryzacją,
- przeglądami wyników,
- przetwarzaniem informacji,
- kontrolami fizycznymi,
- podziałem obowiązków.

A97. Czynnościami kontrolnymi, które są stosowne dla badania, są:

- te, które są wymagane, aby były traktowane jako takie, będące czynnościami kontrolnymi związanymi ze znaczącymi ryzykami oraz te związane z ryzykami, dla których same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających odpowiednich dowodów badania, wymaganych odpowiednio przez par. 29 i 30 lub
- te, które biegły rewident na podstawie osądu uznaje za stosowne.

A98. Na osąd biegłego rewidenta dotyczący tego, czy czynność kontrolna jest stosowna dla badania, wpływa ryzyko, że biegły rewident zidentyfikował, iż może ona powodować istotne zniekształcenie oraz to, czy zdaniem biegłego rewidenta, ustalając zakres testów wiarygodności, prawdopodobnie byłoby odpowiednie przeprowadzenie testu skuteczności działania kontroli.

A99. Biegły rewident może położyć nacisk na identyfikację i osiągnięcie zrozumienia czynności kontrolnych w tych obszarach, w których jego zdaniem ryzyko istotnego zniekształcenia jest prawdopodobnie wyższe. Gdy każda z wielu czynności kontrolnych osiąga ten sam cel, nie jest konieczne osiągnięcie zrozumienia każdej czynności kontrolnej związanej z danym celem.

A100. Wiedza biegłego rewidenta o istnieniu lub braku czynności kontrolnych, uzyskana dzięki zrozumieniu innych składników kontroli wewnętrznej, pomaga ubiegłemu rewidentowi ustalić, czy konieczne jest poświęcenie dodatkowej uwagi na osiągnięcie zrozumienia czynności kontrolnych.

Szczegółne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A101. Koncepcje, na których bazują czynności kontrolne w małych jednostkach, będą prawdopodobnie podobne do tych dla dużych jednostek, ale formalizacja, z którą są stosowane, może się różnić. Ponadto małe jednostki mogą uznać, że określone rodzaje czynności kontrolnych nie są przydatne ze względu na kontrole zastosowane przez kierownika jednostki. Na przykład wyłączne prawo kierownika jednostki do przyznawania kredytów kupieckich klientom oraz aprobowania znaczących zakupów może zapewniać silną kontrolę ważnych sald kont i transakcji, zmniejszając lub eliminując potrzebę bardziej szczegółowych czynności kontrolnych.

A102. Czynności kontrolne stosowne dla badania mniejszej jednostki będą prawdopodobnie wiązać się z głównymi cyklami transakcji, takimi jak przychody, zakupy i koszty wynagrodzeń.

Ryzyka wynikające z technologii informacyjnych (IT) (zob. par. 21)

A103. Stosowanie IT wpływa na sposób wdrożenia czynności kontrolnych. Z perspektywy biegłego rewidenta kontrole systemu IT są skuteczne wówczas, gdy utrzymują integralność informacji oraz bezpieczeństwo danych przetwarzanych przez takie systemy i obejmują skuteczne ogólne kontrole IT oraz kontrole aplikacji.

A104. Ogólne kontrole IT są to polityki i procedury, dotyczące wielu aplikacji i wspierające skuteczne działanie kontroli aplikacji. Mają one zastosowanie do serwerów mainframe, miniframe, innych serwerów oraz środowisk końcowych użytkowników. Ogólne kontrole IT, które utrzymują integralność informacji i bezpieczeństwo danych, obejmują zazwyczaj kontrole:

- centrum danych i działania sieci,
- nabywania, zmiany i utrzymywania oprogramowania systemowego,
- zmiany programu,
- bezpieczeństwa dostępu,
- nabywania, rozwoju i utrzymywania systemów aplikacyjnych.

Zasadniczo wdraża się je jako reakcję na ryzyka, o których mowa w paragrafie A63.

A105. Kontrole aplikacji są to procedury ręczne lub automatyczne, działające zazwyczaj na poziomie procesu gospodarczego i stosowane do przetwarzania transakcji przez pojedyncze aplikacje. Kontrole aplikacji mogą mieć charakter zapobiegawczy lub wykrywający i są zaprojektowane dla zapewnienia integralności dokumentacji księgowej. Dlatego kontrole aplikacji dotyczą procedur stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub innych danych finansowych. Kontrole te pomagają w zapewnieniu, że transakcje, które nastąpiły, są zatwierdzane, a także rejestrowane i przetwarzane w sposób kompletny i prawidłowy. Przykłady obejmują sprawdzenie edycji danych wejściowych oraz kolejności numeracji przy jednoczesnej ręcznej interwencji w przypadku wystąpienia raportów odstępstw lub korekty w miejscu wprowadzania danych.

Elementy kontroli wewnętrznej - monitorowanie kontroli (zob. par. 22)

A106. Monitorowanie kontroli jest procesem służącym ocenie skuteczności działania kontroli wewnętrznej na przestrzeni czasu. Polega ono na ocenie skuteczności kontroli w odpowiednim czasie oraz podejmowaniu niezbędnych działań naprawczych. Kierownik jednostki monitoruje kontrolę za pomocą bieżących działań, odrębnych ocen lub połączenia tych dwóch elementów. Bieżące działania monitorowania są często wbudowane w zwykłe, powtarzalne działania jednostki i obejmują regularne działania zarządcze i nadzorcze.

A107. Czynności monitorowania przez kierownika jednostki mogą obejmować wykorzystywanie uzyskiwanych od osób trzecich informacji, takich jak zażalenia klientów i uwagi regulatora, które mogą wskazywać problemy lub podkreślać obszary wymagające udoskonalenia.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek

A108. Kierownik lub właściciel-kierownik jednostki często monitoruje kontrolę poprzez bliskie zaangażowanie w działalność jednostki. Zaangażowanie to często identyfikuje znaczące odchylenia od oczekiwań oraz niedokładności danych finansowych, prowadzące do podjęcia działań naprawczych w zakresie kontroli.

Funkcja audytu wewnętrznego w jednostce (zob. par. 23)

A109. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, osiągnięcie zrozumienia tej funkcji przyczynia się do zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej, a w szczególności roli, jaką ta funkcja odgrywa w monitorowaniu kontroli wewnętrznej jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej. Zrozumienie to, łącznie z informacjami uzyskanymi w wyniku zapytań biegłego rewidenta opisanych w paragrafie 6(a) niniejszego standardu, może także dostarczyć informacji, które są bezpośrednio stosowne dla identyfikacji i oceny przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia.

A110. Cele i zakres funkcji audytu wewnętrznego, charakter jej obowiązków oraz jej status wewnątrz organizacji, w tym uprawnienia i odpowiedzialność tej funkcji, różnią się znacząco i zależą od wielkości i struktury jednostki oraz od wymogów kierownika jednostki, i tam gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór. Kwestie te mogą być ustalone w karcie audytu wewnętrznego lub zakresie uprawnień.

A111. Odpowiedzialność funkcji audytu wewnętrznego może obejmować przeprowadzanie procedur i ocenę wyników, aby dostarczać kierownikowi jednostki i osobom odpowiedzialnym za nadzór zapewnienia dotyczącego zaprojektowania i skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej i nadzoru. Jeżeli tak jest, to funkcja audytu wewnętrznego może odgrywać istotną rolę w monitorowaniu kontroli wewnętrznej w jednostce w zakresie sprawozdawczości finansowej. Jednak obowiązki funkcji audytu wewnętrznego mogą być skoncentrowane na ocenie gospodarności, wydajności i skuteczności działań, i jeżeli tak jest, praca tej funkcji może nie mieć bezpośredniego związku ze sprawozdawczością finansową jednostki.

A112. Zapytania biegłego rewidenta kierowane do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego zgodnie z paragrafem 6(a) niniejszego standardu pomagają biegłemu rewidentowi osiągnąć zrozumienie charakteru obowiązków funkcji audytu wewnętrznego. Jeżeli biegły rewident uzna, że obowiązki tej funkcji są powiązane

ze sprawozdawczością finansową jednostki, może następnie osiągać zrozumienie działań dokonanych lub zamierzonych przez funkcję audytu wewnętrznego poprzez przegląd planu funkcji audytu wewnętrznego na dany okres, jeżeli taki plan istnieje, oraz omówienie tego planu z odpowiednimi osobami z tej funkcji.

A113. Jeżeli charakter obowiązków i czynności atestacyjnych funkcji audytu wewnętrznego są związane ze sprawozdawczością finansową jednostki, biegły rewident może być także w stanie wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju lub rozłożenia w czasie wykonywania, lub ograniczenia zakresu procedur badania, które mają zostać wykonane bezpośrednio przez biegłego rewidenta, aby uzyskać dowody badania. Bardziej prawdopodobne jest, że biegły rewident będzie w stanie wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego jednostki, gdy okaże się np. na podstawie doświadczenia z poprzednich badań lub procedur oceny ryzyka przez biegłego rewidenta, że jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, która jest wyposażona w zasoby adekwatne i odpowiednie do wielkości jednostki i charakterystyki jej działalności, a także jej sprawozdawczość jest bezpośrednio związana z osobami odpowiedzialnymi za nadzór.

A114. Jeżeli na podstawie wstępnego zrozumienia przez biegłego rewidenta funkcji audytu wewnętrznego, przewiduje on wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju albo rozłożenia w czasie wykonywania lub ograniczenia zakresu zaplanowanych procedur badania, stosuje się MSB 610 (zmieniony).

A115. Jak opisano dalej w MSB 610 (zmienionym), działania funkcji audytu wewnętrznego są odrębne od innych monitorujących kontroli, które mogą być stosowne dla sprawozdawczości finansowej, takich jak przeglądy informacji rachunkowości zarządczej, które zostały zaprojektowane, aby przyczynić się do zapobiegania lub wykrywania nieprawidłowości w jednostce.

A116. Ustanowienie, na początku wykonywania zlecenia, komunikacji z odpowiednimi osobami z funkcji audytu wewnętrznego jednostki oraz utrzymywanie takiej komunikacji podczas wykonywania zlecenia, może ułatwiać skuteczną wymianę informacji. Stwarza to środowisko, w którym biegły rewident może zostać poinformowany o istotnych kwestiach, które mogą skupiać uwagę funkcji audytu wewnętrznego, gdy takie kwestie mogą wywierać wpływ na pracę biegłego rewidenta. MSB 200 przedstawia znaczenie planowania i wykonania przez biegłego rewidenta badania z profesjonalnym sceptycyzmem, w tym zwracania uwagi na informacje, kwestionujące wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania. W związku z tym, komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego podczas wykonywania zlecenia może dać audytorom wewnętrznym szansę na zwrócenie uwagi biegłego rewidenta na takie informacje. Biegły rewident jest więc w stanie uwzględnić takie informacje, dokonując identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia.

Źródła informacji (zob. par. 24)

A117. Wiele informacji wykorzystywanych w monitorowaniu mogło zostać wytworzonych przez system informacyjny jednostki. Jeżeli kierownik jednostki przyjmie bezpodstawnie założenie, że dane wykorzystywane w monitorowaniu są dokładne, to błędy, które mogą być zawarte w tych informacjach mogą potencjalnie prowadzić do wyciągnięcia przez kierownika jednostki nieprawidłowych wniosków z jego działań monitorujących. Dlatego zrozumienie:

- źródeł informacji związanych z czynnościami monitorującymi jednostki oraz
- podstawy, w oparciu o którą kierownik jednostki uznaje, że informacje są wystarczająco wiarygodne dla tych celów,

jest wymagane, jako część zrozumienia przez biegłego rewidenta czynności monitorujących jednostki, będących elementem kontroli wewnętrznej.

Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia

Ocena ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (zob. par. 25(a))

A118. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniami finansowymi jako całością i mogą potencjalnie wpływać na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami identyfikowalnymi z określonymi stwierdzeniami na poziomie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia. Raczej są to okoliczności, które mogą zwiększyć ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, np. przez obejście kontroli wewnętrznej przez kierownika jednostki. Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mogą być szczególnie stosowne dla rozważania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem.

A119. Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mogą w szczególności wynikać ze słabości środowiska kontroli (choć ryzyka te mogą się wiązać z innymi czynnikami, takimi jak pogarszające się warunki gospodarcze). Na przykład takie słabości, jak brak kompetencji kierownika jednostki, mogą mieć bardziej rozległy wpływ na sprawozdania finansowe i wymagać ogólnej reakcji biegłego rewidenta.

A120. Zrozumienie przez biegłego rewidenta kontroli wewnętrznej może zrodzić wątpliwości co do możliwości zbadania sprawozdań finansowych jednostki, np.:

- wątpliwości co do uczciwości kierownika jednostki mogą być tak poważne, iż doprowadzą biegłego rewidenta do wniosku, że ryzyko przedstawienia przez kierownictwo nieprawidłowych informacji w sprawozdaniach finansowych uniemożliwia przeprowadzenie badania,

- wątpliwości co do stanu i wiarygodności zapisów księgowych jednostki mogą doprowadzić biegłego rewidenta do wniosku, że nie jest prawdopodobne, aby wystarczające i odpowiednie dowody badania były dostępne w celu uzasadnienia niezmodyfikowanej opinii na temat sprawozdań finansowych.

A121. MSB 705¹⁵ ustanawia wymogi i dostarcza wskazówek dotyczących ustalenia, czy istnieje potrzeba wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem lub odmowy wyrażenia opinii lub, co może być wymagane w niektórych przypadkach, wycofania się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązujących przepisów prawa lub regulacji.

Ocena ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (zob. par. 25(b))

A122. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla klas transakcji, sald kont i ujawnień wymagają rozważenia, gdyż takie rozważenie bezpośrednio pomaga w określeniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, niezbędnych do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania. Identyfikując i oceniając ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biegły rewident może uznać, że zidentyfikowane ryzyka dotyczą bardziej rozległe sprawozdań finansowych jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń.

Wykorzystanie stwierdzeń

A123. W oświadczeniu, że sprawozdania finansowe są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, kierownik jednostki domyślnie lub wprost formułuje stwierdzenia dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania różnych elementów sprawozdań finansowych i odnośnych ujawnień.

A124. Stwierdzenia wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważania różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić, należą do następujących trzech kategorii i mogą przybrać następujące formy:

(a) stwierdzenia dotyczące grup transakcji i zdarzeń w okresie objętym badaniem:

(i) wystąpienie - transakcje i zdarzenia, które zostały zaksięgowane, wystąpiły i dotyczą jednostki,

(ii) kompletność - wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

(iii) dokładność - kwoty i pozostałe dane dotyczące zaksięgowanych transakcji i zdarzeń zostały zaksięgowane właściwie,

(iv) rozgraniczenie między okresami - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym,

(v) klasyfikacja - transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach;

(b) stwierdzenia dotyczące sald kont wykazanych na koniec okresu:

(i) istnienie - aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,

(ii) prawa i obowiązki - jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,

(iii) kompletność - wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane,

(iv) wycena i przyporządkowanie - aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach, a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane;

(c) stwierdzenia dotyczące prezentacji i ujawnienia:

(i) wystąpienie oraz prawa i obowiązki - ujawnione zdarzenia, transakcje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,

(ii) kompletność - wszelkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniach finansowych, zostały zawarte,

(iii) klasyfikacja i zrozumiałość - informacje finansowe są odpowiednio przedstawione i opisane, a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny,

(iv) dokładność i wycena - informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

A125. Biegły rewident może wykorzystać stwierdzenia w sposób opisany powyżej lub też wyrazić je w inny sposób, pod warunkiem, że wszystkie aspekty opisane powyżej zostały uwzględnione. Na przykład biegły rewident może wybrać połączenie stwierdzeń dotyczących transakcji i zdarzeń ze stwierdzeniami dotyczącymi sald kont.

¹⁵ MSB 705, *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta.*

Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego

A126. Formułując stwierdzenia dotyczące sprawozdań finansowych jednostki sektora publicznego, oprócz stwierdzeń, o których mowa w paragrafie A124, kierownik jednostki może często stwierdzać, że transakcje i zdarzenia nastąpiły zgodnie prawem, regulacjami lub innymi przepisami. Takie stwierdzenia mogą być objęte zakresem badania sprawozdania finansowego.

Proces identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia (zob. par. 26(a))

A127. Informacje zgromadzone w wyniku przeprowadzenia procedur oceny ryzyka, w tym dowody badania uzyskane w trakcie oceny projektu kontroli oraz ustalenia, czy zostały one wdrożone, stosuje się jako dowody badania wspierające ocenę ryzyka. Ocena ryzyka określa rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres dalszych procedur badania, które należy przeprowadzić.

A128. Załącznik 2 zawiera przykłady warunków i zdarzeń, które mogą wskazywać na istnienie ryzyk istotnego zniekształcenia.

Powiązanie kontroli ze stwierdzeniami (zob. par. 26(c))

A129. Oceniając ryzyko, biegły rewident może zidentyfikować kontrole, które prawdopodobnie zapobiegają lub doprowadzą do wykrycia i skorygowania istotnego zniekształcenia określonych stwierdzeń. Zasadniczo użyteczne jest osiągnięcie zrozumienia kontroli i ich powiązania ze stwierdzeniami w kontekście procesów i systemów, w których one istnieją, ponieważ pojedyncze czynności kontrolne nie stanowią często same w sobie reakcji na ryzyko. Często tylko wielorakie czynności kontrolne w połączeniu z innymi elementami kontroli wewnętrznej będą wystarczające, by zareagować na ryzyko.

A130. Przeciwnie, niektóre czynności kontrolne mogą wywierać szczególny wpływ na pojedyncze stwierdzenia zawarte w określonej grupie transakcji lub sald kont. Na przykład czynności kontrolne, które jednostka ustanowiła w celu zapewnienia, że jej personel prawidłowo przelicza i rejestruje zapasy w ramach rocznego spisu z natury, wiążą się bezpośrednio z istnieniem i kompletnością stwierdzeń dotyczących sald kont zapasów.

A131. Kontrole mogą być zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio powiązane ze stwierdzeniem. Im bardziej kontrola jest pośrednio powiązana, tym mniejsza może być jej skuteczność dla zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń danego stwierdzenia. Na przykład przeprowadzany przez kierownika sprzedaży przegląd zestawień z działalności handlowej poszczególnych sklepów w regionie, zwykle tylko pośrednio wiąże się ze stwierdzeniem dotyczącym kompletności przychodów ze sprzedaży. Dlatego może być mniej skuteczny dla zmniejszania ryzyka związanego z tym stwierdzeniem niż kontrole bardziej bezpośrednio powiązane z tym stwierdzeniem, takie jak porównywanie dokumentów przewozowych z fakturami.

Znaczące ryzyka

Identyfikowanie znaczącego ryzyka (zob. par. 28)

A132. Znaczące ryzyka często wiążą się ze znaczącymi nierutynowymi transakcjami lub zagadnieniami wymagającymi osądu. Nierutynowe transakcje są to transakcje, które są nietypowe ze względu na ich wielkość lub rodzaj, i które z tego powodu zdarzają się rzadko. Zagadnienia wymagające osądu mogą obejmować opracowanie wartości szacunkowych, czemu towarzyszy znacząca niepewność związana z wyceną. Rutynowe, nieskomplikowane transakcje, stanowiące przedmiot systematycznego przetwarzania, z mniejszym prawdopodobieństwem rodzą znaczące ryzyka.

A133. Ryzyka istotnego zniekształcenia mogą być wyższe w przypadku znaczących nierutynowych transakcji, które powstają w związku z takimi zagadnieniami, jak:

- większa interwencja kierownika jednostki w celu uszczegółowienia podejścia księgowego,
- większa ręczna interwencja przy gromadzeniu i przetwarzaniu danych,
- skomplikowane obliczenia lub zasady rachunkowości,
- rodzaj nierutynowych transakcji, który może sprawiać jednostce trudności we wdrożeniu skutecznych kontroli ryzyk.

A134. W przypadku osądu znaczących zagadnień, które wymagają opracowania szacunków, ryzyka istotnego zniekształcenia mogą być wyższe i powstawać w związku z następującymi kwestiami:

- zasady rachunkowości odnoszące się do wartości szacunkowych lub ujmowania przychodów mogą stanowić przedmiot różniących się interpretacji,
- wymagany osąd może być subiektywny albo skomplikowany, albo wymagać przyjęcia założeń co do skutków przyszłych zdarzeń, np. osądu dotyczącego wartości godziwej.

A135. MSB 330 określa konsekwencje, jakie dla dalszych procedur badania rodzi zidentyfikowanie ryzyka jako znaczącego¹⁶.

Znaczące ryzyka związane z ryzykami istotnego zniekształcenia spowodowanymi oszustwem

A136. MSB 240 dostarcza dalszych wymogów i wskazówek w odniesieniu do identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem¹⁷.

Zrozumienie kontroli powiązanych ze znaczącymi ryzykami (zob. par. 29)

A137. Chociaż często jest mało prawdopodobne, aby ryzyka dotyczące znaczących zagadnień nierutynowych lub wymagających osądu były przedmiotem rutynowych kontroli, to kierownik jednostki może mieć inne reakcje przeznaczone na wypadek tego rodzaju ryzyk. Dlatego zrozumienie przez biegłego rewidenta, czy jednostka zaprojektowała i wdrożyła kontrole dotyczące znaczących ryzyk wynikających z nierutynowych lub wymagających osądu zagadnień, obejmuje także czy i w jaki sposób kierownik jednostki reaguje na takie ryzyka. Reakcje takie mogą obejmować:

- czynności kontrolne, takie jak przegląd założeń przyjętych przez kierownictwo wyższego szczebla lub ekspertów,
- udokumentowanie procesów dokonywania szacunków,
- zatwierdzanie przez osoby sprawujące nadzór.

A138. Na przykład, jeżeli zachodzą zdarzenia jednorazowe, takie jak wpływ zawiadomienia o znaczącym sporze sądowym, rozważenie reakcji jednostki może obejmować takie zagadnienia, jak to, czy zwróciła się do właściwych ekspertów (takich, jak wewnętrzni lub zewnętrzni doradcy prawni), czy dokonano oceny potencjalnych skutków oraz w jaki sposób proponuje się ujawnić zaistniałe okoliczności w sprawozdaniach finansowych.

A139. W niektórych przypadkach kierownik jednostki mógł niewłaściwie zareagować na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, nie wdrażając kontroli dotyczących tych znaczących ryzyk. Niewdrożenie takiej kontroli przez kierownika jednostki jest przesłanką znaczącej słabości kontroli wewnętrznej¹⁸.

Ryzyka, w przypadku których same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających odpowiednich dowodów badania (zob. par. 30)

A140. Ryzyka istotnego zniekształcenia mogą bezpośrednio wiązać się z rejestrowaniem rutynowych grup transakcji lub sald oraz sporządzaniem wiarygodnych sprawozdań finansowych. Ryzyka takie mogą obejmować ryzyka niedokładnego lub niekompletnego przetwarzania rutynowych i znaczących grup transakcji, takich jak przychody, zakupy, wpływy i wydatki środków pieniężnych jednostki.

A141. Jeżeli takie rutynowe transakcje gospodarcze są przedmiotem wysoce zautomatyzowanego przetwarzania, w którym nie następuje lub następuje tylko niewielka ingerencja ręczna, to przeprowadzenie tylko procedur wiarygodności w związku z tym ryzykiem może nie być możliwe. Na przykład biegły rewident może uznać, że ma to miejsce wtedy, gdy znacząca ilość informacji jednostki jest inicjowana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana tylko w formie elektronicznej, takiej jak w ramach zintegrowanego systemu. W takich przypadkach:

- dowody badania mogą być dostępne tylko w formie elektronicznej, a ich wystarczalność i odpowiedniość zależy zazwyczaj od skuteczności kontroli dokładności i kompletności,
- możliwość, że nastąpiło niewłaściwe zainicjowanie lub modyfikacja informacji i niewykrycie tego faktu może być większe wówczas, gdy odpowiednie kontrole nie działają skutecznie.

A142. MSB 330 określa konsekwencje, jakie dla dalszych procedur badania rodzi zidentyfikowanie takich ryzyk¹⁹.

Weryfikacja oceny ryzyka (zob. par. 31)

A143. Biegły rewident może w czasie badania uzyskać informacje znacząco różne od informacji, na których opierała się ocena ryzyka. Na przykład ocena ryzyka mogła opierać się na oczekiwaniu, że określone kontrole działają skutecznie. Przeprowadzając w trakcie badania testy tych kontroli, biegły rewident może uzyskać dowody badania, że nie działały one skutecznie w stosownym czasie. Podobnie, przeprowadzając procedury wiarygodności, biegły rewident może wykryć zniekształcenia kwot lub zniekształcenia o częstotliwości większej od odpowiadającej ocenie ryzyka dokonanej przez biegłego rewidenta. W takich okolicznościach ocena ryzyka

¹⁶ MSB 330, paragrafy 15 i 21.

¹⁷ MSB 240, paragrafy 25-27.

¹⁸ MSB 265, *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej*, paragraf A7.

¹⁹ MSB 330, paragraf 8.

może nie odzwierciedlać odpowiednio prawdziwych okoliczności właściwych dla jednostki, a dalsze zaplanowane procedury badania mogą nie być skuteczne dla wykrycia istotnych zniekształceń. Zobacz MSB 330 w sprawie dalszych wskazówek.

Dokumentacja (zob. par. 32)

A144. Sposób, w jaki udokumentowane zostaną wymogi określone w paragrafie 32, ustala biegły rewident na podstawie swego zawodowego osądu. Na przykład w przypadku badań małych jednostek dokumentacja może być włączona do dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej ogólnej strategii i planu badania²⁰. Podobnie, na przykład wyniki oceny ryzyka mogą być dokumentowane oddzielenie lub mogą być częścią dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej dalszych procedur²¹. Postać i zakres dokumentacji zależą od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej, dostępności informacji z jednostki oraz metodologii i technologii badania stosowanej podczas badania.

A145. W jednostkach o nieskomplikowanej działalności i procesach stosownych dla sprawozdawczości finansowej, dokumentacja może mieć prostą postać i być stosunkowo zwięzła. Nie jest konieczne dokumentowanie całości zrozumienia jednostki przez biegłego rewidenta oraz zagadnień z tym związanych. Kluczowe elementy zrozumienia jednostki dokumentowane przez biegłego rewidenta obejmują te, na których biegły rewident oparł ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia.

A146. Zakres dokumentacji może także odzwierciedlać doświadczenie i umiejętności członków zespołu wykonującego badanie. Pod warunkiem, że wymogi MSB 230 są zawsze spełnione, badanie, którego podjął się zespół składający się z osób o mniejszym doświadczeniu, może wymagać bardziej szczegółowej dokumentacji pomagającej im w osiągnięciu odpowiedniego zrozumienia jednostki niż badanie, które przeprowadzają osoby doświadczone.

A147. W przypadku powtarzalnych badań pewna część dokumentacji może być ponownie wykorzystana, po jej aktualizacji, w miarę potrzeby, aby odzwierciedlić zmiany działalności gospodarczej lub procesów jednostki.

Załącznik 1

(zob. par. 4(c), 14-24 oraz A76-A117)

Elementy kontroli wewnętrznej

1. Niniejszy załącznik zawiera dalsze wyjaśnienia dotyczące elementów kontroli wewnętrznej, przedstawionych w paragrafach 4(c), 14-24 i A76-A117 i ich powiązań z badaniem sprawozdania finansowego.

Środowisko kontroli

2. Na środowisko kontroli składają się następujące elementy:

(a) *komunikowanie i egzekwowanie uczciwości i wartości etycznych* - skuteczność kontroli nie może wzrastać ponad uczciwość i wartości etyczne osób, które je tworzą, administrują i nadzorują monitorując; uczciwość i etyczne zachowanie są wypadkową przyjętych przez jednostkę standardów etyki i zachowań, sposobu ich komunikowania i egzekwowania w praktyce; egzekwowanie uczciwości i wartości etycznych, obejmuje, np. działania kierownika jednostki służące usunięciu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogą motywować pracowników do angażowania się w działania nieuczciwe, nielegalne lub nieetyczne; komunikowanie polityk jednostki dotyczących uczciwości i wartości etycznych może obejmować informowanie pracowników o standardach postępowania, za pomocą deklaracji polityk i kodeksów postępowania, a także przykładu,

(b) *odpowiedzialność za kompetencje* - kompetencje oznaczają wiedzę i umiejętności niezbędne do wykonania zadań zdefiniowanych w opisie stanowiska danej osoby,

(c) *partycypacja osób sprawujących nadzór* - świadomość kontroli w jednostce zależy w znacznym stopniu od osób sprawujących nadzór; waga obowiązków osób sprawujących nadzór znajduje swój wyraz w kodeksach postępowania i innych przepisach prawa oraz regulacjach lub wskazówkach opracowanych z myślą o osobach sprawujących nadzór; inne obowiązki osób sprawujących nadzór obejmują nadzór nad projektowaniem i skutecznym działaniem procedur powiadamiania o nieprawidłowościach oraz nad procesem weryfikacji skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki,

(d) *filozofia i styl działania kierownika jednostki* - na filozofię i styl działania kierownika jednostki składa się szeroki zakres cech; np. postawa i działania kierownika jednostki dotyczące sprawozdawczości finansowej mogą się przejawiać w konserwatywnym lub agresywnym wyborze dostępnych alternatywnych zasad rachunkowości oraz w sumienności i konserwatyzmie, z jakim ustala się wartości szacunkowe,

²⁰ MSB 300, *Planowanie badania sprawozdań finansowych*, paragrafy 7 i 9.

²¹ MSB 330, paragraf 28.

(e) *struktura organizacyjna* - ustanowienie stosownej struktury organizacyjnej obejmuje rozważenie kluczowych obszarów uprawnień i odpowiedzialności oraz odpowiednich kanałów raportowania; odpowiedniość struktury organizacyjnej jednostki zależy, po części, od jej wielkości i rodzaju jej działalności,

(f) *przypisanie uprawnień i odpowiedzialności* - przypisanie uprawnień i odpowiedzialności może obejmować polityki dotyczące odpowiednich praktyk gospodarczych, wiedzy i doświadczenia kluczowego personelu oraz zasoby dostarczone w celu wypełnienia obowiązków; ponadto może ono obejmować polityki i komunikację nakierowaną na zapewnienie, że cały personel rozumie cele jednostki, wie, w jaki sposób jego indywidualne działania wiążą się ze sobą i przyczyniają się do realizacji tych celów oraz rozumie, w jaki sposób i z czego będzie rozliczany,

(g) *polityki i praktyki dotyczące zasobów ludzkich* - polityki i praktyki dotyczące zasobów ludzkich często pokazują ważne zagadnienia związane ze świadomością kontroli w jednostce; np. standardy dla rekrutacji najbardziej wykwalifikowanych osób - jeżeli nacisk kładzie się na wykształcenie, wcześniejsze doświadczenie zawodowe, przeszłe osiągnięcia oraz dowody uczciwości i zachowań etycznych - pokazują zobowiązanie jednostki do zatrudniania osób kompetentnych i godnych zaufania; polityki szkoleń, które mówią o przyszłych rolach i odpowiedzialności i obejmują takie praktyki, jak szkolenia i seminaria, ilustrują oczekiwany poziom działań i zachowań; awanse, przeprowadzane na podstawie okresowych ocen działalności, pokazują zobowiązanie jednostki do awansowania wykwalifikowanych pracowników na wyższe szczeble odpowiedzialności.

Proces oceny ryzyka przez jednostkę

3. Dla celów sprawozdawczości finansowej proces oceny ryzyka przez jednostkę obejmuje sposób, w jaki kierownik jednostki identyfikuje ryzyka działalności gospodarczej stosowne dla sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej właściwymi dla jednostki, szacuje ich znaczenie, ocenia prawdopodobieństwo ich wystąpienia i decyduje o działaniach, jakie należy podjąć w celu reakcji na ryzyka oraz zarządza nimi i ich skutkami. Na przykład proces oceny ryzyka przez jednostkę może odnosić się do sposobu, w jaki jednostka rozważa możliwość nieujęcia transakcji oraz identyfikuje i analizuje znaczące szacunki zawarte w sprawozdaniach finansowych.

4. Ryzyka stosowne dla wiarygodności sprawozdawczości finansowej obejmują zewnętrzne i wewnętrzne zdarzenia, transakcje lub okoliczności, które mogą nastąpić i ujemnie wpłynąć na zdolność jednostki do zapoczątkowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania danych finansowych w sposób spójny ze stwierdzeniami kierownika jednostki zawartymi w sprawozdaniach finansowych. Kierownik jednostki może inicjować plany, programy lub działania jako reakcję na poszczególne ryzyka lub też może zdecydować się na akceptację ryzyka ze względu na koszty lub z innych przyczyn. Ryzyka mogą powstać lub ulec zmianie ze względu na okoliczności, takie jak:

- *zmiany w otoczeniu operacyjnym* - zmiany w otoczeniu regulacyjnym lub operacyjnym mogą skutkować zmianami w naciskach konkurencyjnych i znacząco różnymi ryzykami,
- *nowy personel* - nowy personel może mieć inny sposób widzenia lub rozumienie kontroli wewnętrznej,
- *nowe lub zreorganizowane systemy informacyjne* - znaczące i nagłe zmiany systemów informacyjnych mogą zmienić ryzyko związane z kontrolą wewnętrzną,
- *nagły wzrost* - znaczące i nagłe rozszerzenie działalności może odkształcić kontrole i zwiększyć ryzyko załamania się kontroli,
- *nowe technologie* - wprowadzanie nowych technologii do procesów produkcyjnych lub systemów informacyjnych może zmienić ryzyko związane z kontrolą wewnętrzną,
- *nowe modele działania, produkty lub działalności* - wchodzenie w obszary gospodarcze lub transakcje, z którymi jednostka ma małe doświadczenie, może rodzić nowe ryzyka związane z kontrolą wewnętrzną,
- *restrukturyzacja firmy* - restrukturyzacja może towarzyszyć redukcje pracowników oraz zmiany w nadzorze i podziale obowiązków, co może zmienić ryzyko związane z kontrolą wewnętrzną,
- *rozszerzenie działalności za granicą* - rozszerzenie lub nabycie jednostki działającej za granicą pociąga za sobą nowe i często wyjątkowe ryzyka mogące wpływać na kontrolę wewnętrzną, np. dodatkowe lub zmienione ryzyka związane z dokonywaniem transakcji w walutach obcych,
- *nowe przepisy z zakresu rachunkowości* - przyjęcie nowych zasad rachunkowości lub zmiana zasad rachunkowości może wpływać na ryzyka związane ze sporządzaniem sprawozdań finansowych.

System informacyjny, obejmujący powiązane procesy gospodarcze, stosowne dla sprawozdawczości finansowej, i komunikacja

5. System informacyjny składa się z infrastruktury (fizycznej i elementów sprzętowych), oprogramowania, ludzi, procedur i danych. Wiele systemów informacyjnych w szerokim zakresie wykorzystuje technologię informacyjną (IT).

6. System informacyjny stosowny dla celów sprawozdawczości finansowej, w skład którego wchodzi system sprawozdawczości finansowej, obejmuje metody i zapisy, które:

- identyfikują i rejestrują wszystkie wymagające tego transakcje,
- terminowo opisują transakcje w sposób wystarczająco szczegółowy, aby pozwolić na poprawne zaklasyfikowanie transakcji dla celów sprawozdawczości finansowej,
- określają wartość transakcji w sposób pozwalający na zarejestrowanie ich prawidłowych wartości pieniężnych w sprawozdaniach finansowych,
- ustalają okres, w którym nastąpiła transakcja, co pozwala na zarejestrowanie transakcji w prawidłowym okresie obrotowym,
- prawidłowo prezentują transakcje i związane z nimi ujawnienia w sprawozdaniach finansowych.

7. Jakość informacji tworzonych przez system wpływa na zdolność kierownika jednostki do podejmowania odpowiednich decyzji przy zarządzaniu i kontrolowaniu działalności jednostki oraz sporządzaniu wiarygodnych raportów finansowych.

8. Komunikowanie, które obejmuje zapewnienie zrozumienia ról i odpowiedzialności poszczególnych osób, dotyczące kontroli wewnętrznej sprawowanej nad sprawozdawczością finansową, może przybrać taką formę, jak: podręczniki polityk, podręczniki rachunkowości i sprawozdawczości finansowej lub memoranda. Komunikowanie może też następować elektronicznie, ustnie lub poprzez działania kierownika jednostki.

Czynności kontrolne

9. Ogólnie czynności kontrolne, które mogą być stosowne dla badania, można podzielić na polityki i procedury, dotyczące:

- *przeглядów wyników* - te czynności kontrolne obejmują przeglądy i analizy rzeczywistych wyników działalności w porównaniu do budżetów, prognoz i wyników działalności w ubiegłych okresach; dotyczące różnych zbiorów danych - operacyjnych lub finansowych – do siebie nawzajem, łącznie z analizami powiązań oraz podejmowaniem działań wyjaśniających i naprawczych; porównywanie danych wewnętrznych z informacjami ze źródeł zewnętrznych, oraz przegląd wyników funkcjonalnych lub działalności;

- *przetwarzania informacji* - dwie szerokie kategorie czynności kontrolnych systemów informacyjnych to kontrole aplikacji, stosowane przy przetwarzaniu za pomocą indywidualnych aplikacji, oraz ogólne kontrole IT, stanowiące polityki i procedury wiążące się z wieloma aplikacjami, wspierające skuteczne funkcjonowanie kontroli aplikacji poprzez pomoc w zapewnieniu nieprzerwanego, należytego działania systemów informacyjnych. Przykłady kontroli aplikacji obejmują sprawdzenie arytmetycznej dokładności zapisów, utrzymywanie i przegląd kont oraz zestawień obrotów i sald, automatyczne kontrole, takie jak kontrole edycji danych wejściowych oraz kontrole kolejności numeracji, a także ręczne wyjaśnienie raportów odstępstw. Przykładami ogólnych kontroli IT są kontrole zmiany programu, kontrole ograniczające dostęp do programów lub danych, kontrole wdrożenia nowo opublikowanych pakietów aplikacji oprogramowania oraz kontrole oprogramowania systemowego ograniczającego dostęp do wykorzystania narzędzi systemowych, które mogłyby zmienić dane finansowe lub zapisy, bez pozostawienia ścieżki rewizyjnej, lub monitorującego to wykorzystanie;

- *kontrole fizyczne* - kontrole te obejmują:
 - fizyczne bezpieczeństwo aktywów, w tym adekwatne zabezpieczenia, takie jak obiekty zabezpieczające dostęp do aktywów i zapisów,
 - zezwolenie na dostęp do programów komputerowych i plików danych,
 - okresowe przeliczanie i porównywanie z kwotami wykazanymi w ewidencji służącej kontroli (np. porównywanie wyników spisów gotówki w kasie, papierów wartościowych i zapasów z dokumentacją księgową);

stopień, w jakim kontrole fizyczne, mające na celu zapobiegać kradzieży aktywów, są stosowne dla wiarygodności sporządzania sprawozdania finansowego, a zatem i dla badania, zależy od takich okoliczności, jak stopień podatności aktywów na przywłaszczenie;

- *podział obowiązków* - przypisanie różnym osobom obowiązków w zakresie autoryzacji transakcji, rejestrowania transakcji i utrzymywania pieczy nad aktywami; podział obowiązków ma na celu ograniczenie możliwości, aby jakkolwiek osoba miała możliwość zarówno popełniania, jak i ukrywania błędów lub oszustw w toku normalnego wykonywania przez nią obowiązków.

10. Niektóre czynności kontrolne mogą zależeć od istnienia odpowiednich, nadrzędnych polityk ustanowionych przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór. Na przykład kontrole autoryzacji mogą być delegowane na podstawie ustanowionych wskazówek, takich jak kryteria inwestowania ustalone przez osoby sprawujące nadzór. Alternatywnie nietypowe transakcje, takie jak duże przejęcia i transakcje zbycia, mogą wymagać szczególnego zatwierdzenia na wysokim szczeblu, w tym w niektórych przypadkach przez udziałowców.

Monitorowanie kontroli

11. Ważnym obowiązkiem kierownika jednostki jest ustanowienie i bieżące utrzymywanie wewnętrznej kontroli. Monitorowanie kontroli przez kierownika jednostki obejmuje rozważenie, czy działają one zgodnie z zamierzeniami oraz czy są modyfikowane odpowiednio do zmiany warunków. Monitorowanie kontroli może

obejmować takie czynności, jak przegląd przez kierownika jednostki, czy uzgodnienia z bankiem następują terminowo, ocena dokonywana przez audytorów wewnętrznych przestrzegania przez pracowników działu sprzedaży polityk jednostki dotyczących warunków umów sprzedaży oraz nadzór departamentu prawnego nad przestrzeganiem przyjętych przez jednostkę polityk etycznych lub praktyk gospodarczych. Monitorowanie służy także zapewnieniu, że kontrole działają skutecznie przez cały czas. Na przykład, jeśli terminowość i dokładność uzgodnień z bankiem nie jest monitorowana, pracownicy prawdopodobnie mogą przestać je sporządzać.

12. Audytorzy wewnętrzni lub pracownicy pełniący podobne funkcje mogą przyczynić się do monitorowania kontroli jednostki poprzez odrębne oceny. Zazwyczaj dostarczają oni regularnych informacji o funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej, skupiając szczególną uwagę na ocenie skuteczności kontroli wewnętrznej, i informują o jej mocnych i słabych stronach, a także zaleceniach służących ulepszeniu kontroli wewnętrznej.

13. Działania monitorujące mogą obejmować wykorzystywanie informacji uzyskiwanych od stron zewnętrznych, które mogą wskazywać na problemy lub podkreślać obszary wymagające ulepszenia. Klienci domyślnie potwierdzają dane z faktur, opłacając faktury lub składając reklamacje dotyczące ich wysokości. Ponadto regulatorzy mogą informować jednostkę o uwagach dotyczących zagadnień wpływających na funkcjonowanie kontroli wewnętrznej, na przykład przekazywać informacje dotyczące sprawdzenia przeprowadzonego przez bankowe organy regulacyjne. Przeprowadzając czynności monitorujące, kierownik jednostki może także rozważyć informacje dotyczące kontroli wewnętrznej uzyskane od biegłych rewidentów.

Załącznik 2
(zob. par. A40, A128)

Warunki i zdarzenia mogące wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia

Poniżej podano przykłady warunków i zdarzeń, które mogą wskazywać na występowanie ryzyka istotnego zniekształcenia. Wymienione przykłady obejmują szeroki zakres warunków i zdarzeń. Niemniej nie wszystkie warunki i zdarzenia są stosowne dla każdego zlecenia badania, a wykaz przykładów niekoniecznie jest wyczerpujący.

- działalność prowadzona w regionach niestabilnych gospodarczo, np. w krajach, w których następuje znacząca dewaluacja waluty lub wysoka inflacja,
- działalność narażona na zmienność rynków, np. obrót instrumentami typu „futures”,
- działalność, która jest przedmiotem regulacji o wysokim stopniu złożoności,
- zagrożenia kontynuacji działalności i płynności, w tym utrata znaczących klientów,
- trudności dostępu do kapitału i kredytów,
- zmiany w branży, w której jednostka prowadzi działalność,
- zmiany kanałów zaopatrzenia,
- rozwijanie lub oferowanie nowych produktów lub usług albo przeniesienie działalności na nowe dziedziny,
- rozszerzanie działalności na nowych terenach,
- zmiany w jednostce, takie jak duże przejęcia, reorganizacje lub inne nietypowe zdarzenia,
- jednostki lub segmenty gospodarcze zostaną prawdopodobnie sprzedane,
- istnienie złożonych porozumień i wspólnych przedsięwzięć,
- korzystanie z pozabilansowego finansowania, jednostek specjalnego przeznaczenia oraz innych złożonych form finansowania,
 - znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi,
 - brak personelu o odpowiednich umiejętnościach z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej,
 - zmiany kluczowego personelu, w tym odejścia kluczowych dyrektorów wykonawczych,
 - słabości kontroli wewnętrznej, szczególnie takie, na które nie reaguje kierownik jednostki,
 - niespójność między strategią technologii informacyjnej (IT) jednostki, a strategią działalności gospodarczej,
 - zmiany w środowisku IT,
 - zainstalowanie nowych znaczących systemów IT związanych ze sprawozdawczością finansową,
 - zapytania dotyczące działalności lub wyników finansowych jednostki ze strony organów regulacyjnych lub rządowych,
- występowanie zniekształceń w przeszłości, historia błędów lub znaczących kwot korekt na zakończenie okresu,
 - znaczące kwoty nierutynowych lub niesystematycznie występujących transakcji, obejmujących transakcje z jednostkami z grupy oraz transakcje powodujące powstanie znacznych przychodów na koniec okresu,
 - transakcje rejestrowane w oparciu o zamierzenia kierownika jednostki, np. refinansowanie zadłużenia, aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz klasyfikacja przeznaczonych do obrotu papierów wartościowych,
 - zastosowanie nowych przepisów w zakresie rachunkowości,

- wyceny księgowe wymagające złożonych procesów,
- zdarzenia lub transakcje, z którymi wiąże się znacząca niepewność wyceny, w tym dokonywanie szacunków księgowych,
- toczące się postępowanie sądowe i zobowiązania warunkowe, np. gwarancje sprzedaży, gwarancje finansowe i koszty działań służących przywróceniu środowiska naturalnego do jego pierwotnego stanu.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony)

Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB), opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) w lipcu 2012 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w lipcu 2014 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony)* © 2012 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony)* © 2014 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-60815-122-6.