

Załącznik nr 1.10 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 315 (Z)**  
**w brzmieniu**  
**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 315 (ZMIENIONEGO)**

**IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO  
ZNIEKSZTAŁCENIA POPRZEZ ZROZUMIENIE JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA**

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 315 (ZMIENIONY)

### IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA POPRZEZ ZROZUMIENIE JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze  
zakończone 15 grudnia 2013 r. i później)

#### SPIS TREŚCI

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB.....	1
Data wejścia w życie .....	2
Cel .....	3
Definicje .....	4
<b>Wymogi</b>	
Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności.....	5-10
Wymagane zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki...	11-24
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.....	25-31
Dokumentacja.....	32
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności.....	A1-A24
Wymagane zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki...	A25-A121
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.....	A122-A152
Dokumentacja.....	A153-A156
Załącznik 1: Elementy kontroli wewnętrznej	
Załącznik 2: Warunki i zdarzenia, które mogą wskazywać ryzyka istotnego zniekształcenia	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 315 (zmieniony) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres niniejszego MSB**

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki.

### **Data wejścia w życie**

2. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2013 r. i później.

### **Cel**

3. Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

### **Definicje**

4. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
  - (a) Stwierdzenia – wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownika jednostki, zawarte w sprawozdaniu finansowym, 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 jej celów i realizowania jej strategii lub z określenia niewłaściwych celów i strategii.
  - (c) Kontrola wewnętrzna – proces zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownika jednostki i innych pracowników, mający dostarczyć racjonalnej 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 oszacowania ryzyka – procedury badania przeprowadzane, aby uzyskać zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, aby zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia.
  - (e) Znaczące ryzyko – zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta, wymaga szczególnego rozważenia podczas badania.

## **Wymogi**

### **Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności**

5. Biegły rewident przeprowadza\* procedury oszacowania ryzyka, aby uzyskać podstawę do

---

\* Uw. tłum. – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność*

identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzenia. Procedury oszacowania ryzyka same w sobie nie zapewniają jednak wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których można oprzeć opinię z badania. (Zob. par. A1-A5)

6. Procedury oszacowania 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 ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem lub błędem, (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 lub kontynuacji zlecenia od klienta badania są odpowiednie do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia.
8. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie wykonywał inne zlecenia na rzecz jednostki, to rozważa, czy uzyskane przez niego informacje są odpowiednie do identyfikacji ryzyk 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 mieć wpływ na odpowiedniość tych informacji dla bieżącego badania. (Zob. par. A19-A20)
10. Partner odpowiedzialny za zlecenie oraz pozostali kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie omawiają podatność sprawozdania finansowego 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-A24)

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

#### *Jednostka i jej otoczenie*

11. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie:
  - (a) stosownych czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, (zob. par. A25-A30)
  - (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

---

przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

w jednostkach specjalnego przeznaczenia oraz

(iv) struktury jednostki i sposobu jej finansowania,

aby umożliwić biegłemu rewidentowi zrozumienie grup transakcji, sald kont i ujawnień, oczekiwanych w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A31-A35)

- (c) dokonanego przez jednostkę doboru i sposobu zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, w tym przyczyn ich zmian. Biegły rewident ocenia, czy zasady (polityki) rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami (politykami) rachunkowości stosowanymi w odpowiedniej branży, (zob. par. A36)
- (d) celów i strategii jednostki oraz tych związanych z nimi ryzyk działalności gospodarczej, które mogą skutkować ryzykami istotnego zniekształcenia, (zob. par. A37-A43)
- (e) sposobu pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. (Zob. par. A44-A49).

#### *Kontrola wewnętrzna jednostki*

12. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania. Chociaż większość kontroli mających znaczenie 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. A50-A73)

#### Rodzaj i zakres zrozumienia znaczących kontroli

13. Uzyskując zrozumienie kontroli, które mają znaczenie dla badania, biegły rewident ocenia zaprojektowanie tych kontroli oraz ustala, czy zostały wdrożone, przeprowadzając procedury w uzupełnieniu zapytań kierowanych do pracowników jednostki. (Zob. par. A74-A76)

#### Elementy kontroli wewnętrznej

##### Środowisko kontroli

14. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie środowiska kontroli. Częścią uzyskania tego zrozumienia będzie ocena biegłego rewidenta czy:
- (a) kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i utrzymał kulturę uczciwości i etycznego zachowania oraz
  - (b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne elementy nie są podważane przez słabości środowiska kontroli. (Zob. par. A77-A87)

#### Proces oszacowania ryzyka przez jednostkę

15. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie, czy w jednostce działa proces:
- (a) identyfikacji ryzyk gospodarczych mających znaczenie dla celów sprawozdawczości finansowej,
  - (b) oszacowania znaczenia tych ryzyk,
  - (c) oceny prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk oraz

- (d) decydowania o działaniach stanowiących reakcję na te ryzyka. (Zob. par. A88)
16. Jeżeli jednostka ustanowiła taki proces (określany dalej jako „proces oszacowania ryzyka przez jednostkę”), biegły rewident uzyskuje zrozumienie tego procesu oraz jego wyników. Jeżeli biegły rewident identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia, których kierownikowi jednostki nie udało się zidentyfikować, to ocenia, czy było to ryzyko podstawowe tego rodzaju, iż biegły rewident oczekuje, że mogło zostać zidentyfikowane w procesie oszacowania ryzyka przez jednostkę. Jeżeli ryzyko takie występuje, biegły rewident uzyskuje 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 oszacowania 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 mające znaczenie dla celów sprawozdawczości finansowej, zostały zidentyfikowane i w jaki sposób na nie zareagowano. Biegły rewident ocenia, czy brak udokumentowanego procesu oszacowania ryzyka jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustala, czy stanowi to znaczącą słabość kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A89).

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

18. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych stosownych dla sprawozdawczości finansowej, w tym następujących obszarów: (zob. par. A90-A92 i A95-A96)
- (a) grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,
  - (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 sprawozdaniu finansowym,
  - (c) powiązanych zapisów księgowych, wspierających informacje i określone salda w sprawozdaniu finansowym, stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji; obejmuje to korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposób przenoszenia ich do księgi głównej. Zapisy te mogą być dokonywane ręcznie albo elektronicznie,
  - (d) sposobu, w jaki w systemie informacyjnym są ujmowane zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, które są znaczące dla sprawozdania finansowego,
  - (e) procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki, w tym znaczących wartości szacunkowych i ujawnień oraz
  - (f) kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt. (Zob. par. A93-A94)

Zrozumienie systemu informacyjnego związanego ze sprawozdawczością finansową obejmuje odpowiednie aspekty tego systemu dotyczące informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym uzyskanych z księgi głównej lub pomocniczej lub spoza nich.

19. Biegły rewident uzyskuje 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. A97-A98)
- (a) komunikacji między kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór oraz
  - (b) komunikacji zewnętrznej, takiej jak ta z organami regulacyjnymi.

Czynności kontrolne mających znaczenie dla badania

20. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie czynności kontrolnych mających znaczenie dla badania, których zrozumienie jest według jego osądu niezbędne do oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiadających oszacowanym ryzykom. Badanie nie wymaga zrozumienia działania wszystkich czynności kontrolnych dotyczących każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub każdego stwierdzenia ich dotyczącego. (Zob. par. A99- A106)
21. Poznając czynności kontrolne jednostki, biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki jednostka zareagowała na ryzyka powstające w związku z IT. (Zob. par. A107-A109).

Monitorowanie kontroli

22. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie głównych działań podejmowanych przez jednostkę w celu monitorowania kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, w tym tych powiązanych z tymi czynnościami kontrolnymi, które są znaczące dla badania oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych w tej kontroli. (Zob. par. A110-A112)
23. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego<sup>1</sup>, biegły rewident uzyskuje zrozumienie charakteru obowiązków funkcji audytu wewnętrznego, jej statusu organizacyjnego oraz działań, które są lub będą wykonywane. (Zob. par. A113-A120)
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. A121)

### **Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia**

25. Biegły rewident identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia:
- (a) na poziomie sprawozdania finansowego oraz (zob. par. A122-A125)
  - (b) na poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, (zob. par. A126-131)
- co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.
26. W tym celu biegły rewident:
- (a) identyfikuje ryzyka poprzez proces uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym mających znaczenie kontroli, które dotyczą ryzyk oraz poprzez rozważenie grup transakcji, sald kont i ujawnień (w tym ilościowe i jakościowe aspekty takich ujawnień) w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A132-A136)
  - (b) dokonuje oszacowania zidentyfikowanych ryzyk i ocenia, czy w sposób bardziej rozległy

---

<sup>1</sup> MSB 610 (zmieniony w 2013 roku), „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, paragraf 14(a) definiuje termin „funkcja audytu wewnętrznego” dla celów MSB.

odnoszą się one do sprawozdania finansowego jako całości i wpływają potencjalnie na wiele stwierdzeń,

- (c) wiąże zidentyfikowane ryzyka z tym, co może spowodować błędy na poziomie stwierdzenia, biorąc pod uwagę mające znaczenie kontrole, które biegły rewident zamierza przetestować oraz (zob. par. A137-A139)
- (d) rozważa prawdopodobieństwo zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz, czy potencjalne zniekształcenie w rezultacie może stać się istotnym zniekształceniem. (Zob. par. A140)

*Ryzyka wymagające szczególnego rozważenia podczas badania*

- 27. Częścią oszacowania 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.
- 28. Dokonując osądu, które ryzyka są znaczące, biegły rewident rozważa co najmniej:
  - (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 powiązanymi,
  - (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, lub które z innych względów wydają się nietypowe. (Zob. par. A141-A145)
- 29. Jeżeli biegły rewident ustalił, że istnieje znaczące ryzyko, uzyskuje zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych mających znaczenie dla tego ryzyka. (Zob. par. A146-A148)

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

- 30. W odniesieniu do niektórych ryzyk biegły rewident może uznać, że nie jest możliwe lub praktycznie wykonalne uzyskanie wystarczających i 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 znaczące dla badania i dlatego biegły rewident uzyskuje ich zrozumienie. (Zob. par. A149-A151)

*Weryfikacja oszacowania ryzyka*

- 31. Dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia 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 lub, które są niespójne z dowodami badania, na których oparł pierwotne oszacowanie, to weryfikuje to oszacowanie i modyfikuje zaplanowane na później dalsze procedury badania. (Zob. par. A152)

## Dokumentacja

32. Biegły rewident włącza do dokumentacji badania<sup>2</sup>:
- (a) omówienie w gronie zespołu wykonującego zlecenie, które wymagane jest w paragrafie 10, oraz podjęte znaczące decyzje,
  - (b) kluczowe elementy uzyskanego 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 uzyskania zrozumienia oraz przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka,
  - (c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia zgodnie z wymogami paragrafu 25 oraz
  - (d) zidentyfikowane ryzyka oraz odnośne kontrole, których zrozumienie uzyskał biegły rewident na skutek wymogów zawartych w paragrafach 27-30. (Zob. par. A153-A156)

\* \* \*

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności (Zob. par. 5)

- A1. Uzyskanie 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 zawodowego osądu podczas badania, na przykład, kiedy:
- dokonuje oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego,
  - ustala istotność zgodnie z MSB 320<sup>3</sup>,
  - rozważa odpowiedniość wyboru i zastosowania zasad (polityki) rachunkowości oraz odpowiedniość ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym,
  - identyfikuje obszary związane z kwotami lub ujawnieniami w sprawozdaniu finansowym, które podczas badania mogą koniecznie wymagać szczególnego rozważenia, jak na przykład transakcje z podmiotami powiązаныmi lub ocena zdolności do kontynuacji działalności przez kierownika jednostki lub rozważenia celu gospodarczego transakcji,
  - określa oczekiwania do wykorzystania podczas przeprowadzania procedur analitycznych,
  - reaguje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym projektując i przeprowadzając dalsze procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania oraz
  - oceniając wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów badania, takich jak

---

<sup>2</sup> MSB 230, „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

<sup>3</sup> MSB 320, „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

odpowiedniość założeń oraz ustnych i pisemnych oświadczeń kierownika jednostki.

- A2. Informacje uzyskane dzięki przeprowadzeniu procedur oszacowania ryzyka oraz wiążących się z nimi czynności mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta jako dowód badania potwierdzający oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Ponadto biegły rewident może uzyskać dowody badania dotyczące grup transakcji, sald kont lub ujawnień i powiązanych 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 oszacowania ryzyka, ponieważ takie działanie jest efektywne.
- A3. Określając zakres wymaganego zrozumienia jednostki, biegły rewident kieruje się zawodowym osądem. Podstawowym rozważaniem biegłego rewidenta jest ocena, czy uzyskane zrozumienie jest wystarczające, aby osiągnąć cel wyznaczony w niniejszym standardzie. Wnikliwość ogólnego zrozumienia wymaganego od biegłego rewidenta jest mniejsza od posiadanego przez kierownictwo zarządzające jednostką.
- A4. Ryzyka wymagające oszacowania obejmują zarówno te spowodowane błędem, jak i oszustwem, obydwa są objęte zakresem niniejszego standardu. Znaczenie oszustwa jest jednak takie, że w MSB 240 zawarto dalsze wymogi i wytyczne odnoszące się do procedur oszacowania ryzyka oraz wiążących się z nimi czynności służących uzyskaniu informacji wykorzystywanych do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem<sup>4</sup>.
- A5. Mimo iż od biegłego rewidenta wymaga się w trakcie uzyskiwania wymaganego zrozumienia jednostki przeprowadzenia wszystkich procedur oszacowania ryzyka opisanych w paragrafie 6 (zobacz paragrafy 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 lub agencje ratingowe, bądź publikacje regulacyjne lub finansowe,
  - kierowanie zapytań do zewnętrznych radców prawnych jednostki lub ekspertów z zakresu wycen, z których usług jednostka korzystała.

*Zapytania do kierownictwa, funkcji audytu wewnętrznego oraz innych osób w jednostce (Zob. par. 6(a))*

- A6. Wiele informacji uzyskanych w odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta jest pozyskiwanych 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. Na przykład:
- zapytania kierowane do osób sprawujących nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu otoczenia, w którym sporządzane jest sprawozdanie finansowe; MSB 260

---

<sup>4</sup> MSB 240, „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, paragrafy 12-24.

(zmieniony)<sup>5</sup> 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 określonych zasad (polityki) rachunkowości,
- zapytania kierowane do radców prawnych wewnątrz jednostki mogą dostarczyć informacji na temat takich zagadnień, jak: spory prawne, przestrzeganie przepisów prawa i regulacji, wiedza o oszustwach lub 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 jego odbiorcami,
- zapytania kierowane do działu zarządzania ryzykiem (lub osób wykonujących takie role) mogą dostarczyć informacji o ryzykach operacyjnych i regulacyjnych, które mogą mieć wpływ na sprawozdawczość finansową,
- 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 uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia jest ciągłym, dynamicznym procesem, zapytania biegłego rewidenta mogą pojawiać się w trakcie zlecenia badania.

Zapytania do funkcji audytu wewnętrznego

A9. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, zapytania kierowane do odpowiednich osób z tej funkcji mogą dostarczyć informacji, które są przydatne biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomach sprawozdania finansowego i stwierdzenia. 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 wartościowy wkład w zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta, dokonanie przez niego oszacowania ryzyka lub inne aspekty badania. Zapytania biegłego rewidenta są w związku z tym kierowane bez względu na to, czy biegły rewident zamierza, czy nie, wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju lub rozłożenia w czasie albo ograniczenia zakresu zamierzonych procedur badania.<sup>6</sup> Szczególnie stosowne zapytania mogą dotyczyć kwestii, które funkcja audytu wewnętrznego podnosiła w rozmowach z osobami sprawującymi nadzór oraz wyników procesu oszacowania ryzyka dokonanego przez tę funkcję.

A10. Jeżeli na podstawie odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta okaże się, że istnieją ustalenia, które mogą być znaczące dla sprawozdawczości finansowej jednostki oraz badania, biegły rewident może uznać za odpowiednie przeczytanie związanych z nimi raportów funkcji audytu

---

<sup>5</sup> MSB 260 (zmieniony), „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 4(b).

<sup>6</sup> Stosowne wymogi są zawarte w MSB 610 (zmienionym w 2013 roku).

wewnętrznego. Przykłady raportów funkcji audytu wewnętrznego, które mogą być znaczące, 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 240<sup>7</sup>, 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 spowodowanego 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 zarządzający audytem wewnętrznym lub, zależnie od okoliczności, inni pracownicy tej funkcji. Biegły rewident może także rozważyć okresowe spotkania z tymi osobami.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 6(a))

- A13. Biegli rewidentzi jednostek sektora publicznego często mają 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 oszacowania ryzyka, mogą zidentyfikować cechy jednostki, których biegły rewident nie był świadomy i mogą pomóc w oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia, w celu dostarczenia podstawy do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka. Procedury analityczne przeprowadzone jako procedury oszacowania ryzyka mogą obejmować zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe, na przykład, 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 ryzyka istotnego zniekształcenia, a w szczególności ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem.
- A16. Jeżeli jednak takie procedury analityczne wykorzystują dane zagregowane na wysokim poziomie (co może mieć miejsce w przypadku procedur analitycznych przeprowadzanych jako procedury oszacowania ryzyka), to wyniki tych procedur analitycznych dostarczają jedynie ogólną wstępną wskazówkę, o tym czy może wystąpić istotne zniekształcenie. Dlatego w takich przypadkach, rozważenie innych informacji, które zostały zgromadzone w trakcie identyfikowania ryzyka istotnego zniekształcenia, łącznie z wynikami tych procedur analitycznych, może pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu i ocenie wyników procedur analitycznych.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A17. Niektóre mniejsze jednostki mogą nie mieć śródrocznych lub miesięcznych informacji

---

<sup>7</sup> MSB 240, paragraf 19.

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 oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, gdy będzie dostępna wstępna wersja sprawozdania finansowego 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 rady nadzorczej),
- 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 one 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 zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia,
- te szczególne rodzaje transakcji i inne zdarzenia lub salda kont (oraz związane z nimi ujawnienia), w przypadku, których biegły rewident napotkał trudności w przeprowadzaniu niezbędnych procedur badania, na przykład, ze względu na ich złożoność.

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

*Dyskusja w ramach zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 10)*

A21. Omówienie, w gronie zespołu wykonującego zlecenie, podatności sprawozdania finansowego 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 sprawozdanie finansowe może być narażone na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem,
- pomaga członkom zespołu wykonującego zlecenie w zdobyciu lepszego zrozumienia możliwości dla istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego w poszczególnych, przydzielonych im obszarach oraz w zrozumieniu, 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 wpływać na oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia lub na procedury badania przeprowadzone jako reakcja na te ryzyka.

MSB 240 dostarcza dalszych wymogów i wytycznych związanych z dyskusją na temat ryzyk oszustwa, prowadzoną w ramach zespołu wykonującego zlecenie.<sup>8</sup>

A22. W ramach dyskusji wśród zespołu wykonującego zlecenie, wymaganej przez paragraf 10, uwzględnienie wymogów dotyczących ujawnień zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej pomaga we wczesnej identyfikacji podczas badania, gdzie mogą wystąpić ryzyka istotnego zniekształcenia w odniesieniu do ujawnień. Przykłady spraw, które zespół wykonujący zlecenie może omówić, obejmują:

- zmiany w wymogach dotyczących sprawozdawczości finansowej, które mogą skutkować znaczącymi, nowymi lub zmienionymi ujawnieniami,
- zmiany w otoczeniu, sytuacji finansowej lub działalności jednostki, które mogą skutkować nowymi lub zmienionymi znaczącymi ujawnieniami, na przykład znaczące połączenie jednostek gospodarczych w okresie objętym badaniem,
- ujawnienia, dla których uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania mogło być w przeszłości trudne oraz
- ujawnienia na temat złożonych kwestii, w tym spraw wiążących się ze znaczącym osądem kierownika jednostki co do tego, które informacje ujawnić.

A23. Nie zawsze jest konieczne lub wykonalne, aby w jednej dyskusji uczestniczyli wszyscy członkowie zespołu (jak na przykład, w przypadku badania obejmującego wiele lokalizacji), a także, aby wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie byli informowani o wszystkich decyzjach podjętych w trakcie dyskusji. Partner 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 części składowych, 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.

---

<sup>8</sup> MSB 240, paragraf 15.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A24. Wiele małych badań przeprowadza w całości partner odpowiedzialny za zlecenie (który może być indywidualnie praktykującym biegłym rewidentem). W takich przypadkach, to partner odpowiedzialny za zlecenie, który osobiście przeprowadził planowanie badania, byłby odpowiedzialny za rozważenie podatności sprawozdania finansowego 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

A25. Stosowne czynniki branżowe obejmują warunki w branży, takie jak otoczenie konkurencyjne, powiązania z dostawcami i odbiorcami oraz postęp technologiczny. Przykłady zagadnień, które biegły rewident może rozważyć, obejmują:

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

A26. Branża, w której działa jednostka może podwyższać 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 podnosi ryzyka istotnego zniekształcenia. W takich przypadkach ważne jest, aby zespół wykonujący zlecenie obejmował członków posiadających wystarczającą, odpowiednią wiedzę i doświadczenie<sup>9</sup>.

Czynniki regulacyjne

A27. 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, w tym wymogi dotyczące ujawnień,
- 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 kontrola dewizowa, polityka fiskalna, zachęty finansowe (np. rządowe programy pomocowe) oraz taryfy lub polityka ograniczeń handlowych,

---

<sup>9</sup> MSB 220, „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragraf 14.

- wymogi środowiskowe wpływające na branżę i działalność gospodarczą jednostki.

A28. MSB 250 zawiera niektóre szczególne wymogi dotyczące ramowych założeń prawnych i regulacyjnych, mające zastosowanie do jednostki i branży lub sektora, w którym jednostka działa<sup>10</sup>.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A29. W przypadku badań jednostek sektora publicznego prawo, regulacja lub inne wiarygodne źródła mogą wpływać na działalność jednostki. Rozważenie takich elementów jest kluczowe dla uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia.

Inne czynniki zewnętrzne

A30. 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.

*Charakterystyka jednostki (Zob. par. 11 (b))*

A31. Zrozumienie charakterystyki jednostki umożliwia biegłemu rewidentowi zrozumienie takich zagadnień, jak:

- czy jednostka ma złożoną strukturę, na przykład, posiada spółki zależne lub inne części składowe, znajdujące się w wielu lokalizacjach. Złożone struktury często wywołują kwestie, które mogą podwyższyć ryzyka istotnego zniekształcenia. Takie kwestie mogą obejmować ustalenie, czy wartość firmy, wspólne przedsięwzięcia, inwestycje lub jednostki specjalnego przeznaczenia, są odpowiednio księgowane oraz, czy kwestie te zostały odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym,
- własność oraz powiązania między właścicielami i innymi osobami lub jednostkami. Zrozumienie w tym zakresie pomaga ustalić, czy transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio zidentyfikowane, zaksięgowane i odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym. MSB 550<sup>11</sup> określa wymogi i dostarcza wytycznych na temat rozważań biegłego rewidenta w odniesieniu do stron powiązanych.

A32. Przykłady kwestii, które biegły rewident może rozważyć, uzyskując zrozumienie charakterystyki jednostki, obejmują:

- działalność gospodarczą, taką jak:
  - rodzaj źródeł przychodów, produkty lub usługi oraz rynki, w tym zaangażowanie w handel elektroniczny, takie jak sprzedaż przez Internet oraz działalność marketingowa,
  - prowadzenie działalności (na przykład, etapy i metody produkcji lub działalność narażona na ryzyka środowiskowe),
  - aliance, wspólne przedsięwzięcia i działalność outsourcingowa,
  - rozproszenie geograficzne i segmentacja branżowa,
  - położenie zakładów produkcyjnych, magazynów i biur oraz rozmieszczenie i wielkości zapasów,

---

<sup>10</sup> MSB 250, „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, paragraf 12

<sup>11</sup> MSB 550, „Strony powiązane”.



- kluczowi klienci 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 ze stronami powiązаными;
- inwestycje i działalność inwestycyjną, takie jak:
  - 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 partnerskie, wspólne przedsięwzięcia i jednostki specjalnego przeznaczenia;
- finansowanie i działalność finansową, takie jak:
  - 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 strony powiązane,
  - wykorzystanie pochodnych instrumentów finansowych;
- stosowaną w praktyce sprawozdawczość finansową, taką jak:
  - zasady rachunkowości i praktyki specyficzne dla danej branży, w tym znaczące dla danej branży grupy transakcji, salda kont i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym (na przykład, pożyczki i inwestycje w bankach lub prace badawcze i rozwojowe w branży farmaceutycznej),
  - ujmowanie przychodów,
  - rachunkowość wartości godziwych,
  - aktywa, zobowiązania i transakcje w walutach obcych,
  - rachunkowość nietypowych lub złożonych transakcji, w tym transakcji w obszarach kontrowersyjnych lub nowatorskich (na przykład, rachunkowość wynagrodzeń opartych na akcjach).

A33. Znaczące zmiany w jednostce w porównaniu z wcześniejszymi okresami mogą powodować podwyższenie lub zmiany ryzyk istotnego zniekształcenia.

Istota jednostek specjalnego przeznaczenia

A34. 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 partnerskiej lub jednostki nierejestrowanej. Jednostka, w imieniu której

powołano jednostkę specjalnego przeznaczenia, może często przemieszczać aktywa do jednostki specjalnego przeznaczenia (na przykład, jako część transakcji usunięcia dotyczącego aktywów finansowych), uzyskiwać 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 stroną powiązaną jednostki<sup>12</sup>.

A35. 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 zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę (Zob. par. 11(c))*

A36. Zrozumienie sposobu doboru i zastosowania zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę może dotyczyć takich zagadnień, jak:

- metody stosowane przez jednostkę do rozliczania znaczących i nietypowych transakcji,
- skutki znaczących zasad (polityki) rachunkowości dla kontrowersyjnych lub nowatorskich obszarów, dla których brak jest wiążących wytycznych lub uzgodnionego podejścia,
- zmiany zasad (polityki) 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 gospodarcze (Zob. par. 11 (d))*

A37. Jednostka prowadzi swoją działalność w kontekście branży, regulacji 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.

A38. Ryzyko gospodarcze jest szersze niż ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, choć obejmuje to ostatnie. Ryzyko gospodarcze może wynikać ze zmian lub złożoności. Niezdolność rozpoznania potrzeby zmian może także podwyższać ryzyko gospodarcze. Ryzyko gospodarcze może na przykład wynikać z:

- rozwoju nowych produktów 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.

A39. Zrozumienie ryzyk gospodarczych, na które jest narażona jednostka, zwiększa prawdopodobieństwo identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, gdyż większość ryzyk gospodarczych będzie ewentualnie mieć konsekwencje finansowe, a zatem wpływać na sprawozdanie finansowe. Biegły rewident nie ponosi jednak odpowiedzialności za identyfikację lub oszacowanie wszystkich ryzyk gospodarczych, gdyż nie wszystkie wywołują ryzyka

---

<sup>12</sup> MSB 550, paragraf A7.

istotnego zniekształcenia.

A40. Przykłady zagadnień, które biegły rewident może rozważać, uzyskując zrozumienie celów, strategii i powiązanych z nimi ryzyk gospodarczych jednostki, które mogą skutkować ryzykiem istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, obejmują:

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

A41. Ryzyko gospodarcze może mieć bezpośrednie konsekwencje dla ryzyka istotnego zniekształcenia grup transakcji, sald kont i ujawnień na poziomie stwierdzenia lub na poziomie sprawozdania finansowego. Na przykład ryzyko gospodarcze wynikające z podstawy zawierania umów z klientami może zwiększyć ryzyko istotnego zniekształcenia związane z wyceną należności. Jednakże to samo ryzyko, szczególnie w połączeniu z ekonomicznością 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 okoliczności danej jednostki. Przykłady warunków i zdarzeń mogących wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia zawiera załącznik 2.

A42. Kierownik jednostki zazwyczaj identyfikuje ryzyka gospodarcze i opracowuje podejścia w reakcji na nie. Taki proces oszacowania ryzyka stanowi część kontroli wewnętrznej i jest przedstawiony w paragrafie 15 oraz w paragrafach A88-A89.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A43. Przy badaniu jednostek sektora publicznego, na „cele kierownika jednostki” może wpływać zainteresowanie dotyczące odpowiedzialności publicznej i może ono obejmować cele, których źródłem są przepisy prawa, regulacja lub inne wiarygodne źródła.

*Pomiar i przegląd finansowych wyników jednostki (Zob. par. 11 (e))*

- A44. Kierownictwo 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 kierownictwo do podejmowania działań wpływających na poprawę wyników działalności lub zniekształcenia sprawozdania finansowego. W związku z tym, zrozumienie wskaźników działalności jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w ocenie, czy naciski na osiągnięcie określonych celów działalności mogą skutkować podjęciem przez kierownictwo działań zwiększających ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym spowodowanego oszustwem. Zobacz MSB 240 dotyczący wymogów i wytycznych związanych z ryzykami oszustwa.
- A45. Pomiar i przegląd wyników finansowych działalności nie są tożsame z monitorowaniem kontroli (omówionym jako element kontroli wewnętrznej w paragrafach A110-A121), mimo, iż ich cele mogą się pokrywać:
- pomiar i przegląd wyników działalności są nakierowane na to, czy działalność gospodarcza spełnia cele wyznaczone przez kierownika jednostki (lub strony trzecie),
  - monitorowanie kontroli w szczególności dotyczy skuteczności działania kontroli wewnętrznej.
- Jednakże, w niektórych przypadkach wskaźniki wyników działalności dostarczają także informacji umożliwiających kierownictwu identyfikację słabości kontroli wewnętrznej.
- A46. Przykłady wewnętrznie wygenerowanych informacji, wykorzystywanych przez kierownictwo do pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności, a 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 odchyień, informacje o segmentach oraz raporty z działalności wydziałów, departamentów lub innych szczebli,
  - pomiary osiągnięć pracowników oraz polityki wynagradzania premiowego,
  - porównania wyników działalności jednostki z wynikami konkurencji.
- A47. Także strony 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.
- A48. Wewnętrzne pomiary mogą podkreślić nieoczekiwane wyniki lub trendy, wymagające od kierownictwa 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 sprawozdaniu finansowym. Na przykład wskaźniki działalności mogą wskazywać, że jednostkę cechuje niezwykle szybki wzrost lub zyskowość 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 kierownictwa przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.

#### Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A49. Mniejsze jednostki często nie stosują procesów pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności. Zapytania kierowane do kierownika jednostki mogą wykazać, że opiera się ono 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 nieskorygowanych zniekształceń.

#### **Kontrola wewnętrzna jednostki** (Zob. par. 12)

A50. 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.

A51. Następujące materiały dotyczące zastosowania w zakresie kontroli wewnętrznej zostały zaprezentowane w czterech poniższych sekcjach:

- Ogólny charakter i cechy kontroli wewnętrznej,
- Kontrole stosowne dla badania.
- Charakter i zakres zrozumienia stosownych kontroli.
- Elementy kontroli wewnętrznej.

#### *Ogólny charakter i cechy kontroli wewnętrznej*

##### Cel kontroli wewnętrznej

A52. Kontrola wewnętrzna jest projektowana, wdrażana i prowadzona jako reakcja na zidentyfikowane ryzyka gospodarcze zagrażające osiągnięciu któregośkolwiek 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.

#### Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A53. Mniejsze jednostki mogą stosować mniej złożone środki oraz prostsze procesy i procedury do osiągania swoich celów.

#### Ograniczenia kontroli wewnętrznej

A54. Kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego, w jakim stopniu jest skuteczna, może jednostce dostarczyć jedynie racjonalną 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 mogą wystąpić niesprawności w kontroli wewnętrznej na skutek błędu ludzkiego. Na przykład, może istnieć błąd w projekcie lub pojawić się w zmianie kontroli. Podobnie działanie kontroli może nie być skuteczne, tak jak w sytuacji, gdy informacje tworzone na potrzeby kontroli wewnętrznej (na przykład, raport odstępstw) nie są skutecznie wykorzystywane, gdyż osoba odpowiedzialna za przegląd informacji nie rozumie ich celu lub nie potrafi podjąć odpowiednich działań.

- A55. Ponadto kontrole można obejść w razie zmywy dwóch lub większej liczby osób lub gdy kierownik jednostki nieodpowiednio omija kontrolę wewnętrzną. Przykładowo, 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.
- A56. 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 objąć nimi.

#### Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A57. Mniejsze jednostki zatrudniają często mniej pracowników, co może ograniczać zakres, w jakim jest możliwy podział obowiązków. Jednak w małej jednostce zarządzanej przez właściciela-kierownika, może móc sprawować bardziej skuteczny nadzór, niż w większej jednostce. Nadzór ten może kompensować na ogół bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków.
- A58. Z drugiej strony właściciel-kierownik może mieć większe możliwości obejścia kontroli, ze względu na mniej złożony system kontroli wewnętrznej. Biegły rewident uwzględni ten fakt, identyfikując ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

#### Podział kontroli wewnętrznej na elementy

- A59. Podział kontroli wewnętrznej, na potrzeby MSB, na pięć poniższych elementów dostarcza biegłym rewidentom użytecznych ramowych założeń do rozważenia, jak różne aspekty kontroli wewnętrznej jednostki mogą wpływać na badanie:
- (a) środowisko kontroli,
  - (b) proces oszacowania ryzyka przez jednostkę,
  - (c) system informacyjny obejmujący powiązane procesy gospodarcze stosowne dla sprawozdawczości finansowej i komunikację,
  - (d) czynności kontrolne oraz
  - (e) monitorowanie kontroli.

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

- A60. Zastosowanie materiału, dotyczące pięciu elementów kontroli wewnętrznej i ich powiązania z badaniem sprawozdania finansowego, zamieszczono poniżej w paragrafach A77-A121. Załącznik 1 dostarcza dalszych wyjaśnień na temat tych elementów kontroli wewnętrznej.

Charakterystyki ręcznych i automatycznych elementów kontroli wewnętrznej stosownych do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta

- A61. System kontroli wewnętrznej jednostki obejmuje elementy ręczne i często elementy automatyczne. Charakterystyka ręcznych lub automatycznych elementów jest stosowna do

oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta oraz dla opartych na niej dalszych procedur badania.

A62. 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 uzupełnianie 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 IT składają się z kombinacji kontroli automatycznych (na przykład, kontroli wbudowanych w programy komputerowe) i ręcznych. Ponadto, ręczne kontrole mogą być niezależne od IT, mogą wykorzystywać informacje wytworzone przez IT lub mogą być ograniczane do monitorowania skuteczności działania IT i automatycznych kontroli oraz do zajmowania się odstępstwami. Jeżeli IT są wykorzystywane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania lub raportowania transakcji lub innych danych finansowych włączanych do sprawozdania finansowego, 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 rodzaju i złożoności IT wykorzystywanych przez jednostkę.

A63. Zazwyczaj, IT przynoszą korzyści dla kontroli wewnętrznej jednostki przez umożliwienie jednostce:

- spójnego stosowania określonych z góry zasad działalności oraz przeprowadzania złożonych kalkulacji przy przetwarzaniu dużych wolumenów transakcji lub danych,
- poprawy terminowości, dostępności i dokładności informacji,
- łatwiejszego przeprowadzania dodatkowych analiz informacji,
- ulepszenia zdolności monitorowania efektów działalności jednostki oraz jej polityk i procedur,
- zmniejszenia ryzyka ominięcia kontroli oraz
- ulepszenia możliwości osiągnięcia skutecznego podziału obowiązków poprzez włączenie kontroli bezpieczeństwa do aplikacji, baz danych i systemów operacyjnych.

A64. IT stanowią także szczególne ryzyka dla kontroli wewnętrznej jednostki, które obejmują na przykład:

- poleganie na systemach lub programach, które niedokładnie przetwarzają dane, 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.
- A65. Ręczne elementy kontroli wewnętrznej mogą być bardziej odpowiednie, gdy wymagany jest osąd i ostrożność, tak jak w następujących okolicznościach:
- 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.
- A66. Ręczne elementy kontroli wewnętrznej mogą być mniej wiarygodne niż elementy automatyczne, ponieważ łatwiej można dużo łatwiej ominąć, zignorować lub zlekceważyć, 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 lub powtarzających się transakcjach lub w sytuacji, gdy błędem, 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.
- A67. Zakres i charakter ryzyk kontroli wewnętrznej różni się w zależności od rodzaju i charakterystyki systemu informacyjnego jednostki. Jednostka reaguje na ryzyka wynikające z zastosowania IT lub z zastosowania ręcznych elementów kontroli wewnętrznej poprzez wprowadzanie skutecznych kontroli w świetle charakterystyki systemu informacyjnego jednostki.

#### *Kontrole stosowne dla badania*

- A68. Istnieje bezpośredni związek pomiędzy celami jednostki a kontrolami wdrożonymi przez nią, aby dostarczać racjonalnej 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 do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta.
- A69. 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 istotnego zniekształcenia.

A70. Kontrole kompletności i dokładności informacji tworzonych przez jednostkę mogą być znaczące dla badania, jeżeli biegły rewident zamierza wykorzystać te informacje przy projektowaniu i przeprowadzaniu dalszych procedur. Kontrole dotyczące celów działalności i zgodności mogą także być znaczące dla badania, jeżeli są powiązane z danymi, które biegły rewident ocenia lub wykorzystuje przy stosowaniu procedur badania.

A71. Kontrola wewnętrzna zabezpieczeń aktywów przed nieuprawnionym ich nabywaniem, wykorzystywaniem lub rozporządzaniem może obejmować kontrole związane z celami zarówno sprawozdawczości finansowej, jak i celów działalności. Zazwyczaj rozważanie takich kontroli przez biegłego rewidenta jest zazwyczaj ograniczone do tych znaczących dla wiarygodności sprawozdawczości finansowej.

A72. Na ogół jednostka posiada kontrole powiązane z celami, które nie są znaczące dla badania i dlatego nie ma potrzeby ich rozważać. 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 znaczące dla badania. Ponadto, chociaż kontrola wewnętrzna ma zastosowanie do całej jednostki lub którejkolwiek z jej oddziałów operacyjnych, lub któregoś z jej procesów gospodarczych, zrozumienie kontroli wewnętrznej związanej z każdym z oddziałów operacyjnych jednostki oraz każdym z procesów gospodarczych może nie być znaczące dla badania.

#### Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A73. 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 obowiązki informowania o przestrzeganiu prawa, regulacji lub innych wiarygodnych źródeł. Na skutek tego przeprowadzany przez nich przegląd kontroli wewnętrznej może być szerszy i bardziej szczegółowy.

#### *Charakter i zakres zrozumienia znaczących kontroli (Zob. par. 13)*

A74. 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 model kontroli. Niewłaściwie zaprojektowana kontrola może stanowić znaczącą słabość kontroli wewnętrznej.

A75. Procedury oszacowania ryzyka, służące uzyskaniu dowodów badania dotyczących zaprojektowania i wdrożenia znaczących kontroli, mogą obejmować:

- zapytania kierowane do pracowników jednostki,

- obserwacje stosowania poszczególnych kontroli,
- inspekcję dokumentów i raportów,
- przesłedenie w systemie informacyjnym transakcji stosownych dla sprawozdawczości finansowej.

Same zapytania jednak nie są wystarczające dla takich celów.

A76. Uzyskanie 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 (zobacz paragraf A63) 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 testowania kontroli takich jak te dotyczące zmian programu. Testy skuteczności działania kontroli są pełniej opisane w MSB 330<sup>13</sup>.

*Elementy kontroli wewnętrznej – środowisko kontroli (Zob. par. 14)*

A77. 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.

A78. Elementy środowiska kontroli, które mogą być stosowne przy uzyskaniu zrozumienia środowiska kontroli, obejmują:

- (a) *komunikację oraz wymuszanie uczciwości i przestrzegania wartości etycznych* – są to zasadnicze elementy, wpływające na skuteczność modelu, 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) *uczestnictwo osób sprawujących nadzór* – cechy osób sprawujących nadzór takie jak:
  - ich niezależność od kierownika jednostki,
  - ich doświadczenie i postawa,
  - zakres ich zaangażowania i 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 gospodarczymi,
  - nastawienie i działania związane ze sprawozdawczością finansową,
  - nastawienie do przetwarzania informacji oraz funkcji i personelu księgowości,

---

<sup>13</sup> MSB 330, „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

- (e) *strukturę organizacyjną* – ramowe założenia, w ramach której działania jednostki służące osiągnięciu jej celów są planowane, wykonywane, kontrolowane i przeglądane,
- (f) *przydzielanie uprawnień i odpowiedzialności* – kwestie, takie jak sposób przydzielania uprawnień i odpowiedzialności za działalność operacyjną oraz w jaki sposób powiązania sprawozdawcze i hierarchia autoryzacji są ustalane,
- (g) *polityki i praktyki dotyczące zasobów ludzkich* – polityki i praktyki dotyczące, na przykład, rekrutacji, ukierunkowania, szkolenia, oceny, wspierania, promowania, wynagradzania i podejmowania działań zaradczych.

#### Dowody badania dotyczące elementów środowiska kontroli

- A79. Stosowne dowody badania można uzyskać poprzez łączenie zapytań i innych procedur oszacowania ryzyka, takich jak potwierdzanie odpowiedzi na zapytania poprzez obserwację lub inspekcję dokumentów. Na przykład, kierując zapytania do kierownika jednostki i pracowników, biegły rewident może uzyskać zrozumienie tego, w jaki sposób kierownik jednostki komunikuje pracownikom swoje poglądy na praktyki gospodarcze i zachowanie etyczne. Biegły rewident może następnie ustalić, czy stosowne kontrole zostały wdrożone poprzez rozważenie, na przykład, czy kierownik jednostki posiada pisemny kodeks postępowania oraz, czy działa w sposób wspierający kodeks.
- A80. Biegły rewident może także rozważyć, w jaki sposób kierownik jednostki zareagował na ustalenia i rekomendacje funkcji audytu wewnętrznego, dotyczące zidentyfikowanych słabości kontroli wewnętrznej znaczących 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 oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia

- A81. Niektóre elementy środowiska kontroli jednostki mają rozległy wpływ na oszacowanie 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 modelu środowiska kontroli w związku z uczestnictwem 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 sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, czy sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia.
- A82. Aktywna i niezależna rada nadzorcza może wpływać na filozofię i styl działania wyższego kierownictwa. Jednakże inne elementy mogą być bardziej ograniczone w swoich skutkach. Na przykład, chociaż polityki i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi nakierowane na zatrudnianie kompetentnego personelu z zakresu finansów, rachunkowości i IT mogą ograniczać ryzyko błędów przy przetwarzaniu informacji finansowych, to mogą one nie zapobiegać silnym skłonnościom naczelnego kierownictwa do zawyżania zysków.
- A83. Przy oszacowaniu przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia, pozytywnym czynnikiem może być istnienie zadowolającego środowiska kontroli. Choć może ono pomóc ograniczyć ryzyko oszustwa, to jednak zadowolające 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 rewidenta<sup>14</sup>.

- A84. 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 (na przykład, monitorowania kontroli oraz działania poszczególnych czynności kontrolnych), a przez to na oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia.

#### Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A85. 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 kierownika-właściciela może przeciwdziałać pewnym ryzykom powstającym w związku z brakiem podziału obowiązków w małej jednostce; może jednak zwiększać inne ryzyka, na przykład ryzyko obejścia kontroli.
- A86. 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 mógłby nie istnieć pisemny kodeks postępowania, ale może zamiast tego być rozwijana kultura, kładąca nacisk na ważność uczciwości i etycznego postępowania, dzięki komunikacji ustnej i przykładowi kierownika jednostki.
- A87. Dlatego postawa, świadomość oraz działania kierownika jednostki lub właściciela–kierownika mają szczególne znaczenie dla zrozumienia przez biegłego rewidenta środowiska kontroli mniejszej jednostki.

#### *Składniki kontroli wewnętrznej - proces oszacowania ryzyka przez jednostkę (Zob. par. 15)*

- A88. Proces oszacowania ryzyka przez jednostkę stanowi podstawę dla tego, w jaki sposób kierownik jednostki identyfikuje 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 oszacowania ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni do okoliczności, stanowi kwestię osądu.

#### Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek (Zob. par. 17)

- A89. Jest mało prawdopodobne, aby w małej jednostce ustalony został proces oszacowania ryzyka. W takich przypadkach jest prawdopodobne, że kierownik jednostki będzie identyfikował ryzyka poprzez bezpośrednie osobiste zaangażowanie w działalność. Niezależnie jednak od okoliczności, kierowanie zapytań dotyczących zidentyfikowanych ryzyk i sposobu reakcji

---

<sup>14</sup> MSB 330, paragrafy A2-A3.

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)

A90. 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 (jak również zdarzeń i warunków) oraz zachowania odpowiedzialności za powiązane aktywa, zobowiązania i kapitał własny,
- analizowania nieprawidłowego przetwarzania transakcji, na przykład, automatyczne tworzenie plików i procedur do wyjaśnienia, a następnie terminowe usuwanie błędnych pozycji,
- 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 innych niż transakcje, takich jak umorzenie i amortyzacja aktywów oraz 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 sprawozdaniu finansowym.

A91. Sprawozdanie finansowe może zawierać informacje uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych. Przykłady takich informacji mogą obejmować:

- informacje uzyskane z umów leasingu ujawnione w sprawozdaniu finansowym, takie jak opcje odnowienia lub przyszłe płatności leasingowe,
- informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały sporządzone przez system zarządzania ryzykiem w jednostce,
- informacje dotyczące wartości godziwej sporządzone przez ekspertów kierownika jednostki i ujawnione w sprawozdaniu finansowym,
- informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym uzyskane z modeli lub z innych obliczeń wykorzystanych do opracowania oszacowań ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, w tym informacje odnoszące się do podstawowych danych i założeń wykorzystanych w tych modelach, takich jak:
  - założenia opracowane wewnętrznie, które mogą wpływać na okres użyteczności składnika aktywów lub
  - dane takie jak stopy procentowe, na które wpływ mają czynniki pozostające poza kontrolą jednostki,
- informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym na temat analiz wrażliwości wynikających z modeli finansowych, które wykazują, że kierownik jednostki rozważył alternatywne założenia,

- informacje ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane na podstawie deklaracji podatkowych i ewidencji podatkowej jednostki,
- informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane w wyniku analiz przeprowadzonych, dla poparcia oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności dokonanej przez kierownika jednostki, takie jak ujawnienia, jeżeli jakiegokolwiek istnieją, na temat zdarzeń lub uwarunkowań, które zostały zidentyfikowane jako takie, które mogą budzić znaczące wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.<sup>15</sup>

A92. Zrozumienie systemu informacyjnego stosownego dla sprawozdawczości finansowej, wymagane przez paragraf 18 niniejszego standardu (w tym zrozumienie stosownych aspektów tego systemu w odniesieniu do informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym, uzyskanych z księgi głównej i ksiąg pomocniczych lub spoza nich), jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta. Na przykład, pewne kwoty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki (takie jak ujawnienia dotyczące ryzyka kredytowego, ryzyka płynności oraz ryzyka rynkowego) mogą być oparte na informacjach uzyskanych z systemu zarządzania ryzykiem jednostki. Od biegłego rewidenta nie wymaga się jednak zrozumienia wszystkich aspektów systemu zarządzania ryzykiem, a przy określaniu niezbędnego zrozumienia kieruje się on zawodowym osądem.

Zapisy księgowo (Zob. par.18(f))

A93. System informacyjny jednostki obejmuje zazwyczaj stosowanie standardowych zapisów księgowych, których powtarzalne dokonywanie jest wymagane do zarejestrowania transakcji. Przykładami mogłyby być zapisy dziennika służące zarejestrowaniu w księdze głównej sprzedaży, zakupów oraz wydatków gotówkowych lub zarejestrowaniu szacunków księgowych dokonywanych okresowo przez kierownika jednostki, takich jak zmiany oszacowań nieściągalnych należności.

A94. Proces sprawozdawczości finansowej jednostki obejmuje także stosowanie niestandardowych zapisów dziennika dla zarejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji lub korekt. Przykłady takich zapisów obejmują korekty konsolidacyjne oraz zapisy związane z połączeniem lub zbyciem jednostek lub niepowtarzalne oszacowania, takie jak utrata wartości składnika aktywów. W ręcznych systemach księgi głównej, niestandardowe zapisy dziennika mogą być zidentyfikowane poprzez inspekcję ksiąg rachunkowych, dzienników i dokumentacji stanowiącej podstawę zapisów. Gdy do prowadzenia księgi głównej i sporządzania sprawozdania finansowego stosuje się procedury automatyczne, takie zapisy mogą istnieć tylko w formie elektronicznej i dlatego mogą być łatwiejsze do zidentyfikowania dzięki stosowaniu wspomaganych komputerowo technik badania.

Powiązane procesy gospodarcze (Zob. par. 18)

A95. 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

---

<sup>15</sup> Zobacz paragrafy 19-20 z MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

finansowej.

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

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek (Zob. par. 18)

A96. System informacyjny oraz powiązane procesy gospodarcze stosowne dla sprawozdawczości finansowej w małych jednostkach, obejmują odpowiednie aspekty tego systemu dotyczące ujawnionych informacji w sprawozdaniu finansowym uzyskanych z księgi głównej i ksiąg pomocniczych lub spoza nich, 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 informacyjnych jednostki stosownych dla sprawozdawczości finansowej może być zatem łatwiejsze podczas badania mniejszych jednostek i może być w większym stopniu zależne od zapytań niż od przeglądu dokumentacji. Tym niemniej potrzeba uzyskania zrozumienia pozostaje ważna.

Komunikacja (Zob. par. 19)

A97. 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 zrozumiał, w jaki sposób ich czynności wykonywane w systemie informacyjnym sprawozdawczości finansowej wiążą się z pracą innych osób oraz środkami 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 działania.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A98. Komunikacja może być mniej sformalizowana i łatwiejsza do osiągnięcia w małej jednostce niż w większej, ze względu na mniej poziomów odpowiedzialności i większą widoczność oraz dostępność kierownika jednostki.

*Elementy kontroli wewnętrznej - czynności kontrolne znaczące dla badania (Zob. par. 20)*

A99. 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 te powiązane z:

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

A100. Czynnościami kontrolnymi, znaczącymi 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 i odpowiednich dowodów badania, wymaganych odpowiednio przez paragrafy 29 i 30 lub
- te, które biegły rewident na podstawie osądu uznał za stosowne.

A101. 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 kontroli.

A102. Biegły rewident może położyć nacisk na identyfikację i uzyskanie zrozumienia czynności kontrolnych, które skierowane są do tych obszarów, w których jego zdaniem ryzyka istotnego zniekształcenia są prawdopodobnie wyższe. Gdy każda z wielu czynności kontrolnych osiąga ten sam cel, nie jest konieczne uzyskanie zrozumienia każdej czynności kontrolnej związanej z takim celem.

A103. Czynności kontrolne stosowne dla badania mogą obejmować, oprócz kontroli odpowiadających na ryzyka związane z saldami kont i transakcjami, również kontrole ustanowione przez kierownika jednostki w odpowiedzi na ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z ujawnieniami przygotowywanymi niezgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Takie działania kontrolne mogą dotyczyć informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych.

A104. Wiedza biegłego rewidenta o istnieniu lub braku czynności kontrolnych, uzyskana dzięki zrozumieniu innych składników kontroli wewnętrznej, pomaga biegłemu rewidentowi ustalić, czy konieczne jest poświęcenie dodatkowej uwagi na uzyskanie zrozumienia czynności kontrolnych.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A105. Koncepcje, na których bazują czynności kontrolne w małych jednostkach, będą prawdopodobnie podobne do tych dla dużych jednostek, ale formalizm, z którym są stosowane, może się różnić. Ponadto małe jednostki mogą uznać, że pewne rodzaje czynności kontrolnych nie są stosowne ze względu na kontrole zastosowane przez kierownika jednostki. Na przykład, wyłączne prawo kierownika jednostki do przyznawania kredytów klientom oraz aprobowania znaczących zakupów może zapewniać silną kontrolę ważnych sald kont i transakcji, zmniejszając lub eliminując potrzebę bardziej szczegółowych czynności kontrolnych.

A106. Czynności kontrolne stosowne dla badania mniejszej jednostki są prawdopodobnie związane z głównymi cyklami transakcji, takimi jak przychody, zakupy i koszty wynagrodzeń.

Ryzyka wynikające z IT (Zob. par. 21)

A107. 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.

A108. Ogólne kontrole IT są to polityki i procedury dotyczące wielu aplikacji i wspierają skuteczne działanie kontroli aplikacji. Mają one zastosowanie do serwerów mainframe, miniframe oraz



środowisk końcowych użytkowników. Ogólne kontrole IT, które utrzymują integralność informacji i bezpieczeństwo danych, obejmują zazwyczaj kontrole nad:

- centrum danych i działania sieci,
- nabywaniem, zmianą i utrzymywaniem oprogramowania systemowego,
- zmianą programu,
- bezpieczeństwem dostępu,
- nabywaniem, rozwojem i utrzymywaniem systemów aplikacyjnych.

Zasadniczo wdraża się je aby zająć się ryzykami, o których mowa w paragrafie A64 powyżej.

A109. 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 zatwierdzone, a także rejestrowane i przetwarzane w sposób kompletny i prawidłowy. Przykłady obejmują sprawdzenie edycji danych wejściowych oraz kolejności numeracji z ręczną interwencją w przypadku wystąpienia raportów odstępstw lub korekty w miejscu wprowadzania danych.

*Elementy kontroli wewnętrznej - monitorowanie kontroli (Zob. par. 22)*

A110. 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. Kierownictwo wykonuje monitorowanie kontroli poprzez bieżące działania, odrębne oceny lub połączenia tych dwóch elementów. Bieżące działania monitorowania są często wbudowane w zwykłe, powtarzalne działania jednostki i obejmują regularne działania zarządcze i nadzorcze.

A111. Czynności monitorowania przez kierownika jednostki mogą obejmować wykorzystywanie informacji uzyskiwanych od osób zewnętrznych, takich jak zażalenia klientów i uwagi regulatora, które mogą wskazywać problemy lub podkreślać obszary wymagające udoskonaleń.

*Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek*

A112. Monitorowanie kontroli przez kierownictwo jest często wykonywane przez kierownika jednostki lub właściciela-kierownika bezpośrednio zaangażowanego w działalność. Zaangażowanie to często identyfikuje znaczące odchylenia od oczekiwań oraz niedokładności danych finansowych, prowadzące do podjęcia działań naprawczych do danej kontroli.

*Funkcja audytu wewnętrznego w jednostce (Zob. par. 23)*

A113. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, uzyskanie 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 oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia.

A114. 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.

- A115. Obowiązki funkcji audytu wewnętrznego mogą obejmować przeprowadzanie procedur i ocenę wyników, aby dostarczać kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór zapewnienia dotyczącego zaprojektowania i skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej i nadzoru. Jeżeli tak jest, to funkcja audytu wewnętrznego może odgrywać ważną 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.
- A116. Zapytania biegłego rewidenta kierowane do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego zgodnie z paragrafem 6(a) niniejszego standardu pomagają biegłemu rewidentowi uzyskać zrozumienie charakteru obowiązków funkcji audytu wewnętrznego. Jeżeli biegły rewident uzna, że obowiązki tej funkcji są powiązane ze sprawozdawczością finansową jednostki, może następnie uzyskać zrozumienie działań dokonanych lub zamierzonych przez funkcję audytu wewnętrznego poprzez przegląd planu badania funkcji audytu wewnętrznego za dany okres, jeżeli taki plan istnieje, oraz omówienie tego planu z odpowiednimi osobami z tej funkcji.
- A117. Jeżeli charakter obowiązków i działań 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, lub ograniczenia zakresu procedur badania, które mają zostać wykonane bezpośrednio przez biegłego rewidenta, aby uzyskać dowody badania. Bardziej prawdopodobne jest, że biegli rewidenty będą w stanie wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego jednostki, gdy okaże się, na przykład, na podstawie doświadczenia z poprzednich badań lub procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta, że jednostka posiada komórkę audytu wewnętrznego, która jest wyposażona w adekwatne i odpowiednie zasoby do wielkości jednostki i rodzaju jej działalności, a także jej sprawozdawczość jest bezpośrednio związana z osobami sprawującymi nadzór.
- A118. Jeżeli, na podstawie wstępnego zrozumienia przez biegłego rewidenta funkcji audytu wewnętrznego, przewiduje on wykorzystanie jej pracy do zmiany rodzaju albo rozłożenia w czasie lub ograniczenia zakresu procedur badania do wykonania, stosuje się MSB 610 (zmieniony w 2013 roku).
- A119. Jak dodatkowo omówiono w MSB 610 (zmienionym w 2013 roku), działania funkcji audytu wewnętrznego są odrębne od innych kontroli monitorujących, które mogą być stosowne dla sprawozdawczości finansowej, takich jak przeglądy informacji rachunkowości zarządczej, które zostały zaprojektowane, aby przyczyniać się do zapobiegania lub wykrywania zniekształceń w jednostce.
- A120. Ustalenie, na początku wykonywania zlecenia, komunikowania się z odpowiednimi osobami z funkcji audytu wewnętrznego jednostki oraz prowadzenie takiej komunikacji podczas zlecenia, może ułatwiać skuteczną wymianę informacji. Stwarza to środowisko, w którym biegły rewident może zostać poinformowany o znaczących kwestiach, które mogą skupiać uwagę funkcji audytu wewnętrznego, gdy takie kwestie mogą wpływać na pracę biegłego rewidenta. MSB 200 przedstawia znaczenie planowania i wykonania przez biegłego rewidenta badania z zawodowym sceptycyzmem, w tym wyczerpania na informacje, kwestionujące wiarygodność dokumentów

i odpowiedzi na zapytania, które mają być użyte jako dowody badania. W związku z tym, komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego podczas 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 oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.

Źródła informacji (Zob. par. 24)

A121. Wiele informacji wykorzystywanych w monitorowaniu mogło zostać wytworzonych przez system informacyjny jednostki. Jeżeli kierownictwo przyjmie bezpodstawnie założenie, że dane wykorzystywane w monitorowaniu są dokładne, to błędy, które mogą być zawarte w tych informacjach mogą potencjalnie prowadzić do wyciągania 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 oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia**

*Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (Zob. par. 25(a))*

A122. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniem finansowym 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 stwierdzenia, na przykład, przez obejście kontroli wewnętrznej przez kierownika jednostki. Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mogą być szczególnie znaczące dla rozważania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem.

A123. Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mogą w szczególności wynikać ze słabości środowiska kontroli (choć ryzyka te mogą wiązać się także z innymi czynnikami, takimi jak pogarszające się warunki gospodarcze). Na przykład takie słabości, jak brak kompetencji kierownika jednostki lub brak nadzoru nad sporządzaniem sprawozdania finansowego, mogą mieć bardziej rozległy wpływ na sprawozdania finansowe i mogą wymagać ogólnej reakcji biegłego rewidenta.

A124. Zrozumienie przez biegłego rewidenta kontroli wewnętrznej może zrodzić wątpliwości co do możliwości zbadania sprawozdania finansowego jednostki. Na przykład:

- wątpliwości co do uczciwości kierownictwa jednostki mogą być tak poważne, iż doprowadzą biegłego rewidenta do wniosku, że ryzyko wypaczenia przez kierownika jednostki sprawozdania finansowego uniemożliwi 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 sprawozdania finansowego.

A125. MSB 705 (zmieniony)<sup>16</sup> ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących ustalenia, czy istnieje potrzeba wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem lub odmowy wydania opinii lub, co może być wymagane w niektórych przypadkach, wycofania się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji.

*Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (Zob. par. 25(b))*

A126. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla grup 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 stwierdzenia, niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Identyfikując i dokonując oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, biegły rewident może uznać, że zidentyfikowane ryzyka dotyczą bardziej rozległe sprawozdania finansowego jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń.

*Wykorzystanie stwierdzeń*

A127. W oświadczeniu, że sprawozdanie finansowe jest zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, kierownik jednostki domyślnie lub wprost formułuje stwierdzenia dotyczące ujmowania, wyceny i prezentacji grup transakcji i zdarzeń, sald kont i ujawnień.

A128. Biegły rewident może wykorzystać stwierdzenia opisane w paragrafie A129(a)-(b) poniżej lub wyrazić je w inny sposób, pod warunkiem, że wszystkie aspekty opisane poniżej zostały uwzględnione. Na przykład, biegły rewident może wybrać połączenie stwierdzeń dotyczących grup transakcji i zdarzeń oraz związanych z nimi ujawnień ze stwierdzeniami dotyczącymi sald kont oraz związanych z nimi ujawnień.

*Stwierdzenia dotyczące grup transakcji, sald kont i powiązanych ujawnień*

A129. Stwierdzenia wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważania różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić, mogą należeć do następujących kategorii:

- a) stwierdzenia dotyczące grup transakcji i zdarzeń oraz związanych z nimi ujawnień dla okresu zgodnego z badaniem:
  - (i) wystąpienie – transakcje i zdarzenia, które zostały zaksięgowane lub ujawnione, wystąpiły i takie transakcje i zdarzenia dotyczą jednostki,
  - (ii) kompletność – wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane, a wszystkie związane z nimi ujawnienia, które powinny zostać ujęte w sprawozdaniu finansowym, zostały ujęte,
  - (iii) dokładność – kwoty i inne dane dotyczące zaksięgowanych transakcji i zdarzeń zostały odpowiednio zaksięgowane, a związane z nimi ujawnienia zostały odpowiednio wycenione i opisane,
  - (iv) rozgraniczenie między okresami – transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym,
  - (v) klasyfikacja – transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach,
  - (vi) prezentacja – transakcje i zdarzenia są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane oraz związane z nimi ujawnienia są stosowne

---

<sup>16</sup> MSB 705 (zmieniony), „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

i rozumiały w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,

- b) stwierdzenia dotyczące sald kont i związanych z nimi ujawnień 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, które powinny być zaksięgowane, zostały zaksięgowane i wszystkie związane z nimi ujawnienia, które powinny zostać ujęte w sprawozdaniu finansowym, zostały ujęte,
  - (iv) dokładność, wycena i przyporządkowanie – aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym we właściwych kwotach, a wszelkie wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania zostały odpowiednio zaksięgowane oraz związane z nimi ujawnienia zostały odpowiednio wycenione i opisane,
  - (v) klasyfikacja – aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały zaksięgowane na właściwych kontach,
  - (vi) prezentacja – aktywa, zobowiązania i kapitał własny są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane oraz związane z nimi ujawnienia są stosowne i rozumiały w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Stwierdzenia dotyczące innych ujawnień

A130. Stwierdzenia opisane powyżej w paragrafie 129(a)-(b), odpowiednio dostosowane, mogą być także wykorzystane przez biegłego rewidenta przy rozważaniu różnego rodzaju potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić w ujawnieniach nie związanych bezpośrednio z zaksięgowanymi grupami transakcji, zdarzeniami lub saldami kont. Jako przykład takiego ujawnienia, może być wymagane, aby jednostka opisała swoje narażenie na ryzyka powstające z instrumentów finansowych, w tym jak ryzyka powstają, cele, polityki i procesy zarządzania ryzykiem, oraz metody wykorzystywane przy mierzeniu ryzyka.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A131. Formułując stwierdzenia dotyczące sprawozdania finansowego jednostek sektora publicznego, oprócz tych stwierdzeń, o których mowa w paragrafie A129(a)-(b) kierownik jednostki może często stwierdzać, że transakcje i zdarzenia nastąpiły zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub wiarygodnymi źródłami. Takie stwierdzenia mogą być objęte zakresem badania sprawozdania finansowego.

*Proces identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 26(a))*

A132. Informacje zgromadzone w wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka, w tym dowody badania uzyskane w trakcie oceny modelu kontroli oraz ustalenia, czy zostały one wdrożone, stosuje się jako dowody badania wspierające oszacowanie ryzyka. Oszacowanie ryzyka określa rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres dalszych procedur badania, które należy przeprowadzić. Przy identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym,

biegły rewident wykazuje zawodowy sceptycyzm zgodnie z MSB 200<sup>17</sup>.

A133. Załącznik 2 zawiera przykłady warunków i zdarzeń, które mogą wskazywać na istnienie ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z ujawnieniami.

A134. Jak wyjaśniono w MSB 320<sup>18</sup>, istotność i ryzyko badania są rozważane przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia w grupach transakcji, saldach kont i ujawnieniach. Ustalenie istotności przez biegłego rewidenta jest kwestią zawodowego osądu, na który wpływa postrzeganie przez niego potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego w zakresie sprawozdawczości finansowej<sup>19</sup>.

A135. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące ujawnień w sprawozdaniu finansowym przy identyfikacji ryzyk obejmują ujawnienia ilościowe i jakościowe, których zniekształcenie może być istotne (tj. zasadniczo, zniekształcenia uznaje się za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną one na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego jako całości). W zależności od okoliczności jednostki i zlecenia, przykłady ujawnień, które będą miały aspekty jakościowe i które mogą być stosowne przy oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, obejmują ujawnienia dotyczące:

- płynności i warunków zadłużenia jednostki znajdującej się w trudnej sytuacji finansowej,
- zdarzeń lub okoliczności, które doprowadziły do ujęcia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości,
- kluczowych źródeł niepewności szacunków, w tym założeń dotyczących przyszłości,
- charakteru zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz innych stosownych ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie zasady sprawozdawczości finansowej, gdzie na przykład, oczekuje się, że nowe wymogi sprawozdawczości finansowej mają znaczący wpływ na sytuację finansową i wyniki finansowe jednostki,
- umów dotyczących płatności w formie akcji, w tym informacji na temat sposobu ustalenia ujętych kwot oraz innych stosownych ujawnień,
- stron powiązanych i transakcji ze stronami powiązanymi,
- analizy wrażliwości, w tym wpływu zmian założeń wykorzystywanych w technikach wyceny stosowanych przez jednostkę, mających na celu umożliwienie użytkownikom zrozumienie niepewności związanej z wyceną zaksięgowanej lub ujawnionej kwoty.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A136. Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym mniejszych jednostek mogą być mniej szczegółowe lub mniej złożone (np. niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej pozwalają mniejszym jednostkom na udostępnienie mniejszej liczby ujawnień w sprawozdaniu finansowym). Nie zwalnia to jednak biegłego rewidenta z obowiązku uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej, ponieważ dotyczy to ujawnień.

*Powiązanie kontroli ze stwierdzeniami (Zob. par. 26(c))*

A137. Dokonując oszacowania ryzyka, biegły rewident może zidentyfikować kontrole, które

---

<sup>17</sup> MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 15.

<sup>18</sup> MSB 320, paragraf A1.

<sup>19</sup> MSB 320, paragraf 4.

prawdopodobnie zapobiegną lub wykryją i skorygują istotne zniekształcenie określonego stwierdzenia. Zasadniczo użyteczne jest uzyskanie 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.

A138. Przeciwnie, niektóre czynności kontrolne mogą wywierać szczególny wpływ na pojedyncze stwierdzenia zawarte w określonej grupie transakcji lub saldzie konta. Na przykład, czynności kontrolne, które jednostka ustanowiła w celu zapewnienia, że jej personel prawidłowo przelicza i księguje zapasy w ramach rocznego spisu z natury, wiążą się bezpośrednio ze stwierdzeniami istnienia i kompletności dla salda konta zapasów.

A139. Kontrole mogą być zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio powiązane ze stwierdzeniem. Im bardziej pośredni jest związek, tym mniejsza może być skuteczność kontroli dla zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń danego stwierdzenia. Na przykład, przegląd przez kierownika zestawień sprzedaży z działalności handlowej poszczególnych sklepów w regionie, zwykle tylko pośrednio wiąże się ze stwierdzeniem kompletności dla przychodów ze sprzedaży. Dlatego może być mniej skuteczny dla zmniejszania ryzyka dla tego stwierdzenia, niż kontrole bardziej bezpośrednio powiązane z tym stwierdzeniem, takie jak porównywanie dokumentów przewozowych z fakturami.

#### *Istotne zniekształcenia*

A139. Potencjalne zniekształcenia w pojedynczych częściach sprawozdania i ujawnieniach mogą zostać uznane za istotne ze względu na ich wielkość, rodzaj lub okoliczności. (Zob. par. 26(d))

#### *Znaczące ryzyka*

#### *Identyfikowanie znaczących ryzyk (Zob. par. 28)*

A140. 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 szacunków księgowych, którym towarzyszy znacząca niepewność związana z wyceną. Rutynowe, nieskomplikowane transakcje, stanowiące przedmiot systematycznego przetwarzania, z mniejszym prawdopodobieństwem tworzą znaczące ryzyka.

A141. 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.

A142. Dla znaczących zagadnień związanych z osądem, które wymagają opracowania szacunków księgowych, ryzyka istotnego zniekształcenia mogą być wyższe i powstawać w związku z takimi kwestiami jak:

- zasady rachunkowości dla szacunków księgowych lub ujmowania przychodów mogą stanowić przedmiot różniących się interpretacji,

- wymagany osąd może być subiektywny lub skomplikowany, albo wymagać przyjęcia założeń co do skutków przyszłych zdarzeń, na przykład, osądu dotyczącego wartości godziwej.

A143. MSB 330 określa konsekwencje dla dalszych procedur badania zidentyfikowania ryzyka jako znaczącego<sup>20</sup>.

Znaczące ryzyka związane z ryzykami istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

A144. MSB 240 dostarcza dalszych wymogów i wytycznych w odniesieniu do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem<sup>21</sup>.

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

A145. Chociaż często jest mało prawdopodobne, aby ryzyka dotyczące znaczących nietypowych zagadnień lub wymagających osądu były przedmiotem rutynowych kontroli, to kierownik jednostki może mieć inne reakcje zmierzające do postępowania z takimi ryzykami. Dlatego zrozumienie przez biegłego rewidenta, czy jednostka zaprojektowała i wdrożyła kontrole dotyczące znaczących ryzyk wynikających z nietypowych 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 przez kierownictwo wyższego szczebla lub ekspertów,
- udokumentowane procesy dla szacunków,
- zatwierdzanie przez osoby sprawujące nadzór.

A146. 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 radcy prawni), czy dokonano oceny potencjalnych skutków oraz w jaki sposób proponuje się ujawnić zaistniałe okoliczności w sprawozdaniu finansowym.

A147. 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 wewnętrznej.<sup>22</sup>

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

A148. Ryzyka istotnego zniekształcenia mogą bezpośrednio wiązać się z rejestrowaniem rutynowych grup transakcji lub sald kont oraz sporządzaniem wiarygodnego sprawozdania finansowego. Ryzyka takie mogą obejmować ryzyka niedokładnego lub niekompletnego przetwarzania rutynowych i znaczących grup transakcji, takich jak przychody, zakupy, wpływy i wydatki gotówkowe jednostki.

A149. Jeżeli takie rutynowe transakcje gospodarcze są przedmiotem wysoce zautomatyzowanego przetwarzania, w którym nie następuje lub następuje tylko niewielka ingerencja ręczna, to

---

<sup>20</sup> MSB 330, paragrafy 15 i 21.

<sup>21</sup> MSB 240, paragrafy 25-27.

<sup>22</sup> MSB 265, „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”, paragraf A7.



przeprowadzenie tylko procedur wiarygodności w związku z tym ryzykiem może nie być możliwe. Na przykład, biegły rewident może uznać, że ma to miejsce w okolicznościach, 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.

A150. MSB 330 określa konsekwencje, jakie dla dalszych procedur badania rodzi zidentyfikowanie takich ryzyk<sup>23</sup>.

*Weryfikacja oszacowania ryzyka (Zob. par. 31)*

A151. W czasie badania biegły rewident może zwrócić uwagę na informacje znacząco różne od informacji, na których opierało się oszacowanie ryzyka. Na przykład, oszacowanie ryzyka mogło opierać się na oczekiwaniu, że pewne 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 częstotliwości większej od odpowiadającej oszacowaniu ryzyka przez biegłego rewidenta. W takich okolicznościach oszacowanie ryzyka może nie odzwierciedlać odpowiednio prawdziwych okoliczności jednostki, a dalsze zaplanowane procedury badania mogą nie być skuteczne dla wykrycia istotnych zniekształceń. Zobacz MSB 330 w sprawie dalszych wytycznych.

**Dokumentacja** (Zob. par. 32)

A152. Sposób, w jaki udokumentowane są wymogi określone w paragrafie 32, ustala biegły rewident na podstawie swego zawodowego osądu. Na przykład, przy badaniu małych jednostek dokumentacja może być włączona do dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej ogólnej strategii i planu badania<sup>24</sup>. Podobnie, na przykład, wyniki oszacowania ryzyka mogą być dokumentowane oddzielenie lub mogą udokumentowane w części dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej dalszych procedur<sup>25</sup>. Postać i zakres dokumentacji zależą od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej, dostępności informacji z jednostki oraz metodologii badania i technologii stosowanej podczas badania.

A153. 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 dokumentowane przez biegłego rewidenta obejmują te, na których biegły rewident oparł oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.

A154. Zakres dokumentacji może także odzwierciedlać doświadczenie i umiejętności członków zespołu wykonującego zlecenie. Pod warunkiem, że wymogi MSB 230 są zawsze spełnione, badanie, którego podjął się zespół wykonujący zlecenie składający się z osób o mniejszym doświadczeniu,

---

<sup>23</sup> MSB 330, paragraf 8.

<sup>24</sup> MSB 300, „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, paragrafy 7 i 9.

<sup>25</sup> MSB 330, paragraf 28.

może wymagać bardziej szczegółowej dokumentacji pomagającej im w uzyskaniu odpowiedniego zrozumienia jednostki niż badanie, które przeprowadzają osoby doświadczone.

A155. W przypadku powtarzalnych badań pewna część dokumentacji może być ponownie wykorzystana, po jej aktualizacji, w miarę potrzeby, aby odzwierciedlić zmiany w działalności lub procesach jednostki.

## Załącznik 1

(Zob. par. 4(c), 14-24 oraz A77-A121)

### Elementy kontroli wewnętrznej

1. Niniejszy załącznik udziela wyjaśnień dotyczących elementów kontroli wewnętrznej, przedstawionych w paragrafach 4(c), 14-24 i A77-A121 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 monitorują. Uczciwość i etyczne postępowanie są wypadkową przyjętych przez jednostkę standardów etyki i postępowania, sposobu ich komunikowania i egzekwowania w praktyce. Egzekwowanie uczciwości i wartości etycznych obejmuje, na przykład, działania kierownika jednostki służące wyeliminowaniu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogłyby 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 zestawienia polityk i kodeksów postępowania, a także poprzez przykłady.
  - (b) *Zobowiązanie do kompetencji.* Kompetencje oznaczają wiedzę i umiejętności niezbędne do wykonania zadań zdefiniowanych w opisie stanowiska danej osoby.
  - (c) *Uczestnictwo osób sprawujących nadzór.* Świadomość kontroli w jednostce zależy w znacznym stopniu od osób sprawujących nadzór. Znaczenie obowiązków osób sprawujących nadzór znajduje swój wyraz w kodeksach postępowania i innych przepisach prawa i regulacjach lub wytycznych opracowanych do korzystania przez osoby sprawujące 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. Na przykład, postawa i działania kierownika jednostki dotyczące sprawozdawczości finansowej mogą się przejawiać w konserwatywnym lub agresywnym wyborze spośród dostępnych alternatywnych zasad rachunkowości oraz w sumienności i konserwatyzmie, z jakim ustala się szacunki księgowe.
  - (e) *Struktura organizacyjna.* Ustanowienie właściwej 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 działalności.
  - (f) *Przypisanie uprawnień i odpowiedzialności.* Przypisanie uprawnień i odpowiedzialności może obejmować polityki dotyczące odpowiednich praktyk gospodarczych, wiedzę i doświadczenie 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. Na przykład, standardy dla rekrutacji najbardziej wykwalifikowanych osób – z naciskiem 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 oraz obejmują takie praktyki, jak szkolenia naukowe 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 oszacowania ryzyka przez jednostkę**

3. Dla celów sprawozdawczości finansowej proces oszacowania ryzyka przez jednostkę obejmuje sposób, w jaki kierownik jednostki identyfikuje ryzyka gospodarcze stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej właściwymi dla jednostki, szacuje ich znaczenie, ocenia prawdopodobieństwo ich wystąpienia i decyduje o podjęciu działań, jakie należy podjąć w celu zareagowania na nie oraz zarządzania nimi i ich skutkami. Na przykład, proces oszacowania ryzyka przez jednostkę może odnosić się do sposobu, w jaki jednostka rozważa możliwość nieujęcia transakcji oraz identyfikuje i analizuje znaczące szacunki zawarte w sprawozdaniu finansowym.
4. Ryzyka stosowne dla wiarygodnej 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 sprawozdaniu finansowym. 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, w których jednostka ma małe doświadczenie, może rodzić nowe ryzyka związane z kontrolą wewnętrzną,

- *Restrukturyzacja firmy.* Restrukturyzacja może towarzyszyć redukcji 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, na przykład, 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 sprawozdania finansowego.

### **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 technologie informacyjne (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,
  - mierzą wartość transakcji w sposób pozwalający na zarejestrowanie ich prawidłowych wartości pieniężnych w sprawozdaniu finansowym,
  - ustalają okres czasu, w którym nastąpiła transakcja, co pozwala na zarejestrowanie transakcji w prawidłowym okresie obrotowym,
  - prawidłowo prezentują transakcje i związane z nimi ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.
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 takie formy, jak podręczniki polityk, podręczniki rachunkowości i sprawozdawczości finansowej lub memoranda. Komunikowanie może też następować elektronicznie, ustnie lub poprzez działania kierownictwa.

### **Czynności kontrolne**

9. Ogólnie czynności kontrolne, które mogą być stosowne dla badania, można podzielić na następujące polityki i procedury:
  - *Przeglądów 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 działaniami wyjaśniającymi i naprawczymi; porównywanie danych wewnętrznych z informacjami ze źródeł

zewnętrznych, oraz przegląd wyników funkcjonalnych lub działalności.

- *Przetwarzanie 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 i 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 lub monitorującego to wykorzystanie, które mogłyby zmienić dane finansowe lub zapisy, bez pozostawienia ścieżki rewizyjnej.
- *Kontrole fizyczne.* Kontrole te obejmują:
  - fizyczne bezpieczeństwo aktywów, w tym odpowiednie zabezpieczenia, takie jak infrastruktura zabezpieczająca 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 (na przykład, porównywanie wyników spisów z natury gotówki w kasie, papierów wartościowych i zapasów z dokumentacją księgową).

Stopień, w jakim kontrole fizyczne, mające na celu zapobiegać kradzieży aktywów, są odpowiednie 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 jakakolwiek osoba miała możliwość zarówno popełniania, jak i ukrywania błędów lub oszustw w toku normalnego wykonywania przez nią obowiązków.

10. Pewne 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 wytycznych, 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 są monitorowane, pracownicy prawdopodobnie mogą przestać je sporządzać.

12. Audytorzy wewnętrzni lub pracownicy pełniący podobne funkcje mogą przyczyniać 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 przekazują informacje o jej mocnych i słabych stronach, a także zaleceniach służących ulepszeniu kontroli wewnętrznej.
13. Działania monitorujące mogą obejmować wykorzystywanie informacji uzyskiwanych z komunikacji ze stronami zewnętrznymi, 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 zagadnieniach wpływających na funkcjonowanie kontroli wewnętrznej, na przykład, przekazywać informacje odnośnie sprawdzenia przeprowadzonego przez bankowe organy regulacyjne. Przeprowadzając czynności monitorujące, kierownik jednostki może także rozważyć informacje dotyczące kontroli wewnętrznej uzyskane od zewnętrznych biegłych rewidentów.

### **Warunki i zdarzenia, które mogą wskazywać ryzyka istotnego zniekształcenia**

Poniżej podano przykłady warunków i zdarzeń, które mogą wskazywać na występowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. 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, na przykład w krajach, w których następuje znacząca dewaluacja waluty lub wysoka inflacja.
- Działalność narażona na zmienność rynków, na przykład, 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 do nowych dziedzin.
- Rozszerzanie działalności na nowych terenach.
- Zmiany w jednostce, takie jak duże przejęcia albo 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 ze stronami powiązаныmi.
- 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.
- Zachęty dla kierownictwa i pracowników do podejmowania się fałszowania sprawozdawczości finansowej.
- niespójności między strategią IT jednostki, a jej strategią gospodarczą.
- 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 nietypowych 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, na przykład, refinansowanie zadłużenia, aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz klasyfikacja przeznaczonych do obrotu papierów wartościowych.
- Zastosowanie nowych przepisów w zakresie rachunkowości.
- Wyceny księgowo wymagające złożonych procesów.
- Zdarzenia lub transakcje, z którymi wiąże się znacząca niepewność wyceny, w tym dokonywanie szacunków księgowych i związanych z nimi ujawnień.
- Pominięcie lub ukrycie istotnych informacji w ujawnieniach.
- Toczące się postępowanie sądowe i zobowiązania warunkowe, na przykład, gwarancje sprzedaży, gwarancje finansowe i koszty działań służących przywróceniu środowiska naturalnego do jego pierwotnego stanu.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 315 (Revised) *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)