

Tłumaczenie robocze, nieautoryzowane przez PIBR.

Exposure Draft (Projekt)

Luty 2024 r.

Termin zgłaszania uwag: 5 czerwca 2024 r.

Międzynarodowy Standard Badania

**Proponowany Międzynarodowy
Standard Badania 240 (zmieniony)**

**Obowiązki biegłego rewidenta
podczas badania sprawozdania
finansowego dotyczące oszustw**

oraz

**Proponowane zmiany
dostosowawcze i wynikające
z nowelizacji do innych MSB**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

O IAASB

Niniejszy dokument został przygotowany i zatwierdzony przez International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych). Nie stanowi on autorytatywnego oświadczenia IAASB ani nie zmienia, nie rozszerza ani nie uchyla Międzynarodowych Standardów Badania czy innych Międzynarodowych Standardów IAASB.

Celem IAASB jest służyć interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie konwergencji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, podnosząc w ten sposób jakość i spójność praktyki na całym świecie oraz wzmacniając zaufanie publiczne do globalnego zawodu w zakresie badania sprawozdań finansowych i usług atestacyjnych.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów z udziałem Public Interest Oversight Board – PIOB (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym), która nadzoruje działalność IAASB oraz Consultative Advisory Group – CAG (Konsultacyjna Grupa Doradcza) IAASB, która zapewnia wkład interesu publicznego w opracowywanie standardów i wytycznych (nowa Stakeholder Advisory Council (Rada Doradcza Interesariuszy) rozpocznie działalność w 2024 r. i zastąpi IAASB CAG).

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach można znaleźć na [str. 176-177](#).

ISA.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

PROŚBA O UWAGI

Niniejsze Uzasadnienie/Memorandum Wyjaśniające (Explanatory Memorandum – EM) towarzyszy i powinno być czytane wraz z Projektem (Exposure Draft – ED), *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 240 (zmieniony)*, „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” oraz proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB (ED-240), który został opracowany i zatwierdzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych® (IAASB®). Publikację tę można pobrać ze strony internetowej IAASB: www.iaasb.org. Zatwierdzony tekst został opublikowany w języku angielskim.

Propozycje zawarte w niniejszym ED mogą zostać zmodyfikowane w oparciu o otrzymane komentarze przed ich wydaniem w ostatecznej formie.

Uwagi należy zgłaszać do 5 czerwca 2024 r.

Korzystanie z szablonu odpowiedzi

Zachęcamy wszystkich respondentów do przesyłania swoich uwag drogą elektroniczną przy użyciu dostępnego [szablonu odpowiedzi](#). Szablon odpowiedzi został opracowany w celu ułatwienia odpowiedzi na pytania zawarte w [sekcji 2](#) niniejszego Uzasadnienia. Korzystanie z szablonu ułatwi nam zestawienie i analizę odpowiedzi.

Biorąc pod uwagę, że IAASB wykorzystuje oprogramowanie wspierające naszą analizę komentarzy otrzymanych od respondentów konsultacji publicznych, możesz pomóc nam w przeglądzie odpowiedzi, pamiętając o następujących kwestiach podczas przygotowywania swojego zgłoszenia:

- Odpowiedz bezpośrednio na pytania zawarte w szablonie i uzasadnij swoje odpowiedzi. Jeśli nie zgadzasz się z propozycjami zawartymi w ED, podaj konkretne powody swojego braku zgody i konkretne sugestie dotyczące zmian, które mogą być potrzebne w wymogach lub materiale objaśniającym. Jeśli zgadzasz się z propozycjami, pomocne będzie poinformowanie IAASB o tej opinii.
- Możesz odpowiedzieć na wszystkie pytania lub tylko na te, do których masz konkretne uwagi.
- Przy formułowaniu odpowiedzi na pytanie, najbardziej pomocne jest wskazanie konkretnych aspektów ED, do których odnosi się odpowiedź, na przykład poprzez odniesienie do rozdziałów, nagłówków lub konkretnych paragrafów ED.
- Unikaj wstawiania tabel lub pól tekstowych do szablonu podczas udzielania odpowiedzi na pytania.

Wypełniony szablon odpowiedzi można przesłać za pomocą [łącza](#) "Prześlij komentarz" na stronie internetowej IAASB: www.iaasb.org. Przesyłając wypełniony szablon odpowiedzi, nie jest konieczne dołączanie listu przewodniego z podsumowaniem kluczowych kwestii. Szablon odpowiedzi zapewnia możliwość podania szczegółowych informacji dotyczących Twojej organizacji oraz, jeśli zdecydujesz się to zrobić, wszelkich ogólnych poglądów, które chcesz umieścić w publicznym rejestrze. Wszystkie odpowiedzi zostaną uznane za publiczne i ostatecznie zostaną opublikowane na stronie internetowej IAASB.

TREŚĆ PROJEKTU

Uzasadnienie (Explanatory Memorandum – EM)	Strony 5-42
Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 240 (zmieniony), <i>Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw</i>	Strony 43-132
Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB wynikające z projektu MSB 240 (zmienionego)	Strony 133-175

TLUMACZENIE ROBOCZE

UZASADNIENIE

SPIS TREŚCI

	Strona
Wprowadzenie.....	5
Kontekst.....	5
Koordynacja z innymi grupami zadaniowymi, grupami roboczymi i konsultacyjnymi IAASB oraz IESBA.....	6
Rozdział 1 - Istotne sprawy.....	6
Rozdział 1-A - Kwestie interesu publicznego poruszone w ED-240.....	6
Rozdział 1-B - Przegląd kluczowych zmian proponowanych w ED-240.....	7
Rozdział 1-C - Obowiązki biegłego rewidenta.....	7
Rozdział 1-D - Zawodowy sceptycyzm.....	8
Rozdział 1-E - Bieżący charakter komunikowania się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.....	11
Rozdział 1-F - Identyfikacja i oszacowanie ryzyka	12
Rozdział 1-G - Oszustwo lub podejrzenie oszustwa.....	16
Rozdział 1-H - Przejrzystość w zakresie obowiązków i procedur związanych z oszustwami w sprawozdaniu z badania.....	17
Rozdział 1-I - Dokumentacja.....	22
Rozdział 1-J - Inne sprawy.....	23
Rozdział 1-K - Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji.....	33
Rozdział 2 - Pytania do respondentów.....	34
Projekt (Exposure Draft)	
Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 240 (zmieniony), <i>Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw</i>	38
Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB wynikające z projektu MSB 240 (zmienionego)	121

Wprowadzenie

1. Niniejsze memorandum przedstawia tło i wyjaśnienie projektu proponowanego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 240 (zmienionego), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* (ED-240), który został zatwierdzony do konsultacji przez IAASB w grudniu 2023 r.

Kontekst

Czynniki napędzające projekt

2. Wysokiej jakości badania sprawozdań finansowych przyczyniają się do efektywności rynków kapitałowych i stabilności finansowej. Interes publiczny jest najlepiej obsługiwany, gdy uczestnicy systemu sprawozdawczości finansowej mają zaufanie do audytów sprawozdań finansowych. Jednakże upadłości przedsiębiorstw i skandale na całym świecie w ostatnich latach sprawiły, że temat oszustw wysunął się na pierwszy plan i doprowadził do pytań ze strony interesariuszy o rolę i obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych.
3. Zgodnie z koncentracją IAASB na pojawiających się tematach interesu publicznego, opisanych w *Strategii IAASB na lata 2020-2023*, IAASB rozpoczęła na początku 2020 r. działania związane z gromadzeniem informacji na temat oszustw w badaniu sprawozdań finansowych. Celem działań w zakresie gromadzenia informacji i badań było dalsze rozważenie kwestii i wyzwań związanych ze stosowaniem obowiązującego MSB 240 *"Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw"* w świetle zmieniającego się otoczenia, zmian jurysdykcyjnych i zmieniających się oczekiwań społecznych.
4. We wrześniu 2020 r. IAASB opublikował dokument do dyskusji: *Oszustwa i kontynuacja działalności w badaniu sprawozdania finansowego: Badanie różnic między publicznym postrzeganiem roli biegłego rewidenta i jego obowiązków w badaniu sprawozdania finansowego (Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements Exploring the Differences Between Public Perceptions About the Role of the Auditor and the Auditor's Responsibilities in a Financial Statement Audit (wrzesień 2020 r.))*. Dokument do dyskusji miał na celu uzyskanie opinii interesariuszy z całego ekosystemu sprawozdawczości finansowej na temat tego, czy istniejący MSB 240 wymaga aktualizacji w celu odzwierciedlenia zmieniającego się krajobrazu sprawozdawczości zewnętrznej, a jeśli tak, to w jakich obszarach.

Projekt zmiany istniejącego standardu MSB 240

5. Ponieważ informacje zwrotne z Dokumentu do dyskusji wskazywały, że istniejący MSB 240 powinien zostać zmieniony, IAASB zatwierdziła w grudniu 2021 r. propozycję projektu, która dotyczy zmiany istniejącego MSB 240 oraz zgodnych i wynikających z tego zmian w innych odpowiednich MSB, w celu zwiększenia lub wyjaśnienia odpowiedzialności biegłego rewidenta za oszustwa podczas badania sprawozdań finansowych. Cele projektu, które wspierają interes publiczny, opisane w sekcji III propozycji projektu, obejmowały zmianę istniejącego MSB 240 w celu:
 - (a) Wyjaśnienia roli i odpowiedzialności biegłego rewidenta za oszustwa podczas badania sprawozdań finansowych.
 - (b) Promowania spójnych zachowań i ułatwiania skutecznego reagowania na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem poprzez wzmocnienie MSB 240 w celu ustanowienia bardziej rygorystycznych wymogów oraz ulepszenia i doprecyzowania

materiału objaśniającego tam, gdzie to konieczne.

- (c) Ulepszenia MSB 240 w celu wzmocnienia znaczenia, w trakcie całego badania, odpowiedniego stosowania zawodowego sceptycyzmu w procedurach badania związanych z oszustwami.
- (d) Zwiększenia przejrzystości procedur związanych z nadużyciami finansowymi, w tym wzmocnienie komunikacji z osobami sprawującymi nadzór (TCWG) oraz wymogów dotyczących sprawozdawczości określonych w MSB 240 i innych odpowiednich MSB.

Koordinacja z innymi grupami zadaniowymi, grupami roboczymi i konsultacyjnymi IAASB oraz IESBA

Grupy zadaniowe, grupy robocze i grupy konsultacyjne IAASB

- 6. Od czasu zatwierdzenia propozycji projektu, grupa zadaniowa ds. oszustw koordynowała swoje działania z innymi grupami zadaniowymi i konsultacyjnymi IAASB w celu informowania o rozwoju ED-240. Obejmowało to koordynację z grupą zadaniową ds. badania mniej złożonych jednostek, grupą zadaniową ds. dowodów badania, grupą zadaniową ds. kontynuacji działalności, grupą zadaniową ds. jednostek notowanych i jednostek interesu publicznego (PIE) (ścieżki 1 i 2), grupą konsultacyjną ds. sprawozdawczości biegłych rewidentów, grupą konsultacyjną ds. zawodowego sceptycyzmu i grupą konsultacyjną ds. technologii.
- 7. IAASB zauważa, że zarówno grupa zadaniowa ds. kontynuacji działalności, jak i grupa zadaniowa ds. jednostek notowanych i jednostek zainteresowania publicznego prowadzą aktywne projekty, które również zawierają propozycje, które, jeśli zostaną zatwierdzone, będą miały wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta. IAASB jest świadoma możliwego wpływu, jaki zbiorowe zmiany mogą mieć na sprawozdanie biegłego rewidenta i ma na uwadze skoordynowanie możliwych dat wejścia w życie ED-240 i zmienionych standardów z tych projektów.

Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA)

- 8. Oszustw współpracowała z Radą Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) w celu zapewnienia, że ED-240 jest zgodny z *Międzynarodowym kodeksem etyki zawodowych księgowych IESBA (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności)* (Kodeks IESBA). Omówione kwestie obejmowały konkretne paragrafy w ED-240 odnoszące się do odpowiednich kluczowych pojęć w standardzie, definicję oszustwa, wymogi dotyczące oszustwa lub podejrzenia oszustwa, dodatek dotyczący czynników ryzyka oszustwa oraz powiązania (odniesienia) z Kodeksem IESBA.

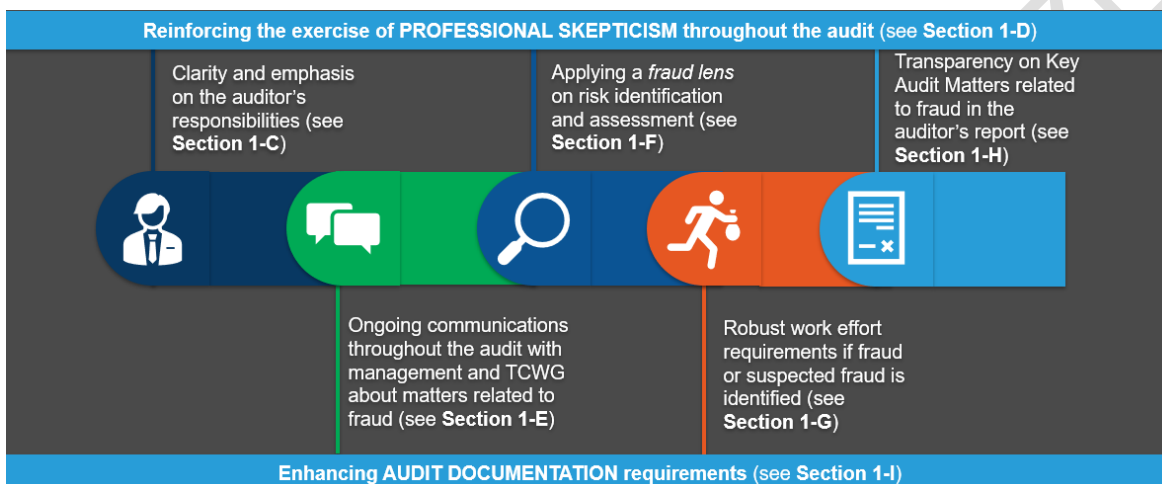
Rozdział 1 - Istotne kwestie

Rozdział 1-A - Kwestie interesu publicznego poruszone w ED-240

- 9. Opracowując ED-240, IAASB wzięła pod uwagę jakościowe cechy standardów określone w paragrafie 26 propozycji projektu oraz te zawarte w Założeniach koncepcyjnych dotyczących interesu publicznego¹ jako kryteria oceny, czy ED-240 odpowiada interesowi publicznemu.

¹ Zob. raport grupy monitorującej [Strengthening the International Audit and Ethics Standard-Setting System](#) (str. 22-23 części dotyczącej ram interesu publicznego "Jakie cechy jakościowe powinny posiadać standardy?").

10. "[Mapping of Key Changes Proposed in ED-240 to the Actions and Objectives in the Project Proposal that Support the Public Interest](#)" ("Public Interest Issues Table"), która towarzyszy niniejszemu uzasadnieniu, przedstawia tabelę, która mapuje proponowane zmiany mające na celu ulepszenie lub wyjaśnienie istniejącego MSB 240 do działań związanych z ustanawianiem standardów zawartych w propozycji projektu, ponieważ działania te są bezpośrednio związane z celami projektu, które wspierają interes publiczny. W tabeli dotyczącej kwestii interesu publicznego podkreślono również, jakie jakościowe cechy ustalania standardów były najważniejsze lub najbardziej istotne przy określaniu, w jaki sposób odnieść się do każdego proponowanego działania.



Rozdział 1-B - Przegląd kluczowych zmian proponowanych w ED-240

11. Powyższy diagram przedstawia i opisuje siedem najbardziej znaczących proponowanych zmian, które zdaniem IAASB odnoszą się do kluczowych kwestii zidentyfikowanych w propozycji projektu. Oczekuje się, że zmiany te zapewnią spójność praktyki i zmianę zachowań biegłych rewidentów:
- Obowiązki biegłego rewidenta (zob. **rozdział 1-C**);
 - Zawodowy sceptycyzm (patrz **rozdział 1-D**);
 - Bieżący charakter komunikacji z kierownictwem i TCWG (patrz **rozdział 1-E**);
 - Identyfikacja i ocena ryzyka (patrz **rozdział 1-F**);
 - Oszustwo lub podejrzenie oszustwa (patrz **rozdział 1-G**);
 - Przejrzystość w zakresie obowiązków i procedur związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. **rozdział 1-H**); oraz
 - Dokumentacja (patrz **rozdział 1-I**).
12. Ponadto w **rozdziale 1-J** opisano inne znaczące zmiany i rozważania, a w **rozdziale 1-K** opisano znaczące zmiany dostosowawcze i następcze.

Rozdział 1-C - Obowiązki biegłego rewidenta

13. Poniżej przedstawiono kluczowe kwestie zidentyfikowane w paragrafie 19 propozycji projektu odnoszące się do roli i obowiązków biegłego rewidenta:

- (a) Paragrafy wprowadzające w obowiązującym MSB 240, które dotyczą nieodłącznych ograniczeń badania związanych z wykrywaniem oszustw, mogą być mylące i prowadzić do niezrozumienia obowiązków biegłego rewidenta.
- (b) Potrzebna jest jasność co do obowiązków biegłego rewidenta związanych z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych.
- (c) Potrzebna jest również jasność co do obowiązków biegłego rewidenta związanych z nieistotnymi oszustwami lub podejrzeniami oszustw zidentyfikowanymi podczas badania.

Nieodłączne ograniczenia

- 14. Respondenci Dokumentu Dyskusyjnego zauważyli, że opisanie nieodłącznych ograniczeń związanych z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych w tych samych paragrafach, w których opisano obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwami, spowodowało pomieszanie tych dwóch kluczowych pojęć i przyczyniło się do braku jasności co do zakresu obowiązków biegłego rewidenta (zob. obowiązujący MSB 240, paragrafy 5-7).
- 15. IAASB proponuje "rozdzielić" te kluczowe pojęcia w paragrafach wprowadzających ED-240 poprzez:
 - Opisanie obowiązków biegłego rewidenta przed nieodłącznymi ograniczeniami badania odpowiednio w paragrafach 2 i 9-11. Ulepszenie to sprawia, że opis obowiązków biegłego rewidenta jest bardziej zwięzły i nie zawiera sformułowań, które mogą być interpretowane jako umniejszające obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych.
 - Wprowadzenie stwierdzenia w paragrafie 9, które wyjaśnia, że nieodłączne ograniczenia nie zmniejszają odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z oszustwami (tj. biegły rewident pozostaje odpowiedzialny za zaplanowanie i przeprowadzenie badania w celu uzyskania wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem). Stwierdzenie to zostało niedawno wprowadzone do brytyjskiego standardu badania oszustw i jest wprowadzane do ED-240 zgodnie ze zobowiązaniem IAASB, opisanym w propozycji projektu, do wykorzystania ulepszeń przyjętych przez inne jurysdykcje do ich standardów związanych z oszustwami.

Obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwami

- 16. Podobnie jak w istniejącym MSB 240, w ED-240 potwierdzono, że główna odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw spoczywa zarówno na kierownictwie, jak i na TCWG jednostki. Jednakże IAASB uważa również, że standard badania odnoszący się do oszustw w badaniu sprawozdań finansowych powinien koncentrować się na roli i obowiązkach biegłego rewidenta i w związku z tym IAASB opisała obowiązki biegłego rewidenta w ED-240 przed obowiązkami kierownictwa i TCWG.
- 17. Wprowadzając zmiany opisane w paragrafach 14-16 powyżej, IAASB nie dążyła do rozszerzenia roli i obowiązków biegłego rewidenta związanych z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych. Opisy nieodłącznych ograniczeń badania oraz obowiązków biegłego rewidenta związanych z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych są spójne z opisem tych pojęć w obowiązującym MSB 240.

Obowiązki biegłego rewidenta związane z nieistotnymi oszustwami i podejrzeniami nieistotnych oszustw

18. Jak opisano w paragrafie 6 standardu ED-240, biegły rewident jest zaniepokojony istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych spowodowanym oszustwem. IAASB wprowadziła kluczową koncepcję w paragrafie 8 ED-240, który dotyczy okoliczności powodujących oszustwo oraz zidentyfikowanych zniekształceń, aby wyjaśnić, w jaki sposób biegły rewident ustala, czy zidentyfikowane zniekształcenie spowodowane oszustwem lub podejrzeniem oszustwa jest istotne dla sprawozdań finansowych. Nowy paragraf A11 wyjaśnia, że chociaż zidentyfikowane zniekształcenie spowodowane oszustwem może nie być "ilościowo istotne", to jednak może być "jakościowo istotne" w zależności od tego, kto zainicjował oszustwo (np. kierownictwo jednostki) i dlaczego oszustwo zostało popełnione (np. w celu zarządzania kluczowymi wskaźnikami wydajności).

Rozdział 1-D - Zawodowy sceptycyzm

19. Kluczową kwestią opisaną w paragrafie 19 propozycji projektu jest to, że należy wzmocnić odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu, w tym przypominanie biegłemu rewidentowi o znaczeniu zachowania czujności wobec warunków, które mogą wskazywać na możliwe oszustwo, oraz utrzymywania zawodowego sceptycyzmu przez cały czas trwania badania.
20. IAASB proponuje następujące ulepszenia, aby wzmocnić znaczenie zachowania zawodowego sceptycyzmu przy stosowaniu ED-240:
- Podkreślenie znaczenia zawodowego sceptycyzmu w akapitach wprowadzających.
 - Nowe i rozszerzone wymagania oraz materiał objaśniający w treści normy.
21. Opracowując proponowane ulepszenia, IAASB wzięła pod uwagę prace przeprowadzone przez IESBA, w tym w szczególności *zmiany Kodeksu w celu promowania roli i sposobu myślenia oczekiwanego od zawodowych księgowych*, opublikowane przez IESBA w październiku 2020 r.

Wprowadzenie

22. IAASB przeniosła część materiału objaśniającego zawartego w paragrafie 13 obowiązującego MSB 240 do paragrafów 12 i 13 nowej sekcji Kluczowe koncepcje ED-240. Paragrafy te podkreślają znaczenie zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas planowania i przeprowadzania badania, na co wskazuje odniesienie do MSB 200,² oraz opisują, w jaki sposób zawodowy sceptycyzm wspiera korzystanie przez biegłego rewidenta z zawodowego osądu. Podejście to jest podobne do podejścia przyjętego przez IAASB w innych niedawno zmienionych MSB; w szczególności w paragrafie 7 MSB 220 (zmienionego),³ paragrafie 3 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)⁴ i paragrafie 9 MSB 600 (zmienionego).⁵

Nowe lub rozszerzone wymagania i materiał objaśniający dotyczące zawodowego sceptycyzmu

Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania

² MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

³ MSB 220 (zmieniony), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*

⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*

⁵ MSB 600 (zmieniony), *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*

23. Paragraf 19 ED-240 zachowuje wymóg zawarty w paragrafie 13 obowiązującego MSB 240, zgodnie z którym biegły rewident zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania badania, uznając możliwość istnienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Jednakże IAASB usunęła ostatnią część tego wymogu, ponieważ uważa, że odwoływanie się do uprzedzeń biegłego rewidenta, opartych na wcześniejszych doświadczeniach, co do uczciwości i rzetelności kierownictwa i TCWG może podważać zachowanie zawodowego sceptycyzmu.
24. IAASB zawarła również nowy materiał objaśniający w paragrafie A25, który z kolei odnosi się do materiału objaśniającego w MSB 220 (zmienionym), aby podkreślić, na przykład, w jaki sposób wysiłki zmierzające do ukrycia oszustwa mogą przejawiać się poprzez naciski na zespół wykonujący zlecenie, które utrudniają właściwe zachowanie zawodowego sceptycyzmu oraz działania, które można podjąć w celu złagodzenia tych przeszkód.

Autentyczność zapisów i dokumentów

25. Zmieniając wymóg zawarty w paragrafie 14 obowiązującego MSB 240 (zob. odpowiedni wymóg zawarty w paragrafie 20 ED-240), MSB proponuje usunięcie wyjaśniającego zdania wprowadzającego: "O ile biegły rewident nie ma powodu sądzić inaczej, biegły rewident może zaakceptować zapisy i dokumenty jako autentyczne") z następujących powodów:
- W odpowiedzi na obawy, że zdanie to podważa wymóg, aby biegły rewident odpowiednio reagował w przypadku zidentyfikowania warunków, które wskazują, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione biegłemu rewidentowi.
 - Paragraf A24 MSB 200 zawiera już zdanie "Biegły rewident może uznać zapisy i dokumenty za autentyczne, chyba że biegły rewident ma powód, aby sądzić inaczej". Pozostała część paragrafu A24 zapewnia kontekst dotyczący intencji i zastosowania tego zdania, stwierdzając, że biegły rewident jest jednak zobowiązany do rozważenia wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, oraz do dalszego zbadania, gdy biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności tych informacji, w tym przesłanek wskazujących na możliwe oszustwo. Ponieważ warunkowy wymóg zawarty w paragrafie 20 ED-240 dotyczy sytuacji, w których istnieją przesłanki wskazujące na możliwość oszustwa, MSB uważa, że powtarzanie zdania wprowadzającego w paragrafie A24 MSB 200 w wymogu zawartym w paragrafie 20 ED-240 jest nieuzasadnione.

Proponowane usunięcie zdania wprowadzającego z paragrafu 14 obowiązującego MSB 240 (odpowiadającym wymogiem jest paragraf 20 ED-240) nie ma na celu zwiększenia nakładu pracy związanego z rozważeniem autentyczności zapisów i dokumentów uzyskanych podczas badania.

26. IAASB dodała materiał objaśniający w ED-240, aby odpowiedzieć na obawy, że istniejący MSB 240 nie jest jasny co do tego, czy biegły rewident jest zobowiązany do zaprojektowania i przeprowadzenia procedur w celu zidentyfikowania warunków, o których mowa w wymogu w paragrafie 20 (tj. warunków, które powodują, że biegły rewident uważa, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione biegłemu rewidentowi). Paragrafy A26 i A27 wyjaśniają, że wymóg zawarty w paragrafie 20 ED-240 jest uruchamiany, gdy biegły rewident zidentyfikuje te warunki podczas badania w następujących okolicznościach:

- Podczas przeprowadzania procedur badania zgodnie z ED-240 lub innymi MSB, w tym MSB 500⁶, który wymaga od biegłego rewidenta rozważenia wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania podczas projektowania i przeprowadzania procedur badania; lub
 - Gdy warunki te zwrócą uwagę biegłego rewidenta, w tym gdy zostaną mu one przedstawione przez źródła wewnętrzne lub zewnętrzne w stosunku do jednostki w trakcie badania.
27. IAASB zawarła również w paragrafie A26 listę przykładów warunków, które, jeśli zostaną zidentyfikowane podczas badania, mogą uruchomić wymóg określony w paragrafie 20. Podsumowując, IAASB uznała, że włączenie listy przykładów byłoby pomocne dla niektórych firm audytorskich, które nie posiadają takiej listy w swoich podręcznikach metodologii badania.

Zachowanie czujności w przypadku informacji wskazujących na oszustwo lub podejrzenie oszustwa

28. IAASB wprowadziła nowy wymóg w paragrafie 21 i materiale objaśniającym (paragrafy A29-A32), aby podkreślić znaczenie zachowania czujności w trakcie badania w odniesieniu do informacji wskazujących na oszustwo lub podejrzenie oszustwa. Paragraf A30, na przykład, podkreśla znaczenie zachowania czujności podczas przeprowadzania procedur badania pod koniec badania, gdy może istnieć presja czasu, aby zakończyć zlecenie badania, co może utrudniać właściwe zachowanie zawodowego sceptycyzmu.

Rozdział 1-E - Bieżący charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

29. Kluczową kwestią, wskazaną w ust. 19 propozycji projektu, dotyczącą wymaganej komunikacji z TCWG w kwestiach nadużyć finansowych, jest to, że może ona nie być wystarczająco solidna w obecnym środowisku, w tym fakt, że taka komunikacja dotycząca kwestii nadużyć finansowych nie jest obecnie wyraźnie wymagana w trakcie kontroli.

Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w ED-240

30. IAASB jest zdania, że komunikacja z kierownictwem i TCWG w sprawach związanych z oszustwami jest ważna na wszystkich etapach badania i odzwierciedliła to zarówno w wymogach, jak i materiale objaśniającym w ED-240. Wymogi dotyczące komunikacji nie mają być stosowane w sposób liniowy, ale mają odzwierciedlać iteracyjny charakter badania. Gdy kwestie związane z oszustwem są przekazywane kierownictwu, TCWG lub innym osobom w jednostce, ma to być solidny dwukierunkowy i otwarty dialog z aktywnym udziałem wszystkich stron.
31. Poniższe sekcje zawierają przegląd wymogów zawartych w ED-240, a także materiał objaśniający dotyczący komunikacji z kierownictwem, TCWG i innymi osobami w jednostce na temat kwestii związanych z oszustwami.

Bieżący charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

32. IAASB dodała nowy nadrzędny wymóg w paragrafie 25, aby komunikować się z kierownictwem i TCWG w sprawach związanych z oszustwami w odpowiednich momentach w trakcie zlecenia badania. Nowe materiały objaśniające w paragrafach A39-A43 podkreślają znaczenie solidnej dwustronnej komunikacji pomiędzy kierownictwem lub TCWG a biegłym rewidentem, zakres i czas

⁶ MSB 500, *Dowody badania*

takiej komunikacji, a także przypisanie odpowiedniego członka (członków) zespołu wykonującego zlecenie odpowiedzialnego za taką komunikację.

Prowadzenie dochodzeń w sprawach związanych z oszustwami

33. Dotychczasowy MSB 240 zawierał kilka wymogów dotyczących kierowania zapytań do kierownictwa, TCWG i innych osób w jednostce. IAASB przeniosła i ulepszyła te wymogi oraz dodała nowe wymogi. Wymogi dotyczące kierowania zapytań w sprawach związanych z oszustwami są teraz umieszczone w następujących sekcjach:
- (a) Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Paragrafy 34(c)-34(d), 35(b) i 36(b) standardu ED-240 opierają się na wymogach zawartych w obowiązującym MSB 240 i wymagają od biegłego rewidenta zapytania kierownictwa, TCWG, odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli taka funkcja istnieje) lub innych odpowiednich osób w jednostce o kwestie związane z oszustwami. Ulepszenia obejmują wymóg, aby biegły rewident zapytał TCWG, czy są świadomi niedociągnięć w systemie kontroli wewnętrznej związanych z zapobieganiem i wykrywaniem oszustw oraz wysiłków naprawczych mających na celu wyeliminowanie takich niedociągnięć (zob. paragraf 34(d)(iii) ED-240). Ulepszenia obejmują również bardziej solidne materiały objaśniające dotyczące zapytań TCWG, kierownictwa i innych osób w jednostce oraz zapytań audytu wewnętrznego, odpowiednio w paragrafach A75-A78, A89-A91 i A93-A94 ED-240.
 - (b) Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w celu sprawdzenia stosowności zapisów księgowych i innych korekt. Paragraf 50(a) ED-240 zachowuje paragraf 33(a)(i) obowiązującego MSB 240 i wymaga od biegłego rewidenta, aby zapytał osoby zaangażowane w proces sprawozdawczości finansowej o ich wiedzę na temat niewłaściwych lub nietypowych działań związanych z przetwarzaniem zapisów księgowych i innych korekt.
 - (c) Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa. Dodano nowy wymóg w paragrafie 55(a) ED-240, który wymaga od biegłego rewidenta, aby zapytał o sprawę kierownictwo na poziomie co najmniej o jeden poziom wyższym od zaangażowanych osób oraz, gdy jest to stosowne w danych okolicznościach, aby zapytał o oszustwo lub podejrzenie oszustwa TCWG.

Audytor nie może kontynuować zlecenia audytu

34. Paragraf 60(c)(i) ED-240 zachowuje paragraf 39(c)(i) obowiązującego MSB 240 i wymaga, aby biegły rewident omówił z odpowiednim szczeblem kierownictwa i TCWG wycofanie się biegłego rewidenta ze zlecenia oraz powody tego wycofania.

Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór oraz raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki

35. Wprowadzono ulepszenia do paragrafów 41-44 obowiązującego MSB 240 (paragrafy 66-69 ED-240) w celu dostosowania terminologii stosowanej w wymogach dotyczących komunikacji i sprawozdawczości do kluczowego pojęcia "oszustwa lub podejrzenia oszustwa" zidentyfikowanego przez biegłego rewidenta.

Rozdział 1-F - Identyfikacja i oszacowanie ryzyka

36. Poniżej przedstawiono kluczowe kwestie zidentyfikowane w paragrafie 19 propozycji projektu odnoszące się do procesu identyfikacji i oceny ryzyka przez biegłego rewidenta w obowiązującym MSB 240:
- (a) Proces identyfikacji i oceny ryzyka - proces identyfikacji i oceny ryzyka przez biegłego rewidenta w odniesieniu do oszustw powinien być bardziej solidny (w tym wiele aspektów rozszerzonych procedur identyfikacji i oceny ryzyka w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) nie zostało odzwierciedlonych w obowiązującym MSB 240).
 - (b) Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie - dyskusja zespołu wykonującego zlecenie nie jest wystarczająco solidna w odniesieniu do rozważań audytora na temat oszustw w trakcie audytu.
 - (c) Procedury analityczne - procedury analityczne na etapie planowania i zakończenia badania nie są wystarczająco solidne, aby wspierać rozważenie przez biegłego rewidenta ryzyka oszustwa i planowaną reakcję na badanie (charakter, harmonogram, zakres procedur badania).
 - (d) Domniemanie ryzyka oszustwa przy ujmowaniu przychodów - nie jest jasne, kiedy może, a kiedy nie, być właściwe obalenie domniemania ryzyka oszustwa przy ujmowaniu przychodów, co skutkowało niespójnym stosowaniem.
 - (e) Domniemanie ryzyka nadużyć w innych saldach kont - zainteresowane strony kwestionowały, czy domniemanie ryzyka nadużyć powinno zostać rozszerzone na inne salda kont, takie jak wartość firmy.

Kontekst

37. Chociaż istniejący MSB 240 zawiera różne wymogi związane z identyfikacją i oceną ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, wymogi te niekoniecznie korelują z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), ponieważ:
- (a) Istniejący MSB 240 nie ma takiej samej struktury jak MSB 315 (zmieniony w 2019 r.).
 - (b) W niektórych przypadkach znaczenie procedur określonych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) dla konkretnych spraw związanych z oszustwami nie jest wystarczająco jasne (tj. "soczewka" oszustwa).
 - (c) W niektórych przypadkach wymagane procedury określone w obowiązującym MSB 240 są zdawkowe i mogą nie prowadzić do zmiany zachowań, która jest niezbędna do przeprowadzenia solidnych procedur identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
38. Opracowując proponowane zmiany odnoszące się do identyfikacji i oceny ryzyka, IAASB miała na uwadze zachowanie równowagi między tym, czego dotyczą MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i ED-240, i zgodziła się, że ED-240 będzie musiał jedynie wyjaśnić, w jaki sposób przeprowadzić procedury określone w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) z uwzględnieniem oszustw.
39. W związku z tym IAASB:
- (a) Dodano nowe i rozszerzone wymogi oparte na MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i innych MSB. Jak określono w Zasadach i Wytycznych sporządzania Podręcznika Usług Wspólnych,

powiązanie z innymi MSB jest podkreślone poprzez użycie wyrażenia "stosując MSB ..." i dodanie w odnośnym przypisie odniesienia do odpowiedniego wymogu w innym MSB. Sformułowanie "Stosując MSB..." sygnalizuje, że wymóg ma być stosowany jako uzupełnienie lub uzupełnienie odpowiednich wymogów standardu bazowego. Wprowadzając te zmiany, IAASB starała się przedstawić podstawowe wymogi w ED-240 z uwzględnieniem oszustw i nie powielać ani nie powtarzać wymogów z MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) lub innych MSB, zwłaszcza przy ulepszaniu lub opracowywaniu powiązanych zastosowań i innych materiałów objaśniających w ED-240.

- (b) Zrestrukturyzowano istniejący MSB 240 tak, aby miał podobną strukturę jak MSB 315 (zmieniony w 2019 r.). Ta nowa struktura pomaga wykazać zintegrowany związek między tymi dwoma standardami.

Proces identyfikacji i oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta

40. Aby uczynić proces identyfikacji i oceny ryzyka przez biegłego rewidenta w odniesieniu do oszustwa bardziej solidnym (w tym wiele aspektów rozszerzonych procedur identyfikacji i oceny ryzyka w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)), IAASB wprowadziła następujące zmiany do ED-240:

- (a) Procedury oceny ryzyka i powiązane działania. IAASB wzmocniła nadrzędny wymóg w paragrafie 17 obowiązującego MSB 240 (paragraf 26 ED-240). Paragraf ten wymaga od biegłego rewidenta przeprowadzenia procedur w celu uzyskania dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, z uwzględnieniem czynników ryzyka oszustwa. Wymóg ten rozszerza paragraf 13 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
- (b) Informacje z innych źródeł. IAASB udoskonaliła wymóg zawarty w paragrafie 24 obowiązującego MSB 240 (paragraf 27 ED-240). Paragraf ten wymaga od biegłego rewidenta rozważenia, czy informacje z innych źródeł uzyskane przez biegłego rewidenta wskazują, że występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa. Wymóg ten rozszerza paragrafy 15-16 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
- (c) Ocena czynników ryzyka oszustwa. IAASB udoskonaliła wymóg zawarty w paragrafie 25 obowiązującego MSB 240 (paragraf 32 ED-240). Paragraf ten wymaga, aby biegły rewident ocenił, czy dowody badania uzyskane z procedur oceny ryzyka i powiązanych działań wskazują, że występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa. Zgodnie z Zasadami i Wytycznymi opracowywania SPB, istotny materiał w obowiązującym MSB 240 (tj. drugie zdanie paragrafu 25) został przeniesiony jako materiał objaśniający do definicji czynników ryzyka oszustwa w paragrafie A23 ED-240.
- (d) Zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. IAASB dodała nowy wymóg w paragrafie 33 ED-240, który rozszerza paragraf 19 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.). Nowy wymóg koncentruje się na aspektach zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą prowadzić do zwiększonej podatności na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa (np. stosowanych miar wyników, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, które mogą stwarzać zachęty lub naciski do osiągnięcia celów w zakresie wyników finansowych).

- (e) Zrozumienie komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. IAASB zawarła w paragrafach 34-38 ED-240 połączenie nowych i udoskonalonych wymogów. Wymogi te rozszerzają paragrafy 21-22 i 24-26 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) i koncentrują się na aspektach zrozumienia przez biegłego rewidenta komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki odnoszących się do:
- (i) Sposób, w jaki kierownictwo komunikuje pracownikom swoje poglądy na temat praktyk biznesowych i etycznego zachowania w odniesieniu do zapobiegania oszustwom i ich wykrywania.
 - (ii) W jaki sposób TCWG sprawuje nadzór nad procesami kierownictwa w zakresie identyfikacji i reagowania na ryzyko nadużyć w jednostce oraz kontroli, które kierownictwo ustanowiło w celu przeciwdziałania tym ryzykom.
 - (iii) Proces oceny ryzyka nadużyć w jednostce.
 - (iv) Proces jednostki, który odnosi się do bieżących i oddzielnych ocen monitorowania skuteczności kontroli w celu zapobiegania lub wykrywania oszustw.
 - (v) Sposób inicjowania, przetwarzania, rejestrowania i korygowania wpisów w dzienniku w razie potrzeby (biorąc pod uwagę, że oszustwo często wiąże się z manipulowaniem procesem sprawozdawczości finansowej poprzez rejestrowanie niewłaściwych lub nieautoryzowanych wpisów w dzienniku i innych korekt).
 - (vi) Kontrole uwzględniające ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia, w tym kontrole zapisów w dzienniku, mające na celu zapobieganie oszustwom lub ich wykrywanie.
- (f) Niedoskonałości kontroli w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki. IAASB dodała nowy wymóg w paragrafie 39 ED-240, aby biegły rewident ustalił, czy istnieją zidentyfikowane niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania lub wykrywania oszustw. Wymóg ten rozszerza paragraf 27 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
- (g) Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. IAASB udoskonała wymóg zawarty w paragrafie 26 obowiązującego MSB 240 (paragraf 40 ED-240) poprzez uwzględnienie czynników ryzyka oszustwa i ściślejsze dostosowanie go do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.). Wymóg ten rozszerza paragrafy 28-34 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie

41. IAASB wzmocniła wymóg dotyczący dyskusji zespołu wykonującego zlecenie w paragrafie 16 obowiązującego MSB 240 (paragraf 29 ED-240) w odniesieniu do rozważań biegłego rewidenta na temat oszustwa w trakcie badania. IAASB udoskonała ten wymóg, dostosowując go do paragrafu 17 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) oraz wymagając, aby dyskusja zespołu wykonującego zlecenie wyraźnie obejmowała:
- (a) Wymiana poglądów na temat kultury jednostki, zaangażowania kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne oraz związanego z tym nadzoru TCWG, a także czynników ryzyka nadużyć; oraz
 - (b) Uwzględnienie wszelkich nadużyć lub podejrzeń nadużyć, w tym zarzutów nadużyć, które

mogą mieć wpływ na ogólną strategię audytu i plan audytu.

42. Paragrafy A38 i A49 standardu ED-240 zawierają nowy materiał objaśniający dotyczący tego, kiedy może być korzystne przeprowadzenie dodatkowych dyskusji zespołu wykonującego zlecenie oraz zaangażowanie ekspertów podczas dyskusji zespołu wykonującego zlecenie.

Procedury analityczne na etapie planowania i zakończenia badania

43. IAASB wzmocniła wymogi dotyczące procedur analitycznych na etapach planowania i zakończenia badania w paragrafach 23 i 35 obowiązującego MSB 240 (paragrafy 31 i 54 ED-240). Udoskonalenia obejmują zmianę czasownika nakładu pracy z "oceniać" na "ustalać" w celu zapewnienia zgodności z Zasadami i Wytycznymi sporządzania raportów z badania sprawozdań finansowych.⁷

Domniemanie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w zakresie ujmowania przychodów i innych pozycji podatnych na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem

44. IAASB wyjaśniła, kiedy obalenie domniemania ryzyka oszustwa przy ujmowaniu przychodów może być właściwe, a kiedy nie:
- (a) Rozszerzenie paragrafu 27 obowiązującego MSB 240 (paragraf 41 ED-240) poprzez wymaganie od biegłego rewidenta uwzględnienia powiązanych czynników ryzyka oszustwa przy ustalaniu, które rodzaje przychodów, transakcji przychodowych lub odpowiednich stwierdzeń powodują ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. To udoskonalenie ma na celu poprawę ustalania przez biegłego rewidenta, które rodzaje przychodów, transakcji przychodowych lub stwierdzeń powodują ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Podobnie jak w przypadku udoskonaleń procedur analitycznych opisanych w paragrafie 43 powyżej, czasownik nakładu pracy został również zmieniony z "ocenić" na "ustalić" w paragrafie 41 standardu ED-240, aby zachować zgodność z Zasadami i wytycznymi opracowywania prospektywnych sprawozdań finansowych.
 - (b) Opracowanie nowego materiału objaśniającego w paragrafach A109-A110 standardu ED-240, który zawiera przykłady zdarzeń lub warunków związanych z przychodami, które mogą powodować powstanie czynników ryzyka oszustwa. Wyjaśnia, że znaczenie czynników ryzyka oszustwa związanych z ujmowaniem przychodów, pojedynczo lub łącznie, zazwyczaj sprawia, że biegły rewident nie powinien obalać domniemania, że istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów.
45. IAASB proponuje również nowy materiał objaśniający w paragrafie A104, aby podkreślić, że reakcja biegłego rewidenta na ryzyko opiera się na identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia. Paragraf A104 zawiera również przykłady odpowiednich stwierdzeń i powiązanych klas transakcji, sald kont lub ujawnień, które mogą być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

⁷ **W Załączniku 2** do Zasad i Wytycznych opracowywania Podsystemu Usług Wspólnych wyjaśniono, że jeśli za przygotowanie odpowiednich informacji lub analiz (tj. źródła) odpowiedzialne jest kierownictwo lub TCWG, MSB ogólnie opisują nakład pracy jako "należy ocenić". Jeżeli jednak za przygotowanie odpowiednich informacji lub analiz odpowiedzialny jest biegły rewident, MSB ogólnie opisują nakład pracy jako "określają".

Inne ulepszenia

Zapytania kierownictwa i niespójne odpowiedzi

46. IAASB udoskonaliła paragraf 15 obowiązującego MSB 240 (paragraf 30 ED-240) poprzez odniesienie się również do niespójności w odpowiedziach na zapytania osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego lub innych osób w jednostce (oprócz odniesienia się do niespójności w odpowiedziach na zapytania kierownictwa lub TCWG w obowiązującym MSB 240) oraz poprzez bezpośrednie powiązanie ED-240 z wymogiem zawartym w paragrafie 11 obowiązującego MSB 500 w odniesieniu do takich niespójności.

Rozdział 1-G - Oszustwo lub podejrzenie oszustwa

47. Kluczową kwestią zidentyfikowaną w paragrafie 19 wniosku dotyczącego projektu, odnoszącą się do oszustwa lub podejrzenia oszustwa zidentyfikowanego podczas badania, jest brak jasności co do reakcji biegłego rewidenta w takich okolicznościach .
48. IAASB proponuje następujące zmiany w ED-240 w celu zwiększenia jasności w zakresie reakcji biegłego rewidenta, gdy oszustwo lub podejrzenie oszustwa zostanie zidentyfikowane podczas badania:
- Oddzielna sekcja w ED-240, która zawiera wymogi mające zastosowanie w przypadku wykrycia oszustwa lub podejrzenia oszustwa podczas audytu;
 - Nowe wymagania, przeniesienie istniejących wymagań, podniesienie istniejących materiałów objaśniających do poziomu wymagań i ulepszenie materiałów objaśniających.

Oddzielny rozdział

49. Jednym z celów biegłego rewidenta, niezmienionym w stosunku do obowiązującego MSB 240, jest odpowiednie reagowanie na oszustwo lub podejrzenie oszustwa zidentyfikowane podczas badania (zob. ED-240, paragraf 17(c)). Jednakże, aby odpowiedzieć na kluczową kwestię opisaną w paragrafie 47 powyżej, IAASB wprowadziła szereg wymogów i zmieniła kolejność innych wymogów w celu wyjaśnienia nakładu pracy biegłego rewidenta (paragrafy 55-59 i 66-69 ED-240).

Nowe i rozszerzone wymogi oraz materiał objaśniający

50. Najbardziej znaczącą zmianą w ED-240 w odniesieniu do wymogów dotyczących oszustwa lub podejrzenia oszustwa jest nowy proponowany wymóg w paragrafie 55 dotyczący uzyskania przez biegłego rewidenta zrozumienia oszustwa lub podejrzenia oszustwa. Chociaż potrzeba uzyskania zrozumienia oszustwa lub podejrzenia oszustwa była dorozumiana w istniejącym MSB 240, IAASB proponuje wyraźne sformułowanie tego wymogu w paragrafie 55 ED-240.
51. Wymóg zawarty w paragrafie 55 opisuje, w jaki sposób biegły rewident uzyskuje zrozumienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa (paragraf 55(a)), jak również wymagane elementy zrozumienia biegłego rewidenta (paragrafy 55(b)-(c)). Paragrafy A150 i A151 wyjaśniają, że brak w jednostce procesu mającego na celu zbadanie i/lub naprawienie sprawy może, w zależności od okoliczności, być uznany przez biegłego rewidenta za wskaźnik znaczącego niedociągnięcia kontroli wewnętrznej.
52. W trakcie opracowywania ED-240 istniały mieszane poglądy na temat tego, które procedury w tej sekcji, jeśli w ogóle, można racjonalnie oczekiwać, że zostaną bezpośrednio wykonane przez partnera zlecenia. IAASB zgodziła się, że właściwe jest wymaganie od partnera odpowiedzialnego

za zlecenie, w oparciu o zrozumienie uzyskane zgodnie z paragrafem 55, dokonania ustaleń dotyczących wpływu oszustwa lub podejrzenia oszustwa na badanie zgodnie z paragrafem 56.

53. Pozostałe wymogi dotyczące oszustwa lub podejrzenia oszustwa (paragrafy 57-58 i 66-69) nie zostały znacząco zmienione w stosunku do odpowiadających im wymogów zawartych w obowiązującym MSB 240.

Skalowalność wymagań dotyczących oszustw lub podejrzenia wystąpienia oszustwa

54. IAASB starała się również, aby wymogi dotyczące oszustw lub podejrzeń o oszustwo były skalowalne. IAASB odniosła się do następujących dwóch kwestii związanych ze skalowalnością:
- (a) Czy audytor stosuje wymogi dotyczące oszustwa lub podejrzenia oszustwa do wszystkich przypadków zidentyfikowanego oszustwa lub podejrzenia oszustwa?
 - (b) Czy przy stosowaniu wymogów dotyczących oszustwa lub podejrzenia oszustwa jest wystarczająco jasne, czy biegły rewident musi stosować wszystkie wymogi, w tym w odniesieniu do oszustwa lub podejrzenia oszustwa, które uznaje się za nieistotne?
55. W odniesieniu do pierwszego pytania, paragrafy A7-10 i A29 opisują, co oznacza wyrażenie "oszustwo lub podejrzenie oszustwa zidentyfikowane przez biegłego rewidenta" dla celów stosowania ED-240. Sformułowanie to ma oznaczać każde oszustwo lub podejrzenie oszustwa wpływające na jednostkę, które zidentyfikował biegły rewident:
- (a) Bezpośrednio - podczas wykonywania procedur zgodnie z ED-240 i innymi MSB; lub
 - (b) Pośrednio - gdy strona wewnętrzna lub zewnętrzna w stosunku do jednostki zwraca uwagę biegłego rewidenta na zarzut oszustwa w trakcie badania. Zarzuty oszustwa, na które zwrócono uwagę biegłego rewidenta, są traktowane przez biegłego rewidenta jako podejrzenie oszustwa dla celów stosowania ED-240.
56. Dla wszystkich przypadków oszustwa lub podejrzenia oszustwa zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta, ED-240 wymaga, aby biegły rewident zastosował przynajmniej niektóre wymogi dotyczące oszustwa lub podejrzenia oszustwa, które mają zastosowanie w danych okolicznościach w celu określenia wpływu na zlecenie badania. Podstawą wniosku MSB jest to, że uzyskanie zrozumienia oszustwa lub podejrzenia oszustwa zgodnie z paragrafem 55, na przykład, jest niezbędne do poinformowania partnera wykonującego zlecenie o ustaleniach wymaganych w paragrafie 56.
57. W odniesieniu do drugiego pytania MSB zauważa, że skalowalność została wprowadzona do ED-240, ponieważ w zależności od charakteru oszustwa lub podejrzenia oszustwa niektóre wymogi dotyczące oszustwa lub podejrzenia oszustwa mogą nie mieć zastosowania. Na przykład po tym, jak biegły rewident uzyska zrozumienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa w paragrafie 55, a partner odpowiedzialny za zlecenie dokona wymaganych ustaleń w paragrafie 56, pozostałe wymogi dotyczące oszustwa lub podejrzenia oszustwa mogą nie mieć zastosowania w zależności od faktów i okoliczności badania oraz charakteru oszustwa.

Rozdział 1-H - Przejrzystość w zakresie obowiązków i procedur związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta

58. Kluczową kwestią opisaną w paragrafie 19 propozycji projektu odnoszącym się do przejrzystości jest to, że sprawozdanie biegłego rewidenta może nie być wystarczająco przejrzyste w zakresie odpowiedzialności i procedur biegłego rewidenta związanych z oszustwami.
59. Jak opisano w propozycji projektu, IAASB postanowiła zbadać zmiany wymogów i ulepszenia materiałów objaśniających w celu określenia potrzeby większej przejrzystości w sprawozdaniu biegłego rewidenta opisującym kwestie związane z oszustwami, a w razie potrzeby, w jaki sposób można to zrobić.

Kontekst

60. W poniższej sekcji opisano istotne rozważania IAASB, które wpłynęły na ostateczną propozycję IAASB dotyczącą najlepszego sposobu zwiększenia przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta na temat kwestii związanych z oszustwami.

Kontakt z użytkownikami sprawozdań finansowych

61. Po opublikowaniu propozycji projektu IAASB przeprowadziła ukierunkowane konsultacje z użytkownikami sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia w celu uzyskania ich opinii na temat tego, w jaki sposób można ulepszyć sprawozdanie biegłego rewidenta w odniesieniu do kwestii związanych z oszustwami. Listę użytkowników, którzy wzięli udział w ukierunkowanych konsultacjach, można znaleźć w załączniku 3 do [punktu 6 porządku obrad](#) posiedzenia we wrześniu 2022 r. IAASB otrzymała niewielki wkład od tej grupy interesariuszy, a uzyskanie ich opinii uznano za ważne ze względu na skupienie się na tej grupie interesariuszy w Ramach Interesu Publicznego Grupy Monitorującej.
62. W szczególności ukierunkowane działania miały na celu lepsze zrozumienie informacji, które użytkownicy sprawozdań finansowych chcieliby widzieć w sprawozdaniu biegłego rewidenta w odniesieniu do jego obowiązków i procedur związanych z oszustwami. Użytkownicy sprawozdań finansowych zostali poproszeni o dokonanie wyboru spośród następujących pięciu (niewykluczających się wzajemnie) alternatyw (więcej informacji można znaleźć w [punkcie 6-A porządku obrad](#) posiedzenia IAASB we wrześniu 2022 r.):
 - (a) Opcja 1: Opisanie podejścia biegłego rewidenta do ryzyka oszustwa.
 - (b) Opcja 2: Opisanie zidentyfikowanego i ocenionego ryzyka oszustwa oraz reakcji biegłego rewidenta na ocenione ryzyko oszustwa.
 - (c) Opcja 3: Opisanie zidentyfikowanych i ocenionych ryzyk oszustwa, reakcji biegłego rewidenta na ocenione ryzyko oszustwa oraz ustaleń/obserwacji biegłego rewidenta podczas reagowania na ocenione ryzyko oszustwa.
 - (d) Opcja 4: Podkreślenie wykorzystania istniejących wymogów dotyczących informowania o kluczowych sprawach badania sprawozdań finansowych (kluczowe sprawy badania; ang. *Key Audit Matters – KAM*) w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, gdy istnieje ryzyko oszustwa.
 - (e) Opcja 5: Zgłaszanie zidentyfikowanych znaczących niedociągnięć w kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania oszustwom i ich wykrywania.

63. W odpowiedzi na otrzymane informacje zwrotne, ale także biorąc pod uwagę informacje zwrotne otrzymane od innych interesariuszy na temat Dokumentu Dyskusyjnego, IAASB rozważała, czy sprawozdanie biegłego rewidenta powinno zawierać oddzielną sekcję opisującą następujące kwestie:
- (a) Obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych;
 - (b) Zidentyfikowane i ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz reakcje biegłego rewidenta na ocenione ryzyka; oraz
 - (c) Zidentyfikowane znaczące niedociągnięcia w kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania i wykrywania oszustw w sprawozdaniach finansowych.
64. IAASB szeroko poparła opisanie odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do oszustw w badaniu sprawozdań finansowych w raporcie biegłego rewidenta i zdecydowała o zastosowaniu mechanizmu filtrowania, podobnego do mechanizmu stosowanego do przekazywania KAM w MSB 701,⁸, aby pomóc biegłemu rewidentowi określić, które kwestie związane z oszustwami wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z oszustwem. IAASB zauważyła, że mechanizm filtrowania podobny do mechanizmu stosowanego w przypadku KAM pomógłby biegłemu rewidentowi w określeniu, kiedy i co należy zgłosić. Ponadto, IAASB była zdania, że KAM, gdy są odpowiednio stosowane, dostarczają użytkownikom sprawozdań finansowych informacji specyficznych dla jednostki (zob. również wyniki [przeglądu powdrożeniowego sprawozdawczości biegłego rewidenta](#)).
65. Chociaż IAASB uznała, że użytkownicy sprawozdań finansowych cenią sobie wgląd w kontrolę wewnętrzną jednostki związaną z zapobieganiem lub wykrywaniem oszustw jako potencjalny wczesny wskaźnik tego, "co może pójść nie tak" w jednostce, IAASB zidentyfikowała szereg wyzwań związanych z wprowadzeniem wymogu informowania o znaczących niedociągnięciach kontroli wewnętrznej związanych z zapobieganiem i wykrywaniem oszustw w sprawozdaniu biegłego rewidenta. W szczególności, IAASB zwróciła uwagę na następujące kwestie:
- (a) Celem badania sprawozdań finansowych zgodnie z MSB nie jest testowanie kontroli wewnętrznej jednostki w celu zidentyfikowania znaczących braków lub wyrażenie opinii na temat kontroli wewnętrznej jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej.
 - (b) W zależności od tego, czy audytor przyjmie podejście merytoryczne, czy podejście łączone (tj. testy kontroli oraz procedury merytoryczne), audytor może uzyskać różne wyniki pod względem tego, co zidentyfikuje jako niedociągnięcia kontroli wewnętrznej.
 - (c) Istnieje ryzyko, że biegły rewident może przedstawić w swoim raporcie oryginalne informacje na temat znaczących niedociągnięć kontroli wewnętrznej, które nie zostały dostarczone przez jednostkę.
 - (d) Wymóg ten kładłby nadmierny nacisk na kwestie związane z oszustwami, co jest niezgodne z szerszą odpowiedzialnością biegłego rewidenta, opisaną w paragrafie 5 MSB 200, polegającą na uzyskaniu wystarczającej pewności, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

⁸ MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

W świetle tych wyzwań, IAASB uznała, że szerszy wymóg zwiększenia przejrzystości w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat spraw związanych z oszustwami może zostać spełniony bez wprowadzania szczególnego wymogu informowania o zidentyfikowanych znaczących słabościach kontroli wewnętrznej. Raczej identyfikacja znaczących słabości kontroli wewnętrznej powinna być czynnikiem przy określaniu, które sprawy związane z oszustwami należy zakomunikować i w jaki sposób opisać te sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. paragraf 72 poniżej). Byłoby to również spójne ze zidentyfikowaną potrzebą przekazywania informacji specyficznych dla jednostki w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. paragraf 75 poniżej)

Proponowane przez IAASB zmiany w ED-240 w celu zwiększenia przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta na temat spraw związanych z oszustwami

66. Poniższa sekcja opisuje proponowane przez IAASB zmiany w ED-240 w celu zwiększenia przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta dotyczącego odpowiedzialności i procedur biegłego rewidenta związanych z oszustwami. Decyzje IAASB są następstwem wstępnych dyskusji opisanych w paragrafach 61-65 powyżej.

Wyjaśnienie obowiązków biegłego rewidenta związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta

67. W celu zwiększenia przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta na temat odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych, IAASB wprowadziła następujące zmiany do MSB 700 (zmienionego):⁹

- (a) Paragraf 40(a) MSB 700 (zmienionego) został rozszerzony o obowiązki biegłego rewidenta w zakresie informowania TCWG o zidentyfikowanych oszustwach, podejrzeniach oszustw lub innych kwestiach związanych z oszustwami, które w ocenie biegłego rewidenta są istotne dla obowiązków TCWG; oraz
- (b) Paragraf 40(c) MSB 700 (zmieniony) został ulepszony, aby odzwierciedlić nowe obowiązki biegłego rewidenta w odniesieniu do KAM związanych z oszustwami.

68. IAASB wprowadziła również zmiany dostosowawcze do przykładowych sprawozdań biegłego rewidenta w załączniku do MSB 700 (zmienionego) i innych MSB w związku ze zmianami paragrafów 40(a) i 40(c) MSB 700 (zmienionego).

Kluczowe sprawy badania związane z oszustwami

Implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta

69. Wprowadzając zmiany w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla kluczowych spraw badania (ang. KAM) związanych z oszustwami, IAASB uznała, że Grupy Zadaniowe ds. kontynuacji działalności oraz ds. jednostek notowanych na giełdzie i jednostek zainteresowania publicznego również proponowały zmiany w sprawozdaniu biegłego rewidenta. IAASB rozważyła łączny wpływ wszystkich zmian proponowanych w sprawozdaniu biegłego rewidenta, aby zachować spójność sprawozdania biegłego rewidenta.

⁹ MSB 700 (zmieniony), *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*

70. W odniesieniu do KAM związanych z oszustwami, IAASB rozważyła następujące trzy opcje dotyczące tego, gdzie KAM związane z oszustwami powinny być zawarte w sprawozdaniu biegłego rewidenta:
- Opcja 1: Uwzględnienie KAM związanych z oszustwami w osobnej sekcji;
 - Opcja 2: Włączenie podrozdziału dotyczącego KAM związanych z oszustwami do sekcji Kluczowe sprawy badania sprawozdań finansowych;
 - Opcja 3: Włączenie KAM związanych z oszustwami do sekcji Kluczowe sprawy badania sprawozdań finansowych, ale wyraźne zasygnalizowanie w podtytule, że KAM odnoszą się do oszustw.
71. IAASB uzgodniła opcję 3, w tym modyfikację konwencji nazewnictwa sekcji, która zawiera Kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta na: "Kluczowe sprawy badania, w tym sprawy dotyczące oszustwa". Podstawą wyboru opcji 3 było to, że posiadanie podrozdziału (tj. opcja 2) lub oddzielnej sekcji (tj. opcja 1) poświęconej kluczowym sprawom badania związanym z oszustwem mogłoby wprowadzić zamieszanie co do względnej wagi innych kluczowych spraw badania przekazywanych w sprawozdaniu biegłego rewidenta. IAASB uznała również, że posiadanie podsekcji lub odrębnej sekcji dla KAM związanych z oszustwem może powodować wyzwania praktyczne, ponieważ niektóre KAM odnoszą się zarówno do oszustwa, jak i błędu.

Określanie kluczowych spraw badania (KAM)

72. IAASB dodała w paragrafie 61 ED-240 soczewkę oszustwa do mechanizmu filtrowania w paragrafie 9 MSB 701. W paragrafie 61 wymieniono następujące szczegółowe wymagane względy:
- Zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem;
 - Identyfikacja oszustwa lub podejrzenia oszustwa; oraz
 - Identyfikacja znaczących niedociągnięć w kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania i wykrywania oszustw.

Zachęcanie audytora do przekazywania KAM związanych z oszustwami

73. IAASB dążyła do opracowania wymogów i materiału objaśniającego w ED-240, które przyczyniłyby się do zwiększenia raportowania KAM związanych z oszustwami, aby zaspokoić potrzeby wyrażone przez interesariuszy w zakresie większej przejrzystości kwestii związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta. IAASB wprowadziła następujące materiały objaśniające:
- Paragraf A168 stanowi, że "sprawy związane z oszustwami są często sprawami wymagającymi znaczącej uwagi biegłego rewidenta". Zgodnie z Zasadami i Wytycznymi dotyczącymi sporządzania sprawozdań finansowych, kwalifikator "często" jest używany do określenia drugiego najwyższego prawdopodobieństwa wystąpienia,
 - Paragraf A170 stanowi, że "jedna lub więcej spraw związanych z oszustwem, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania, ustalonych zgodnie z paragrafem 61, zazwyczaj byłyby najbardziej znaczące podczas badania sprawozdań finansowych za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania". Zgodnie z Zasadami i wytycznymi sporządzania rocznego skonsolidowanego sprawozdania

finansowego kwalifikator "zazwyczaj" jest używany do określenia najwyższego prawdopodobieństwa wystąpienia.

74. Ponadto IAASB udoskonaliła paragraf A21 w MSB 701 poprzez konsekwentną zmianę, ponieważ IAASB była zdania, że pierwsze zdanie tego materiału objaśniającego mogło skłonić biegłych rewidentów do nieprzekazywania KAM związanych z oszustwami. Rozszerzenie wyjaśnia, że obowiązki biegłego rewidenta w zakresie informowania o KAM związanych z oszustwami dotyczącymi obejścia kontroli przez kierownictwo oraz domniemanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem przy ujmowaniu przychodów są kluczowymi sprawami badania, gdy sprawy te wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta i mają największe znaczenie w badaniu.

Zgłaszanie informacji specyficznych dla jednostki w modułach KAM związanych z oszustwami

75. IAASB starała się również zniechęcić biegłych rewidentów do stosowania w KAM standardowych sformułowań dotyczących oszustw w sprawozdaniu biegłego rewidenta:
- (a) Podkreślenie w paragrafie A173 materiałów objaśniających znaczenia powiązania KAM związanych z oszustwami ze specyficznymi okolicznościami jednostki w celu zminimalizowania ryzyka, że takie opisy staną się nadmiernie ustandaryzowane i z czasem mniej użyteczne.
 - (b) Dostosowanie wymogów ED-240 do wymogów MSB 701. Przegląd powdrożeniowy sprawozdawczości biegłych rewidentów przeprowadzony przez IAASB wykazał, że KAM są cenione i zasadniczo zawierają informacje specyficzne dla jednostki oraz unikają stosowania standardowych sformułowań. Wykorzystując wymogi MSB 701, IAASB uważa, że to samo będzie dotyczyć KAM związanych z oszustwami.

Zastosowanie wymogów do JZP

76. Ponieważ proponowane w ED-240 wymogi dotyczące określania i komunikowania KAM związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta mają być stosowane jako uzupełnienie lub uzupełnienie odpowiednich wymogów podstawowego standardu MSB 701, mają one skuteczne zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie.
77. Na posiedzeniu w grudniu 2023 r. IAASB zatwierdziła projekt ekspozycji z proponowaną zmianą MSB 701 w wąskim zakresie (tj. wśród innych zmian innych standardów w wąskim zakresie) w ramach projektu IAASB dotyczącego jednostek notowanych na giełdzie i jednostek zainteresowania publicznego - ścieżka 2.¹⁰ Propozycje te obejmują rozszerzenie zastosowania MSB 701 na badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie oraz, w przypadku ich zatwierdzenia, rozszerzenie zastosowania wymogów zawartych w ED-240 dotyczących KAM związanych z oszustwami na badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie.

¹⁰ Odniesienie do [Projektu](#) Ekspozycji *Proponowanych Zmian o wąskim zakresie do MSZJ, MSB i MSUP 2400 (zmienionego)* w wyniku zmian definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i JZP w Kodeksie IESBA (tj. Projekt IAASB: Jednostki notowana na giełdzie papierów wartościowych i JZP - Ścieżka 2)

Zmiany dostosowawcze i zmiany wynikające z MSB 701

78. Oprócz zgodnej i konsekwentnej zmiany paragrafu A21 MSB 701, omówionej w paragrafie 74 powyżej, IAASB wprowadziła kilka innych zgodnych i konsekwentnych zmian do MSB 701, biorąc pod uwagę zmiany w ED-240, w tym:
- (a) W całym standardzie IAASB zaktualizowała odniesienie do tytułu sekcji KAM. Gdy istnieje bezpośrednie odniesienie do tytułu sekcji KAM, używana jest nazwa: "Kluczowe sprawy badania, w tym zagadnienia związane z oszustwami". W pozostałych przypadkach IAASB zachowała odniesienia do "sekcji kluczowych spraw badania". IAASB była zdania, że używanie zawsze dłuższej formy dodawałoby niepotrzebne słowa i dodała przypis do paragrafu 11 wyjaśniający tę kwestię.
 - (b) Paragraf A8A: IAASB dodała paragraf w celu wyjaśnienia związku pomiędzy MSB 701 i ED-240.
 - (c) Paragraf A18A: IAASB dodała paragraf w celu powiązania MSB 701 z materiałem objaśniającym, który został dodany, aby zachęcić biegłych rewidentów do przekazywania KAM związanych z oszustwami (zob. paragrafy 73-74 powyżej).
 - (d) Paragraf A58A: IAASB dodała paragraf odsyłający biegłego rewidenta do ED-240 w zakresie odpowiedniej prezentacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy nie występują KAM związane z oszustwem.

Rozdział 1-I - Dokumentacja

79. Kluczową kwestią zidentyfikowaną w paragrafie 19 propozycji projektu odnoszącym się do dokumentacji jest to, że potrzebna jest jasność co do tego, co należy udokumentować w przypadku oszustwa podczas identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, przeprowadzania procedur badania i wyciągnięcia wniosków.
80. Opracowując zmiany w ED-240, IAASB oparła się na podstawowym standardzie dotyczącym dokumentacji badania (MSB 230¹¹), a także na wymogach dotyczących dokumentacji zawartych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 330.¹² Zmiany wymogów dotyczących dokumentacji w paragrafach 45-48 obowiązującego MSB 240 obejmują następujące elementy:
- (a) Paragraf 70(a): Wymóg ten opiera się na paragrafie 45(a) obowiązującego MSB 240. IAASB udoskonaliła ten wymóg upraszczając go tak, aby odnosił się szerzej do "spraw omawianych" przez zespół wykonujący zlecenie w odniesieniu do podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.
 - (b) Paragraf 70(b): Dodano wymóg zgodny z MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) paragraf 38(b) dotyczący udokumentowania przez biegłego rewidenta kluczowych elementów zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, uzyskanych zgodnie z paragrafami 33-38.
 - (c) Paragraf 70(c): Rozszerzono wymóg, wymagając, aby oprócz dokumentowania zidentyfikowanych i ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

¹¹ MSB 230, *Dokumentacja badania*

¹² MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*

zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzenia, zgodnie z wymogami obowiązujących paragrafów 45(b) i 45(c) MSB 240, biegły rewident dokumentował również uzasadnienie dokonanych znaczących osądów.

- (d) Paragraf 70(d): Zachowano istniejący paragraf 48 MSB 240.
- (e) Paragraf 70(e): Dodano wymóg udokumentowania przez biegłego rewidenta wyników procedur badania przeprowadzonych w celu uwzględnienia ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo, dokonanych znaczących zawodowych osądów oraz wyciągniętych wniosków. Wymóg ten jest częściowo oparty na istniejącym MSB 240 paragraf 46(a).
- (f) Paragraf 70(f): Dodano nowy wymóg dotyczący udokumentowania przez biegłego rewidenta zidentyfikowanego oszustwa lub podejrzenia oszustwa, wyników przeprowadzonych procedur badania, dokonanych znaczących zawodowych osądów oraz wyciągniętych wniosków.
- (g) Paragraf 70(g): Rozszerzenie wymogów dotyczących komunikacji i raportowania związanych z okolicznościami, w których oszustwo lub podejrzenie oszustwa zostało zidentyfikowane podczas badania. Wymóg ten opiera się na obowiązującym MSB 240, paragraf 47.

Rozdział 1-J - Inne sprawy

Powiązania z innymi MSB

81. Poniżej przedstawiono kluczowe kwestie zidentyfikowane w paragrafie 19 propozycji projektu dotyczące powiązań między ED-240 a innymi MSB:
- (a) Związek pomiędzy MSB 240 i MSB 250 (zmieniony)¹³ jest niejasny, tj. w przypadku zidentyfikowania lub podejrzenia oszustwa potrzebna jest większa jasność, czy biegły rewident przeprowadza procedury zgodnie z MSB 240 czy MSB 250 (zmienionym).
 - (b) Związek pomiędzy MSB 240 i innymi MSB (np. standardami dotyczącymi zarządzania jakością, pisemnych oświadczeń i zewnętrznych potwierdzeń) powinien zostać wyjaśniony w celu promowania zintegrowanego podejścia opartego na ryzyku w odniesieniu do oszustw.

Wyjaśnienie relacji między ED-240 a MSB 250 (zmienionym)

82. Aby wyjaśnić wzajemne powiązania pomiędzy ED-240 i MSB 250 (zmienionym), IAASB udoskonaliła materiał wprowadzający w paragrafie 9 obowiązującego MSB 240 (paragraf 14 ED-240). Ulepszenia obejmują wyjaśnienie, że oszustwo stanowi przypadek niezgodności z przepisami prawa i regulacjami oraz wyraźne odniesienie do MSB 250 (zmienionego), który dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za uwzględnienie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdań finansowych. Ponadto IAASB wyjaśniła w paragrafie A16 ED-240, że identyfikacja przez biegłego rewidenta oszustwa lub podejrzenia oszustwa wpływającego na jednostkę, które zostało popełnione przez stronę trzecią, może również powodować powstanie dodatkowej odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych dotyczących niezgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami.

Wyjaśnienie relacji między ED-240 a innymi MSB

¹³ MSB 250 (zmieniony), *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*

83. W swoich rozważaniach na temat tego, jak wyjaśnić i wzmocnić związek między ED-240 a innymi MSB, IAASB skupiła się na zastosowaniu podejścia opartego na oszustwach i potrzebie jasnego określenia, w jaki sposób wymogi zawarte w ED-240 opierają się na wymogach zawartych w podstawowych standardach. IAASB była zdania, że wymogi i materiały objaśniające ED-240 powinny promować zintegrowane podejście oparte na ryzyku w odniesieniu do oszustw, a zatem nie powinny powtarzać wymogów i materiałów objaśniających w innych MSB.
84. W celu wyjaśnienia powiązań z innymi standardami oraz wyjaśnienia, że wszystkie MSB mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych, IAASB:
- (a) Wyjaśniono w pierwszym akapicie standardu, że ED-240 dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych oraz implikacji dla sprawozdania biegłego rewidenta oraz że wymogi i wytyczne zawarte w ED-240 odnoszą się do lub rozszerzają zastosowanie innych odpowiednich MSB, w szczególności MSB 200, MSB 220 (zmienionego), MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), MSB 330 i MSB 701.
 - (b) W stosownych przypadkach w wymaganiach lub materiałach objaśniających należy zamieścić odniesienie do podstawowych standardów. W takich przypadkach stosuje się następującą konstrukcję: "Stosując MSB ..." lub "Zgodnie z ...".
 - (c) Dodała nową sekcję we Wprowadzeniu (paragraf 15 ED-240), która wyjaśnia związek pomiędzy ED-240 a innymi MSB. Czyniąc to, IAASB wykorzystwała język z wydanych nieautorytatywnych wytycznych, [The Fraud Lens - Interactions Between ISA 240 and Other ISAs](#).
 - (d) Opracowano nowy załącznik (tj. **Załącznik 5**), który identyfikuje inne MSB, które odnoszą się do konkretnych tematów związanych z oszustwami lub podejrzeniami oszustw.

Wykorzystanie technologii

85. Poniżej przedstawiono kluczowe kwestie zidentyfikowane w paragrafie 19 propozycji projektu odnoszące się do wpływu technologii na jednostki i badania sprawozdań finansowych:
- (a) MSB 240 wymaga rozważenia wpływu zdolności jednostki do wykorzystania technologii w celu umożliwienia oszustwa na procedury biegłego rewidenta.
 - (b) MSB 240 musi zostać zmodernizowany pod kątem rozważań biegłego rewidenta na temat tego, w jaki sposób nowe i rozwijające się technologie oraz obecna praktyka wpływają na procedury biegłego rewidenta przy rozpatrywaniu oszustw.
86. Aby odpowiedzieć na kluczowe kwestie, IAASB postanowiła ulepszyć materiał objaśniający w ED-240, aby odzwierciedlić i opisać, w jaki sposób można wykorzystać technologię:
- (a) przez jednostkę w celu umożliwienia oszukańczej działalności.
 - (b) przez biegłego rewidenta w celu przeprowadzenia procedur związanych z oszustwem.
- Czyniąc to, IAASB miała na uwadze zachowanie równowagi, aby nie "datować" standardu poprzez odnoszenie się do technologii, które mogą się zmieniać i ewoluować.
87. IAASB przeprowadziła znaczące działania informacyjne, aby zrozumieć, jakie ulepszenia są potrzebne w materiałach objaśniających, aby zająć się kwestiami związanymi z wykorzystaniem

technologii, w tym zorganizowała wirtualny okrągły stół na temat technologii we wrześniu 2020 r. w celu zbadania:

- (a) Jak technologia ułatwia popełnianie oszustw;
- (b) W jaki sposób technologia jest wykorzystywana w audytach sprawozdań finansowych; oraz
- (c) W jaki sposób technologia jest wykorzystywana w audytach kryminalistycznych i czy są jakies jej aspekty, które mogą być pomocne do celów audytu sprawozdań finansowych.

Więcej informacji na temat okrągłego stołu, w tym listę uczestników, można znaleźć w [Podsumowaniu kluczowych wniosków](#). IAASB konsultowała się również z Grupą Konsultacyjną ds. Technologii IAASB, ekspertami w zakresie metodologii badania sprawozdań finansowych oraz ekspertami w dziedzinie kryminalistyki.

88. IAASB wprowadziła rozważania dotyczące wykorzystania technologii w paragrafach A5, A9, A28, A35, A51, A60, A64, A85, A97, A116, A117, A135, A139, A143 oraz w Załącznikach 2 i 4. Paragrafy te opisują, w jaki sposób technologia wykorzystywana przez jednostkę może powodować powstanie czynników ryzyka oszustwa lub ryzyka oszustwa oraz w jaki sposób zautomatyzowane narzędzia i techniki mogą być wykorzystywane przez biegłego rewidenta do przeprowadzania procedur badania związanych z oszustwem. Poniższa lista zawiera niektóre z tych udoskonaleń:

- Paragraf A28 odnosi się do możliwego wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik, takich jak technologia autentyczności lub integralności dokumentu, do oceny autentyczności zapisu lub dokumentu po zidentyfikowaniu przez biegłego rewidenta warunków, które powodują, że biegły rewident uważa, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub że terminy w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione biegłemu rewidentowi.
- Paragraf A97 odnosi się do sposobu, w jaki zmiany w systemie informatycznym jednostki wynikające z wprowadzenia nowych aplikacji informatycznych lub ulepszeń infrastruktury informatycznej mogą stwarzać podatność jednostki na oszustwa. Paragraf odnosi się również do zwiększonej podatności na oszustwa, gdy jednostka wykorzystuje złożone aplikacje informatyczne do inicjowania lub przetwarzania transakcji lub informacji, w tym aplikacje informatyczne wykorzystujące sztuczną inteligencję lub algorytmy uczenia maszynowego.
- Paragraf A135 odnosi się do rozważania przez biegłego rewidenta wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik do testowania zapisów księgowych i innych korekt oraz do tego, że na rozważania biegłego rewidenta może z kolei wpływać wykorzystanie przez jednostkę technologii do przetwarzania zapisów księgowych i innych korekt.
- Paragraf A143 odnosi się do możliwego wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas przeprowadzania procedur analitycznych pod koniec badania w celu sformułowania ogólnego wniosku, aby zidentyfikować nietypowe lub niespójne wzorce księgowania transakcji w celu ustalenia wcześniej nierozpoznanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Definicje

89. Poniżej przedstawiono kluczowe kwestie zidentyfikowane w paragrafie 19 propozycji projektu odnoszące się do definicji zawartych w obowiązującym MSB 240:

- (a) Istnieją terminy i pojęcia związane z oszustwami, takie jak przekupstwo, korupcja i pranie pieniędzy, które nie są bezpośrednio uwzględnione w definicji oszustwa, w związku z czym zauważono, że nie jest jasne, czy procedury biegłego rewidenta obejmują prace związane z takimi terminami i pojęciami.
- (b) Oszustwa osób trzecich - potrzebna jest jasność co do działań biegłego rewidenta w odniesieniu do oszustw osób trzecich.

Związek oszustwa z korupcją, przekupstwem i praniem pieniędzy

90. Korupcja, przekupstwo i pranie pieniędzy to terminy często kojarzone z oszustwem, ale nie są bezpośrednio uwzględnione w definicji oszustwa w obowiązującym MSB 240. W swoich rozważaniach IAASB zgodziła się, że definicja oszustwa nie powinna być rozszerzana o te terminy, biorąc pod uwagę, że mogą one mieć różne definicje lub interpretacje w różnych jurysdykcjach oraz że wprowadzenie tych terminów do proponowanego standardu może znacząco zwiększyć zakres badania sprawozdań finansowych. Jednakże IAASB wyjaśniła w materiałach objaśniających, w jaki sposób pojęcia takie jak przekupstwo i korupcja oraz pranie pieniędzy odnoszą się do definicji oszustwa dla celów badania sprawozdań finansowych. Na przykład IAASB opracowała materiał objaśniający w ED-240:
- (a) Zapewnienie powiązania w jaki sposób korupcja, przekupstwo i pranie pieniędzy są uwzględnione w MSB 250 (zmienionym) (zob. paragraf A18).
 - (b) Wyjaśnienie i podanie przykładów, w jaki sposób pojęcia korupcji, przekupstwa i prania pieniędzy odnoszą się do definicji oszustwa (zob. paragraf A19).
 - (c) Podkreślenie, że biegły rewident nie dokonuje prawnych ustaleń, czy takie działania rzeczywiście miały miejsce (zob. paragraf A20).

Oszustwa osób trzecich

91. IAASB zauważyła, że definicja oszustwa w istniejącym MSB 240 obejmuje już oszustwo popełnione przeciwko jednostce przez strony trzecie (tj. oszustwo strony trzeciej). Istniejący MSB 240 definiuje oszustwo jako "celowe działanie... osób trzecich, polegające na użyciu podstępów w celu uzyskania niesprawiedliwej lub nielegalnej korzyści". Aby wyjaśnić tę kwestię, IAASB opracowała materiał objaśniający (paragraf A21):
- (a) Wyjaśnienie, że oszustwo zdefiniowane w ust. 18 lit. a) może obejmować umyślne działanie osoby trzeciej; oraz
 - (b) Opisując oszustwa osób trzecich jako "oszustwo lub podejrzenie oszustwa popełnionego przeciwko jednostce przez klientów, dostawców, usługodawców lub inne podmioty zewnętrzne".
92. W swoich rozważaniach na temat nakładu pracy biegłego rewidenta w odniesieniu do oszustw stron trzecich, MSB nie poparła rozszerzenia roli biegłego rewidenta w zakresie wykrywania oszustw stron trzecich, które nie są bezpośrednio związane z ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w sprawozdaniach finansowych. Jednakże IAASB rozszerzyła materiał objaśniający w paragrafie A16 standardu ED-240 poprzez wyjaśnienie działań biegłego rewidenta w przypadku, gdy oszustwo strony trzeciej lub podejrzenie oszustwa zostało zidentyfikowane przez biegłego

rewidenta, co może powodować ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (zob. również oszustwo lub podejrzenie oszustwa w **rozdziale 1-G** powyżej).

Zasoby dotyczące zlecenia

93. Kluczowa kwestia, określona w paragrafie 19 propozycji projektu, odnosząca się do zasobów związanych ze zleceniem, obejmowała wezwania do podejmowania przez biegłego rewidenta większej liczby procedur typu kryminalistycznego lub potrzebę zatrudniania specjalistów z zakresu kryminalistyki we wszystkich lub niektórych badaniach ze względu na coraz częstsze stosowanie procedur kryminalistycznych w badaniach, w tym przez specjalistów z zakresu kryminalistyki.
94. Odnosząc się do potrzeby posiadania specjalistycznych umiejętności (w tym umiejętności kryminalistycznych), IAASB:
- (a) Odnosił się do podobnych wymogów i powiązanych materiałów objaśniających i wykorzystał je w celu "określenia zapotrzebowania na specjalistyczne umiejętności" w MSB 540 (zmienionym),¹⁴ i ISA (UK) 240 (zmienionym w maju 2021 r.);¹⁵ i
 - (b) Uwzględniono aktualne wymogi i materiały objaśniające odnoszące się do specjalistycznych umiejętności w obowiązującym MSB 240 oraz te odnoszące się szerzej do zasobów zlecenia w innych standardach (tj. MSZJ 1,¹⁶ MSB 220 (zmieniony)¹⁷ i MSB 300).¹⁸
95. W oparciu o powyższe, następujące zmiany w ED-240 odnoszą się do zapotrzebowania na specjalistyczne umiejętności (w tym umiejętności kryminalistyczne):
- (a) Zasoby zlecenia. IAASB dodała nowy wymóg (paragraf 22 ED-240), który podkreśla znaczenie ustalenia, czy zespół wykonujący zlecenie ma wystarczającą ilość czasu oraz odpowiednie specjalistyczne umiejętności i wiedzę (np. kryminalistyczne, informatyczne i inne specjalistyczne umiejętności), aby przeprowadzić procedury oceny ryzyka, zidentyfikować i ocenić ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, zaprojektować i przeprowadzić dalsze procedury badania w odpowiedzi na te ryzyka lub ocenić uzyskane dowody badania. Wymóg ten rozszerza paragrafy 25-28 MSB 220 (zmienionego).
 - (b) Opis umiejętności kryminalistycznych. W paragrafie A35 dokumentu ED-240 opisano umiejętności kryminalistyczne, wyjaśniono, w jaki sposób można wykorzystać umiejętności kryminalistyczne w kontekście badania sprawozdań finansowych oraz podano przykłady umiejętności kryminalistycznych. Ma to na celu wyjaśnienie, co można zakwalifikować jako umiejętności kryminalistyczne w świetle uwag respondentów do Dokumentu Dyskusyjnego, że termin ten nie jest powszechnie rozumiany. Opracowując niniejszy materiał objaśniający, IAASB wykorzystwała sposób, w jaki termin "badanie kryminalistyczne (lub dochodzenie)" został opisany w Dokumencie Dyskusyjnym.

¹⁴ MSB 540 (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, paragrafy 15 i A61-A63

¹⁵ ISA (UK) 240 (zmieniony w maju 2021 r.), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy 24-1, A27-1, 33-1 i A48-1.

¹⁶ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*, paragrafy 31(d), 32 i A79.

¹⁷ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 25-28 i 35

¹⁸ MSB 300, *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, paragraf 8(e)

Odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

96. Poniżej przedstawiono kluczowe kwestie zidentyfikowane w paragrafie 19 propozycji projektu odnoszące się do reakcji biegłego rewidenta na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem:
- (a) Odpowiedzi biegłego rewidenta na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem powinny być bardziej zdecydowane.
 - (b) Nieprzewidywalność procedur audytu - niejasność co do wymaganych działań lub rodzajów procedur związanych z oszustwami, które mają zostać podjęte przez audytora.
 - (c) Potwierdzenia zewnętrzne - potrzebna jest jasność co do tego, czy proces potwierdzeń zewnętrznych, jako istotny dla rozważań biegłego rewidenta na temat oszustw, powinien być bardziej solidny.
 - (d) Zapisy księgowe i inne korekty - niepewność co do tego, jak wybrać zapisy księgowe do przetestowania, co doprowadziło do niespójnego stosowania.

Bardziej solidne odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

97. Aby zapewnić bardziej solidne reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, IAASB wzmocniła powiązania w ED-240 z MSB 330 i MSB 540 (zmienionym). Na przykład zmieniono paragraf A38 obowiązującego MSB 240 (paragraf A117 ED-240), aby wyjaśnić, że zgodnie z MSB 330 biegły rewident jest zobowiązany do uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
98. IAASB wprowadziła również nowy wymóg w paragrafie 43, biorąc pod uwagę znaczenie zachowania zawodowego sceptycyzmu przy projektowaniu solidnej reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, aby procedury badania nie były ukierunkowane na uzyskanie dowodów badania, które mogą potwierdzać twierdzenia kierownictwa lub na wykluczenie dowodów badania, które mogą zaprzeczać takim twierdzeniom.
99. IAASB udoskonaliła również wymogi i materiały objaśniające dotyczące następujących kwestii:
- (a) Nieprzewidywalność procedur badania (zob. paragraf 101 poniżej).
 - (b) Potwierdzenia zewnętrzne (zob. pkt 102 poniżej).
 - (c) Zapisy księgowe (zob. paragrafy 103-106 poniżej).
100. Wreszcie, rozważając, w jaki sposób dalej stymulować solidną reakcję na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, IAASB rozważyła, ale zdecydowała się nie wprowadzać wymogu wycofania się w ED-240 z powodów opisanych w paragrafach 107-109 poniżej.

Nieprzewidywalność procedur badania

101. IAASB starała się ulepszyć materiał objaśniający, który dotyczy nieprzewidywalności procedur badania poprzez rozszerzenie listy przykładów w paragrafie A114 w ED-240 (paragraf A37 obowiązującego MSB 240), w jaki sposób uwzględnić element nieprzewidywalności w wyborze charakteru, czasu i zakresu procedur badania. Paragraf A114 wyjaśnia również, dlaczego ważne jest, aby biegły rewident zachował otwartość umysłu na nowe pomysły i różne perspektywy przy wyborze procedur badania, które mają być przeprowadzone w celu przeciwdziałania ryzyku istotnego

zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Paragraf A115 wprowadza odniesienie do Załącznika 2 do standardu ED-240 jako źródła możliwych procedur badania do wyboru przy uwzględnianiu elementu nieprzewidywalności w charakterze, czasie i zakresie procedur badania.

Potwierdzenia zewnętrzne

102. IAASB udoskonaliła materiał objaśniający w paragrafach A118-A122 dotyczący kwestii związanych z oszustwami w odniesieniu do procedur potwierdzeń zewnętrznych, podkreślając przydatność potwierdzeń zewnętrznych jako procedury badania w przypadku podwyższonego ryzyka oszustwa. IAASB uwzględniła również dodatkowe czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o zewnętrzne potwierdzenie oraz dodała przykłady, w których zastosowanie procedur zewnętrznego potwierdzenia może być bardziej skuteczne lub dostarczyć bardziej przekonujących dowodów badania dotyczących warunków umowy, a biegły rewident identyfikuje wyjątki w odpowiedzi na prośbę o zewnętrzne potwierdzenie.

Zapisy księgowo i inne korekty

103. Odnosząc się do zapisów księgowych i innych korekt w ED-240, IAASB wzięła pod uwagę istniejące wymogi i materiały objaśniające w istniejącym MSB 240¹⁹ i innych standardach (tj. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²⁰ MSB 330²¹ i MSB 500).²²

104. Ulepszenia zawarte w ED-240 mają na celu zapewnienie biegłemu rewidentowi solidnych ram do testowania zapisów księgowych i innych korekt, które umożliwiają biegłym rewidentom lepszą identyfikację oszukańczych zapisów księgowych i innych korekt. Ramy te obejmują następujące elementy:

(a) *Wyjaśnienie powiązania między MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) dotyczącym zapisów w dzienniku a ED-240.* Jak omówiono w **rozdziale 1-F** (paragraf 40(e)) powyżej, nowe wymogi w paragrafach 37-38 ED-240 rozszerzają wymogi dotyczące zapisów w dzienniku zawarte w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.). Wymogi te podkreślają aspekty procedur oceny ryzyka stosowanych przez biegłego rewidenta w ramach MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) w odniesieniu do zapisów księgowych, które są również istotne dla decyzji biegłego rewidenta podczas testowania odpowiedniości zapisów księgowych i innych korekt w paragrafach 49-50 ED-240.

(b) *Testowanie stosowności zapisów w dzienniku i innych korekt.* Podczas przeprowadzania procedur badania odpowiadających na ryzyka związane z obejściem kontroli przez kierownictwo, paragraf 49 ED-240 zachowuje paragraf 33(a) obowiązującego MSB 240 i wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania w celu sprawdzenia odpowiedniości zapisów w dzienniku i innych korekt. Rozszerzone materiały objaśniające w paragrafach A124-A127 ED-240 wyjaśniają, dlaczego przeprowadza się testowanie zapisów księgowych i innych korekt.

(c) *Projektowanie i przeprowadzanie procedur audytu w celu sprawdzenia stosowności zapisów w dzienniku i innych korekt.* Obejmuje to następujące kwestie:

¹⁹ MSB 240, paragrafy 33(a) i A42-A45

²⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 25, 26(a)(ii), A131-A146, A160-A161 i A175-A181.

²¹ MSB 330, paragrafy 20 i A52

²² MSB 500, paragraf 9

- (i) Zapytania osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej. Paragraf 50(a) ED-240 zachowuje paragraf 33(a)(i) obowiązującego MSB 240 i wymaga, aby biegły rewident zapytał osoby zaangażowane w proces sprawozdawczości finansowej o ich wiedzę na temat niewłaściwych lub nietypowych działań związanych z przetwarzaniem zapisów księgowych i innych korekt.
 - (ii) Kompletność populacji wszystkich zapisów księgowych i innych korekt. IAASB dodała nowy wymóg w paragrafie 50(b) standardu ED-240, aby biegły rewident uzyskał dowody badania dotyczące kompletności populacji wszystkich zapisów księgowych i innych korekt dokonanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez cały okres. IAASB uważa, że odniesienie się do kompletności populacji wszystkich zapisów księgowych i innych korekt jest ważne, aby pomóc biegłemu rewidentowi w reagowaniu na znaczące ryzyko (ryzyka) obejścia kontroli przez kierownictwo. Ponadto zapisy księgowe i inne korekty obejmują informacje wygenerowane wewnątrz z systemu informacyjnego jednostki, co podkreśla potrzebę przetestowania atrybutu kompletności.
 - (iii) Testowanie zapisów księgowych i innych korekt dokonanych na koniec okresu sprawozdawczego. Paragraf 50(c) ED-240 zachowuje paragraf 33(a)(ii) istniejącego MSB 240 i wymaga od biegłego rewidenta wybrania zapisów księgowych i innych korekt dokonanych na koniec okresu sprawozdawczego.
 - (iv) Testowanie zapisów księgowych i innych korekt przez cały okres. IAASB udoskonaliła wymóg zawarty w paragrafie 33(a)(iii) obowiązującego MSB 240 (paragraf 50(d) ED-240). Ulepszenia obejmują wzmocnienie wymogu nakładu pracy z "rozważenia" na "ustalenie" potrzeby testowania zapisów w dzienniku przez cały okres. Ma to na celu uwzględnienie zakresu testowania zapisów księgowych w odpowiedzi na ryzyko związane z obejściem kontroli przez kierownictwo.
105. IAASB omówiła również wzmocnienie wymogów zawartych w ED-240, aby "rozważyć wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas testowania zapisów w dzienniku". W swoich rozważaniach IAASB zauważyła, że rozważania biegłego rewidenta dotyczące wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania są poruszane jedynie w materiałach objaśniających projektu standardu MSB 500 (zmienionego) „Dowody badania” i innych MSB. IAASB uznaje znaczenie zachowania spójności z ogólnym podejściem do sposobu, w jaki technologia jest uwzględniana w pakiecie MSB. W związku z tym IAASB opracowała nowy materiał objaśniający w paragrafie A135, który wyjaśnia, w jaki sposób biegły rewident może wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki do testowania zapisów w dzienniku.
106. IAASB opracowała również nowe materiały objaśniające, które wyjaśniają, w jaki sposób biegły rewident może uzyskać informacje na temat projektowania i przeprowadzania procedur badania zapisów księgowych i innych korekt (zob. paragrafy A127 i A130 w ED-240). Ponadto IAASB dodała nowy załącznik z dodatkowymi rozważaniami, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w wyborze zapisów księgowych i innych korekt do testowania (zob. **załącznik 4** do ED-240).

Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania - rozważenie odrębnego wymogu wycofania się w ED-240

107. Aby reakcje biegłego rewidenta na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem były bardziej solidne, IAASB rozważyła dodanie w ED-240 odrębnego wymogu

dotyczącego oceny wszystkich uzyskanych odpowiednich dowodów badania, zarówno potwierdzających, jak i zaprzeczających, oraz tego, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Informacje uzyskane na etapie gromadzenia informacji w ramach projektu sugerowały, że taki wymóg może być przydatny.

108. Z jednej strony, IAASB zauważyła, że ze względu na charakter oszustwa, szczególnie ważne jest przeprowadzenie ogólnej oceny, która uwzględnia wyniki różnych ocen ryzyka i dalszych procedur badania, a także wszelkie inne obserwacje w ujęciu zbiorczym. Z drugiej strony, IAASB zauważyła, że dodatkowy wymóg stand-back w ED-240 może nie być potrzebny, biorąc pod uwagę, że istniejące wymogi stand-back i wytyczne w innych MSB (tj. MSB 220 (zmieniony)²³, MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²⁴ MSB 330,²⁵ i MSB 540 (zmieniony)²⁶) mają również zastosowanie do dowodów badania uzyskanych z procedur badania przeprowadzonych zgodnie z ED-240. IAASB jest również świadoma obaw zgłaszanych przez interesariuszy w związku z mnożeniem się wymogów stand-back w MSB.
109. Ostatecznie IAASB uznała, że wymóg dotyczący wycofania się nie jest potrzebny w ED-240.²⁷ IAASB zauważyła, że nowy nadrzędny wymóg w paragrafie 21 ED-240, aby biegły rewident pozostawał czujny przez cały czas trwania zlecenia badania w odniesieniu do informacji wskazujących na oszustwo lub podejrzenie oszustwa, zapewnia solidną ogólną kontrolę reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Miałoby to również zastosowanie podczas przeprowadzania procedur badania pod koniec badania, gdy może istnieć presja czasu.

Pisemne oświadczenia

110. Kluczową kwestią zidentyfikowaną w paragrafie 19 propozycji projektu jest to, że biegły rewident niewłaściwie polega na pisemnych oświadczeniach dostarczonych przez kierownictwo dotyczących oszustwa w jednostce (tj. konieczne jest wyjaśnienie, że pisemne oświadczenia nie zwalniają biegłego rewidenta z odpowiedzialności za odpowiednie reagowanie na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem).
111. IAASB udoskonaliła wymóg zawarty w paragrafie 65(a) standardu ED-240, wymagając od biegłego rewidenta uzyskania potwierdzenia od kierownictwa, że odpowiednio wywiązało się ze swojej odpowiedzialności za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie kontroli wewnętrznej w celu zapobiegania i wykrywania oszustw. IAASB uważa, że potwierdzenie służy podkreśleniu kierownictwu, że ponosi ono główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw.
112. IAASB ulepszyła również powiązane materiały objaśniające poprzez:
- Wzmocnienie powiązań z podstawowym standardem (tj. MSB 580²⁸).
 - Wyjaśnienie w paragrafie A180, że chociaż pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów badania, same w sobie nie dostarczają wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat żadnej ze spraw, których dotyczą. Paragraf ten przypomina również

²³ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 32 i A90-A94

²⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 35 i A230-A232

²⁵ MSB 330, paragrafy 25-27 i A60-A62

²⁶ MSB 540 (zmieniony), paragrafy 33-35, A12-A13 i A137-A144

²⁷ IAASB zauważyła, że jeden z członków sprzeciwił się zatwierdzeniu ED-240 w oparciu o ten punkt.

²⁸ MSB 580, *Pisemne oświadczenia*

biegłemu rewidentowi, że ponieważ kierownictwo ma wyjątkową możliwość popełnienia oszustwa, ważne jest, aby biegły rewident rozważył wszystkie uzyskane dowody badania.

- Podkreślenie w paragrafie A181, w jaki sposób biegły rewident może zareagować na wątpliwości dotyczące wiarygodności pisemnych oświadczeń, odsyłając biegłego rewidenta do MSB 580 w celu odniesienia się do takich okoliczności.

Rozważania dotyczące skalowalności

113. IAASB uważa, że ważne jest uwzględnienie w standardzie ED-240 kwestii skalowalności, biorąc pod uwagę, że kwestie związane z oszustwami mają znaczenie dla badań sprawozdań finansowych wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości i złożoności. Poniżej opisano, w jaki sposób skalowalność i proporcjonalność zostały uwzględnione w standardzie ED-240 przy użyciu zestawu narzędzi do ustanawiania standardów w sekcji 3.1.3 Zasad i wytycznych dotyczących opracowywania standardów:

- (a) Wymogi oparte na zasadach. Wymogi zawarte w ED-240 są w wystarczającym stopniu oparte na zasadach, co pozwala na ich stosowanie w szerokim zakresie okoliczności (tj. pozostają neutralne pod względem złożoności, a także są mniej nakazowe).
- (b) Wymogi warunkowe. IAASB zawarła w standardzie wymogi warunkowe, które mają zastosowanie tylko wtedy, gdy spełniony jest określony warunek. Warunkowość wymogu jest podkreślona na początku wymogu, aby pomóc wyjaśnić, że istnieją ograniczenia przydatności i stosowalności wymogu w ED-240. Poniżej przedstawiono przykłady wymogów warunkowych w ED-240:
 - (i) Zawodowy sceptycyzm w paragrafie 20.
 - (ii) Zapytania do kierownictwa i niespójne odpowiedzi w paragrafie 30.
 - (iii) Szacunki księgowe w paragrafie 52 b).
 - (iv) Oszustwo lub podejrzenie oszustwa w punktach 55-59.
 - (v) Biegły rewident nie jest w stanie kontynuować zlecenia badania zgodnie z paragrafem 60.
 - (vi) Komunikacja z kierownictwem i TCWG w punktach 66-67.
 - (vii) Raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki w paragrafie 69.
 - (viii) Dokumentacja w paragrafie 70(d).
- (c) Zróżnicowane wymogi. Ponieważ przejrzystość sprawozdania biegłego rewidenta na temat kwestii związanych z oszustwami wynika z przekazywania KAM, ma ona obecnie zastosowanie do jednostek notowanych na giełdzie zgodnie z MSB 701 (zob. paragrafy 76-77 powyżej oraz paragrafy 61-64 ED-240).
- (d) Uwagi dotyczące skalowalności specyficzne dla mniejszych lub mniej złożonych jednostek. IAASB dodała nowe lub zachowała rozważania dotyczące skalowalności specyficzne dla mniejszych lub mniej złożonych jednostek w ED-240 (zob. materiał objaśniający w paragrafach A58, A74 i A87-A88 ED-240). Mają one na celu pomóc biegłemu rewidentowi poprzez zilustrowanie, w jaki sposób konkretny wymóg w ED-240 może być "skalowany" w górę dla bardziej złożonych jednostek lub "skalowany" w dół dla badań mniej złożonych jednostek.

- (e) Skalowalność w kontekście charakteru i okoliczności zlecenia badania. IAASB zawarła przykłady w ED-240, aby wykazać, w jaki sposób charakter i zakres procedur badania związanych z oszustwami biegłego rewidenta może się różnić w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia badania. Na przykład:
- (i) Określenie zapotrzebowania na specjalistyczne umiejętności, jak również charakteru, czasu i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu zgodnie z paragrafami 22-24 ED-240 pozwoliłoby na zastosowanie osądu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie w świetle różnych okoliczności badania (zob. odpowiednie materiały dotyczące zastosowania w paragrafach A34 i A38 ED-240).
 - (ii) Odpowiedni czas komunikacji z kierownictwem i TCWG na temat spraw związanych z oszustwami zgodnie z paragrafem 25 ED-240 może się różnić w zależności od znaczenia i charakteru spraw związanych z oszustwami oraz oczekiwanych działań, które mają zostać podjęte przez kierownictwo lub TCWG (zob. odpowiedni materiał objaśniający w paragrafie A41 ED-240).
 - (iii) Zakres zrozumienia oszustwa lub podejrzenia oszustwa zidentyfikowanego podczas badania, w tym charakter i zakres procesu jednostki mającego na celu zbadanie sprawy, zgodnie z paragrafem 55 ED-240, może się różnić w zależności od faktów i okoliczności (zob. odpowiednie materiały objaśniające w paragrafach A147-A148 ED-240).

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

114. IAASB pozostaje świadoma faktu, że kwestie związane z oszustwami są również istotne dla jednostek sektora publicznego. Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego zawarte w paragrafach A7, A58 i A69 obowiązującego MSB 240 (paragrafy A1, A161 i A192 standardu ED-240) zostały w znacznym stopniu zachowane w standardzie ED-240, ponieważ zdaniem IAASB pozostają one istotne. Ulepszenia dla sektora publicznego w ED-240 obejmują nowy materiał objaśniający w paragrafie A106 podkreślający, że sprzeniewierzenie aktywów (np. sprzeniewierzenie funduszy) może być powszechnym rodzajem oszustwa dla jednostek sektora publicznego.

Data wejścia w życie

115. Biorąc pod uwagę, że wymogi ED-240 mają zastosowanie do etapów planowania i przeprowadzania zlecenia badania, IAASB jest zdania, że w paragrafie dotyczącym daty wejścia w życie (zob. paragraf 16 ED-240) należy zastosować konwencję "rozpoczęcia w dniu lub po dniu" zgodnie z Zasadami i wytycznymi dotyczącymi sporządzania prospektywnych sprawozdań finansowych.
116. IAASB przewiduje, że ostateczny komunikat zostanie zatwierdzony w marcu 2025 roku. Uznając potrzebę skoordynowania dat wejścia w życie z projektem IAASB dotyczącym kontynuacji działalności oraz projektem dotyczącym jednostek notowanych na giełdzie i jednostek zainteresowania publicznego - ścieżka 2, które również rozważają działania mogące skutkować zmianami w sprawozdaniu biegłego rewidenta, IAASB uważa, że odpowiednią datą wejścia w życie standardu byłyby okresy sprawozdawczości finansowej rozpoczynające się co najmniej 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznego komunikatu. IAASB jest zdania, że takie ramy czasowe są odpowiednie, aby zapewnić jurysdykcjom wystarczającą ilość czasu na przetłumaczenie ostatecznego tekstu standardu, przeprowadzenie krajowych procesów przyjęcia standardu oraz zaktualizowanie przez praktyków szablonów i powiązanych materiałów wewnętrznych.

Rozdział 1-K - Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji

117. IAASB proponuje szereg zmian dostosowawczych i wynikających z ED-240. Większość zmian dotyczy ujednoczenia terminologii i zmian wynikających ze zwiększenia przejrzystości odpowiedzialności i procedur związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które zostały omówione w paragrafach 74 i 78 powyżej.
118. W celu ujednoczenia terminologii stosowanej w pakiecie standardów IAASB z terminologią stosowaną w ED-240 proponuje się następujące zmiany:
- Termin "ryzyko(a) istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem" jest obecnie używany wyłącznie w kontekście obowiązków biegłego rewidenta.
 - Terminy "ryzyko oszustwa" są obecnie używane wyłącznie w kontekście jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.
119. IAASB zaproponowała również zmiany do paragrafów 5A i A6A MSB 450.²⁹ W paragrafie 5A MSB dodała nowy wymóg: "Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie, biegły rewident ustala, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo". W paragrafie A6A MSB dodały wytyczne i powiązania z ED-240 dotyczące sytuacji, gdy biegły rewident identyfikuje zniekształcenia, które mogą być wynikiem oszustwa.

²⁹ MSB 450, *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*

Rozdział 2 - Pytania do respondentów

Respondenci proszeni są o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania przy użyciu szablonu odpowiedzi, jak wyjaśniono w sekcji **Wniosek o komentarze** na stronie 3 niniejszego EM. Każde z pytań w tabeli wymaga bezpośredniej odpowiedzi na pytanie, czy zgadzasz się z propozycjami zawartymi w ED-240. W każdym przypadku, w którym nie zgadzasz się, wskaż **powody, co proponujesz i dlaczego (np. alternatywę lub sposób, w jaki propozycje mogłyby być jaśniejsze)**.

Pytania do respondentów	Odniesienia do rozdziałów lub paragrafów niniejszego Uzasadnienia (EM)	Odniesienie do wymogów w ED-240
<i>Obowiązki audytora</i>		
1. Czy ED-240 jasno określa obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych, w tym obowiązki związane z oszustwami nieistotnymi i oszustwami osób trzecich?	Rozdział 1-C , ust. 13-18 Rozdział 1-J , ustępy 91-92	Punkty 1-11 i 14
<i>Zawodowy sceptycyzm</i>		
2. Czy ED-240 wzmacnia zawodowy sceptycyzm w kwestiach związanych z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych?	Rozdział 1-D , ustępy 19-28	Punkty 12-13 i 19-21
<i>Identyfikacja i ocena ryzyka</i>		
3. Czy ED-240 odpowiednio opiera się na podstawowych wymogach zawartych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i innych MSB, aby wspierać bardziej solidną identyfikację i ocenę ryzyka w odniesieniu do oszustw w badaniu sprawozdań finansowych?	Rozdział 1-F , ustępy 36-46	Punkty 26-42

Pytania do respondentów	Odniesienia do rozdziałów lub paragrafów niniejszego Uzasadnienia (EM)	Odniesienie do wymogów w ED-240
<i>Oszustwo lub podejrzenie oszustwa</i>		
4. Czy ED-240 ustanawia solidne wymogi dotyczące nakładu pracy i materiały objaśniające w celu uwzględnienia okoliczności, w których podczas kontroli zidentyfikowano przypadki oszustwa lub podejrzenia oszustwa?	Rozdział 1-G , ust. 47-57 Rozdział 1-E , ust. 35	Punkty 55-59 i 66-69
<i>Przejrzystość w zakresie obowiązków i procedur związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta</i>		
5. Czy ED-240 odpowiednio zwiększa przejrzystość kwestii związanych z oszustwami w sprawozdaniu biegłego rewidenta?	Rozdział 1-H , ustępy 58-78	Punkty 61-64
6. Czy Państwa zdaniem przejrzystość w sprawozdaniu biegłego rewidenta dotycząca kwestii związanych z oszustwami wprowadzona w ED-240 powinna mieć zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie, takich jak JZP?	Rozdział 1-H , ustępy 76-77	Punkty 61-64

Pytania do respondentów	Odniesienia do rozdziałów lub paragrafów niniejszego Uzasadnienia (EM)	Odniesienie do wymogów w ED-240
<i>Rozważenie odrębnego wymogu wycofania się w ED-240</i>		
7. Czy zgadzasz się z decyzją IAASB, aby nie włączać odrębnego wymogu stand-back do ED-240 (tj. oceny wszystkich uzyskanych odpowiednich dowodów badania, potwierdzających lub zaprzeczających, oraz tego, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem)?	Rozdział 1-J , ust. 107-109	-
<i>Skalowalność</i>		
8. Czy uważasz, że IAASB odpowiednio uwzględniła kwestie skalowalności w ED-240 (tj. skalowalność do jednostek o różnej wielkości i złożoności, biorąc pod uwagę, że kwestie związane z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych są istotne dla badań wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości lub złożoności)?	Rozdział 1-J , ust. 113	-
<i>Powiązania z innymi MSB</i>		
9. Czy ED-240 ma odpowiednie powiązania z innymi MSB (np. MSB 200, MSB 220 (zmieniony), MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), MSB 330, MSB 500, MSB 520, ³⁰ MSB 540 (zmieniony) i MSB 701) w celu promowania stosowania MSB w sposób zintegrowany?	Rozdział 1-J , ust. 81-84	-

³⁰ MSB 520, *Procedury analityczne*

Pytania do respondentów	Odniesienia do rozdziałów lub paragrafów niniejszego Uzasadnienia (EM)	Odniesienie do wymogów w ED-240
<i>Inne sprawy</i>		
10. Czy są jakieś inne kwestie, które chcieliby Państwo poruszyć w związku z ED-240? Jeśli tak, prosimy o wyraźne wskazanie wymogu(ów) lub materiału objaśniającego, lub tematu, do którego odnoszą się Twoje uwagi.	-	-
<i>Tłumaczenia</i>		
11. Uznając, że wielu respondentów może zamierzać przetłumaczyć ostateczny MSB w celu jego przyjęcia we własnym środowisku, IAASB z zadowoleniem przyjmuje komentarze dotyczące potencjalnych kwestii związanych z tłumaczeniem, na które respondenci zwracają uwagę podczas przeglądu ED-240.	-	-

Pytania do respondentów	Odniesienia do rozdziałów lub paragrafów niniejszego Uzasadnienia (EM)	Odniesienie do wymogów w ED-240
<i>Data wejścia w życie</i>		
<p>12. Biorąc pod uwagę potrzebę przeprowadzenia odpowiednich procedur krajowych i dokonania odpowiednich tłumaczeń, a także potrzebę skoordynowania dat wejścia w życie z projektem dotyczącym kontynuacji działalności oraz projektem dotyczącym jednostek notowanych na giełdzie i jednostek zainteresowania publicznego - ścieżka 2, IAASB uważa, że odpowiednią datą wejścia w życie standardu byłyby okresy sprawozdawczości finansowej rozpoczynające się około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji standardu. Wcześniejsze zastosowanie byłoby dozwolone i zalecane. Czy taki okres byłby wystarczający do skutecznego wdrożenia MSB?</p>	<p>Rozdział 1-J, ust. 115-116</p>	<p>Punkt 16</p>

PROPONOWANY MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 240 (ZMIENIONY)

OBOWIĄZKI BIEGŁEGO REWIDENTA PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO DOTYCZĄCE OSZUSTW

(Obowiązuje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy
począwszy od [DATA])

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB.....	1
Obowiązki biegłego rewidenta, kierownictwa i osób sprawujących nadzór.....	2-3
Kluczowe pojęcia w MSB.....	4-14
Związek z innymi MSB.....	15
Data wejścia w życie.....	16
Cele	17
Definicje	18
Wymogi	
Zawodowy sceptycyzm.....	19-21
Zasoby zlecenia.....	22
Wykonywanie zlecenia.....	23-24
Bieżący charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.....	25
Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności.....	26-32
Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki.....	33-39
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.....	40-42
Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.....	43-54
Oszustwo lub podejrzenie oszustwa.....	55-59
Brak możliwości kontynuowania zlecenia przez biegłego rewidenta.....	60
Implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta.....	61-64
Pisemne oświadczenia.....	65
Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.....	66-68
Zgłaszanie do odpowiedniego organu spoza jednostki.....	69
Dokumentacja.....	70

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

<u>Obowiązki biegłego rewidenta, kierownictwa i osób sprawujących nadzór</u>	<u>A1</u>
<u>Kluczowe pojęcia w tym MSB.....</u>	<u>A2-A16</u>
<u>Związek z innymi MSB.....</u>	<u>A17</u>
<u>Definicje.....</u>	<u>A18-A23</u>
<u>Zawodowy sceptycyzm.....</u>	<u>A24-A32</u>
<u>Zasoby zlecenia.....</u>	<u>A33-A36</u>
<u>Wykonywanie zlecenia.....</u>	<u>A37-A38</u>
<u>Bieżący charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.....</u>	<u>A39-A43</u>
<u>Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności.....</u>	<u>A44-A58</u>
<u>Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki.....</u>	<u>A59-A103</u>
<u>Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.....</u>	<u>A104-A113</u>
<u>Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.....</u>	<u>A114-A143</u>
<u>Oszustwo lub podejrzenie oszustwa.....</u>	<u>A144-A157</u>
<u>Brak możliwości kontynuowania zlecenia przez biegłego rewidenta</u>	<u>A158-A161</u>
<u>Implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta.....</u>	<u>A162-A179</u>
<u>Pisemne oświadczenia.....</u>	<u>A180-A181</u>
<u>Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.....</u>	<u>A182-A187</u>
<u>Zgłaszanie do odpowiedniego organu spoza jednostki.....</u>	<u>A188-A192</u>
<u>Dokumentacja.....</u>	<u>A193</u>
<u>Załącznik 1: Przykłady czynników ryzyka oszustwa</u>	
<u>Załącznik 2: Przykłady możliwych procedur badania w celu uwzględnienia oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem</u>	
<u>Załącznik 3: Przykłady okoliczności wskazujących na możliwość oszustwa</u>	
<u>Dodatek 4: Dodatkowe uwagi, które mogą pomóc audytorowi przy wyborze zapisów księgowych i innych korekt do testowania</u>	
<u>Załącznik 5: Inne MSB dotyczące konkretnych tematów odnoszących się do oszustwa lub podejrzenia wystąpienia oszustwa</u>	

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych oraz implikacji dla sprawozdania biegłego rewidenta. Wymogi i wytyczne zawarte w niniejszym MSB odnoszą się do lub rozszerzają zastosowanie innych odpowiednich MSB, w szczególności MSB 200,¹ MSB 220 (zmieniony),² MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),³ MSB 330⁴ oraz MSB 701.⁵

Obowiązki biegłego rewidenta, kierownictwa i osób sprawujących nadzór

Obowiązki biegłego rewidenta

2. Odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z oszustwami podczas przeprowadzania badania zgodnie z niniejszym MSB oraz innymi odpowiednimi MSB polega na: (odnośnik: paragraf A1)
 - (a) Zaplanowanie i przeprowadzenie badania w celu uzyskania wystarczającej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Obowiązki te obejmują identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na to ocenione ryzyko.
 - (b) Komunikowanie i zgłaszanie spraw związanych z oszustwami.

Obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór

3. Główna odpowiedzialność za zapobieganie oszustwom i ich wykrywanie spoczywa zarówno na kierownictwie, jak i na osobach, którym powierzono zarządzanie jednostką. Ważne jest, aby kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, kładło silny nacisk na zapobieganie oszustwom, co może zmniejszyć możliwości ich popełnienia, oraz na odstraszenie od oszustw, co może przekonać osoby do niepopelniania oszustw ze względu na prawdopodobieństwo ich wykrycia i ukarania. Wiąże się to z zaangażowaniem w tworzenie i utrzymywanie kultury uczciwości i etycznego zachowania, którą można wzmocnić poprzez aktywny nadzór ze strony osób sprawujących nadzór. Nadzór sprawowany przez osoby sprawujące nadzór obejmuje rozważenie możliwości obejścia mechanizmów kontrolnych lub innego niewłaściwego wpływu na proces sprawozdawczości finansowej, takiego jak wysiłki kierownictwa mające na celu manipulowanie zyskami.

Kluczowe pojęcia w tym MSB

Charakterystyka oszustwa

¹ MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

² MSB 220 (zmieniony), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*

³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*

⁴ MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*

⁵ MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

4. Zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych mogą wynikać z oszustwa lub błędu. Czynnikiem odróżniającym oszustwo od błędu jest to, czy leżące u podstaw działanie, które skutkuje zniekształceniem sprawozdania finansowego, jest zamierzone czy niezamierzone.
5. Dwa rodzaje celowych zniekształceń są istotne dla biegłego rewidenta - zniekształcenia wynikające z oszukańczej sprawozdawczości finansowej i zniekształcenia wynikające ze sprzeniewierzenia aktywów. (Odniesienie: Paragraf A2-A6)

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa

6. Chociaż oszustwo jest szerokim pojęciem prawnym, dla celów MSB biegły rewident zajmuje się istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych spowodowanym oszustwem. Chociaż biegły rewident może zidentyfikować lub podejrzewać wystąpienie oszustwa zgodnie z definicją zawartą w niniejszym MSB, biegły rewident nie dokonuje prawnego ustalenia, czy oszustwo rzeczywiście wystąpiło.
7. Biegły rewident może zidentyfikować oszustwo lub podejrzenie oszustwa podczas przeprowadzania procedur badania zgodnie z niniejszym MSB i innymi MSB. Podejrzenie oszustwa obejmuje zarzuty oszustwa, o których biegły rewident dowiedział się w trakcie badania. (Patrz: paragrafy A7-A10 i A29)

Okoliczności, które doprowadziły do oszustwa i zidentyfikowanych nieprawidłowości

8. Ustalenie przez biegłego rewidenta, czy oszustwo lub podejrzenie oszustwa jest istotne dla sprawozdań finansowych, wymaga zastosowania zawodowego osądu. Obejmuje to rozważenie charakteru okoliczności, które doprowadziły do powstania oszustwa lub podejrzenia oszustwa oraz zidentyfikowanych zniekształceń. Osądy dotyczące istotności obejmują zarówno względy jakościowe, jak i ilościowe. (Ref: Paragraf A11)

Nieodłączne ograniczenia

9. Chociaż ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż ryzyko niewykrycia zniekształcenia wynikającego z błędu, nie zmniejsza to odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaplanowanie i przeprowadzenie badania w celu uzyskania wystarczającej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Racjonalna pewność jest wysokim, ale nie absolutnym poziomem pewności.⁶
10. Ze względu na znaczenie nieodłącznych ograniczeń badania odnoszących się do oszustw, istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych mogą nie zostać wykryte, nawet jeśli badanie zostało prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB.⁷ Jednakże nieodłączne ograniczenia badania nie stanowią uzasadnienia dla zadowolenia biegłego rewidenta z mniej przekonujących dowodów badania.⁸ (Ref: Paragraf A12)
11. Ponadto ryzyko niewykrycia przez biegłego rewidenta istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa popełnionego przez kierownictwo jest większe niż w przypadku oszustwa popełnionego przez pracowników, ponieważ kierownictwo jest często w stanie bezpośrednio lub pośrednio manipulować zapisami księgowymi, przedstawiać fałszywe informacje finansowe lub pomijać

⁶ MSB 200, paragraf 5

⁷ MSB 200, paragrafy A53-A54

⁸ MSB 200, paragraf A54

mechanizmy kontrolne zaprojektowane w celu zapobiegania podobnym oszustwom popełnianym przez innych pracowników.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd

12. Zgodnie z MSB 200,⁹ biegły rewident ma obowiązek zaplanować i przeprowadzić badanie z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu oraz kierować się zawodowym osądem. Niniejszy MSB wymaga od biegłego rewidenta zachowania czujności wobec możliwości, że inne przeprowadzone procedury badania mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa. W związku z tym ważne jest, aby biegły rewident zachował zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania badania. (Odniesienie: Paragrafy A13-A14)
13. Zawodowy osąd jest wykorzystywany przy podejmowaniu świadomych decyzji dotyczących kierunków działań, które są odpowiednie w danych okolicznościach, w tym gdy biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa. Zawodowy sceptycyzm wspiera jakość osądów dokonywanych przez zespół wykonujący zlecenie, a poprzez te osądy wspiera ogólną skuteczność zespołu wykonującego zlecenie w osiągnięciu jakości na poziomie zlecenia.

Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami

14. Dla celów niniejszego MSB i innych MSB oszustwo stanowi przypadek niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. W związku z tym, jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzewa oszustwo, na biegłym rewidentcie mogą spoczywać dodatkowe obowiązki wynikające z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych dotyczących nieprzestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, które mogą różnić się lub wykraczać poza niniejszy MSB i inne MSB. MSB 250 (zmieniony)¹⁰ dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za uwzględnienie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych. Przestrzeganie tej odpowiedzialności i wszelkich dodatkowych obowiązków związanych z odpowiednimi wymogami etycznymi może dostarczyć dalszych informacji, które są istotne dla pracy biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym i innymi MSB (np. dotyczących uczciwości kierownictwa lub, w stosownych przypadkach, osób, którym powierzono sprawowanie kontroli). (Patrz paragrafy A15-A16)

Związek z innymi MSB

15. Niektóre MSB, które odnoszą się do określonych tematów, zawierają również wymogi i wytyczne, które mają zastosowanie do pracy biegłego rewidenta w zakresie identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz reakcji na takie ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. W takich przypadkach inne MSB rozszerzają sposób stosowania niniejszego MSB. (Ref: Paragraf A17)

Data wejścia w życie

16. Niniejszy MSB obowiązuje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się w dniu [DATA] lub po tej dacie.

Cele

⁹ MSB 200, paragrafy 15-16

¹⁰ MSB 250 (zmieniony), *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*

17. Cele audytora są następujące:
- (a) Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych w wyniku oszustwa;
 - (b) Uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji;
 - (c) Odpowiednie reagowanie na nadużycia lub podejrzenia nadużyć zidentyfikowane podczas audytu; oraz
 - (d) Sporządzanie sprawozdań zgodnie z niniejszym MSB.

Definicje

18. Dla celów MSB następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej:
- (a) Oszustwo - celowe działanie jednej lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór, pracowników lub stron trzecich, polegające na wykorzystaniu oszustwa w celu uzyskania niesprawiedliwej lub nielegalnej korzyści. (Odniesienie: Paragraf A18-A21)
 - (b) Czynniki ryzyka oszustwa - zdarzenia lub warunki, które wskazują na zachętę lub presję do popełnienia oszustwa lub stwarzają okazję do popełnienia oszustwa. (Odniesienie: Paragraf A22-A23)

Wymogi

Zawodowy sceptycyzm

19. Stosując MSB 200,¹¹ biegły rewident zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania badania, uznając możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Paragrafy A24-A25)
20. Jeśli warunki zidentyfikowane podczas audytu powodują, że audytor uważa, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione audytorowi, audytor przeprowadza dalsze dochodzenie. (Odniesienie: Paragrafy A26-A28)
21. Biegły rewident zachowuje czujność przez cały czas trwania badania w odniesieniu do informacji wskazujących na oszustwo lub podejrzenie oszustwa. (Odniesienie: Paragrafy A29-A32)

Zasoby dotyczące zlecenia

22. Stosując MSB 220 (zmieniony)¹², partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy członkowie zespołu wykonującego zlecenie posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu i odpowiednie specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, aby przeprowadzić procedury oceny ryzyka, zidentyfikować i ocenić ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, zaprojektować i przeprowadzić dalsze procedury badania w odpowiedzi na te ryzyka lub ocenić uzyskane dowody badania. (Ref: Paragrafy A33-A36)

¹¹ MSB 200, paragraf 15

¹² MSB 220 (zmieniony), paragrafy 25-28

Wykonywanie zlecenia

23. Stosując MSB 220 (zmieniony),¹³ partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy charakter, czas i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu odpowiada charakterowi i okolicznościom zlecenia badania, biorąc pod uwagę: (Ref: Paragraf A37)
- (a) Umiejętności, wiedza i doświadczenie osób, które mają otrzymać istotne obowiązki związane ze zleceniem; oraz
 - (b) Ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zidentyfikowane i ocenione zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).
24. Dokonując ustalenia, o którym mowa w paragrafie 23, partner odpowiedzialny za realizację zlecenia bierze pod uwagę kwestie zidentyfikowane w trakcie realizacji zlecenia badania, w tym: (Ref: Paragraf A38)
- (a) Zdarzenia lub warunki, które wskazują na zachętę lub presję do popełnienia oszustwa lub zapewniają możliwość popełnienia oszustwa (tj. występują czynniki ryzyka oszustwa);
 - (b) Oszustwo lub podejrzenie oszustwa; oraz
 - (c) Wady kontroli związane z zapobieganiem oszustwom lub ich wykrywaniem.

Bieżący charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

25. Biegły rewident komunikuje się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z oszustwami w odpowiednich momentach w trakcie trwania zlecenia badania. (Odniesienie: Paragrafy A39-A43)

Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności

26. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),¹⁴ biegły rewident przeprowadza procedury określone w paragrafach 27-39 w celu uzyskania dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do stwierdzenia: (Ref: Paragraf A44)
- (a) Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia, z uwzględnieniem czynników ryzyka oszustwa; oraz
 - (b) Zaprojektowanie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330.

Informacje z innych źródeł

27. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),¹⁵ biegły rewident rozważa, czy informacje z innych źródeł uzyskane przez biegłego rewidenta wskazują, że występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa. (Paragrafy A45-A46)

Retrospektywny przegląd wyników poprzednich szacunków księgowych

¹³ MSB 220 (zmieniony), paragraf 30(b)

¹⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13

¹⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 15-16

28. Stosując MSB 540 (zmieniony),¹⁶ biegły rewident przeprowadza retrospektywny przegląd osądów kierownictwa i założeń związanych z wynikami poprzednich wartości szacunkowych lub, tam gdzie ma to zastosowanie, ich późniejszego przeszacowania, aby pomóc w identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w bieżącym okresie. Czyniąc to, biegły rewident bierze pod uwagę cechy szacunków księgowych przy określaniu charakteru i zakresu tego przeglądu. (Ref: Paragraf A47)

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie

29. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),¹⁷ podczas dyskusji zespołu wykonującego zlecenie, partner wykonujący zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie powinni położyć szczególny nacisk na to, w jaki sposób i gdzie sprawozdania finansowe jednostki mogą być podatne na istotne zniekształcenie z powodu oszustwa, w tym w jaki sposób oszustwo może wystąpić. W tym celu dyskusja zespołu wykonującego zlecenie powinna obejmować: (Ref: Paragrafy A48-A49 i A53)
- (a) Wymiana pomysłów na temat:
 - (i) kultura jednostki, zaangażowanie kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne oraz związany z tym nadzór ze strony osób, którym powierzono zarządzanie; (Ref: Paragraf A50)
 - (ii) Czynniki ryzyka nadużyć finansowych, w tym: (odniesienie: pkt A51-A52)
 - a. Zachęty lub naciski na kierownictwo, osoby sprawujące nadzór lub pracowników w celu popełnienia oszustwa;
 - b. W jaki sposób jedna lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników mogło dopuścić się i ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową; oraz
 - c. W jaki sposób aktywa jednostki mogą zostać sprzeniewierzone przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór, pracowników lub osoby trzecie.
 - (b) Uwzględnienie wszelkich nadużyć lub podejrzeń nadużyć, w tym zarzutów nadużyć, które mogą mieć wpływ na ogólną strategię badania i plan badania, w tym nadużyć, które miały miejsce w jednostce w bieżącym roku lub w latach poprzednich.

Zapytania kierownictwa i niespójne odpowiedzi

30. Stosując MSB 500,¹⁸ jeżeli odpowiedzi na zapytania kierownictwa, osób sprawujących nadzór, osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego lub innych osób w jednostce są ze sobą niespójne, biegły rewident:
- (a) Ustalenie, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur audytu są niezbędne do zrozumienia i usunięcia niespójności; oraz
 - (b) Rozważenie ewentualnego wpływu na inne aspekty audytu.

¹⁶ MSB 540 (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i ich ujawnień*, paragraf 14

¹⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 17 i A42-A43

¹⁸ MSB 500, *Dowody badania*, paragraf 11

Przeprowadzone procedury analityczne i zidentyfikowane nietypowe lub nieoczekiwane powiązania

31. Biegły rewident ustala, czy nietypowe lub nieoczekiwane relacje, które zostały zidentyfikowane podczas przeprowadzania procedur analitycznych, w tym te związane z kontami przychodów, mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Odniesienie: paragraf A54)

Ocena czynników ryzyka oszustwa

32. Biegły rewident ocenia, czy dowody badania uzyskane z procedur oceny ryzyka i powiązanych działań wskazują na występowanie jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa. (Zob. paragrafy A22-A23 i A55-A58)

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej

33. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),¹⁹ biegły rewident uzyskuje zrozumienie spraw związanych z:
- (a) Jednostka i jej otoczenie, które mogą prowadzić do zwiększonej podatności na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa, w tym w odniesieniu do:
 - (i) Struktura organizacyjna i własność jednostki, zarządzanie, cele i strategia oraz rozproszenie geograficzne; (Ref: Para. A59-A62)
 - (ii) Przemysł; oraz (odniesienie: ust. A63)
 - (iii) Stosowane mierniki wyników, zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne, które mogą stwarzać zachęty lub presję do osiągnięcia celów w zakresie wyników finansowych. (Ref: Paragrafy A64-A66)
 - (b) Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i zasady rachunkowości jednostki, które mogą prowadzić do zwiększonej podatności na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa. (Ref: Paragraf A67)

Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Środowisko kontroli

34. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²⁰ biegły rewident powinien
- (a) Uzyskanie zrozumienia sposobu wykonywania obowiązków kierownictwa w zakresie nadzoru, takich jak kultura jednostki i zaangażowanie kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne, w tym sposób, w jaki kierownictwo komunikuje swoim pracownikom swoje poglądy na temat praktyk biznesowych i etycznego zachowania w odniesieniu do zapobiegania oszustwom i ich wykrywania. (Odniesienie: Paragrafy A68-A70)

¹⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 19

²⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21

- (b) Uzyskanie zrozumienia sposobu, w jaki osoby sprawujące nadzór sprawują nadzór nad procesami kierownictwa w zakresie identyfikowania i reagowania na ryzyko nadużyć w jednostce oraz kontroli, które kierownictwo ustanowiło w celu przeciwdziałania tym ryzykom. (Odniesienie: Paragrafy A71-A74)
- (c) Wypytywanie kierownictwa o komunikację kierownictwa z osobami, którym powierzono obowiązki zarządcze, w zakresie procesów identyfikacji i reagowania na ryzyko nadużyć w jednostce.
- (d) Zwracać się do osób sprawujących nadzór z zapytaniami dotyczącymi: (Odniesienie: Paragraf A75-A78)
 - (i) Czy posiadają wiedzę na temat jakiegokolwiek oszustwa lub podejrzenia oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, mających wpływ na jednostkę;
 - (ii) ich opinie na temat tego, czy i w jaki sposób sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa, w tym ich opinie na temat możliwych obszarów podatnych na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa lub oszustwa kierownictwa; oraz
 - (iii) Czy są świadomi niedociągnięć w systemie kontroli wewnętrznej związanych z zapobieganiem i wykrywaniem oszustw oraz wysiłków naprawczych mających na celu wyeliminowanie takich niedociągnięć.

Proces oszacowania ryzyka jednostki

35. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²¹ biegły rewident powinien:

- (a) Uzyskanie zrozumienia, w jaki sposób proces oceny ryzyka jednostki: (Odniesienie: Paragrafy A79-A88)
 - (i) Identyfikuje ryzyko oszustwa związane z przywłaszczeniem aktywów i nieuczciwą sprawozdawczością finansową, w tym wszelkie klasy transakcji, salda kont lub ujawnienia, w przypadku których istnieje ryzyko oszustwa;
 - (ii) ocenia znaczenie zidentyfikowanych ryzyk nadużyć, w tym prawdopodobieństwo ich wystąpienia; oraz
 - (iii) Odnosi się do ocenionego ryzyka nadużyć.
- (b) Zapytać kierownictwo i inne odpowiednie osoby w jednostce o: (Odniesienie: Paragrafy A89-A91)
 - (i) czy posiadają wiedzę na temat jakiegokolwiek nadużycia finansowego lub podejrzenia nadużycia finansowego, w tym zarzutów nadużycia finansowego, mających wpływ na jednostkę; oraz
 - (ii) ich opinie na temat tego, czy sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa.

²¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 22

Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę

36. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²² biegły rewident powinien
- (a) Uzyskanie zrozumienia aspektów procesu jednostki, które odnoszą się do bieżących i oddzielnych ocen monitorowania skuteczności kontroli w celu zapobiegania lub wykrywania oszustw oraz identyfikacji i usuwania powiązanych niedociągnięć kontroli. (Ref: Paragraf A92)
 - (b) Zapytać odpowiednie osoby w ramach funkcji audytu wewnętrznego (jeśli taka funkcja istnieje) o to, czy posiadają wiedzę na temat oszustwa lub podejrzenia oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, mających wpływ na jednostkę oraz uzyskać ich opinie na temat ryzyka oszustwa. (Odniesienie: Paragrafy A93-A94)

System informacyjny i komunikacja

37. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²³ zrozumienie przez biegłego rewidenta systemu informacyjnego jednostki i komunikacji istotnej dla sporządzenia sprawozdań finansowych obejmuje zrozumienie, w jaki sposób zapisy w dzienniku są inicjowane, przetwarzane, rejestrowane i korygowane w razie potrzeby. (Zob. paragrafy A95-A97)

Działania kontrolne

38. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²⁴ zrozumienie przez biegłego rewidenta działań kontrolnych jednostki obejmuje identyfikację kontroli, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia, w tym kontroli zapisów księgowych, zaprojektowanych w celu zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania. (Zob. paragrafy A98-A101)

Niedoskonałości kontroli w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki

39. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²⁵ na podstawie dokonanej przez biegłego rewidenta oceny każdego z komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident ustala, czy zidentyfikowano niedoskonałości kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania. (Odniesienie: Paragrafy A102-A103)

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

40. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),²⁶ biegły rewident powinien
- (a) Identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz ustala, czy istnieje ono na poziomie sprawozdania finansowego lub na poziomie stwierdzenia dla klas transakcji, sald kont i ujawnień, biorąc pod uwagę czynniki ryzyka oszustwa. (Patrz: paragrafy A104-A106)

²² MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 24

²³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 25

²⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26

²⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 27

²⁶ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 28-34

- (b) Traktuje te ocenione ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako znaczące ryzyka. W związku z tym, w zakresie, w jakim nie zostało to jeszcze zrobione, biegły rewident identyfikuje kontrole, które odnoszą się do takich ryzyk, ocenia, czy zostały one zaprojektowane skutecznie i ustala, czy zostały wdrożone.

Domniemanie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w zakresie ujmowania przychodów

41. Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident, opierając się na założeniu, że istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem przy ujmowaniu przychodów, określa, które rodzaje przychodów, transakcji przychodowych lub odpowiednich stwierdzeń powodują takie ryzyko, biorąc pod uwagę powiązane czynniki ryzyka oszustwa. (Ref: Paragrafy A107-A112)

Istotne ryzyko związane z obejściem kontroli przez kierownictwo

42. Ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki kierownictwo jest w stanie obejść mechanizmy kontrolne i niezależnie od dokonanej przez biegłego rewidenta oceny ryzyka obejścia mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo, biegły rewident traktuje to ryzyko jako ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, a zatem jako znaczące ryzyko. (Odniesienie: Paragraf A113)

Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w sposób wolny od uprzedzeń

43. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania mogących potwierdzić twierdzenia kierownictwa lub na wykluczenie dowodów badania mogących zaprzeczyć takim twierdzeniom.

Nieprzewidywalność w wyborze procedur badania

44. Biegły rewident uwzględnia element nieprzewidywalności w wyborze charakteru, czasu i zakresu procedur badania przy określaniu reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. paragrafy A114-A115)

Ogólne reakcje

45. Zgodnie z MSB 330,²⁷ biegły rewident określa ogólne reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego. (Ref: Paragraf A116)
46. Określając ogólne reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego, biegły rewident ocenia, czy wybór i stosowanie zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę, w szczególności tych związanych z subiektywnymi pomiarami i złożonymi transakcjami, może wskazywać na oszustwo w sprawozdawczości finansowej.

²⁷ MSB 330, paragraf 5

Procedury badania odpowiadające oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia

47. Zgodnie z MSB 330,²⁸ biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których charakter, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadają oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia. (Paragrafy A117-A123)

Procedury badania odpowiadające na ryzyko związane z obejściem kontroli przez kierownictwo

48. Niezależnie od dokonanej przez biegłego rewidenta oceny ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania zgodnie z paragrafami 49-53 oraz ustala, czy oprócz procedur określonych w paragrafach 49-53 potrzebne są inne procedury badania w celu zareagowania na zidentyfikowane ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo.

Zapisy księgowe i inne korekty

49. Biegły rewident opracowuje i przeprowadza procedury badania w celu sprawdzenia stosowności zapisów księgowych w księdze głównej oraz innych korekt dokonanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. (Ref: Paragrafy A124-A127)
50. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania zgodnie z paragrafem 49 biegły rewident:
- (a) Wypytywanie osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej o ich wiedzę na temat niewłaściwych lub nietypowych działań związanych z przetwarzaniem wpisów do dziennika i innych korekt ;
 - (b) Uzyskanie dowodów badania na temat kompletności populacji wszystkich zapisów księgowych i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdań finansowych w całym okresie; (Ref: Par. A128-A129 i A135)
 - (c) Wybrać zapisy księgowe i inne korekty dokonane na koniec okresu sprawozdawczego; oraz (Ref: Par. A130-A131, A132 i A134-A135)
 - (d) Określić potrzebę testowania zapisów księgowych i innych korekt w całym okresie. (Ref: Paragrafy A130-A131 i A133-A134)

Szacunki księgowe

51. Stosując MSB 540 (zmieniony),²⁹ biegły rewident ocenia, czy osądy i decyzje kierownictwa przy dokonywaniu szacunków księgowych zawartych w sprawozdaniach finansowych, nawet jeśli są indywidualnie racjonalne, wskazują na możliwą stronniczość kierownictwa, która może stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. paragrafy A136-A138)
52. Dokonując oceny zgodnie z paragrafem 51, biegły rewident
- (a) Rozważenie dowodów badania uzyskanych z przeglądu retrospektywnego przeprowadzonego zgodnie z paragrafem 28; oraz

²⁸ MSB 330, paragraf 6

²⁹ MSB 540 (zmieniony), paragraf 32

- (b) W przypadku zidentyfikowania wskaźników możliwej stroniczości kierownictwa, należy ponownie ocenić szacunki księgowe jako całość. (Ref: Paragrafy A138-A140)

Znaczące transakcje wykraczające poza normalny tok działalności lub w inny sposób nietypowe

53. W przypadku znaczących transakcji, które wykraczają poza normalny tok działalności jednostki lub które w inny sposób wydają się nietypowe, biorąc pod uwagę zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta oraz informacje z innych źródeł uzyskane podczas badania, biegły rewident ocenia, czy uzasadnienie biznesowe (lub jego brak) transakcji sugeruje, że mogły one zostać zawarte w celu popełnienia oszustwa w sprawozdawczości finansowej lub ukrycia sprzeniewierzenia aktywów. (Odniesienie: Paragraf A141)

Procedury analityczne przeprowadzone pod koniec badania w celu sformułowania ogólnego wniosku

54. Stosując MSB 520,³⁰ biegły rewident ustala, czy wyniki procedur analitycznych, które są przeprowadzane pod koniec badania, przy formułowaniu ogólnego wniosku co do tego, czy sprawozdania finansowe są spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta, wskazują na wcześniej nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. paragrafy A142-A143)

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa (Patrz: Paragrafy A7-A10, A29 i A144-A145)

55. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa, biegły rewident uzyskuje zrozumienie sprawy w celu określenia wpływu na zlecenie badania. Czyniąc to, biegły rewident (zob. paragrafy A146-A151)
- (a) Zwrócić się z zapytaniem w tej sprawie do kierownictwa wyższego szczebla niż osoby zaangażowane w sprawę oraz, jeśli jest to właściwe w danych okolicznościach, zwrócić się z zapytaniem w tej sprawie do osób, którym powierzono obowiązki zarządcze ;
 - (b) Jeśli jednostka posiada proces badania sprawy, należy ocenić, czy jest on odpowiedni w danych okolicznościach;
 - (c) Jeśli jednostka wdrożyła środki zaradcze w odpowiedzi na daną sprawę, należy ocenić, czy są one odpowiednie w danych okolicznościach; oraz
 - (d) Ustalenie, czy istnieją niedociągnięcia kontroli, w tym znaczące niedociągnięcia kontroli wewnętrznej związane z zapobieganiem oszustwom lub ich wykrywaniem, odnoszące się do zidentyfikowanego oszustwa lub podejrzanego oszustwa.
56. W oparciu o zrozumienie uzyskane zgodnie z paragrafem 55, partner odpowiedzialny za zlecenie powinien: (zob. paragrafy A152-A153)
- (a) Określić, czy:
 - (i) Przeprowadzenie dodatkowych procedur oceny ryzyka w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.);

³⁰ MSB 520, *Procedury analityczne*, paragraf 6

- (ii) zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania w celu odpowiedniego zareagowania na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 330; oraz
 - (iii) Istnieją dodatkowe obowiązki wynikające z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych dotyczące nieprzestrzegania przez jednostkę przepisów prawa lub regulacji zgodnie z MSB 250 (zmienionym).
- (b) Jeśli ma to zastosowanie, należy rozważyć wpływ na inne zlecenia, w tym zlecenia badania z poprzednich lat.
57. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie spowodowane oszustwem, biegły rewident: (odnośniki: paragrafy A154-A157)
- (a) Ustalenie, czy zidentyfikowane zniekształcenie jest istotne poprzez rozważenie charakteru jakościowych lub ilościowych okoliczności powodujących zniekształcenie;
 - (b) Określa implikacje zniekształcenia w odniesieniu do innych aspektów badania, w tym gdy biegły rewident ma powód, aby sądzić, że kierownictwo jest zaangażowane; oraz
 - (c) Ponowne rozważenie wiarygodności oświadczeń kierownictwa i dowodów kontroli uzyskanych wcześniej, gdy okoliczności lub warunki powodujące zniekształcenie wskazują na możliwą znowę z udziałem pracowników, kierownictwa lub stron trzecich.
58. Jeśli biegły rewident ustali, że sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone z powodu oszustwa, biegły rewident
- (a) Określa implikacje dla badania i opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSB 705 (zmienionym);³¹ oraz
 - (b) W razie potrzeby uzyskać poradę od radcy prawnego.
59. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie stwierdzić, czy sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa, biegły rewident określa konsekwencje dla badania lub opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSB 705 (Zmieniony).

Brak możliwości kontynuowania zlecenia przez biegłego rewidenta

60. Jeżeli w wyniku zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub podejrzenia oszustwa biegły rewident napotka wyjątkowe okoliczności, które poddają w wątpliwość zdolność biegłego rewidenta do kontynuowania zlecenia badania, biegły rewident:
- (a) Określa obowiązki zawodowe i prawne mające zastosowanie w danych okolicznościach, w tym czy istnieje wymóg, aby biegły rewident złożył sprawozdanie osobie lub osobom, które dokonały wyboru biegłego rewidenta lub, w niektórych przypadkach, organom regulacyjnym;
 - (b) Rozważenie, czy właściwe jest wycofanie się ze zlecenia, w przypadku gdy wycofanie się jest możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji;
 - (c) W przypadku wycofania się biegłego rewidenta:
 - (i) Przedyskutowanie z odpowiednim szczeblem kierownictwa i osobami sprawującymi nadzór wycofania się biegłego rewidenta ze zlecenia oraz przyczyn tego wycofania; oraz

³¹ MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

- (ii) Ustalenie, czy istnieje zawodowy lub prawny wymóg poinformowania osoby lub osób, które zleciły badanie lub, w niektórych przypadkach, organów regulacyjnych, o wycofaniu się biegłego rewidenta ze zlecenia oraz o przyczynach tego wycofania; oraz (Ref: Paragrafy A158-A161)
- (d) W przypadku, gdy prawo lub regulacje zabraniają biegłemu rewidentowi wycofania się ze zlecenia, należy rozważyć, czy wyjątkowe okoliczności spowodują odmowę wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych.

Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta

Określanie kluczowych spraw badania

61. Stosując MSB 701,³² biegły rewident określa, na podstawie spraw związanych z oszustwami, o których poinformował osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, te sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania. Dokonując tego ustalenia, biegły rewident bierze pod uwagę następujące kwestie: (odnośnik: paragrafy A162-A168)
- (a) Zidentyfikował i ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem;
 - (b) Identyfikacja oszustwa lub podejrzenia oszustwa; oraz
 - (c) Identyfikacja znaczących niedociągnięć w kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania i wykrywania oszustw.
62. Stosując MSB 701,³³ biegły rewident ustala, które ze spraw określonych zgodnie z paragrafem 61 były najbardziej znaczące w badaniu sprawozdań finansowych bieżącego okresu i dlatego są kluczowymi sprawami badania. (Zob. paragrafy A169-A171)

Informowanie o kluczowych sprawach badania związanych z oszustwami

63. Stosując MSB 701,³⁴ w sekcji Kluczowe sprawy badania sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident stosuje odpowiedni podtytuł, który wyraźnie opisuje, że sprawa dotyczy oszustwa. (Odniesienie: paragrafy A172-A174)
64. Stosując MSB 701,³⁵ jeżeli biegły rewident ustali, w zależności od faktów i okoliczności jednostki oraz badania, że nie istnieją kluczowe sprawy badania związane z oszustwem, o których należy poinformować, biegły rewident zamieszcza stosowne oświadczenie w sekcji Kluczowe sprawy badania sprawozdania biegłego rewidenta. (Patrz paragrafy A175-A179)

Pisemne oświadczenia

65. Biegły rewident uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownictwa oraz, tam gdzie jest to stosowne, od osób, którym powierzono sprawowanie kontroli, że: (Ref: Paragrafy A180-A181)
- (a) Uznają swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie kontroli wewnętrznej w celu zapobiegania lub wykrywania oszustw i odpowiednio wypełnili te obowiązki;

³² MSB 701, paragraf 9

³³ MSB 701, paragraf 10

³⁴ MSB 701, paragraf 11

³⁵ MSB 701, paragraf 16

- (b) Ujawniły biegłemu rewidentowi wyniki przeprowadzonej przez kierownictwo oceny ryzyka, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa;
- (c) Ujawnili biegłemu rewidentowi swoją wiedzę o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, w tym o zarzutach oszustwa, mających wpływ na jednostkę:
 - (i) Zarządzanie;
 - (ii) Pracownicy, którzy pełnią znaczące role w kontroli wewnętrznej; lub
 - (iii) inne, w których oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe; oraz
- (d) Ujawnili biegłemu rewidentowi swoją wiedzę na temat podejrzeń oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, mających wpływ na sprawozdania finansowe jednostki, przekazaną przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulacyjne lub inne osoby.

Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

Komunikacja z kierownictwem

66. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzewa oszustwo, to o ile nie jest to zabronione przez prawo lub regulację, biegły rewident w odpowiednim czasie informuje o tych kwestiach kierownictwo odpowiedniego szczebla w celu poinformowania osób ponoszących główną odpowiedzialność za zapobieganie oszustwom lub ich wykrywanie o kwestiach związanych z ich obowiązkami. (Zob. paragrafy A182 i A183)

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

67. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa dotyczące:
- (a) zarządzanie;
 - (b) pracowników, którzy odgrywają znaczącą rolę w kontroli wewnętrznej; lub
 - (c) inne, gdy oszustwo skutkuje istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych,
- biegły rewident w odpowiednim czasie informuje o tych sprawach osoby, którym powierzono funkcje kierownicze. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa, informuje o tym osoby, którym powierzono funkcje zarządcze i omawia z nimi charakter, harmonogram i zakres procedur badania niezbędnych do zakończenia badania. Taka komunikacja z osobami, którym powierzono funkcje kierownicze, jest wymagana, chyba że jest ona zabroniona przez prawo lub regulację. (Patrz: Paragraf A182 i A184-A186)
68. O ile nie jest to zabronione przez prawo lub regulację, biegły rewident informuje osoby, którym powierzono funkcje kierownicze, o wszelkich innych kwestiach związanych z oszustwami, które w ocenie biegłego rewidenta są istotne dla obowiązków osób, którym powierzono funkcje kierownicze. (Odniesienie: paragrafy A182 i A187)

Zgłaszanie do odpowiedniego organu spoza jednostki

69. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzewa oszustwo, biegły rewident ustala, czy przepisy prawa, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne: (zob. paragrafy A188-A192)
- (a) Wymagać od biegłego rewidenta, aby składał sprawozdanie odpowiedniemu organowi spoza jednostki.

- (b) Ustanowienie obowiązków, w ramach których raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

Dokumentacja

70. Stosując MSB 230,³⁶ biegły rewident uwzględni w dokumentacji badania następujące elementy: (zob. paragraf A193)
- (a) Kwestie omówione przez zespół wykonujący zlecenie dotyczące podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem zgodnie z paragrafem 29.
 - (b) Kluczowe elementy zrozumienia biegłego rewidenta zgodnie z paragrafami 33-38, źródła informacji, na podstawie których biegły rewident uzyskał zrozumienie oraz przeprowadzone procedury oceny ryzyka.
 - (c) Zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia oraz uzasadnienie dokonanych znaczących osądów.
 - (d) Jeżeli biegły rewident doszedł do wniosku, że założenie, iż ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów nie ma zastosowania w okolicznościach zlecenia, uzasadnia ten wniosek.
 - (e) Wyniki procedur audytowych przeprowadzonych w celu uwzględnienia ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo, dokonane znaczące zawodowe osądy i wyciągnięte wnioski.
 - (f) zidentyfikowane oszustwa lub podejrzenia oszustw, wyniki przeprowadzonych procedur badania, dokonane znaczące zawodowe osądy oraz wyciągnięte wnioski.
 - (g) Kwestie związane z oszustwem lub podejrzeniem oszustwa, o których poinformowano kierownictwo, osoby sprawujące nadzór, organy regulacyjne i organy ścigania oraz inne osoby, w tym sposób, w jaki kierownictwo i, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór zareagowały na te kwestie.

Wniosek i inny materiał objaśniający

Obowiązki biegłego rewidenta, kierownictwa i osób sprawujących nadzór

Obowiązki biegłego rewidenta (odniesienie: ust. 2)

Rozważania specyficzne dla jednostki sektora publicznego

- A1. Obowiązki biegłego rewidenta sektora publicznego związane z oszustwami mogą wynikać z przepisów prawa, regulacji lub innych organów mających zastosowanie do jednostek sektora publicznego lub mogą być oddzielnie objęte mandatem biegłego rewidenta. W związku z tym odpowiedzialność biegłego rewidenta sektora publicznego może nie ograniczać się do rozważenia ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, ale może również obejmować szerszą odpowiedzialność za rozważenie ryzyka oszustwa.

Kluczowe pojęcia w niniejszym MSB

³⁶ MSB 230, *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11, A6-A7 i Załącznik

Charakterystyka oszustwa (odniesienie: ust. 5)

- A2. Oszustwo, czy to oszukańcza sprawozdawczość finansowa, czy sprzeniewierzenie aktywów, wiąże się z zachętą lub presją do popełnienia oszustwa, postrzeganą okazją do jego popełnienia i pewną racjonalizacją czynu.

Przykłady:

- Motywacja lub presja do popełnienia oszustwa w sprawozdawczości finansowej może istnieć, gdy kierownictwo jest pod presją, ze źródeł zewnętrznych lub wewnętrznych jednostki, aby osiągnąć oczekiwany (i być może nierealistyczny) cel w zakresie zysków lub wynik finansowy - zwłaszcza gdy konsekwencje dla kierownictwa za niespełnienie celów finansowych mogą być znaczące. Podobnie, osoby fizyczne mogą mieć motywację do sprzeniewierzenia aktywów - na przykład dlatego, że żyją ponad stan.
- Postrzegana możliwość popełnienia oszustwa może istnieć, gdy dana osoba uważa, że kontrole mogą zostać pominięte, na przykład dlatego, że dana osoba zajmuje zaufane stanowisko lub posiada wiedzę na temat określonych niedociągnięć w zakresie kontroli.
- Osoby mogą racjonalizować popełnienie nieuczciwego czynu, ponieważ mogą posiadać postawę, charakter lub zestaw wartości etycznych, które pozwalają im świadomie i celowo popełnić nieuczciwy czyn. Jednak nawet uczciwe osoby mogą popełnić oszustwo w środowisku, które wywiera na nie wystarczającą presję.

- A3. Nieuczciwa sprawozdawczość finansowa obejmuje celowe wprowadzanie w błąd, w tym pomijanie kwot lub ujawnień w sprawozdaniach finansowych, w celu oszukania użytkowników sprawozdań finansowych. Może to być spowodowane wysiłkami kierownictwa w zakresie zarządzania zyskami w celu oszukania użytkowników sprawozdań finansowych poprzez wpływanie na ich postrzeganie wyników i rentowności jednostki. Takie zarządzanie zyskami może rozpocząć się od drobnych działań lub korekty założeń i zmian w osądach kierownictwa. Presja i zachęty mogą prowadzić do nasilenia tych działań w stopniu skutkującym istotnym oszustwem w sprawozdawczości finansowej.

Przykłady:

- Kierownictwo celowo przyjmuje pozycje, które prowadzą do nieuczciwej sprawozdawczości finansowej poprzez istotne zniekształcanie sprawozdań finansowych z powodu presji na spełnienie oczekiwań rynkowych lub chęci maksymalizacji wynagrodzenia w oparciu o wyniki.
- Kierownictwo obniża zyski o istotną kwotę, aby zminimalizować podatek.
- Zarząd zawyża zyski, aby zabezpieczyć finansowanie bankowe.

- A4. Nieuczciwa sprawozdawczość finansowa może być realizowana w następujący sposób:

Manipulowanie, fałszowanie (w tym podrabianie) lub zmienianie zapisów księgowych lub dokumentacji pomocniczej, na podstawie której sporządzane są sprawozdania finansowe.

Nieprawidłowe przedstawienie lub celowe pominięcie w sprawozdaniu finansowym zdarzeń, transakcji lub innych istotnych informacji.

Celowe niewłaściwe zastosowanie zasad rachunkowości w odniesieniu do kwot, klasyfikacji, sposobu prezentacji lub ujawnienia.

- A5. Nieuczciwa sprawozdawczość finansowa często wiąże się z obejściem przez kierownictwo mechanizmów kontrolnych, które w przeciwnym razie mogą wydawać się działać skutecznie. Oszustwo może zostać popełnione przez kierownictwo, które pomija mechanizmy kontrolne przy użyciu takich technik, jak celowe działanie:

Rejestrowanie fikcyjnych wpisów w dzienniku w celu manipulowania wynikami operacyjnymi lub osiągnięcia innych celów.

Niewłaściwe dostosowanie założeń i zmiana osądów wykorzystywanych do szacowania sald kont.

Pomijanie, przyspieszanie lub opóźnianie ujawniania w sprawozdaniach finansowych zdarzeń i transakcji, które miały miejsce w okresie sprawozdawczym.

Zniekształcanie ujawnień, w tym pomijanie i zaciemnianie ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub ujawnień, które są niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji.

Ukrywanie faktów, które mogą mieć wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniach finansowych.

Angażowanie się w złożone transakcje, których struktura ma na celu wprowadzenie w błąd co do sytuacji finansowej lub wyników finansowych jednostki.

Zmiana zapisów i warunków związanych z transakcjami.

- Zmianianie raportów, które podkreślałyby niewłaściwe działania lub transakcje.
- Wykorzystywanie nieodpowiednich mechanizmów kontroli przetwarzania informacji w aplikacjach informatycznych, w tym kontroli i przeglądu dzienników zdarzeń aplikacji informatycznych (np. modyfikowanie logiki aplikacji lub sytuacji, w których użytkownicy mogą uzyskiwać dostęp do wspólnej bazy danych przy użyciu ogólnej identyfikacji dostępu lub modyfikować identyfikację dostępu w celu ukrycia aktywności).

- A6. Sprzeniewierzenie aktywów obejmuje kradzież aktywów jednostki i jest często popełniane przez pracowników w stosunkowo niewielkich i nieistotnych kwotach. Sprzeniewierzenie może jednak również dotyczyć kierownictwa, które zazwyczaj jest lepiej przygotowane do ukrywania lub zatajania sprzeniewierzeń w sposób trudny do wykrycia. Ponadto sprzeniewierzenie aktywów może dotyczyć osób trzecich, które są w stanie wykorzystać aktywa jednostki w celu uzyskania niesprawiedliwej lub nielegalnej korzyści. Sprzeniewierzenia aktywów można dokonać na wiele sposobów i często towarzyszą mu fałszywe lub wprowadzające w błąd zapisy lub dokumenty w celu ukrycia faktu, że aktywa zaginęły lub zostały zastawione bez odpowiedniego upoważnienia.

Przykłady:

- Defraudacja funduszy (np. sprzeniewierzenie wpływów z należności lub przekierowywanie wpływów z umorzonych rachunków na osobiste rachunki bankowe).
- Kradzież aktywów (np. kradzież zapasów na własny użytek, kradzież złomu w celu odsprzedaży, kradzież aktywów cyfrowych poprzez wykorzystanie klucza prywatnego i umożliwienie w ten sposób sprawcy kontrolowania funduszy jednostki, kradzież własności intelektualnej poprzez znowę z konkurentem w celu ujawnienia danych technologicznych w zamian za zapłatę).

- Doprowadzenie jednostki do zapłaty za towary i usługi, których nie otrzymał (np. płatności na rzecz fikcyjnych dostawców, łapówki płacone przez dostawców agentom ds. zakupów jednostki w zamian za zatwierdzenie płatności po zawyżonych cenach lub płatności na rzecz fikcyjnych pracowników).
- Wykorzystywanie aktywów jednostki do celów osobistych (np. wykorzystywanie aktywów jednostki jako zabezpieczenia pożyczki osobistej lub pożyczki udzielonej stronie powiązanej).

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa (odniesienie: ust. 7 i 55-59)

A7. Dowody badania uzyskane podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka i dalszych procedur badania zgodnie z niniejszym MSB mogą wskazywać na istnienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa.

Przykłady:

- Zapoznając się z programem zgłaszania nieprawidłowości w jednostce, audytor zidentyfikował zgłoszenie przesłane na gorącą linię zgłaszania nieprawidłowości w jednostce, w którym zarzucano kierownictwu zawyżanie zysków poprzez zawieranie transakcji ze stronami powiązаныmi, które nie miały celu biznesowego.
- Przeprowadzając dalsze procedury audytu w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do zapasów, audytor uzyskał dowody audytu, które wskazywały na możliwe sprzeniewierzenie produktów z magazynu jednostki przez pracowników.

A8. Procedury badania przeprowadzane zgodnie z innymi MSB mogą również zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki oszustwa lub podejrzenia oszustwa, w tym na przykład procedury przeprowadzane zgodnie z MSB 600 (zmienionym)³⁷ w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wynikającym z procesu konsolidacji.

A9. Biegły rewident może wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki do przeprowadzania procedur badania związanych z identyfikacją i oceną ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub podczas reagowania na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. W takich okolicznościach wykorzystanie technologii może być korzystne, ponieważ zapewnia biegłemu rewidentowi, na przykład, głębszy wgląd w duże zbiory danych jednostki lub możliwość przeprowadzania procedur badania związanych z testowaniem zapisów w dzienniku w bardziej wydajny i skuteczny sposób. Korzystanie ze zautomatyzowanych narzędzi i technik nie zastępuje jednak konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu i dokonywania zawodowego osądu, zwłaszcza przy podejmowaniu prac i wyciąganiu wniosków na temat oszustw w ramach badania sprawozdań finansowych.

A10. Dla celów niniejszego MSB, zarzuty oszustwa przez inną stronę z udziałem jednostki są traktowane przez biegłego rewidenta jako podejrzenie oszustwa, gdy zarzuty te zwróciły uwagę biegłego rewidenta (np. w wyniku zapytań skierowanych przez biegłego rewidenta do kierownictwa lub osoby zgłaszającej nieprawidłowości, która zwróciła się bezpośrednio do biegłego rewidenta z informacją o domniemanym oszustwie). Strona zgłaszająca zarzuty może być wewnętrzną lub zewnętrzną

³⁷ MSB 600 (zmieniony), *Uwagi szczególne - badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*, paragraf 38(d)

w stosunku do jednostki. W związku z tym biegły rewident przeprowadza procedury badania zgodnie z paragrafami 55-59, aby odnieść się do podejrzenia oszustwa.

Okoliczności, które doprowadziły do oszustwa i zidentyfikowanych nieprawidłowości (odniesienie: ust. 8)

A11. Nawet jeśli zidentyfikowane zniekształcenie spowodowane oszustwem nie jest istotne ilościowo, może być istotne jakościowo w zależności od:

- (a) Kto zainicjował lub popełnił oszustwo - nieistotne oszustwo popełnione przez kierownictwo wyższego szczebla jest zwykle uznawane za jakościowo istotne, niezależnie od kwoty. To z kolei może budzić obawy co do uczciwości kierownictwa odpowiedzialnego za system kontroli wewnętrznej jednostki.
- (b) Dlaczego oszustwo zostało popełnione - nieprawdziwe informacje, które nie są istotne ilościowo, zarówno indywidualnie, jak i łącznie, mogły zostać celowo wprowadzone przez kierownictwo w celu "zarządzania" kluczowymi wskaźnikami wydajności, aby na przykład spełnić oczekiwania rynku, zmaksymalizować wynagrodzenie w oparciu o wyniki lub spełnić warunki umów dotyczących zadłużenia.

Nieodłączne ograniczenia (odniesienie: ust. 10)

A12. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa istnieje, ponieważ oszustwo może obejmować wyrafinowane i starannie zorganizowane schematy mające na celu jego ukrycie, takie jak fałszerstwo, celowe nierejestrowanie transakcji lub celowe wprowadzanie w błąd biegłego rewidenta. Takie próby ukrycia mogą być jeszcze trudniejsze do wykrycia, gdy towarzyszy im zmowa. Zmowa może spowodować, że biegły rewident uwierzy, że dowody badania są przekonujące, podczas gdy w rzeczywistości są fałszywe. Zdolność biegłego rewidenta do wykrycia oszustwa zależy od takich czynników, jak zręczność sprawcy, częstotliwość i zakres manipulacji, stopień zmywy, względna wielkość poszczególnych zmanipulowanych kwot oraz staż pracy zaangażowanych osób.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd (odniesienie: ust. 12)

A13. MSZJ 1³⁸ wymaga od firmy zaprojektowania, wdrożenia i obsługi systemu zarządzania jakością dla badań sprawozdań finansowych. Zaangażowanie firmy w skuteczny system zarządzania jakością stanowi podstawę wymogu zachowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu podczas wykonywania zlecenia badania. Zobowiązanie to jest uznawane i wzmocniane w komponencie zarządzania i przywództwa, w tym a:

- (a) Zaangażowanie w jakość ze strony kierownictwa firmy, takie jak ton na szczycie kierownictwa, przyczynia się do kultury firmy, która z kolei wspiera i zachęca biegłego rewidenta do skupienia się na obowiązkach biegłego rewidenta związanych z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych.
- (b) Uznanie, że potrzeby w zakresie zasobów są planowane, a zasoby są pozyskiwane, przydzielane lub przydzielane w sposób zgodny z zobowiązaniem firmy do zapewnienia jakości, np. zasoby posiadające odpowiednią specjalistyczną wiedzę i umiejętności, które

³⁸ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych

mogą być potrzebne podczas przeprowadzania procedur badania związanych z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych.

- A14. MSZJ 1³⁹ wyjaśnia również, że jakość zawodowych osądów dokonywanych przez firmę będzie prawdopodobnie wyższa, gdy osoby dokonujące takich osądów wykażą się postawą obejmującą dociekliwość.

Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami (odniesienie: ust. 14)

- A15. Prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać od biegłego rewidenta przeprowadzenia dodatkowych procedur i podjęcia dalszych działań. Na przykład *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA) wymaga od partnera wykonującego zlecenie grupowe podjęcia kroków w celu zareagowania na zidentyfikowaną lub podejrzaną niezgodność z przepisami prawa i regulacjami w kontekście badania sprawozdań finansowych grupy oraz ustalenia, czy konieczne są dalsze działania. Takie kroki mogą obejmować poinformowanie o sprawie osób wykonujących prace rewizyjne w komponentach, jednostkach prawnych lub jednostkach biznesowych, które są częścią grupy w celach innych niż badanie grupy, na przykład badanie ustawowe, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje.⁴⁰
- A16. Identyfikacja przez biegłego rewidenta oszustwa lub podejrzanego oszustwa mającego wpływ na jednostkę, które zostało popełnione przez stronę trzecią (zob. paragrafy 18(a) i A21), może również powodować powstanie dodatkowej odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej z prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych dotyczących nieprzestrzegania przez jednostkę prawa i regulacji.

Przykład:

- Uzyskując zrozumienie ogólnych kontroli IT jednostki, audytor został poinformowany o naruszeniu cyberbezpieczeństwa polegającym na nieautoryzowanym dostępie strony trzeciej do poufnych plików klientów jednostki, w tym powiązanych informacji bankowych. Po zapoznaniu się z podejrzeniem oszustwa, partner zlecenia ustalił, że naruszenie cyberbezpieczeństwa prawdopodobnie naruszyło lokalne przepisy o ochronie danych. Partner odpowiedzialny za zlecenie skonsultował się z innymi osobami w firmie w celu ustalenia dodatkowych obowiązków zespołu wykonującego zlecenie wynikających z przepisów prawa, regulacji i odpowiednich wymogów etycznych.

Związek z innymi MSB (odniesienie: ust. 15)

- A17. **Załącznik 5** określa inne MSB, które odnoszą się do konkretnych tematów związanych z oszustwami lub podejrzeniami oszustw.

³⁹ MSZJ 1, paragraf A31

⁴⁰ Przykładowo, paragrafy R360.16-R360.18 A1 Kodeksu IESBA zawierają wymogi i materiał objaśniający odnoszący się do komunikacji w odniesieniu do grup.

Definicje (odniesienie: ust. 18)

Związek oszustwa z korupcją, przekupstwem i praniem brudnych pieniędzy (Ref: Par. 18(a))

- A18. W zależności od charakteru i okoliczności jednostki, niektóre przepisy prawa, regulacje lub aspekty odpowiednich wymogów etycznych dotyczących korupcji, przekupstwa lub prania pieniędzy mogą być istotne z punktu widzenia odpowiedzialności biegłego rewidenta za uwzględnienie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych zgodnie z MSB 250 (zmienionym).⁴¹
- A19. Korupcja, przekupstwo i pranie pieniędzy są formami nielegalnych lub nieetycznych działań. Korupcja, przekupstwo i pranie pieniędzy mogą być odrębnymi pojęciami w prawie lub regulacjach, jednak mogą być również czynami oszukańczymi lub mogą być przeprowadzane w celu ułatwienia lub ukrycia oszustwa.

Przykłady:

- Korupcja związana z oszustwem - kierownictwo zmówiło się z innymi konkurującymi stronami w celu podniesienia cen lub obniżenia jakości towarów lub usług dla nabywców, którzy chcą nabyć produkty lub usługi w drodze przetargu (tj. ustawianie przetargów). Falszowanie przetargów obejmowało płatności pieniężne dokonywane przez wyznaczonego zwycięskiego oferenta na rzecz zamawiających się stron przy użyciu oszukańczych umów konsultingowych, w ramach których nie wykonano żadnych faktycznych prac.
- Przekupstwo w celu ukrycia oszustwa - kierownictwo oferowało pracownikom zachęty do ukrywania sprzeniewierzenia aktywów przez kierownictwo.
- Pranie pieniędzy w celu ułatwienia oszustwa - Pracownik prał pieniądze na zagraniczne konto bankowe, które zostały nielegalnie uzyskane z defraudacji płatności za fikcyjne zakupy zapasów poprzez tworzenie fałszywych zamówień zakupu, dokumentów wysyłkowych dostawców i faktur dostawców.

- A20. Chociaż biegły rewident może zidentyfikować lub podejrzewać korupcję, przekupstwo lub pranie pieniędzy, podobnie jak w przypadku oszustwa, biegły rewident nie dokonuje ustaleń prawnych dotyczących tego, czy takie działania rzeczywiście miały miejsce.

Oszustwa osób trzecich (Ref: Par. 18(a))

- A21. Oszustwo zdefiniowane w paragrafie 18(a) może obejmować celowe działanie strony trzeciej. Oszustwo lub podejrzenie oszustwa popełnione przeciwko jednostce przez klientów, dostawców, usługodawców lub inne strony zewnętrzne jest ogólnie określane jako oszustwo strony trzeciej.

Czynniki ryzyka oszustw (zob. par. 18(b) i 32)

- A22. Czynniki ryzyka oszustw mogą odnosić się do zachęt, nacisków lub możliwości, które wynikają ze zdarzeń lub warunków stwarzających podatność na zniekształcenia, przed uwzględnieniem kontroli. Czynniki ryzyka nadużyć, które obejmują celową stronniczość kierownictwa, są nieodłącznymi czynnikami ryzyka w zakresie, w jakim wpływają na ryzyko nieodłączne. Czynniki ryzyka oszustwa mogą również odnosić się do zdarzeń lub warunków, które mogą istnieć w systemie kontroli

⁴¹ MSB 250 (zmieniony), paragrafy 6 i A6

wewnętrznej jednostki, które stwarzają możliwość popełnienia oszustwa i mogą być wskaźnikiem obecności innych czynników ryzyka oszustwa.

- A23. Chociaż czynniki ryzyka nadużyć finansowych niekoniecznie muszą wskazywać na istnienie nadużyć finansowych, często występowały one w okolicznościach, w których nadużycia finansowe miały miejsce, a zatem mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego nadużyciem finansowym. Przykłady czynników ryzyka oszustwa przedstawiono w **Załączniku 1**.

Zawodowy sceptycyzm (Patrz: Paragrafy 12-13 i 19-21)

- A24. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu wymaga ciągłego kwestionowania, czy uzyskane informacje i dowody badania sugerują, że może istnieć istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem. Obejmuje to rozważenie wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania oraz zidentyfikowanych kontroli w komponencie czynności kontrolnych, jeżeli takie istnieją, nad ich przygotowaniem i utrzymaniem. Ze względu na cechy oszustwa, zawodowy sceptycyzm biegłego rewidenta jest szczególnie ważny przy rozważaniu ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- A25. Jak wyjaśniono w MSB 220 (Zmienionym), warunki⁴² nieodłącznie związane z niektórymi zleceniami badania mogą wywierać presję na zespół wykonujący zlecenie, która może utrudniać właściwe stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas projektowania i przeprowadzania procedur badania oraz oceny dowodów badania. Paragrafy A34-A36 MSB 220 (Zmienionego) wymieniają przykłady przeszkód w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia oraz działania, które można podjąć w celu złagodzenia przeszkód w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu.

Przykłady:

- Brak współpracy i nadmierna presja czasowa narzucona przez kierownictwo negatywnie wpłynęły na zdolność zespołu wykonującego zlecenie do rozwiązania złożonej i spornej kwestii. Okoliczności te, w oparciu o profesjonalną ocenę partnera odpowiedzialnego za zlecenie, wskazywały na możliwe wysiłki kierownictwa zmierzające do ukrycia oszustwa. Partner zaangażował bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie do radzenia sobie z członkami kierownictwa, z którymi trudno było współpracować i komunikował się z osobami sprawującymi nadzór w zakresie charakteru trudnych okoliczności, w tym możliwego wpływu na audyt.
- Przeszkody nałożone przez kierownictwo spowodowały trudności dla zespołu wykonującego zlecenie w uzyskaniu dostępu do dokumentacji, obiektów, niektórych pracowników, klientów, dostawców i innych osób. Okoliczności te, w oparciu o zawodowy osąd partnera odpowiedzialnego za zlecenie, wskazywały na możliwe wysiłki kierownictwa zmierzające do ukrycia oszustwa. Partner zlecenia przypomniał zespołowi wykonującemu zlecenie, aby nie zadawała się dowodami badania, które były mniej niż przekonujące, gdy reagował na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem i komunikował się z osobami sprawującymi nadzór co do charakteru trudnych okoliczności, w tym możliwego wpływu na badanie.

⁴² MSB 220 (zmieniony), paragraf A33

A26. Biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzania procedur, które są specjalnie zaprojektowane w celu zidentyfikowania warunków wskazujących, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub że terminy w dokumencie zostały zmodyfikowane. Jednakże procedury badania przeprowadzone zgodnie z niniejszym lub innymi MSB lub informacje pochodzące z innych źródeł mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na warunki, które powodują, że biegły rewident uważa, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub że terminy w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione biegłemu rewidentowi. Paragraf 20 ma zastosowanie, jeżeli biegły rewident zidentyfikuje takie warunki w trakcie badania.

Przykłady:

Warunki, które, jeśli zostaną zidentyfikowane, mogą spowodować, że audytor uzna, że zapis lub dokument nie jest autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione audytorowi, obejmują:

- Niewyjaśnione zmiany w dokumentach otrzymanych ze źródeł zewnętrznych.
- Numery seryjne użyte poza kolejnością lub zduplikowane.
- Adresy i logo niezgodne z oczekiwaniami.
- Styl dokumentu różniący się od innych tego samego typu z tego samego źródła (np. zmiany w czcionkach i formatowaniu).
- Informacje, które powinny być zawarte, są nieobecne.
- Odniesienia do faktur lub deskryptory, które różnią się od innych faktur otrzymanych od jednostki.
- Nietypowe warunki handlowe, takie jak nietypowe ceny, stopy procentowe, gwarancje i warunki spłaty (np. koszty zakupu, które wydają się nieuzasadnione w odniesieniu do towarów lub usług, za które pobierana jest opłata).
- Informacje, które wydają się nieprawdopodobne lub niespójne ze zrozumieniem i wiedzą biegłego rewidenta.
- Zmiana autoryzowanego sygnatariusza.
- Dokumenty elektroniczne z datą ostatniej edycji przypadającą po dacie, w której zostały przedstawione jako sfinalizowane.

A27. MSB 500⁴³ wymaga, aby biegły rewident rozważył wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania. Wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania dotyczy stopnia, w jakim biegły rewident może polegać na takich informacjach. Autentyczność jest atrybutem wiarygodności informacji, który biegły rewident może rozważyć. Czyniąc to, biegły rewident może rozważyć, czy źródło rzeczywiście wygenerowało lub dostarczyło informacje i było do tego upoważnione, a informacje nie zostały niewłaściwie zmienione.

A28. W przypadku zidentyfikowania warunków, które powodują, że audytor uważa, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione audytorowi, możliwe dodatkowe procedury audytu w celu dalszego zbadania mogą obejmować:

⁴³ MSB 500, paragraf 7

- Potwierdzenie bezpośrednio ze stroną trzecią.
- Wykorzystanie pracy eksperta do oceny autentyczności dokumentu.
- Korzystanie ze zautomatyzowanych narzędzi i technik, takich jak technologia autentyczności lub integralności dokumentów, w celu oceny autentyczności zapisu lub dokumentu.

A29. Sposób, w jaki informacje wskazujące na oszustwo lub podejrzenie oszustwa, które mają wpływ na jednostkę, docierają do biegłego rewidenta w trakcie badania, może być różny.

Przykłady:

Możliwe źródła, które mogą dostarczyć informacji wskazujących na oszustwo lub podejrzenie oszustwa, które ma wpływ na jednostkę, obejmują:

- Biegły rewident (np. podczas przeprowadzania procedur badania zgodnie z MSB 550,⁴⁴ biegły rewident dowiaduje się o istnieniu związku z stroną powiązaną, którego kierownictwo celowo nie ujawniło biegłemu rewidentowi).
- Osoby sprawujące nadzór (np. gdy członkowie komitetu audytu przeprowadzają niezależne dochodzenie w sprawie nietypowych zapisów księgowych lub innych korekt).
- Zarządzenie (np. podczas oceny wyników procesu oceny ryzyka jednostki).
- Osoby w ramach funkcji audytu wewnętrznego (np. gdy osoby przeprowadzają coroczne procedury zgodności związane z systemem kontroli wewnętrznej jednostki).
- Pracownik (np. poprzez złożenie zawiadomienia w ramach programu zgłaszania nieprawidłowości danej jednostki).
- Były pracownik (np. wysyłając skargę pocztą elektroniczną do działu audytu wewnętrznego).

A30. Zachowanie czujności na informacje wskazujące na oszustwo lub podejrzenie oszustwa w trakcie badania jest ważne, w tym podczas przeprowadzania procedur badania pod koniec badania, gdy może istnieć presja czasu na zakończenie zlecenia badania. Na przykład pod koniec badania mogą zostać uzyskane dowody badania, które mogą podważyć wiarygodność innych uzyskanych dowodów badania lub poddać w wątpliwość uczciwość kierownictwa lub osób, którym powierzono funkcje zarządcze. **Załącznik 3** zawiera przykłady okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo.

A31. Podczas przeprowadzania procedur badania mogą wystąpić okoliczności, takie jak presja czasu wywierana na członków zespołu wykonującego zlecenie, które mogą utrudniać zachowanie zawodowego sceptycyzmu lub mogą stwarzać zagrożenia dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi. MSB 220 (Zmieniony)⁴⁵ omawia, że odpowiednie wymogi etyczne, na przykład Kodeks IESBA, mogą zawierać postanowienia dotyczące identyfikacji i oceny zagrożeń oraz sposobu postępowania z nimi.⁴⁶

⁴⁴ MSB 550, *Strony powiązane*

⁴⁵ MSB 220 (zmieniony), paragraf A44

⁴⁶ Przykładowo, paragrafy R111.1 i R113.1 Kodeksu IESBA wymagają od księgowego prostolinijności i staranności przy przestrzeganiu odpowiednio zasad uczciwości, kompetencji zawodowych i należytej staranności. Paragraf 111.1A1 Kodeksu IESBA wyjaśnia, że uczciwość wiąże się z posiadaniem siły charakteru pozwalającej na właściwe działanie, nawet w obliczu presji, by postąpić inaczej. Paragraf 113.1 A3 Kodeksu IESBA wyjaśnia, że działanie z należyłą starannością obejmuje również

A32. Biegły rewident może również zająć się zagrożeniem dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi, takimi jak zasada uczciwości, komunikując się w odpowiednim czasie z osobami, którym powierzono sprawowanie kontroli, na temat okoliczności powodujących to zagrożenie. Komunikacja ta może obejmować omówienie wszelkich niespójności w uzyskanych dowodach badania, dla których kierownictwo nie przedstawiło zadowalającego wyjaśnienia.

Zasoby zlecenia (Odniesienie: Paragraf 22)

A33. MSB 220 (Zmieniony)⁴⁷ wyjaśnia, że ustalenie przez partnera zlecenia, czy wymagane jest przydzielenie dodatkowych zasobów na poziomie zlecenia do zespołu wykonującego zlecenie, jest kwestią zawodowego osądu i zależy od charakteru i okoliczności zlecenia badania, z uwzględnieniem wszelkich zmian, które mogły powstać w trakcie zlecenia.

A34. Charakter, czas i zakres zlecenia osób posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, takich jak eksperci kryminalistyczni i inni eksperci, lub zaangażowanie bardziej doświadczonych osób, może się różnić w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia badania.

Przykłady:

- Jednostka prowadzi dochodzenie w sprawie oszustwa lub podejrzenia oszustwa, które może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe (np. gdy dotyczy kierownictwa wyższego szczebla). Osoba z umiejętnościami kryminalistycznymi może pomóc w planowaniu i przeprowadzaniu procedur badania w odniesieniu do konkretnego obszaru badania, w którym zidentyfikowano oszustwo lub podejrzenie oszustwa.
- Jednostka jest w trakcie dochodzenia prowadzonego przez organ spoza jednostki w związku z oszustwem lub podejrzeniem oszustwa, lub w związku z przypadkami niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa i regulacjami (np. istotnie zniekształcona rezerwa podatkowa związana z uchylaniem się od opodatkowania i istotnie zniekształcone przychody z powodu takich przychodów generowanych z nielegalnej działalności ułatwionej poprzez pranie pieniędzy). Ekspersi ds. podatków i przeciwdziałania praniu pieniędzy mogą pomóc w zidentyfikowaniu tych oszukańczych aspektów niezgodności lub podejrzenia niezgodności, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
- Złożoność struktury organizacyjnej jednostki i relacji ze stronami powiązаныmi, w tym tworzenie lub istnienie jednostek specjalnego przeznaczenia, może stanowić dla kierownictwa okazję do fałszywego przedstawienia sytuacji finansowej lub wyników finansowych jednostki. Na przykład ekspert w dziedzinie prawa podatkowego może pomóc w zrozumieniu celu biznesowego i działalności lub jednostek biznesowych w złożonych organizacjach, w tym tego, w jaki sposób ich struktura do celów podatkowych może różnić się od struktury operacyjnej.
- Złożoność branży lub środowiska regulacyjnego, w którym działa jednostka, może stanowić okazję lub presję dla kierownictwa do angażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową. Na przykład osoba specjalizująca się w schematach oszustw na określonych rynkach wschodzących może pomóc w identyfikacji czynników ryzyka oszustwa lub tam,

staranne i dokładne wykonanie zadania zgodnie z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowymi. Te obowiązki etyczne są wymagane niezależnie od presji wywieranej, wyraźnie lub pośrednio, przez kierownictwo.

⁴⁷ MSB 220 (zmieniony), paragraf A77

gdzie sprawozdania finansowe mogą być podatne na ryzyko istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa.

- Wykorzystanie złożonych instrumentów finansowych lub innych złożonych ustaleń finansowych może stanowić okazję do niewłaściwego ujawnienia ryzyka i charakteru złożonych produktów strukturyzowanych. Na przykład ekspert ds. wyceny może pomóc w zrozumieniu struktury produktu, celu, aktywów bazowych i warunków rynkowych, co może uwypuklić czynniki ryzyka oszustwa, takie jak rozbieżności między warunkami rynkowymi a wyceną produktu strukturyzowanego.

- A35. Umiejętności kryminalistyczne, w kontekście badania sprawozdań finansowych, mogą łączyć umiejętności księgowe, rewizyjne i dochodzeniowe. Umiejętności te mogą być stosowane podczas badania i oceny dokumentacji księgowej jednostki w celu uzyskania możliwych dowodów oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub sprzeniewierzenia aktywów, lub podczas przeprowadzania procedur badania. Wykorzystanie umiejętności kryminalistycznych może również pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie, czy doszło do obejścia kontroli przez kierownictwo lub celowej stronniczości kierownictwa w sprawozdawczości finansowej.

Przykłady:

Umiejętności kryminalistyczne mogą obejmować specjalistyczne umiejętności lub wiedzę w zakresie:

- Identyfikacja i ocena czynników ryzyka oszustwa.
- Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- Ocena skuteczności kontroli wdrożonych przez kierownictwo w celu zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania.
- Analiza autentyczności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.
- Gromadzenie, analizowanie i ocenianie informacji lub danych przy użyciu zautomatyzowanych narzędzi i technik w celu zidentyfikowania powiązań, wzorców lub trendów, które mogą wskazywać na oszustwo.
- Stosowanie wiedzy na temat schematów oszustw oraz technik przeprowadzania wywiadów, gromadzenia informacji i analizy danych w wykrywaniu oszustw.
- Techniki przeprowadzania wywiadów stosowane podczas omawiania wrażliwych kwestii z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.
- Analizowanie informacji finansowych i niefinansowych przy użyciu zautomatyzowanych narzędzi i technik w celu poszukiwania niespójności, nietypowych wzorców lub anomalii, które mogą wskazywać na celową stronniczość kierownictwa lub mogą być wynikiem obejścia kontroli przez kierownictwo.

- A36. Ustalając, czy zespół wykonujący zlecenie posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, partner wykonujący zlecenie może rozważyć takie kwestie, jak wiedza specjalistyczna w zakresie systemów informatycznych lub aplikacji informatycznych wykorzystywanych przez jednostkę lub zautomatyzowanych narzędzi lub technik, które mają być wykorzystywane przez zespół wykonujący zlecenie podczas planowania i przeprowadzania badania (np. takich jak testowanie dużej liczby

zapisów księgowych i innych korekt lub złożonych szacunków księgowych, w odpowiedzi na znaczące ryzyko związane z obejściem kontroli przez kierownictwo).

Wykonywanie zlecenia (Ref: Paragraf 23-24)

A37. Partner odpowiedzialny za zlecenie może zaplanować kierowanie, nadzór i przegląd w celu zareagowania na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa, na przykład poprzez:

- Przydzielenie dodatkowych osób ze specjalistycznymi umiejętnościami lub wiedzą, takich jak eksperci kryminalistyczni i inni;
- Przydzielenie bardziej doświadczonych osób do zespołu wykonującego zlecenie; lub
- Zmiana składu zespołu wykonującego zlecenie w taki sposób, aby bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeprowadzali określone procedury badania dla tych konkretnych obszarów badania, które wymagają znacznej uwagi biegłego rewidenta.

A38. W zależności od charakteru i okoliczności zlecenia badania, podejście partnera zlecenia do kierowania, nadzoru i przeglądu może obejmować zwiększenie zakresu i częstotliwości dyskusji zespołu wykonującego zlecenie. Korzystne może być przeprowadzenie dodatkowych dyskusji zespołu wykonującego zlecenie w oparciu o wystąpienie zdarzeń lub warunków, które miały wpływ na jednostkę, co może zidentyfikować nowe lub dostarczyć dodatkowych informacji na temat istniejących czynników ryzyka oszustwa (przykłady czynników ryzyka oszustwa znajdują się w **Załączniku 1**).

Przykłady:

- Nagłe zmiany w działalności gospodarczej lub wynikach (np. spadek przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej jednostki wynikający z warunków gospodarczych, skutkujący zwiększoną wewnętrzną presją ze strony kierownictwa na osiągnięcie publicznie ujawnionych celów w zakresie zysków).
- Nieoczekiwane zmiany w kierownictwie wyższego szczebla jednostki (np. rezygnacja dyrektora finansowego bez podania wyjaśnienia nagłego odejścia, co stwarza możliwość popełnienia oszustwa przez innych pracowników działu skarbu, biorąc pod uwagę brak nadzoru ze strony kierownictwa wyższego szczebla).

Bieżący charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór (odniesienie: punkt 25)

A39. Solidna dwustronna komunikacja pomiędzy kierownictwem lub osobami, którym powierzono funkcje zarządcze, a biegłym rewidentem pomaga w identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

A40. Zakres komunikacji biegłego rewidenta z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór zależy od faktów i okoliczności związanych z oszustwem w jednostce, jak również od postępu i wyniku procedur badania związanych z oszustwem przeprowadzonych w ramach zlecenia badania.

A41. Odpowiedni czas przekazywania informacji może się różnić w zależności od znaczenia i charakteru spraw związanych z nadużyciami finansowymi oraz oczekiwanych działań, które mają zostać podjęte

przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.

Przykłady:

- Dokonywanie wymaganych zapytań kierownictwa i osób, którym powierzono sprawowanie kontroli, o kwestie, o których mowa w paragrafach 34(c)-34(d) i 35(b), na możliwie najwcześniejszym etapie zlecenia badania, na przykład w ramach komunikacji biegłego rewidenta dotyczącej kwestii planowania.
- W przypadku zastosowania MSB 701 biegły rewident może przekazać wstępne opinie na temat kluczowych spraw badania związanych z oszustwem podczas omawiania planowanego zakresu i harmonogramu badania.
- Przeprowadzenie konkretnych rozmów z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w celu uzyskania odpowiednich dowodów badania dotyczących przeprowadzonej przez biegłego rewidenta oceny każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Dyskusje te mogą stanowić część informacji biegłego rewidenta na temat znaczących ustaleń z badania.
- Terminowe informowanie, zgodnie z MSB 265,⁴⁸ o istotnych niedociągnięciach kontroli wewnętrznej (w tym tych, które są istotne dla zapobiegania lub wykrywania oszustw) na odpowiednim poziomie (poziomach) kierownictwa i osób sprawujących nadzór może pozwolić im na podjęcie niezbędnych i terminowych działań naprawczych.

Wyznaczenie odpowiednich członków zespołu odpowiedzialnych za komunikację z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.

- A42. MSB 220 (zmieniony)⁴⁹ dotyczy ogólnej odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie w odniesieniu do zasobów zlecenia i wyników zlecenia. Ze względu na charakter i wrażliwość oszustw, w szczególności tych z udziałem kierownictwa wyższego szczebla, przydzielenie zadań lub działań odpowiednio wykwalifikowanym lub odpowiednio doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz zapewnienie odpowiedniego poziomu kierowania, nadzoru i przeglądu ich pracy jest również ważne dla wymaganej komunikacji zgodnie z niniejszym MSB. Obejmuje to angażowanie odpowiednio wykwalifikowanych lub odpowiednio doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie przy przekazywaniu kierownictwu i osobom sprawującym nadzór informacji dotyczących oszustw.
- A43. MSB 220 (zmieniony)⁵⁰ dotyczy odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie za uświadomienie członkom zespołu wykonującego zlecenie odpowiednich wymogów etycznych. Na przykład, Kodeks IESBA wymaga zgodności z zasadą uczciwości, która obejmuje stawianie na swoim stanowisku w obliczu dylematów i trudnych sytuacji; lub rzucanie wyzwań innym, gdy okoliczności tego wymagają, w sposób odpowiedni do okoliczności. Ważne jest, szczególnie dla tych członków zespołu wykonującego zlecenie, którzy będą współpracować z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z oszustwami, aby rozważyć treść komunikacji i sposób, w jaki taka komunikacja ma być prowadzona.

⁴⁸ MSB 265, *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej*

⁴⁹ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 25-28 i 29-34

⁵⁰ MSB 220 (zmieniony), paragraf 17

Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności (Ref: Paragraf 26)

A44. Jak wyjaśniono w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.),⁵¹ uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki jest dynamicznym i iteracyjnym procesem gromadzenia, aktualizowania i analizowania informacji i trwa przez cały czas trwania badania. W związku z tym oczekiwania biegłego rewidenta w odniesieniu do ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem mogą ulec zmianie w miarę uzyskiwania nowych informacji.

Informacje z innych źródeł (odniesienie: ust. 27)

A45. Informacje uzyskane z innych źródeł zgodnie z paragrafami 15-16 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) mogą być istotne dla identyfikacji czynników ryzyka oszustwa poprzez dostarczenie informacji i spostrzeżeń dotyczących:

- jednostki i branży, w której działa jednostka, oraz związanego z nimi ryzyka biznesowego, które może wywierać presję na organizację w celu osiągnięcia docelowych wyników finansowych.
- zobowiązania kierownictwa do przestrzegania zasad uczciwości i wartości etycznych oraz zobowiązania kierownictwa do terminowego usuwania znanych istotnych niedociągnięć kontroli wewnętrznej.
- złożoności w stosowaniu mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej ze względu na charakter i okoliczności jednostki, które mogą stwarzać kierownictwu możliwości popełniania i ukrywania oszukańczych działań finansowych.

A46. Przeprowadzając wstępne zlecenie badania zgodnie z MSB 510,⁵² w pewnych okolicznościach, z zastrzeżeniem przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych, biegły rewident będący proponowanym następcą może zwrócić się do biegłego rewidenta będącego poprzednikiem o przekazanie informacji dotyczących rozpoznanych lub podejrzewanych oszustw. Takie informacje mogą wskazywać na występowanie czynników ryzyka oszustwa lub mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa.

Retrospektywna weryfikacja wyników poprzednich szacunków księgowych (zob. par. 28)

A47. Celem retrospektywnego przeglądu osądów i założeń kierownictwa związanych z szacunkami księgowymi odzwierciedlonymi w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres jest ocena, czy istnieją przesłanki wskazujące na możliwą stronniczość ze strony kierownictwa. Nie ma na celu kwestionowania osądów biegłego rewidenta dotyczących szacunków księgowych z poprzedniego okresu, które były odpowiednie w oparciu o informacje dostępne w momencie ich dokonywania.

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie (odniesienie: ust. 29)

A48. Jak wyjaśniono w MSB 220 (zmienionym),⁵³ partner odpowiedzialny jest za stworzenie środowiska, które podkreśla znaczenie otwartej i solidnej komunikacji w zespole wykonującym zlecenie. Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie umożliwi członkom zespołu wykonującego zlecenie dzielenie się spostrzeżeniami w odpowiednim czasie w oparciu o ich umiejętności, wiedzę i doświadczenie na

⁵¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A48

⁵² MSB 510, *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe*

⁵³ MSB 220 (zmieniony), paragraf 14

temat tego, w jaki sposób i gdzie sprawozdania finansowe mogą być podatne na istotne zniekształcenia z powodu oszustwa.

- A49. Osoby posiadające specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, takie jak eksperci kryminalistyczni i inni, mogą zostać zaproszone do udziału w dyskusji zespołu wykonującego zlecenie, aby zapewnić głębszy wgląd w podatność sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem. Zaangażowanie i wkład ekspertów posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę może podnieść jakość prowadzonej dyskusji.
- A50. Wymiana pomysłów może posłużyć do określenia wstępnej perspektywy biegłego rewidenta na temat tonu panującego na szczycie. Rozmowa może obejmować dyskusję na temat działań i zachowań kierownictwa i osób sprawujących nadzór, w tym tego, czy istnieją jasne i spójne działania i komunikaty dotyczące uczciwości i etycznego zachowania na wszystkich szczeblach w jednostce.
- A51. Następujące podejścia mogą być przydatne w celu ułatwienia wymiany pomysłów:
- Scenariusze "co by było, gdyby" - mogą być pomocne przy omawianiu, czy określone zdarzenia lub warunki tworzą w jednostce środowisko, w którym jedna lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników ma motywację lub presję do popełnienia oszustwa, postrzeganą możliwość jego popełnienia i pewną racjonalizację czynu, a jeśli tak, to w jaki sposób może dojść do oszustwa.
 - Zautomatyzowane narzędzia i techniki - mogą być wykorzystywane do wspierania dyskusji na temat podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwami, w tym techniki, które pogłębiają zrozumienie zachęt i presji, takich jak analiza porównawcza wskaźników finansowych w branży lub sektorze, która może wskazywać niekorzystne wskaźniki lub trendy w porównaniu z konkurencją.
- A52. Wymiana pomysłów może obejmować, między innymi, czy:
- Zaobserwowane przez zespół wykonujący zlecenie interakcje między kierownictwem (np. między dyrektorem generalnym a dyrektorem finansowym) lub między kierownictwem a osobami sprawującymi nadzór mogą wskazywać na brak współpracy lub wzajemnego szacunku między stronami. Ta okoliczność z kolei może wskazywać na środowisko sprzyjające istnieniu oszustwa.
 - Wszelkie nietypowe lub niewyjaśnione zmiany w zachowaniu lub stylu życia kierownictwa lub pracowników, które zwróciły uwagę zespołu wykonującego zlecenie, mogą wskazywać na możliwość oszustwa.
 - Znane informacje (np. uzyskane poprzez lekturę czasopism branżowych lub dostęp do raportów wydanych przez organy regulacyjne) na temat oszustw mających wpływ na inne jednostki, które doprowadziły do zniekształcenia sprawozdań finansowych tych jednostek, takich jak jednostki z tej samej branży lub regionu geograficznego, mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem dla badanej jednostki.
 - Ujawnienia lub ich brak mogą być wykorzystane przez kierownictwo do zaciemnienia właściwego zrozumienia sprawozdania finansowego jednostki (np. poprzez zawarcie zbyt wielu nieistotnych informacji, użycie niejasnego lub niejednoznacznego języka lub brak ujawnień, takich jak ujawnienia dotyczące pozabilansowych umów finansowych lub umów leasingowych).

- Istnieją zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (np. wygaśnięcie patentu na lek jednostki z branży farmaceutycznej prowadzące do spadku przychodów). W takich okolicznościach mogą istnieć zachęty lub naciski na kierownictwo do popełnienia oszustwa w celu ukrycia istotnej niepewności co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Jednostka ma znaczące relacje i transakcje z jednostkami powiązаныmi (np. jednostka ma złożoną strukturę organizacyjną, która obejmuje kilka jednostek specjalnego przeznaczenia kontrolowanych przez kierownictwo). Okoliczności te mogą stwarzać kierownictwu możliwość popełnienia oszustwa, na przykład poprzez zawyżanie zysków lub ukrywanie zadłużenia.
- Jednostka ma relacje ze stronami trzecimi, które powodują czynnik ryzyka oszustwa lub ryzyko oszustwa ze strony osób trzecich.

Przykłady:

- W oparciu o zrozumienie przez audytora działań jednostki związanych z przetwarzaniem informacji, audytor zidentyfikował czynnik ryzyka oszustwa (tj. możliwość popełnienia oszustwa) wynikający z braku nadzoru kierownictwa nad istotnymi procesami biznesowymi zlecanymi zewnętrznemu usługodawcy.
- W trakcie badania biegły rewident dowiedział się, że klient jednostki dostarczył sfalszowane dokumenty w celu oszukańczego uzyskania korzystnych warunków kredytowych od jednostki. W odpowiedzi na oszustwo strony trzeciej biegły rewident przeprowadził procedury badania zgodnie z paragrafami 55-59 i zidentyfikował istotne zniekształcenie dotyczące odzyskiwalności należności z tytułu pożyczki.

A53. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie uczestniczący w dyskusji zespołu wykonującego zlecenie mogą również, w stosownych przypadkach, wykorzystać to jako okazję do:

- Podkreślenie znaczenia utrzymywania przez cały czas trwania audytu postawy pytającej w odniesieniu do możliwości wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- Przypomnienie członkom zespołu wykonującego zlecenie o ich roli w służbie interesowi publicznemu poprzez wykonywanie zleceń badania wysokiej jakości oraz o znaczeniu zachowania obiektywizmu przez członków zespołu wykonującego zlecenie w celu lepszego ułatwienia krytycznej oceny dowodów badania uzyskanych od osób w ramach funkcji sprawozdawczości finansowej lub rachunkowości lub spoza jednostki.
- Rozważenie procedur badania, które mogą być wybrane w celu odpowiedniego zareagowania na podatność sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym czy niektóre rodzaje procedur badania mogą być bardziej skuteczne niż inne oraz w jaki sposób uwzględnić element nieprzewidywalności w charakterze, czasie i zakresie procedur badania, które mają być przeprowadzone.

Przeprowadzone procedury analityczne i zidentyfikowane nietypowe lub nieoczekiwane relacje
(odniesienie: ust. 31)

A54. Biegły rewident może zidentyfikować fluktuacje lub zależności podczas przeprowadzania procedur analitycznych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)⁵⁴, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub znacznie różnią się od wartości oczekiwanych.

Przykład:

- Audytor może zidentyfikować nieoczekiwany związek, gdy wycena inwestycji jednostki w obligacje rządowe pozostała stabilna, podczas gdy stopy procentowe banków centralnych wzrosły w celu przeciwdziałania inflacji, co z kolei doprowadziło do deprecjacji wartości rynkowych obligacji rządowych.

Ocena czynników ryzyka oszustw (odniesienie: ust. 32)

A55. Znaczenie czynników ryzyka oszustwa jest bardzo zróżnicowane. Niektóre z tych czynników będą występować w jednostkach, w których określone warunki nie stwarzają ryzyka istotnego zniekształcenia. W związku z tym ustalenie, czy czynniki ryzyka oszustwa, pojedynczo lub łącznie, wskazują na istnienie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jest kwestią zawodowego osądu.

A56. Przykłady czynników ryzyka oszustwa związanych z oszukańczą sprawozdawczością finansową i sprzeniewierzeniem aktywów przedstawiono w **Załączniku 1**. Te przykładowe czynniki ryzyka oszustwa zostały sklasyfikowane w oparciu o trzy warunki, które pojedynczo lub łącznie występują zazwyczaj w przypadku oszustwa:

- Zachęta lub presja do popełnienia oszustwa;
- Możliwość popełnienia oszustwa; oraz
- Zdolność do racjonalizacji oszukańczych działań.

Czynniki ryzyka oszustwa odzwierciedlające postawę, która pozwala na racjonalizację oszukańczego działania, mogą nie być podatne na obserwację przez biegłego rewidenta. Niemniej jednak biegły rewident może być świadomy istnienia takich informacji poprzez, na przykład, wymagane zrozumienie środowiska kontroli jednostki.⁵⁵ Chociaż czynniki ryzyka oszustwa opisane w **Załączniku 1** obejmują szeroki zakres sytuacji, z którymi mogą mieć do czynienia biegli rewidenci, są one jedynie przykładami i mogą istnieć inne czynniki ryzyka.

A57. Rozmiar, złożoność i cechy własnościowe jednostki mają znaczący wpływ na rozważenie czynników ryzyka oszustwa. Na przykład, w zależności od charakteru i okoliczności jednostki, mogą istnieć czynniki, które zasadniczo ograniczają niewłaściwe postępowanie kierownictwa, takie jak:

- Skuteczny nadzór ze strony osób sprawujących nadzór.
- Skuteczna funkcja audytu wewnętrznego.
- Istnienie i egzekwowanie pisemnego kodeksu postępowania.

⁵⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 14(b)

⁵⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21

Co więcej, czynniki ryzyka oszustwa rozpatrywane na poziomie operacyjnym segmentu biznesowego mogą dostarczać różnych informacji w porównaniu z tymi uzyskanymi, gdy są rozpatrywane na poziomie całej jednostki.

Skalowalność

A58. W przypadku mniejszej lub mniej złożonej jednostki, niektóre lub wszystkie z tych rozważań mogą nie mieć zastosowania lub być mniej istotne. Na przykład mniejsza lub mniej złożona jednostka może nie posiadać pisemnego kodeksu postępowania, ale zamiast tego może rozwinąć kulturę, która podkreśla znaczenie uczciwości i etycznego zachowania poprzez komunikację ustną i przykład kierownictwa. Zdominowanie kierownictwa przez pojedynczą osobę w mniejszej lub mniej złożonej jednostce nie oznacza samo w sobie, że kierownictwo nie wykazuje i nie komunikuje odpowiedniego podejścia do kontroli wewnętrznej i procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach potrzeba autoryzacji kierownictwa może zrekompensować niedoskonałości kontroli i zmniejszyć ryzyko oszustw pracowniczych. Jednakże zdominowanie kierownictwa przez pojedynczą osobę stwarza sprzyjające warunki do unieważnienia kontroli przez kierownictwo.

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

Zrozumienie jednostki i jego otoczenia (Odniesienie: Par. 33(a))

Struktura organizacyjna i własność jednostki, zarządzanie, cele i strategia oraz rozproszenie geograficzne (zob. par. 33(a)(i))

A59. Zrozumienie struktury organizacyjnej i własności jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji czynników ryzyka oszustwa. Zbyt złożona struktura organizacyjna obejmująca nietypowe jednostki prawne może wskazywać na istnienie czynnika ryzyka oszustwa.

Przykład:

W przypadku złożonych transakcji między spółkami zwiększa to możliwość manipulowania saldami lub tworzenia fikcyjnych transakcji.

A60. Zrozumienie charakteru ustaleń dotyczących zarządzania jednostką pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji czynników ryzyka oszustwa. Na przykład słabe zarządzanie lub ustalenia dotyczące odpowiedzialności mogą osłabić nadzór i zwiększyć możliwość popełnienia oszustwa (zob. także paragrafy A68-A77). W większej lub bardziej złożonej jednostce, jednostka mogła powierzyć odpowiedzialność za nadzór nad procesami identyfikacji i reagowania na oszustwa w jednostce członkowi kierownictwa wyższego szczebla lub osobie z wyznaczonym zakresem odpowiedzialności.

Przykład:

Jeśli jednostka przechodzi znaczące działania w zakresie transformacji cyfrowej, słabe ustalenia dotyczące zarządzania nowo wdrożonymi technologiami mającymi wpływ na system informacyjny jednostki istotny dla sporządzania sprawozdań finansowych mogą zwiększyć możliwość oszustwa.

A61. Zrozumienie celów i strategii jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji czynników ryzyka oszustwa. Cele i strategia wpływają na oczekiwania wewnętrzne i zewnętrzne oraz mogą wywierać presję na jednostkę w celu osiągnięcia docelowych wyników finansowych.

Przykład:

Gdy jednostka ma bardzo agresywną strategię wzrostu, może to wywierać presję na pracowników jednostki, aby popełniali oszustwa w celu osiągnięcia wyznaczonych celów.

- A62. Zrozumienie rozproszenia geograficznego jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji czynników ryzyka oszustwa. Jednostka może prowadzić działalność w miejscach, które mogą być podatne na oszustwa lub inne nielegalne lub nieetyczne działania, które mogą być przeprowadzane w celu ułatwienia lub ukrycia oszustwa.

Przykłady:

- Słabe ramy prawne i regulacyjne, które tworzą środowisko sprzyjające nieuczciwej sprawozdawczości finansowej bez znaczących konsekwencji.
- Centra finansowe offshore, które mają luźniejsze przepisy i zachęty podatkowe, które mogą ułatwiać oszustwa poprzez pranie pieniędzy.
- Normy kulturowe, w których wykorzystywanie przekupstwa do ukrywania oszustw jest głęboko zakorzenione jako akceptowana praktyka prowadzenia działalności gospodarczej.

Przemysł (Ref: Para. 33(a)(ii))

- A63. Zrozumienie branży, w której działa jednostka pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji czynników ryzyka oszustwa. Biegły rewident może uzyskać zrozumienie, czy jednostka jest aktywna w:

- Branża, w której istnieją większe zachęty do popełniania oszustw. (np. w branży budowlanej zasady ujmowania przychodów mogą być złożone i podlegać znacznemu osądowi, co może stwarzać okazję do popełnienia oszustwa).
- Branża, która znajduje się pod presją (np. wysoki stopień konkurencji lub nasycenia rynku, któremu towarzyszą spadające marże w tym sektorze). Takie cechy mogą stanowić zachętę do popełniania oszustw, ponieważ osiągnięcie celów w zakresie wyników finansowych może być trudniejsze.
- Branża, która jest podatna na pranie pieniędzy (np. branża bankowa lub branża gier i hazardu może być szczególnie podatna na pranie pieniędzy, co może ułatwiać oszustwa).

Stosowane mierniki wydajności, wewnętrzne lub zewnętrzne (zob. par. 33(a)(iii))

- A64. Mierniki wyników, zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne, mogą wywierać presję na jednostkę. Presja ta może z kolei motywować kierownictwo lub pracowników do podejmowania działań mających na celu niewłaściwą poprawę wyników działalności lub zniekształcenie sprawozdań finansowych. Wewnętrzne mierniki wyników mogą obejmować mierniki wyników pracowników i politykę wynagrodzeń motywacyjnych. Zewnętrzne mierniki wyników mogą obejmować oczekiwania akcjonariuszy, analityków lub innych użytkowników.

Przykład:

Zautomatyzowane narzędzia i techniki, takie jak analiza zdezagregowanych danych, na przykład według segmentu działalności lub linii produktów, mogą być wykorzystywane przez audytora do identyfikowania niespójności lub anomalii w danych wykorzystywanych w miernikach wydajności.

- A65. Biegły rewident może rozważyć wysłuchanie rozmów z analitykami na temat wyników finansowych jednostki lub przeczytanie raportów analityków. Może to dostarczyć biegłemu rewidentowi informacji o tym, czy analitycy mają agresywne lub nierealistyczne oczekiwania co do wyników finansowych jednostki. Audytorzy mogą również dowiedzieć się o postawach kierownictwa w odniesieniu do tych oczekiwań w oparciu o sposób interakcji kierownictwa z analitykami. Agresywne oczekiwania analityków, które są zaspokajane przez zobowiązania kierownictwa do spełnienia tych oczekiwań, mogą wskazywać na naciski i racjonalizacje kierownictwa w celu manipulowania kluczowymi wskaźnikami wyników.
- A66. Inne kwestie, które audytor może rozważyć, obejmują:
- Pakiety wynagrodzeń kierownictwa. Gdy znaczna część pakietów wynagrodzeń kierownictwa jest uzależniona od osiągnięcia celów finansowych, kierownictwo może mieć motywację do manipulowania wynikami finansowymi.
 - Raporty o krótkiej sprzedaży, negatywna uwaga mediów lub negatywne raporty analityków. Gdy kierownictwo znajduje się pod presją lub intensywną kontrolą, aby zareagować na te kwestie, kierownictwo może mieć motywację do manipulowania wynikami finansowymi.

Zrozumienie mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej i zasad rachunkowości jednostki (zob. par. 33(b))

- A67. Kwestie związane z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, które biegły rewident może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia, gdzie może występować zwiększona podatność na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa, obejmują:
- Obszary w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które wymagają:
 - Podstawa wyceny, która skutkuje koniecznością zastosowania złożonej metody związanej z szacunkiem księgowym.
 - Kierownictwo musi dokonywać istotnych osądów, takich jak szacunki księgowe o dużej niepewności szacunków lub w przypadku, gdy nie ustalono jeszcze podejścia księgowego do nowych i pojawiających się produktów finansowych (np. rodzajów aktywów cyfrowych).
 - Ekspertyza w dziedzinie innej niż rachunkowość, np. obliczenia aktuarialne, wyceny lub dane inżynierskie. Szczególnie tam, gdzie kierownictwo może wpływać i kierować wykonaną pracą oraz wnioskami wyciągniętymi przez ekspertów kierownictwa.
 - Zmiany w obowiązujących ramach sprawozdawczości finansowej. Na przykład kierownictwo może celowo błędnie zastosować nowe wymogi rachunkowości dotyczące kwot, klasyfikacji, sposobu prezentacji lub ujawnień.

- Wybór i stosowanie zasad rachunkowości przez kierownictwo. Na przykład wybór polityki rachunkowości przez kierownictwo nie jest spójny z podobnymi jednostkami w tej samej branży.
- Kwota wybrana przez kierownictwo do ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym szacunku księgowego.

Przykłady:

- Kierownictwo może konsekwentnie dążyć do jednego końca zakresu możliwych wyników, które zapewniają bardziej korzystny wynik sprawozdawczości finansowej dla kierownictwa.
- Kierownictwo może korzystać z modelu, który stosuje metodę, która nie jest ustalona lub powszechnie stosowana w danej branży lub środowisku.

Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Środowisko kontroli

Kultura jednostki i zaangażowanie kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne (zob. par. 34(a))

A68. Zrozumienie aspektów środowiska kontroli jednostki, które odnoszą się do kultury jednostki oraz zrozumienie zaangażowania kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne pomaga biegłemu rewidentowi w określeniu postawy i tonu kierownictwa w odniesieniu do zapobiegania i wykrywania oszustw.

A69. Rozważając zakres, w jakim kierownictwo wykazuje zaangażowanie w etyczne postępowanie, biegły rewident może uzyskać zrozumienie poprzez zapytania kierownictwa i pracowników oraz poprzez rozważenie informacji ze źródeł zewnętrznych na temat:

- Zaangażowanie kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne poprzez swoje działania. Jest to ważne, ponieważ pracownicy mogą być bardziej skłonni do etycznego zachowania, gdy kierownictwo jest zaangażowane w uczciwość i etyczne zachowania.
- Komunikacja jednostki w odniesieniu do uczciwości i wartości etycznych. Na przykład, jednostka może posiadać deklarację misji, kodeks etyczny lub politykę dotyczącą nadużyć finansowych, która określa oczekiwania personelu jednostki w odniesieniu do ich zaangażowania w uczciwość i wartości etyczne w zakresie zarządzania ryzykiem nadużyć finansowych. W większych lub bardziej złożonych jednostkach kierownictwo może również ustanowić proces, który wymaga od pracowników corocznego potwierdzania, że przestrzegali kodeksu etycznego jednostki.
- Czy jednostka opracowała szkolenie w zakresie świadomości nadużyć finansowych. Na przykład, jednostka może wymagać od pracowników odbycia szkolenia z etyki i kodeksu postępowania w ramach trwającego lub wprowadzającego programu. W większym lub bardziej złożonym podmiocie może być wymagane specjalne szkolenie dla osób odgrywających rolę w zapobieganiu i wykrywaniu oszustw (np. funkcja audytu wewnętrznego).
- Reakcja kierownictwa na nieuczciwą działalność. Na przykład, gdy pomijane są drobne nieetyczne praktyki (np. drobne kradzieże, oszustwa związane z wydatkami), może to wskazywać, że bardziej znaczące oszustwa popełnione przez kluczowych pracowników mogą być traktowane w podobnie łagodny sposób.

A70. W zależności od charakteru i okoliczności jednostki, jednostka może posiadać formalny program zgłaszania nieprawidłowości; w takich okolicznościach uzyskanie zrozumienia programu może pomóc biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Biegły rewident może:

- Zapoznanie się z mechanizmami zgłaszania nieprawidłowości w ramach programu zgłaszania nieprawidłowości (np. infolinia telefoniczna, formularze online, zgłaszanie osobiste), kto jest odpowiedzialny za program, w tym kto otrzymuje powiadomienia, oraz w jaki sposób jednostka zajmuje się zgłoszonymi sprawami. W większym lub bardziej złożonym podmiocie brak programu zgłaszania nieprawidłowości lub jego nieskuteczność może wskazywać na niedociągnięcia w środowisku kontrolnym jednostki.
- Sprawdzić akta sygnalistów pod kątem wszelkich wskazówek lub skarg, które mogą zarzucać oszustwo, a które nie są przedmiotem dochodzenia prowadzonego przez jednostkę, lub pod kątem informacji, które mogą budzić wątpliwości co do zaangażowania kierownictwa w tworzenie i utrzymywanie kultury uczciwości i etycznego zachowania.
- Śledzenie spraw, które są badane przez jednostkę, ponieważ sprawy te mogą wskazywać na podejrzenie oszustwa z konsekwencjami dla sprawozdawczości finansowej, które wymagają odpowiedzi audytora.

Nadzór sprawowany przez osoby sprawujące nadzór (Ref: Par. 34(b))

A71. W wielu jurysdykcjach praktyki ładu korporacyjnego są dobrze rozwinięte, a osoby odpowiedzialne za ład korporacyjny odgrywają aktywną rolę w nadzorowaniu oceny ryzyka przez jednostkę, w tym ryzyka oszustwa i kontroli, które przeciwdziałają takiemu ryzyku. Ponieważ obowiązki osób odpowiedzialnych za ład korporacyjny i kierownictwa mogą się różnić w zależności od jednostki i jurysdykcji, ważne jest, aby biegły rewident rozumiał ich odpowiednie obowiązki, aby umożliwić biegłemu rewidentowi zrozumienie nadzoru sprawowanego przez odpowiednie osoby w odniesieniu do zapobiegania oszustwom i ich wykrywania.⁵⁶

A72. Zrozumienie nadzoru sprawowanego przez osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze, może dostarczyć informacji na temat podatności jednostki na oszustwa związane z zarządzaniem, adekwatności kontroli, które przeciwdziałają ryzyku oszustwa, oraz kompetencji i uczciwości kierownictwa. Biegły rewident może uzyskać to zrozumienie na kilka sposobów, na przykład uczestnicząc w spotkaniach, na których odbywają się takie dyskusje, czytając protokoły z takich spotkań lub kierując zapytania do osób, którym powierzono funkcje kierownicze.

A73. Na skuteczność nadzoru sprawowanego przez osoby, którym powierzono funkcje zarządcze, ma wpływ ich obiektywizm i znajomość mechanizmów kontrolnych wprowadzonych przez kierownictwo w celu zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania. Na przykład nadzór sprawowany przez osoby sprawujące nadzór nad skutecznością mechanizmów kontrolnych w celu zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania jest ważnym aspektem ich roli nadzorczej, a na obiektywność takiej oceny wpływa ich niezależność od kierownictwa.

Skalowalność

⁵⁶ MSB 260 (zmieniony), *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragrafy A1-A8 zawierają wytyczne dotyczące tego, z kim biegły rewident powinien się komunikować, w tym w przypadku, gdy struktura zarządzania jednostki nie jest dobrze zdefiniowana.

A74. W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką. Może to mieć miejsce w przypadku mniejszej lub mniej złożonej jednostki, w której jeden właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie pełni roli zarządczej. W takich przypadkach biegły rewident zazwyczaj nie podejmuje żadnych działań, ponieważ nie ma nadzoru niezależnego od kierownictwa.

Zapytania osób sprawujących nadzór (Ref: Par. 34(d))

A75. Biegły rewident może również zapytać osoby sprawujące nadzór o sposób, w jaki jednostka ocenia ryzyko oszustwa, kontrole jednostki mające na celu zapobieganie lub wykrywanie oszustw, kulturę jednostki i zaangażowanie kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne.

A76. Szczegółowe zapytania dotyczące obszarów, które są podatne na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub oszustw kierownictwa, mogą odnosić się zarówno do ryzyka nieodłącznego, jak i ryzyka kontroli. Konkretnie zapytania mogą obejmować osąd kierownictwa podczas księgowania złożonych szacunków księgowych lub nietypowych lub złożonych transakcji, w tym tych w kontrowersyjnych lub nowych obszarach, które mogą być podatne na oszukańczą sprawozdawczość finansową.

A77. Zapytania o to, czy osoby, którym powierzono zarządzanie, są świadome jakichkolwiek niedociągnięć w systemie kontroli wewnętrznej związanych z zapobieganiem oszustwom i ich wykrywaniem, mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Takie zapytania mogą wypuklić warunki w systemie kontroli wewnętrznej jednostki, które stwarzają okazję do popełnienia oszustwa lub które mogą wpływać na postawę kierownictwa lub zdolność do racjonalizacji oszukańczych działań. Na przykład, zrozumienie zachęt lub nacisków wywieranych na kierownictwo, które mogą skutkować zamierzoną lub niezamierzoną stronniczością kierownictwa, może pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu procesu oceny ryzyka jednostki oraz w zrozumieniu ryzyka biznesowego. Takie informacje mogą wpłynąć na rozważenie przez biegłego rewidenta wpływu na racjonalność znaczących założeń przyjętych przez kierownictwo lub oczekiwań kierownictwa.

A78. Jeżeli zdolność osób sprawujących nadzór do obiektywnej oceny działań kierownictwa jest niewystarczająca lub ograniczona, biegły rewident może rozważyć przeprowadzenie dodatkowych lub alternatywnych procedur oceny ryzyka lub dalszych procedur badania, zasięgnięcie porady prawnej lub rozważenie, czy kontynuować zlecenie badania.

Proces oceny ryzyka jednostki

Stosowany przez jednostkę proces identyfikacji, oceny i przeciwdziałania ryzyku nadużyć (zob. par. 35(a))

A79. Kierownictwo może położyć duży nacisk na zapobieganie oszustwom poprzez wdrożenie programu zarządzania ryzykiem nadużyć. Projekt programu zarządzania ryzykiem nadużyć może być uzależniony od charakteru i złożoności jednostki i może obejmować następujące elementy:

- Ustanowienie polityki zarządzania ryzykiem nadużyć.
- Przeprowadzenie oceny ryzyka oszustwa.
- Projektowanie i wdrażanie działań kontrolnych zapobiegających i wykrywających oszustwa.
- Prowadzenie dochodzeń.

- Monitorowanie i ocena całego programu zarządzania ryzykiem nadużyć finansowych.

Identyfikacja ryzyka nadużyć (Ref: Par. 35(a)(i))

- A80. Proces identyfikacji ryzyka oszustwa w jednostce może obejmować ocenę zachęt, nacisków i możliwości popełnienia oszustwa lub tego, w jaki sposób jednostka może być podatna na oszustwa ze strony osób trzecich. Proces identyfikacji ryzyka oszustwa może również uwzględniać potencjalne obejście kontroli przez kierownictwo, a także obszary, w których występują niedociągnięcia kontroli, w tym brak podziału obowiązków.
- A81. Tam, gdzie mają zastosowanie wymogi prawne lub regulacyjne, kierownictwo może rozważyć ryzyko związane z przywłaszczeniem aktywów lub oszukańczą sprawozdawczością finansową w odniesieniu do zgodności jednostki z przepisami prawa lub regulacjami. Na przykład ryzyko oszustwa może obejmować przygotowanie niedokładnych informacji do zgłoszenia regulacyjnego w celu poprawy wyglądu wyników jednostki, a tym samym uniknięcia kontroli organów regulacyjnych lub kar.

Ocena znaczenia zidentyfikowanych ryzyk nadużyć finansowych i przeciwdziałanie ocenionym ryzykom nadużyć finansowych (zob. par. 35(a)(ii)-(iii))

- A82. Istnieje kilka podejść, które kierownictwo może wykorzystać do oceny ryzyka oszustwa, a podejście może się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki. Ocena ryzyka oszustwa może być przedstawiona w różnych formach, takich jak złożona matryca ocen ryzyka lub prosty opis.
- A83. Określając prawdopodobieństwo oszustwa, kierownictwo może wziąć pod uwagę zarówno prawdopodobieństwo, jak i częstotliwość (tj. liczbę incydentów oszustwa, których można się spodziewać). Inne czynniki, które kierownictwo może wziąć pod uwagę przy określaniu prawdopodobieństwa, mogą obejmować wielkość transakcji lub ilościową korzyść dla sprawcy.
- A84. Kierownictwo może przeciwdziałać prawdopodobieństwu wystąpienia ryzyka oszustwa poprzez podjęcie działań w ramach innych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki lub poprzez wprowadzenie zmian w pewnych aspektach jednostki lub jej otoczenia. Aby przeciwdziałać ryzyku oszustwa, jednostka może zdecydować się na zaprzestanie prowadzenia działalności w niektórych lokalizacjach, ponowny przydział uprawnień kluczowym pracownikom lub wprowadzenie zmian w aspektach modelu biznesowego jednostki.
- A85. Kontrole mające na celu zapobieganie oszustwom lub ich wykrywanie są ogólnie klasyfikowane jako prewencyjne (mające na celu zapobieganie wystąpieniu oszukańczego zdarzenia lub transakcji) lub detektywistyczne (mające na celu wykrycie oszukańczego zdarzenia lub transakcji po wystąpieniu oszustwa). Przeciwdziałanie ryzyku nadużyć może obejmować połączenie ręcznych i zautomatyzowanych kontroli zapobiegania i wykrywania nadużyć, które umożliwiają jednostce monitorowanie wskaźników nadużyć w zakresie jej tolerancji na ryzyko.

Przykłady:

Kontrole zapobiegawcze

- Jasno zdefiniowane i udokumentowane osoby decyzyjne korzystające z delegacji, upoważnień i innych instrukcji.

- Kontrole dostępu, w tym te, które dotyczą fizycznego zabezpieczenia aktywów przed nieuprawnionym dostępem, nabyciem, użytkowaniem lub zbyciem oraz te, które zapobiegają nieuprawnionemu dostępowi do środowiska informatycznego i informacji jednostki, takie jak technologia uwierzytelniania.
- Kontrole procesu projektowania, programowania, testowania i migracji zmian w systemie informatycznym.
- Kontrole wstępne, okresy próbne, oceny przydatności lub weryfikacja bezpieczeństwa w celu oceny uczciwości nowych pracowników, wykonawców lub stron trzecich.
- Wrażliwe lub poufne informacje nie mogą opuścić środowiska IT jednostki bez upoważnienia lub wykrycia.

Kontrola detektywa

- Raporty dotyczące wyjątków w celu zidentyfikowania działań, które są nietypowe lub nie mieszczą się w zwykłym toku działalności, w celu ich dalszego zbadania.
- Mechanizmy umożliwiające pracownikom jednostki i stronom trzecim anonimowe lub poufne informowanie odpowiednich osób w podmiocie o zidentyfikowanych lub podejrzewanych oszustwach.
- Oprogramowanie do wykrywania oszustw wbudowane w infrastrukturę IT, które automatycznie analizuje dane transakcji lub umożliwia monitorowanie i analizę danych w celu wykrycia tego, co różni się od tego, co jest standardowe, normalne lub oczekiwane, a zatem może wskazywać na oszustwo.

A86. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, których kierownictwo nie zidentyfikowało, biegły rewident jest zobowiązany do ustalenia, czy takie ryzyka są tego rodzaju, że biegły rewident oczekuje, że zostałyby zidentyfikowane w procesie oceny ryzyka jednostki, a jeśli tak, to do uzyskania zrozumienia, dlaczego proces oceny ryzyka jednostki nie zidentyfikował takich ryzyk istotnego zniekształcenia.⁵⁷

Skalowalność

A87. W przypadku niektórych jednostek, których charakter i okoliczności są bardziej złożone, takich jak te działające w branży ubezpieczeniowej lub bankowej, mogą istnieć bardziej złożone kontrole zapobiegawcze i wykrywcze. Kontrole te mogą również wpływać na zakres, w jakim potrzebne są specjalistyczne umiejętności, aby pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia procesu oceny ryzyka jednostki.

A88. W mniejszych i mniej złożonych jednostkach, a w szczególności w jednostkach zarządzanych przez właścicieli, sposób, w jaki proces oceny ryzyka jednostki jest zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany, może różnić się w zależności od wielkości i złożoności jednostki. W przypadku braku sformalizowanych procesów lub udokumentowanych zasad lub procedur, biegły rewident jest nadal zobowiązany do uzyskania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo lub, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór identyfikują ryzyka oszustwa związane z przywłaszczeniem

⁵⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 23

aktywów i oszukańczą sprawozdawczością finansową oraz ocenia znaczenie zidentyfikowanych ryzyk oszustwa.

Zapytania kierownictwa i innych osób w jednostce (Ref: Par. 35(b))

- A89. Kierownictwo przyjmuje odpowiedzialność za system kontroli wewnętrznej jednostki oraz za sporządzenie sprawozdań finansowych jednostki. W związku z tym właściwe jest, aby biegły rewident zwrócił się do kierownictwa z zapytaniem dotyczącym jego własnej oceny ryzyka oszustwa oraz kontroli stosowanych w celu zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania. Charakter, zakres i częstotliwość oceny kierownictwa mogą się różnić w zależności od jednostki. W niektórych jednostkach kierownictwo może dokonywać szczegółowych ocen co roku lub w ramach bieżącego monitorowania. W innych jednostkach ocena kierownictwa może być mniej ustrukturyzowana i rzadsza. Charakter, zakres i częstotliwość oceny kierownictwa są istotne dla zrozumienia przez biegłego rewidenta środowiska kontroli jednostki. Na przykład fakt, że kierownictwo nie dokonało oceny ryzyka oszustwa może w pewnych okolicznościach wskazywać na brak znaczenia, jakie kierownictwo przywiązuje do kontroli wewnętrznej.
- A90. Zapytania kierownictwa mogą dostarczyć użytecznych informacji dotyczących ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa pracowniczego. Jednakże jest mało prawdopodobne, aby takie zapytania dostarczyły użytecznych informacji dotyczących ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa popełnionego przez kierownictwo. Zapytania innych osób w jednostce mogą zapewnić dodatkowy wgląd w kontrole zapobiegające oszustwom, ton na szczycie i kulturę organizacji.

Przykłady:

Inne osoby w jednostce, do których biegły rewident może kierować zapytania dotyczące istnienia lub podejrzenia oszustwa, obejmują:

- Personel operacyjny niezaangażowany bezpośrednio w proces sprawozdawczości finansowej.
- Pracownicy o różnych poziomach uprawnień.
- Pracownicy zaangażowani w inicjowanie, przetwarzanie lub rejestrowanie złożonych lub nietypowych transakcji oraz osoby nadzorujące lub monitorujące takich pracowników.
- Wewnętrzny radca prawny.
- Główny specjalista ds. etyki, główny specjalista ds. zgodności lub równoważna osoba.
- Osoba lub osoby odpowiedzialne za rozpatrywanie zarzutów oszustwa.

- A91. Kierownictwo jest często w najlepszej pozycji do popełnienia oszustwa. W związku z tym, oceniając odpowiedzi kierownictwa na zapytania z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu, biegły rewident może uznać za konieczne potwierdzenie odpowiedzi na zapytania informacjami pochodzącymi z innych źródeł.

Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę

Bieżące i oddzielne oceny monitorowania skuteczności kontroli w celu zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania (zob. par. 36(a))

- A92. Kwestie, które mogą być istotne dla biegłego rewidenta do rozważenia przy zrozumieniu tych aspektów procesu jednostki, które odnoszą się do bieżących i odrębnych ocen monitorowania

skuteczności kontroli w celu zapobiegania lub wykrywania oszustw oraz identyfikacji i usuwania powiązanych niedociągnięć kontroli, mogą obejmować:

- Czy kierownictwo zidentyfikowało określone lokalizacje operacyjne lub segmenty działalności, w przypadku których ryzyko oszustwa może być bardziej prawdopodobne, oraz czy kierownictwo wprowadziło różne podejścia do monitorowania tych lokalizacji operacyjnych lub segmentów działalności.
- Sposób, w jaki jednostka monitoruje procesy ograniczania nadużyć w każdym elemencie kontroli wewnętrznej, w tym skuteczność operacyjną mechanizmów kontrolnych zapobiegających nadużyciom, oraz w razie potrzeby naprawia niedociągnięcia w mechanizmach kontrolnych.

Zapytania audytu wewnętrznego (Ref: Par. 36(b))

A93. Funkcja audytu wewnętrznego jednostki może wykonywać czynności zapewniające i doradcze mające na celu ocenę i poprawę skuteczności procesów zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej. Pełniąc tę funkcję, funkcja audytu wewnętrznego może identyfikować oszustwa lub być zaangażowana w cały proces dochodzenia w sprawie oszustwa. Zapytania skierowane do odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego mogą zatem dostarczyć biegłemu rewidentowi użytecznych informacji na temat przypadków oszustwa, podejrzenia oszustwa lub zarzutów oszustwa oraz ryzyka oszustwa.

A94. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) ustanawiają wymogi i zapewniają wytyczne dotyczące audytów tych jednostek, które mają funkcję audytu wewnętrznego.⁵⁸

Przykłady:

Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) w kontekście oszustwa, biegły rewident może na przykład zapytać o:

- Ocena ryzyka oszustwa przeprowadzona przez jednostkę.
- Kontrole jednostki mające na celu zapobieganie lub wykrywanie oszustw.
- Kultura jednostki i zaangażowanie kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne.
- Czy funkcja audytu wewnętrznego jest świadoma jakichkolwiek przypadków obejścia kontroli przez kierownictwo.
- Procedury przeprowadzone w ciągu roku przez komórkę audytu wewnętrznego w celu wykrycia nadużyć finansowych oraz czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór w zadowalający sposób zareagowały na wszelkie ustalenia wynikające z tych procedur.
- Ewentualne procedury przeprowadzone przez funkcję audytu wewnętrznego w celu zbadania oszustw i podejrzeń naruszenia kodeksu etyki i wartości jednostki oraz czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór w zadowalający sposób zareagowały na wszelkie ustalenia wynikające z tych procedur.

⁵⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 14(a) i 24(a)(ii) oraz MSB 610 (zmieniony w 2013 r.), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*

- Ewentualne raporty lub komunikaty dotyczące nadużyć przygotowane przez dział audytu wewnętrznego oraz to, czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór w zadowalający sposób zareagowały na wszelkie ustalenia wynikające z tych raportów.
- Niedoskonałości kontroli zidentyfikowane przez funkcję audytu wewnętrznego, które są istotne dla zapobiegania oszustwom i ich wykrywania oraz czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór w zadowalający sposób zareagowały na wszelkie ustalenia wynikające z tych niedoskonałości.

System informacyjny i komunikacja (odniesienie: ust. 37)

- A95. Uzyskanie zrozumienia systemu informacyjnego jednostki i komunikacji istotnej dla sporządzenia sprawozdania finansowego obejmuje sposób, w jaki jednostka włącza informacje z przetwarzania transakcji do księgi głównej. Zazwyczaj wiąże się to z wykorzystaniem zapisów w dzienniku, standardowych lub niestandardowych, zautomatyzowanych lub ręcznych. Zrozumienie to umożliwi biegłemu rewidentowi zidentyfikowanie populacji wszystkich zapisów w dzienniku i innych korekt, które należy zbadać zgodnie z paragrafem 50(b). Uzyskanie zrozumienia populacji może zapewnić biegłemu rewidentowi wgląd w zapisy w dzienniku i inne korekty, które mogą być podatne na nieupoważnioną lub niewłaściwą interwencję lub manipulację. Może to pomóc biegłemu rewidentowi w zaprojektowaniu i przeprowadzeniu procedur badania zapisów w dzienniku i innych korekt zgodnie z paragrafami 50(c) i 50(d).
- A96. **Załącznik 4** zawiera dodatkowe uwagi dotyczące wyboru zapisów księgowych i innych korekt do testowania, w tym kwestii, o których wymagane zrozumienie zapewnia biegłemu rewidentowi wiedzę.
- A97. Podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka biegły rewident może rozważyć zmiany w środowisku informatycznym jednostki z powodu wprowadzenia nowych aplikacji informatycznych lub ulepszeń infrastruktury informatycznej, które mogą wpłynąć na podatność jednostki na oszustwa lub stworzyć słabe punkty w środowisku informatycznym (np. zmiany w bazach danych zaangażowanych w przetwarzanie lub przechowywanie transakcji). Może również wystąpić zwiększona podatność na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa, gdy istnieją złożone aplikacje informatyczne wykorzystywane do inicjowania lub przetwarzania transakcji lub informacji, takie jak wykorzystanie sztucznej inteligencji lub algorytmów uczenia maszynowego do obliczania i inicjowania zapisów księgowych. W takich okolicznościach biegły rewident może przypisać do zlecenia osoby posiadające specjalistyczne umiejętności i wiedzę, takie jak eksperci kryminalistyczni i informatyczni lub bardziej doświadczone osoby.

Działania kontrolne (odniesienie: ust. 38)

- A98. Kierownictwo może dokonywać osądów dotyczących charakteru i zakresu kontroli, które zdecyduje się wdrożyć oraz charakteru i zakresu ryzyka, które zdecyduje się zaakceptować, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności jednostki. Określając, które mechanizmy kontrolne należy wdrożyć w celu zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania, kierownictwo bierze pod uwagę ryzyko, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa.
- A99. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)⁵⁹ wymaga, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie kontroli zapisów

⁵⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 26(a)(ii) i 26(d)

w dzienniku, jak również ocenił ich projekt i określił ich wdrożenie w ramach zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Zrozumienie to koncentruje się na kontrolach zapisów księgowych, które adresują ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, niezależnie od tego, czy jest ono spowodowane oszustwem czy błędem. Paragrafy 49-50 niniejszego MSB wymagają od biegłego rewidenta sprawdzenia adekwatności zapisów w dzienniku i koncentrują się w szczególności na ryzyku istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (patrz **Załącznik 4** dotyczący dodatkowych rozważań podczas testowania zapisów w dzienniku).

A100. Informacje pochodzące ze zrozumienia kontroli zapisów w dzienniku, mających na celu zapobieganie lub wykrywanie oszustw, lub braku takich kontroli, mogą być również przydatne w identyfikacji czynników ryzyka oszustwa, które mogą wpływać na ocenę przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

A101. Poniżej przedstawiono przykłady ogólnych kontroli IT, które mogą dotyczyć ryzyka wynikającego z korzystania z IT i mogą być również istotne dla zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania.

Przykłady:

- Kontrole, które oddzielają dostęp do wprowadzania zmian w środowisku produkcyjnym (tj. użytkownika końcowego).
- Kontrola dostępu do zarządzania:
 - Uprzywilejowany dostęp - np. kontrola dostępu administratorów lub zaawansowanych użytkowników.
 - Provisioning - takie jak kontrole autoryzujące modyfikacje uprawnień dostępu istniejących użytkowników, w tym kont nieosobowych lub ogólnych, które nie są powiązane z konkretnymi osobami w jednostce.
- Przegląd dzienników systemowych, które śledzą dostęp do systemu informatycznego, umożliwiając monitorowanie aktywności użytkowników i zgłaszanie naruszeń bezpieczeństwa kierownictwu.

Niedoskonałości kontroli w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki (odniesienie: ust. 39)

A102. Przeprowadzając ocenę każdego z komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident może stwierdzić, że niektóre kontrole jednostki w danym komponentcie nie są odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki. Takie ustalenie może być wskaźnikiem, który pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji niedociągnięć kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania i wykrywania oszustw. Jeśli biegły rewident zidentyfikował jedną lub więcej niedoskonałości kontroli istotnych dla zapobiegania lub wykrywania oszustw, biegły rewident może rozważyć wpływ tych niedoskonałości kontroli na zaprojektowanie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330.

A103. Paragraf 61(c) niniejszego MSB oraz MSB 265⁶⁰ ustanawiają inne wymogi dotyczące zidentyfikowanych niedoskonałości kontroli wewnętrznej.

⁶⁰ MSB 265, paragraf 8

Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (zob. par. 40(a))

A104 Ustalenie, czy ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem istnieje na poziomie sprawozdania finansowego lub na poziomie stwierdzenia dla klas transakcji, sald kont i ujawnień, może pomóc biegłemu rewidentowi w określeniu odpowiednich reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Przykłady:

Odpowiednie stwierdzenia i powiązane klasy transakcji, sald kont lub ujawnień, które mogą być podatne na istotne zniekształcenia z powodu oszustwa, obejmują:

- Dokładność lub wycena przychodów z umów z klientami - przychody z umów z klientami mogą być podatne na niewłaściwe szacunki kwoty wynagrodzenia, do którego jednostka oczekuje być uprawniona w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi.
- Istnienie sald gotówkowych - salda gotówkowe mogą być podatne na tworzenie sfałszowanych lub zmienionych zewnętrznych potwierdzeń lub wyciągów bankowych.
- Wycena sald kont obejmujących złożone szacunki księgowe - salda kont obejmujące złożone szacunki księgowe, takie jak wartość firmy i inne wartości niematerialne, utrata wartości zapasów, oczekiwane straty kredytowe, zobowiązania z tytułu umów ubezpieczeniowych, zobowiązania z tytułu pracowniczych świadczeń emerytalnych, zobowiązania z tytułu ochrony środowiska lub rezerwy na rekultywację środowiska mogą być podatne na wysoką niepewność szacunków, znaczną subiektywność i stronniczość kierownictwa w dokonywaniu osądów dotyczących przyszłych zdarzeń lub warunków.
- Prezentacja zysku przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej - zysk przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej może być podatny na wprowadzanie w błąd (tj. zarządzanie zyskami), na przykład w celu zminimalizowania zobowiązań podatkowych i innych zobowiązań ustawowych lub zabezpieczenia finansowania.
- Prezentacja ujawnień - ujawnienia mogą być podatne na pominięcie, niekompletną lub niedokładną prezentację, na przykład ujawnienia dotyczące zobowiązań warunkowych, uzgodnień pozabilansowych, gwarancji finansowych, wymogów dotyczących wskaźników zadłużenia lub miar wyników określonych przez kierownictwo (tj. miar wyników, które odbiegają od tych określonych w ramach sprawozdawczości finansowej).

A105. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),⁶¹ biegły rewident może stwierdzić, że dowody badania uzyskane w wyniku procedur oceny ryzyka nie stanowią odpowiedniej podstawy do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. W takich okolicznościach biegły rewident jest zobowiązany do przeprowadzenia dodatkowych procedur oceny ryzyka do czasu uzyskania dowodów badania zapewniających taką podstawę.

⁶¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 35

Rozważania specyficzne dla jednostki sektora publicznego

A106. W przypadku jednostek sektora publicznego sprzeniewierzenie aktywów (np. sprzeniewierzenie funduszy) może być powszechnym rodzajem oszustwa.

Przykład:

- Czynniki ryzyka nadużyć finansowych mogą występować, gdy osoba fizyczna pełniąca znaczącą rolę w jednostce sektora publicznego ma wyłączne uprawnienia do zaciągania zobowiązań na rzecz jednostki sektora publicznego w zakresie wydatków wrażliwych, w tym podróży, zakwaterowania lub rozrywki, a te wydatki wrażliwe zapewniają tej osobie korzyści osobiste.

Domniemanie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w zakresie ujmowania przychodów (par. 41)

A107. Istotne zniekształcenie spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową w zakresie ujmowania przychodów często wynika z zawyżenia przychodów poprzez, na przykład, przedwczesne ujęcie przychodów lub rejestrowanie fikcyjnych przychodów. Może również wynikać z zaniżenia przychodów poprzez, na przykład, niewłaściwe odroczenie przychodów na późniejszy okres.

A108. Ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem przy ujmowaniu przychodów może być większe w niektórych jednostkach niż w innych. Na przykład w przypadku jednostek notowanych na giełdzie mogą istnieć naciski lub zachęty dla kierownictwa do popełniania oszustw w sprawozdawczości finansowej poprzez niewłaściwe ujmowanie przychodów, gdy na przykład wyniki są mierzone w kategoriach wzrostu przychodów lub zysku rok do roku. Podobnie, na przykład, może istnieć większe ryzyko istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa przy ujmowaniu przychodów w przypadku jednostek, które generują znaczną część przychodów poprzez sprzedaż gotówkową, która stwarza okazję do kradzieży, lub które mają złożone ustalenia dotyczące ujmowania przychodów (np. licencje na własność intelektualną lub procent ukończenia), które są podatne na stronniczość kierownictwa przy określaniu procentu ukończenia w celu ujęcia przychodów.

A109. Zrozumienie działalności jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki pomaga biegłemu rewidentowi zrozumieć charakter transakcji dotyczących przychodów, mające zastosowanie kryteria ujmowania przychodów oraz odpowiednią praktykę branżową związaną z przychodami. Zrozumienie to może pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji zdarzeń lub warunków (zob. przykłady poniżej) związanych z rodzajami przychodów, transakcjami dotyczącymi przychodów lub odpowiednimi stwierdzeniami, które mogą powodować czynniki ryzyka oszustwa.

Przykłady:

- W przypadku zmian w ramach sprawozdawczości finansowej dotyczących ujmowania przychodów, które mogą stanowić okazję dla kierownictwa do popełnienia oszustwa w sprawozdawczości finansowej lub ujawnić brak (lub znaczące niedociągnięcia) kontroli zarządzania zmianami w ramach sprawozdawczości finansowej.

- W przypadku, gdy stosowane przez jednostkę zasady rachunkowości dotyczące ujmowania przychodów są bardziej agresywne lub niespójne z zasadami stosowanymi przez inne jednostki z branży.
- Gdy jednostka działa w branżach wschodzących.
- Gdy ujmowanie przychodów wiąże się ze złożonymi szacunkami księgowymi.
- Gdy ujęcie przychodów opiera się na złożonych ustaleniach umownych o wysokim stopniu niepewności szacunków, na przykład umowach o charakterze budowlanym lub produkcyjnym oraz umowach wieloelementowych.
- W przypadku uzyskania sprzecznych dowodów w wyniku przeprowadzenia procedur oceny ryzyka.
- Gdy jednostka w przeszłości dokonywała znaczących korekt z tytułu nieprawidłowego ujęcia przychodów (np. przedwczesne ujęcie przychodów).
- Gdy okoliczności wskazują na rejestrowanie fikcyjnych przychodów.
- Gdy okoliczności wskazują na pominięcie wymaganych ujawnień lub prezentację niekompletnych lub niedokładnych ujawnień dotyczących przychodów, na przykład w celu manipulowania wynikami finansowymi jednostki ze względu na presję na spełnienie oczekiwań inwestorów / rynku lub ze względu na motywację kierownictwa do maksymalizacji wynagrodzenia związanego z wynikami finansowymi jednostki.

A110. Jeżeli występują czynniki ryzyka oszustwa związane z ujmowaniem przychodów, ustalenie, czy takie czynniki ryzyka oszustwa wskazują na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jest kwestią zawodowego osądu. Znaczenie czynników ryzyka oszustwa (zob. paragrafy A55-A57) związanych z ujmowaniem przychodów, pojedynczo lub łącznie, zazwyczaj sprawia, że biegły rewident nie powinien obalać domniemania istnienia ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem przy ujmowaniu przychodów.

A111. Mogą wystąpić okoliczności, w których obalenie domniemania, że istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem przy ujmowaniu przychodów, może być odpowiednie. Biegły rewident może stwierdzić, że nie istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów w przypadku, gdy czynniki ryzyka oszustwa nie są znaczące.

Przykłady przychodów, w przypadku których czynniki ryzyka oszustwa mogą nie być znaczące, obejmują:

- Przychody z dzierżawy pojedynczej jednostki nieruchomości na wynajem lub wielu nieruchomości na wynajem z jednym najemcą.
- Świadczenie jednego rodzaju usług za stałą opłatą.
- Odsprzedaż jednego rodzaju zakupionego towaru po ustalonej cenie.
- Proste lub nieskomplikowane źródła przychodów dodatkowych, które są określane na podstawie stałych stawek lub stawek publikowanych zewnętrznie (np. przychody z odsetek lub dywidend z inwestycji z danymi wejściowymi na poziomie 1).

A112. Paragraf 70(d) określa dokumentację wymaganą w przypadku, gdy biegły rewident stwierdzi, że domniemanie nie ma zastosowania w okolicznościach zlecenia i w związku z tym nie zidentyfikował ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Istotne ryzyko związane z obejściem kontroli przez kierownictwo (odniesienie: ust. 42)

A113. Kierownictwo ma wyjątkową możliwość popełnienia oszustwa ze względu na jego zdolność do manipulowania zapisami księgowymi i sporządzania oszukańczych sprawozdań finansowych poprzez obejście mechanizmów kontrolnych, które w innym przypadku wydają się działać skutecznie. Chociaż poziom ryzyka związanego z obejściem mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo różni się w zależności od jednostki, ryzyko to występuje jednak we wszystkich jednostkach. Zob. również paragrafy 48-53.

Reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

Nieprzewidywalność w wyborze procedur badania (odniesienie: ust. 44)

A114. Uwzględnienie elementu nieprzewidywalności w wyborze charakteru, czasu i zakresu procedur badania, które mają być przeprowadzone, jest niezbędne; w szczególności, gdy osoby w jednostce, które są zaznajomione z procedurami badania zwykle przeprowadzanymi w ramach zleceń, mogą być lepiej przygotowane do ukrywania oszukańczej sprawozdawczości finansowej i sprzeniewierzenia aktywów. Dlatego ważne jest, aby biegły rewident zachował otwartość umysłu na nowe pomysły lub różne perspektywy przy wyborze procedur badania, które mają być przeprowadzone w celu przeciwdziałania ryzyku istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Przykłady:

- Przeprowadzenie dalszych procedur badania wybranych sald kont lub ujawnień, które nie zostały uznane za istotne lub podatne na istotne zniekształcenia.
- Przeprowadzanie testów szczegółowości tam, gdzie biegły rewident przeprowadził merytoryczne procedury analityczne w poprzednich audytach.
- Dostosowanie harmonogramu procedur audytu w stosunku do oczekiwanego.
- Stosowanie różnych metod doboru próby lub różnych podejść do stratyfikacji populacji.
- Przeprowadzanie procedur audytu w różnych lokalizacjach lub w niezapowiedzianych lokalizacjach.
- Wykonywanie procedur analitycznych na bardziej szczegółowym poziomie lub obniżanie progów podczas wykonywania procedur analitycznych w celu dalszego badania nietypowych lub nieoczekiwanych relacji.
- Korzystanie ze zautomatyzowanych narzędzi i technik, takich jak wykrywanie anomalii lub metody statystyczne, na całej populacji w celu identyfikacji elementów do dalszego zbadania.

A115. Biegły rewident może, przy uwzględnianiu elementu nieprzewidywalności w wyborze charakteru, czasu i zakresu procedur badania, odnieść się do **Załącznika 2** do niniejszego MSB w celu zapoznania się z przykładami możliwych procedur badania do zastosowania przy uwzględnianiu ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Ogólne reakcje (odniesienie: pkt 45)

A116. Określenie ogólnych reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego zasadniczo obejmuje rozważenie, w jaki sposób ogólne przeprowadzenie badania może odzwierciedlać zachowanie zawodowego sceptycyzmu.

Przykłady:

- Zwiększona wrażliwość w wyborze charakteru i zakresu dokumentacji, która ma zostać zbadana na poparcie istotnych transakcji.
- Zwiększone uznanie potrzeby potwierdzenia wyjaśnień lub oświadczeń kierownictwa dotyczących istotnych kwestii.
- Zwiększone zaangażowanie ekspertów biegłego rewidenta w celu wsparcia zespołu wykonującego zlecenie w złożonych lub subiektywnych obszarach audytu.
- Zmiana składu zespołu wykonującego zlecenie, na przykład poprzez zażądanie, aby bardziej doświadczone osoby z większymi umiejętnościami lub wiedzą lub konkretną wiedzą specjalistyczną zostały przydzielone do zlecenia.
- Korzystanie z metod lub technologii bezpośredniej ekstrakcji przy pozyskiwaniu danych z systemu informacyjnego jednostki do wykorzystania w zautomatyzowanych narzędziach i technikach w celu wyeliminowania ryzyka manipulacji danymi.

Procedury badania odpowiadające na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia (ref.: par. 47)

A117. Zgodnie z paragrafem 40(b), ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest traktowane jako znaczące ryzyko. MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania bardziej przekonujących dowodów, im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta. Uzyskując bardziej przekonujące dowody badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej odpowiednie i wiarygodne, na przykład poprzez położenie większego nacisku na uzyskanie dowodów pochodzących od osób trzecich lub poprzez uzyskanie dowodów badania z wielu niezależnych źródeł.

Przykłady:

Natura

- Fizyczna obserwacja lub inspekcja określonych aktywów w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa związanego z przywłaszczeniem tych aktywów.
- Audytor identyfikuje, że kierownictwo znajduje się pod presją, aby spełnić oczekiwania dotyczące zysków, a zatem może istnieć powiązane ryzyko, że kierownictwo zawyża sprzedaż poprzez zawieranie umów sprzedaży, które zawierają warunki wykluczające ujęcie przychodów lub poprzez fakturowanie sprzedaży przed dostawą. W takich okolicznościach audytor może na przykład zaprojektować zewnętrzne potwierdzenia nie tylko w celu potwierdzenia nierozliczonych kwot, ale także w celu potwierdzenia szczegółów umów sprzedaży, w tym daty, wszelkich praw do zwrotu i warunków dostawy. Ponadto biegły rewident może uznać za skuteczne uzupełnienie takich zewnętrznych potwierdzeń

zapytaniami personelu niefinansowego w jednostce o wszelkie zmiany w umowach sprzedaży i warunkach dostawy.

Czas

- Biegły rewident może dojść do wniosku, że przeprowadzenie badania merytorycznego na koniec okresu lub w jego pobliżu lepiej odpowiada na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Biegły rewident może stwierdzić, że biorąc pod uwagę ocenione ryzyko celowego zniekształcenia lub manipulacji, procedury badania mające na celu rozszerzenie wniosków z badania z daty śródrocznej na koniec okresu nie byłyby skuteczne. W przeciwieństwie do tego, ponieważ celowe zniekształcenie - na przykład zniekształcenie obejmujące niewłaściwe ujęcie przychodów - mogło zostać zainicjowane w okresie śródrocznym, biegły rewident może zdecydować się na zastosowanie procedur merytorycznych do transakcji mających miejsce wcześniej lub w całym okresie sprawozdawczym.

Zakres

- Biegły rewident może korzystać ze zautomatyzowanych narzędzi i technik w celu przeprowadzenia bardziej szczegółowego badania informacji cyfrowych. Takie zautomatyzowane techniki mogą być wykorzystywane do testowania wszystkich pozycji w populacji, wybierania określonych pozycji do testowania, które reagują na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, lub wybierania pozycji do testowania podczas przeprowadzania badania wyrzykowego. Na przykład biegły rewident może dokonać stratyfikacji populacji w oparciu o określone cechy, aby uzyskać bardziej odpowiednie dowody badania, które odpowiadają ryzyku istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Zewnętrzne procedury potwierdzające

A118. Stosując MSB 330,⁶² zewnętrzne procedury potwierdzające mogą być uznane za użyteczne w przypadku poszukiwania dowodów badania, które nie są stroniczne w kierunku potwierdzenia lub zaprzeczenia odpowiedniego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym, szczególnie w przypadkach, gdy ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zostało zidentyfikowane w związku z klasą transakcji, saldem konta lub ujawnieniem.

A119. MSB 505⁶³ wymaga od biegłego rewidenta utrzymania kontroli nad zewnętrznymi prośbami o potwierdzenie oraz oceny skutków odmowy przez kierownictwo zezwolenia biegłemu rewidentowi na wysłanie prośby o potwierdzenie. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie utrzymać kontroli nad procesem potwierdzania lub uzyskuje niezadowalającą odpowiedź na pytanie, dlaczego kierownictwo odmawia biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie, może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa.

A120. Wykorzystanie zewnętrznych procedur potwierdzających może być bardziej skuteczne lub dostarczać bardziej przekonujących dowodów kontroli w odniesieniu do warunków umowy.

⁶² MSB 330, paragraf 19

⁶³ MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne*, paragrafy 7 i 8

Przykład:

Audytor może zażądać potwierdzenia warunków umownych dla określonej klasy transakcji przychodowych, takich jak ceny, warunki płatności i rabaty, obowiązujące gwarancje oraz istnienie lub brak jakichkolwiek umów dodatkowych.

A121. MSB 505⁶⁴ obejmuje czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na zewnętrzne żądanie potwierdzenia, ponieważ wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą pewne ryzyko przechwycenia, zmiany lub oszustwa. Może tak być w przypadku odpowiedzi na żądanie potwierdzenia:

- Wysłano z adresu e-mail, który nie został rozpoznany.
- Nie obejmuje oryginalnego łańcucha poczty elektronicznej ani żadnych innych informacji wskazujących, że strona potwierdzająca odpowiada na prośbę audytora o potwierdzenie.
- Zawiera nietypowe ograniczenia lub zastrzeżenia.

A122. MSB 505⁶⁵ zawiera wytyczne dla biegłego rewidenta, gdy odpowiedź na prośbę o potwierdzenie wskazuje na różnicę pomiędzy informacjami, o których potwierdzenie wystąpiono lub które znajdują się w dokumentacji jednostki, a informacjami dostarczonymi przez stronę potwierdzającą.

Przykład:

Odpowiedź na prośbę o potwierdzenie bankowe wskazała, że konto bankowe, w imieniu spółki zależnej w całości należącej do spółki zarejestrowanej w zagranicznym centrum finansowym, nie istniało. Po zbadaniu tego wyjątku, audytor ustalił, że jednostka zniekształciła swoje sprawozdania finansowe poprzez fałszywe wykorzystanie nadwyżki środków pieniężnych zdeponowanych na rachunku bankowym (który w rzeczywistości nie istniał) w celu odkupienia dłużnych papierów wartościowych jednostki, podczas gdy w rzeczywistości zobowiązania te nadal pozostawały niespłacone.

Przykłady innych dalszych procedur audytu

A123. Przykłady możliwych procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zostały przedstawione w **Załączniku 2**. Załącznik zawiera przykłady reakcji na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego zarówno z oszukańczej sprawozdawczości finansowej, w tym oszukańczej sprawozdawczości finansowej wynikającej z ujmowania przychodów, jak i z przywłaszczenia aktywów.

Procedury audytu odpowiadające na ryzyko związane z obejściem kontroli przez kierownictwo

Zapisy księgowe i inne korekty (ref.: Paragraf 49-50)

Dlaczego przeprowadzane jest testowanie zapisów księgowych i innych korekt?

A124. Istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowane oszustwem często wiążą się z manipulacją procesem sprawozdawczości finansowej poprzez rejestrowanie niewłaściwych lub nieautoryzowanych zapisów w dzienniku i innych korekt. Może to mieć miejsce przez cały rok lub na

⁶⁴ MSB 505, paragraf A11

⁶⁵ MSB 505, paragrafy 14 i A21-A22

koniec okresu, lub poprzez dokonywanie przez kierownictwo korekt kwot wykazanych w sprawozdaniach finansowych, które nie są odzwierciedlone w zapisach księgowych, takich jak korekty konsolidacyjne i reklasyfikacje.

- A125. Testowanie stosowności zapisów w dzienniku i innych korekt (np. zapisów dokonywanych bezpośrednio w sprawozdaniach finansowych, takich jak eliminowanie korekt z tytułu transakcji, niezrealizowanych zysków i sald kont wewnątrzgrupowych na poziomie grupy) może pomóc biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu oszukańczych zapisów w dzienniku i innych korekt.
- A126. Rozważenie przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z pominięciem przez kierownictwo kontroli zapisów w dzienniku⁶⁶ jest ważne, ponieważ zautomatyzowane procesy i kontrole mogą zmniejszyć ryzyko niezamierzonego błędu, ale nie eliminują ryzyka, że kierownictwo może w niewłaściwy sposób pominąć takie zautomatyzowane procesy i kontrole, na przykład poprzez zmianę kwot automatycznie księgowanych w księdze głównej lub w systemie sprawozdawczości finansowej. Ponadto, w przypadku gdy do automatycznego przesyłania informacji wykorzystywane są technologie informatyczne, w systemach informatycznych może być niewiele widocznych dowodów takiej interwencji lub nie być ich wcale.
- A127. Podczas planowania badania,⁶⁷ korzystając z doświadczenia i wglądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie, może być pomocny w projektowaniu procedur badania w celu sprawdzenia stosowności zapisów w dzienniku i innych korekt (np. w celu uwzględnienia ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo), w tym planowania odpowiednich zasobów oraz określania charakteru, harmonogramu i zakresu powiązanego kierowania, nadzoru i przeglądu wykonywanej pracy.

Uzyskanie dowodów kontroli dotyczących kompletności populacji wszystkich zapisów księgowych i innych korekt (zob. par. 50(b))

- A128. Przed wyborem pozycji do testowania biegły rewident może być zmuszony do rozważenia, czy integralność populacji zapisów księgowych i innych korekt została utrzymana na wszystkich etapach przetwarzania informacji w oparciu o zrozumienie i ocenę przez biegłego rewidenta systemu informacyjnego jednostki i działań kontrolnych (np. ogólnych kontroli informatycznych, które zabezpieczają i utrzymują integralność informacji finansowych) zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).⁶⁸
- A129. Populacja zapisów księgowych może obejmować ręczne korekty lub inne korekty "od góry", które są wprowadzane bezpośrednio do kwot wykazanych w sprawozdaniach finansowych. Nieuzyskanie dowodów badania dotyczących kompletności populacji może ograniczyć skuteczność procedur badania w reagowaniu na ryzyko obejścia przez kierownictwo kontroli związanych z oszukańczymi zapisami w dzienniku i innymi korektami.

Wybór zapisów księgowych i innych korekt (zob. par. 50(c) i 50(d))

⁶⁶ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a)(ii)

⁶⁷ MSB 300, paragrafy 5, 9 i 11

⁶⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 25-26

A130. Zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki może pomóc biegłemu rewidentowi w wyborze zapisów księgowych i innych korekt do testowania.

Przykłady:

Proces wyboru zapisów księgowych i innych korekt do testowania może zostać usprawniony, jeśli audytor wykorzysta spostrzeżenia oparte na zrozumieniu przez audytora:

- W jaki sposób sprawozdania finansowe (w tym zdarzenia i transakcje) mogą być podatne na istotne zniekształcenia z powodu oszustwa, w szczególności w obszarach, w których występują czynniki ryzyka oszustwa.
- Stosowanie zasad i metod rachunkowości, które mogą być podatne na istotne zniekształcenia ze względu na stroniczość kierownictwa.
- Niedoskonałości kontroli wewnętrznej, które stwarzają możliwość popełnienia oszustwa przez osoby sprawujące nadzór, kierownictwo lub inne osoby w jednostce.

A131. **Załącznik 4** zawiera dodatkowe uwagi, które mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta przy wyborze zapisów księgowych i innych korekt do testowania.

Harmonogram testowania zapisów księgowych i innych korekt (zob. par. 50(c) i 50(d))

A132. Oszukańcze zapisy księgowe i inne korekty są często dokonywane na koniec okresu sprawozdawczego; w związku z tym paragraf 50(c) wymaga od biegłego rewidenta wybrania zapisów księgowych i innych korekt dokonanych w tym czasie.

Przykład:

- Wśród zapisów w dzienniku i innych korekt najbardziej podatnych na obejście kontroli przez kierownictwo są ręczne korygujące zapisy w dzienniku i inne korekty dokonywane bezpośrednio w sprawozdaniach finansowych, które mają miejsce po zamknięciu okresu sprawozdawczego i mają niewielkie lub żadne uzasadnienie.

A133. Paragraf 50(d) wymaga, aby biegły rewident ustalił, czy istnieje również potrzeba testowania zapisów w dzienniku i innych korekt w ciągu całego okresu, ponieważ istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem mogą występować w ciągu całego okresu i mogą wiązać się z szeroko zakrojonymi działaniami mającymi na celu ukrycie sposobu dokonania oszustwa.

Przykłady:

- Ryzyko istotnego zniekształcenia, które może być silnie powiązane ze schematami oszustw, które mogą występować przez długi czas (np. złożone struktury transakcji ze stronami powiązanymi, które mogą zaciemniać ich istotę ekonomiczną).
- Anomalie lub wartości odstające w danych dziennika w całym okresie, które można wykryć za pomocą zautomatyzowanych narzędzi i technik.

Zbadanie podstawowego wsparcia dla zapisów księgowych i innych wybranych korekt (zob. par. 50(c) i 50(d))

A134. Podczas testowania stosowności zapisów w dzienniku i innych korekt, biegły rewident może potrzebować uzyskać i zbadać dokumentację uzupełniającą w celu ustalenia biznesowego uzasadnienia ich rejestracji, w tym tego, czy rejestracja zapisu w dzienniku odzwierciedla istotę transakcji i jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Rozważenie wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas testowania zapisów księgowych i innych korekt (zob. par. 50(b) i 50(c))

A135. Biegły rewident może rozważyć wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas testowania zapisów w dzienniku i innych korekt (np. ustalając kompletność populacji lub wybierając pozycje do testowania). Na takie rozważania może mieć wpływ wykorzystanie przez jednostkę technologii do przetwarzania zapisów w dzienniku i innych korekt.

Szacunki księgowe (Ref: Paragraf 51-52)

Dlaczego przeprowadzany jest przegląd szacunków księgowych pod kątem błędu w zarządzaniu?

A136. Sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa dokonania szeregu osądów lub założeń, które mają wpływ na szacunki księgowe oraz bieżącego monitorowania zasadności takich szacunków. Nieuczciwa sprawozdawczość finansowa jest często realizowana poprzez celowe zniekształcenie szacunków księgowych. Na przykład, może to zostać osiągnięte poprzez zaniżenie lub zawyżenie wszystkich rezerw lub rezerw w celu wygładzenia zysków w dwóch lub więcej okresach obrachunkowych lub osiągnięcia wyznaczonego poziomu zysków w celu oszukania użytkowników sprawozdań finansowych poprzez wpływanie na ich postrzeganie wyników i rentowności jednostki.

A137. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera wytyczne, zgodnie z którymi stronniczość kierownictwa jest często związana z pewnymi warunkami, które mogą powodować, że kierownictwo nie zachowuje neutralności w dokonywaniu osądów (tj. wskaźniki potencjalnej stronniczości kierownictwa), co może prowadzić do istotnego zniekształcenia informacji, które byłoby oszustwem, gdyby było zamierzone.

69

Wskaźniki możliwego błędu w zarządzaniu

A138. MSB 540 (zmieniony)⁷⁰ zawiera wymóg i powiązane materiały objaśniające dotyczące wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa.

Przykłady:

Wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa w sposobie dokonywania szacunków księgowych, które mogą stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, obejmują:

- Zmiany metod, istotnych założeń, źródeł lub wybranych pozycji danych, które nie są oparte na nowych okolicznościach lub nowych informacjach, które mogą nie być uzasadnione w danych okolicznościach lub zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

⁶⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *paragraf 2 Załącznika 2*

⁷⁰ MSB 540 (zmieniony), *paragrafy 32 i A133-A136*

- Korekty wprowadzone do wyników modelu (modeli), które nie są odpowiednie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę wymogi mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.
- Wybór założeń z końca zakresu, które dały najkorzystniejszy wynik pomiaru.

A139. Biegły rewident może wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki do przeglądu szacunków księgowych pod kątem błędów w zarządzaniu.

Przykłady:

- Analiza aktywności na rachunku szacunkowym w ciągu roku i porównanie jej z szacunkami z bieżącego i poprzedniego okresu.
- Analiza porównawcza założeń wykorzystanych do oszacowania, przy użyciu wizualizacji danych w celu zrozumienia lokalizacji szacunków punktowych w zakresie akceptowalnych wyników.
- Korzystanie z analityki predykcyjnej w celu określenia prawdopodobieństwa przyszłych wyników na podstawie danych historycznych.

A140. Jeżeli istnieją oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, która może być zamierzona, biegły rewident może uznać za stosowne zaangażowanie osób posiadających umiejętności kryminalistyczne do przeprowadzenia przeglądu wartości szacunkowych pod kątem stronniczości kierownictwa zgodnie z paragrafami 51-52. Zastosowanie umiejętności kryminalistycznych poprzez analizę zapisów księgowych, przeprowadzanie wywiadów, przegląd komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, badanie transakcji stronami powiązаныmi lub przegląd kontroli wewnętrznej może również pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie, czy wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa stanowią istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

Znaczące transakcje wykraczające poza normalny tok działalności lub w inny sposób wydające się nietypowe (odniesienie: ust. 53)

A141 Wskaźniki, które mogą sugerować, że znaczące transakcje, które wykraczają poza normalny tok działalności jednostki lub które z innych powodów wydają się nietypowe, mogły zostać zawarte w celu zaangażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub ukrycia sprzeniewierzenia aktywów, obejmują:

- Forma takich transakcji wydaje się nadmiernie złożona (np. transakcja obejmuje wiele jednostek w ramach skonsolidowanej grupy lub wiele niepowiązanych stron trzecich).
- Kierownictwo nie omówiło charakteru i księgowości takich transakcji z osobami, którym powierzono zarządzanie jednostką, a dokumentacja jest niewystarczająca.
- Kierownictwo kładzie większy nacisk na potrzebę określonego ujęcia księgowego niż na ekonomikę transakcji.
- Transakcje, które dotyczą nieskonsolidowanych stron powiązanych, w tym jednostek specjalnego przeznaczenia, nie zostały odpowiednio sprawdzone lub zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką.
- Nietypowe działania bez logicznego uzasadnienia biznesowego.

- Transakcje dotyczą wcześniej niezidentyfikowanych stron powiązanych lub stron, które nie mają treści lub siły finansowej, aby wesprzeć transakcję bez pomocy ze strony badanej jednostki.

Procedury analityczne przeprowadzane pod koniec badania przy formułowaniu ogólnego wniosku (ref.: par. 54)

A142. MSB 520 wyjaśnia, że procedury analityczne przeprowadzane pod koniec badania mają na celu potwierdzenie wniosków sformułowanych podczas badania poszczególnych składników lub elementów sprawozdań finansowych.⁷¹ Jednakże biegły rewident może przeprowadzić procedury analityczne na bardziej szczegółowym poziomie dla pewnych klas transakcji, sald kont i ujawnień o wyższym ryzyku w celu ustalenia, czy pewne trendy lub relacje mogą wskazywać na wcześniej niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Ustalenie, które konkretne trendy i relacje mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa, wymaga zawodowego osądu. Szczególnie istotne są nietypowe relacje dotyczące przychodów i dochodów na koniec roku.

Przykłady:

- Nietypowo wysokie kwoty dochodu zgłaszane w ostatnich kilku tygodniach okresu sprawozdawczego.
- Nietypowe transakcje.
- Dochód, który jest niezgodny z trendami w przepływach pieniężnych z działalności operacyjnej:
 - Nietypowo niskie kwoty przychodów na początku kolejnego okresu; lub
 - Nietypowo wysoki poziom zwrotów lub not kredytowych na początku kolejnego okresu.

A143. Biegły rewident może wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki do identyfikacji nietypowych lub niespójnych wzorców księgowania transakcji w celu ustalenia, czy istnieje nierozpoznane wcześniej ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa (Patrz: Paragraf 55-59)

A144. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa, polityka i procedury firmy mogą obejmować działania, które partner odpowiedzialny za zlecenie powinien podjąć, w zależności od faktów i okoliczności zlecenia badania oraz charakteru oszustwa.

Przykłady:

- Konsultacje z innymi pracownikami firmy.
- Uzyskanie porady prawnej od zewnętrznego doradcy w celu zrozumienia opcji partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz zawodowych lub prawnych konsekwencji podjęcia określonego sposobu działania.

⁷¹ MSB 520, paragrafy A17-A19

- Konsultacje na zasadzie poufności z organem regulacyjnym lub organem zawodowym (chyba że jest to zabronione przez prawo lub regulacje lub naruszałoby obowiązek zachowania poufności).

A145. Zgodnie z MSB 220 (zmienionym)⁷², partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany do wzięcia odpowiedzialności za uświadomienie zespołowi wykonującemu zlecenie polityk lub procedur firmy związanych z odpowiednimi wymogami etycznymi. Obejmuje to obowiązki członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy dowiedzą się o przypadku niezgodności z prawem i regulacjami przez jednostkę, co obejmuje przypadki oszustwa.

Uzyskanie zrozumienia oszustwa lub podejrzenia o oszustwo

A146. Uzyskując zrozumienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa, biegły rewident może wykonać jedną lub więcej z poniższych czynności, w zależności od faktów i okoliczności zlecenia badania oraz charakteru oszustwa:

- Zaangażowanie eksperta audytora, takiego jak osoba z umiejętnościami kryminalistycznymi.
- Sprawdź akta sygnalistów w celu uzyskania dodatkowych informacji.
- Dalsze zapytania należy kierować do:
 - Wewnętrzny lub zewnętrzny radca prawny jednostki.
 - Osoby w ramach funkcji audytu wewnętrznego (jeśli taka funkcja istnieje).

A147. Zakres zrozumienia oszustwa lub podejrzenia oszustwa może się różnić w zależności od faktów i okoliczności.

Przykłady:

- Zespół wykonujący zlecenie uzyskał dowody audytu, które wskazywały, że aktywa mogły zostać sprzeniewierzone przez pracownika, który nie pełni znaczącej roli ani nie ma uprawnień w jednostce. Zespół wykonujący zlecenie zapytał o tę sprawę kierownictwo i dowiedział się, że kierownictwo zbadało sprawę i wdrożyło dodatkowe fizyczne kontrole dostępu, aby zapobiec ponownemu wystąpieniu incydentu. W oparciu o zrozumienie sprawy, partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, że sprawa ta nie spowodowała konieczności przeprowadzenia dodatkowych procedur oceny ryzyka lub dalszych procedur badania, a sprawa została uznana za rozwiązaną w sposób satysfakcjonujący partnera odpowiedzialnego za zlecenie.
- Biegły rewident komponentu poinformował biegłego rewidenta grupy o istnieniu podejrzenia oszustwa z udziałem kierownictwa komponentu, które doprowadziło do istotnego zniekształcenia informacji finansowych komponentu. Charakter podejrzanego oszustwa wydawał się obejmować złożony schemat łąpówek wypłacanych dostawcom przez kierownictwo komponentu. Partner odpowiedzialny za zlecenie grupy przeprowadził szeroko zakrojone dyskusje z biegłym rewidentem komponentu i zapytał o sprawę kierownictwo grupy i osoby sprawujące nadzór nad grupą, w tym plan kierownictwa grupy dotyczący zbadania i naprawienia sprawy. Partner odpowiedzialny za zlecenie grupy

⁷² MSB 220 (zmieniony), paragraf 17(c)

postępował zgodnie z polityką i procedurami firmy, konsultował się z innymi osobami w firmie i wprowadził zmiany w ogólnej strategii badania grupy i planie badania grupy, a także w kierunku, nadzorze i przeglądzie prac wykonywanych przez audytora komponentu.

Ocena procesu prowadzonego przez jednostkę w celu zbadania i usunięcia oszustwa lub podejrzenia oszustwa

A148. Charakter i zakres procesu jednostki mającego na celu zbadanie oszustwa lub podejrzenia oszustwa podjętego przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór może się różnić w zależności od okoliczności.

Przykłady:

- Nowy zarzut oszustwa został zgłoszony przez niezadowolonego byłego pracownika. Kierownictwo postępowało zgodnie z zasadami i procedurami obowiązującymi w jednostce i skierowało sprawę do działów prawnych i zasobów ludzkich. Ponieważ przestrzegano zasad i procedur jednostki, a wcześniejsze zarzuty o podobnym charakterze zostały zbadane i uznane za bezpodstawne, kierownictwo uznało, że dalsze działania nie są konieczne.
- Pracownik zgłosił osobom sprawującym nadzór podejrzenie oszustwa z udziałem członka kierownictwa wyższego szczebla. W rezultacie osoby sprawujące nadzór postępowały zgodnie z zasadami i procedurami obowiązującymi w jednostce i zaangażowały certyfikowanego eksperta ds. badania nadużyć finansowych w celu przeprowadzenia niezależnego dochodzenia kryminalistycznego.

A149. Oceniając stosowność procesu jednostki mającego na celu zbadanie i zarządzenie oszustwu lub podejrzewanemu oszustwu zgodnie z paragrafami 55(b) i 55(c), biegły rewident może rozważyć:

- Jak zarządzać:
 - Reakcja na wszelkie zidentyfikowane nieprawidłowości (np. terminowość, w jakiej zidentyfikowane nieprawidłowości zostały skorygowane przez kierownictwo).
 - Reakcja na oszustwo (np. sankcje dyscyplinarne lub prawne nałożone na osoby zaangażowane w popełnienie oszustwa).
 - Usunięto niedociągnięcia w zakresie kontroli dotyczące zapobiegania oszustwom lub ich wykrywania.
- Czy wynik procesu może zapobiec ponownemu wystąpieniu oszustwa lub podejrzenia oszustwa (np. nowe działania kontrolne są projektowane i wdrażane w celu zapobiegania i wykrywania takich oszustw).

Ustalenie, czy występują niedociągnięcia kontroli

A150. MSB 265⁷³ zawiera wymogi i wytyczne dotyczące informowania przez biegłego rewidenta osób, którym powierzono sprawowanie kontroli, o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej

⁷³ MSB 265, paragrafy 8 i A6-A7

zidentyfikowanych podczas badania. Przykłady spraw, które biegły rewident bierze pod uwagę przy ustalaniu, czy niedoskonałość lub kombinacja niedoskonałości kontroli wewnętrznej stanowi znaczącą niedoskonałość obejmują:

- Podatność powiązanego składnika aktywów lub zobowiązania na straty w wyniku oszustwa.
- Znaczenie kontroli dla procesu sprawozdawczości finansowej (np. kontrole nad zapobieganiem i wykrywaniem oszustw).

A151. Wskaźniki istotnych braków w kontroli wewnętrznej obejmują na przykład:

- Dowody na nieskuteczne aspekty środowiska kontroli, takie jak identyfikacja oszustw kierownictwa, istotnych lub nie, którym nie zapobiegł system kontroli wewnętrznej jednostki.
- Brak procesu dochodzenia w sprawie oszustwa lub podejrzenia oszustwa lub proces dochodzenia w sprawie oszustwa lub podejrzenia oszustwa, który nie jest odpowiedni w danych okolicznościach.
- Brak lub nieskuteczne środki zaradcze wdrożone przez kierownictwo w celu zapobieżenia lub wykrycia ponownego wystąpienia oszustwa lub podejrzenia oszustwa.

Wpływ na ogólną strategię audytu

A152. Zrozumienie uzyskane na temat oszustwa lub podejrzenia oszustwa wpływa na ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, czy i w jaki sposób dostosować ogólną strategię badania, w tym ustalenie, czy istnieje potrzeba przeprowadzenia dodatkowych procedur oceny ryzyka lub dalszych procedur badania, zwłaszcza w okolicznościach, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie otrzyma informacje, które znacząco różnią się od informacji dostępnych w momencie pierwotnego ustalenia ogólnej strategii badania.⁷⁴

Przykłady:

- W oparciu o zrozumienie podejrzanego oszustwa, partner odpowiedzialny za zlecenie uważał, że podejrzanego oszustwo było nieistotne, ponieważ ograniczało się do sprzeniewierzenia nieistotnych aktywów przez pracowników. W związku z tym partner odpowiedzialny za zlecenie postanowił kontynuować inne aspekty zlecenia badania, podczas gdy sprawa była rozwiązywana przez kierownictwo jednostki.
- W oparciu o zrozumienie podejrzanego oszustwa, partner odpowiedzialny za zlecenie uważał, że uczciwość kierownictwa była kwestionowana. Biorąc pod uwagę znaczenie i wszechobecność tej sprawy, partner odpowiedzialny za zlecenie zdecydował, że nie będą wykonywane żadne dalsze prace w ramach całego zlecenia audytu, dopóki sprawa nie zostanie odpowiednio rozwiązana.

A153. W oparciu o uzyskane zrozumienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa oraz wpływu na ogólną strategię badania, partner odpowiedzialny za zlecenie może ustalić, że konieczne jest omówienie przedłużenia terminów sprawozdawczości z badania z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, jeżeli przedłużenie jest możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji.

⁷⁴ MSB 300, paragrafy 10 i A15

Audytor identyfikuje zniekształcenie spowodowane oszustwem

A154. MSB 450⁷⁵ i MSB 700 (Zmieniony)⁷⁶ ustanawiają wymogi i zawierają wytyczne dotyczące oceny zniekształceń oraz ich wpływu na opinię biegłego rewidenta zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

A155. Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności jakościowych lub ilościowych, które mogą mieć znaczenie:

Przykłady:

Okoliczności jakościowe obejmują to, czy nieprawidłowość:

- Zaangażowanie osób sprawujących nadzór, kierownictwa, stron powiązanych lub stron trzecich, które stawia pod znakiem zapytania uczciwość lub kompetencje zaangażowanych osób.
- Wpływa na zgodność z prawem lub regulacjami, co może również wpływać na ocenę przez biegłego rewidenta uczciwości kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników.
- Wpływa na zgodność z kowenantami zadłużenia lub innymi wymogami umownymi, co może spowodować, że audytor zakwestionuje presję wywieraną na kierownictwo w celu spełnienia określonych oczekiwań dotyczących zysków.

Okoliczności ilościowe obejmują to, czy nieprawidłowość:

- Wpływa na kluczowe wskaźniki wydajności, takie jak zysk na akcję, dochód netto i kapitał obrotowy, co może mieć negatywny wpływ na obliczanie wynagrodzeń dla kierownictwa wyższego szczebla w jednostce.
- Wpływa na wiele okresów sprawozdawczych, na przykład gdy nieprawidłowość ma nieistotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, ale może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe za przyszłe okresy.

A156. Wpływ zidentyfikowanego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zależy od okoliczności. Na przykład nieistotne oszustwo może być znaczące, jeżeli dotyczy kierownictwa wyższego szczebla. W takich okolicznościach wiarygodność informacji uprzednio uzyskanych i przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania może zostać zakwestionowana, ponieważ mogą pojawić się wątpliwości co do kompletności i prawdziwości złożonych oświadczeń oraz autentyczności zapisów księgowych i dokumentacji.

A157. Ponieważ oszustwo wiąże się z zachętą lub presją do popełnienia oszustwa, postrzeganą okazją do jego popełnienia lub pewnym uzasadnieniem czynu, jest mało prawdopodobne, aby przypadek oszustwa był odosobnionym zdarzeniem. Zniekształcenia, takie jak liczne zniekształcenia w jednostce gospodarczej lub lokalizacji geograficznej, nawet jeśli skumulowany efekt nie jest istotny, mogą również wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

⁷⁵ MSB 450, *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*

⁷⁶ MSB 700 (zmieniony), *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość temat sprawozdania finansowego*

Brak możliwości kontynuowania zlecenia przez biegłego rewidenta (odniesienie: paragraf 60)

A158. Przykłady wyjątkowych okoliczności, które mogą wystąpić i które mogą poddać w wątpliwość zdolność biegłego rewidenta do kontynuowania badania obejmują:

- Jednostka nie podejmuje odpowiednich działań dotyczących oszustwa, które biegły rewident uważa za konieczne w danych okolicznościach, nawet jeśli oszustwo nie jest istotne dla sprawozdań finansowych;
- Rozważenie przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz wyniki testów kontrolnych wskazują na znaczące ryzyko istotnego i wszechobecnego oszustwa;
- Audytor ma znaczące obawy dotyczące kompetencji lub uczciwości kierownictwa lub osób, którym powierzono zarządzanie; lub
- Biegły rewident nie jest w stanie odnieść się do zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami związanymi z odpowiednimi wymogami etycznymi.

A159 Ze względu na różnorodność okoliczności, które mogą wystąpić, nie jest możliwe definitywne określenie, kiedy wycofanie się ze zlecenia jest odpowiednie. Czynniki, które wpływają na wnioski biegłego rewidenta obejmują implikacje zaangażowania członka kierownictwa lub osób, którym powierzono funkcje zarządcze (co może wpływać na wiarygodność oświadczeń kierownictwa) oraz skutki dla biegłego rewidenta wynikające z kontynuacji powiązania z jednostką.

A160. Biegły rewident ma w takich okolicznościach obowiązki zawodowe i prawne, które mogą różnić się w zależności od jurysdykcji. Na przykład w niektórych krajach biegły rewident może być uprawniony lub zobowiązany do złożenia oświadczenia lub raportu osobie lub osobom, które dokonały wyboru biegłego rewidenta lub, w niektórych przypadkach, organom regulacyjnym. Biorąc pod uwagę wyjątkowy charakter okoliczności i potrzebę uwzględnienia wymogów prawnych, biegły rewident może uznać za stosowne zasięgnięcie porady prawnej przy podejmowaniu decyzji o wycofaniu się ze zlecenia i przy określaniu odpowiedniego sposobu postępowania, w tym możliwości złożenia sprawozdania akcjonariuszom, organom regulacyjnym lub innym jednostkom.⁷⁷

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A161. W wielu przypadkach w sektorze publicznym opcja wycofania się ze zlecenia może nie być dostępna dla biegłego rewidenta ze względu na charakter zlecenia lub względy interesu publicznego.

Implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta (odniesienie: pkt 61-64)

Określanie kluczowych spraw badania (KAM)

A162. MSB 701⁷⁸ wymaga od biegłego rewidenta określenia, na podstawie spraw przekazanych osobom, którym powierzono sprawowanie kontroli, tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania. Dokonując tego ustalenia, biegły rewident jest również

⁷⁷ Rozdział 320 Kodeksu IESBA zawiera wymogi i materiały objaśniające dotyczące komunikacji z obecnym lub poprzednim księgowym lub proponowanym księgowym.

⁷⁸ MSB 701, paragraf 9

zobowiązany do wzięcia pod uwagę szczególnych wymaganych względów określonych w paragrafie 61.

- A163 Użytkownicy sprawozdań finansowych wyrazili zainteresowanie sprawami związanymi z oszustwami, na temat których biegły rewident prowadził solidny dialog z osobami, którym powierzono funkcje kierownicze i wezwali do dodatkowej przejrzystości w zakresie tej komunikacji. Rozważania zawarte w paragrafie 61 koncentrują się na charakterze spraw przekazywanych osobom, którym powierzono funkcje kierownicze, które mają odzwierciedlać sprawy związane z oszustwami, które mogą być szczególnie interesujące dla zamierzonych użytkowników.
- A164. Oprócz spraw, które odnoszą się do szczególnych wymaganych ustaleń w paragrafie 61, mogą występować inne sprawy związane z oszustwami, o których poinformowano osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, a które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta i które w związku z tym mogą zostać uznane za kluczowe sprawy badania zgodnie z paragrafem 62.
- A165 Sprawy związane z oszustwami są często sprawami, które wymagają znacznej uwagi biegłego rewidenta, w tym na przykład:
- Identyfikacja oszustwa lub podejrzenia oszustwa może wymagać znaczących zmian w ocenie ryzyka dokonanej przez biegłego rewidenta i ponownej oceny planowanych procedur badania (tj. znaczącej zmiany w podejściu do badania).
 - Znaczące transakcje stronami powiązanymi lub znaczące transakcje, które wykraczają poza normalny tok działalności jednostki lub które z innych względów wydają się nietypowe. Biegły rewident mógł przeprowadzić obszerny dyskusje z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór na różnych etapach badania na temat wpływu tych transakcji na sprawozdania finansowe.
- A166 Szacunki księgowo są często najbardziej złożonymi obszarami sprawozdań finansowych, ponieważ mogą zależeć od znaczącego osądu kierownictwa. Znacząca uwaga biegłego rewidenta może być wymagana zgodnie z paragrafem 61(a), aby zareagować na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z wartością szacunkową, która wymaga znaczącego osądu kierownictwa. Znaczący osąd kierownictwa jest często wymagany, gdy wartość szacunkowa jest obciążona wysokim stopniem niepewności i subiektywizmu.

Przykład:

Biegły rewident ustalił, że wymagana była znacząca uwaga biegłego rewidenta, aby zareagować na ryzyko istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa związanego z szacunkami jednostki dotyczącymi oczekiwanych strat kredytowych. Kierownictwo wykorzystuje model, który wymaga złożonego zestawu założeń dotyczących przyszłego rozwoju sytuacji w różnych scenariuszach specyficznych dla jednostki, które są trudne do przewidzenia. W oparciu o zidentyfikowane przez biegłego rewidenta agresywne oczekiwania analityków inwestycyjnych dotyczące rentowności jednostki, biegły rewident ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem ze względu na subiektywizm związany z szacunkami oczekiwanych strat kredytowych i zachętę do celowej stronniczości kierownictwa.

- A167. Biegły rewident może zakomunikować kierownictwu i osobom sprawującym nadzór znaczącą niedoskonałość kontroli wewnętrznej, która jest istotna dla zapobiegania i wykrywania oszustw. Znaczące niedociągnięcia mogą istnieć, nawet jeśli biegły rewident nie zidentyfikował zniekształceń

podczas badania. Na przykład, brak mechanizmu zgłaszania nieprawidłowości (np. programu zgłaszania nieprawidłowości) może wskazywać na słabości w środowisku kontroli jednostki, ale może nie być bezpośrednio związany z ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Biegły rewident jest zobowiązany do informowania o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zgodnie z MSB 265.

A168. Niniejszy MSB wymaga, aby obejście kontroli przez kierownictwo stanowiło ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (zob. paragraf 42) i zakłada, że istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów (zob. paragraf 41). Biegły rewident może uznać te sprawy za kluczowe sprawy badania związane z oszustwami, ponieważ ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem są często sprawami, które wymagają znacznej uwagi biegłego rewidenta i mają największe znaczenie w badaniu. Nie musi to jednak dotyczyć wszystkich tych spraw. Biegły rewident może ustalić, że pewne rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem nie wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta i dlatego ryzyka te nie byłyby brane pod uwagę przy ustalaniu przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania zgodnie z paragrafem 62.

A169. Jak opisano w MSB 701,⁷⁹ proces podejmowania decyzji przez biegłego rewidenta przy określaniu kluczowych spraw badania opiera się na zawodowym osądzie biegłego rewidenta co do tego, które sprawy były najbardziej znaczące w badaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres. Istotność może być rozpatrywana w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak względna wielkość, charakter i wpływ na przedmiot badania oraz wyrażone interesy zamierzonych użytkowników lub odbiorców.⁸⁰

A170. Jedną z przesłanek, która może być istotna przy określaniu względnej istotności sprawy, która wymagała znaczącej uwagi biegłego rewidenta oraz tego, czy taka sprawa jest kluczową sprawą badania, jest znaczenie tej sprawy dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników sprawozdań finansowych jako całości.⁸¹ Ponieważ użytkownicy sprawozdań finansowych podkreślili swoje zainteresowanie sprawami związanymi z oszustwami, jedna lub więcej spraw związanych z oszustwami, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania, ustalona zgodnie z paragrafem 61, byłyby zazwyczaj najbardziej znacząca podczas badania sprawozdań finansowych za bieżący okres i dlatego jest kluczową sprawą badania.

A171. MSB 701⁸² zawiera inne rozważania, które mogą być istotne dla ustalenia, które sprawy związane z oszustwem, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta, były najbardziej znaczące w bieżącym okresie i dlatego są kluczowymi sprawami badania.

Informowanie o kluczowych sprawach badania związanych z oszustwami

A172. Jeżeli sprawa związana z oszustwem zostanie uznana za kluczową sprawę badania i istnieje szereg odrębnych, ale powiązanych ze sobą spraw, które miały największe znaczenie w badaniu, biegły rewident może poinformować o tych sprawach łącznie w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Na przykład umowy długoterminowe mogą wymagać znacznej uwagi biegłego rewidenta w odniesieniu do ujmowania przychodów, a ujmowanie przychodów może być również zidentyfikowane jako ryzyko

⁷⁹ MSB 701, paragraf 10

⁸⁰ MSB 701, paragraf A1

⁸¹ MSB 701, paragraf A29

⁸² MSB 701, paragraf A29

istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa. W takich okolicznościach biegły rewident może zawrzeć w sprawozdaniu biegłego rewidenta jedną kluczową sprawę badania związaną z ujmowaniem przychodów wraz z odpowiednim podtytułem, który jasno opisuje tę sprawę, w tym to, że dotyczy ona oszustwa.

A173. Odniesienie sprawy bezpośrednio do konkretnych okoliczności jednostki może pomóc zminimalizować ryzyko, że takie opisy staną się nadmiernie ustandaryzowane i z czasem mniej użyteczne. Na przykład ujmowanie przychodów lub obejście kontroli przez kierownictwo może być regularnie określane jako kluczowe sprawy badania związane z oszustwami. Opisując, dlaczego biegły rewident uznał daną sprawę za najbardziej istotną w badaniu, przydatne może być podkreślenie przez biegłego rewidenta aspektów specyficznych dla jednostki (np. okoliczności, które wpłynęły na osądy dokonane w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres), tak aby opis był bardziej przydatny dla zamierzonych użytkowników. Może to być również ważne przy opisywaniu kluczowej sprawy badania, która powtarza się w wielu okresach. Podobnie, przy opisywaniu sposobu, w jaki kluczowa sprawa badania związana z oszustwem została uwzględniona w badaniu, przydatne może być podkreślenie przez biegłego rewidenta kwestii bezpośrednio związanych ze szczególnymi okolicznościami jednostki, przy jednoczesnym unikaniu ogólnego lub standardowego języka.

A174. MSB 701,⁸³ opisuje, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór mogą podjąć decyzję o włączeniu nowych lub rozszerzonych ujawnień w sprawozdaniach finansowych lub w innym miejscu raportu rocznego odnoszących się do kluczowej sprawy badania w świetle faktu, że sprawa ta zostanie przekazana w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Takie nowe lub rozszerzone ujawnienia mogą na przykład zostać włączone w celu dostarczenia bardziej rzetelnych informacji na temat zidentyfikowanych nadużyć lub podejrzeń nadużyć lub zidentyfikowanych niedociągnięć kontroli wewnętrznej, które są istotne dla zapobiegania i wykrywania nadużyć.

A175. Wymóg określony w paragrafie 64 ma zastosowanie w trzech okolicznościach:

- (a) Biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 62, że nie występują kluczowe sprawy badania związane z oszustwem.
- (b) Biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 14 MSB 701, że kluczowa sprawa badania związana z oszustwem nie zostanie przekazana w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. paragraf A178) i żadne inne sprawy nie zostały ustalone jako kluczowe sprawy badania związane z oszustwem.
- (c) Jedynymi sprawami uznanymi za kluczowe sprawy badania związane z oszustwami są sprawy przekazane zgodnie z paragrafem 15 MSB 701.

A176. Określenie kluczowych spraw badania wiąże się z dokonaniem osądu względnej wagi spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta. Dlatego rzadko zdarza się, aby biegły rewident kompletnego zestawu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostki notowanej na giełdzie nie ustalił przynajmniej jednej kluczowej sprawy badania związanej z oszustwem. Jednakże w pewnych ograniczonych okolicznościach biegły rewident może stwierdzić, że nie istnieją sprawy związane z oszustwem, które są kluczowymi sprawami badania zgodnie z paragrafem 62.

⁸³ MSB 701, paragraf A37

A177. Poniżej zilustrowano sposób prezentacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli biegły rewident ustalił, że istnieją kluczowe sprawy badania, o których należy poinformować, ale nie obejmują one kluczowych spraw badania związanych z oszustwem:

[Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem (niekorzystnej) lub sekcji Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności], uznaliśmy, że nie występują kluczowe sprawy badania związane z oszustwami, które należy przedstawić w naszym sprawozdaniu.

Okoliczności, w których sprawa uznana za kluczową sprawę badania nie została przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta

A178. MSB 701, paragraf 14(b), wskazuje, że niezwykle rzadko zdarza się, aby sprawa uznana za kluczową sprawę badania nie została przekazana w sprawozdaniu biegłego rewidenta i zawiera wytyczne dotyczące okoliczności, w których taka sprawa uznana za kluczową sprawę badania nie jest przekazywana w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Na przykład:

- Prawo lub regulacje mogą wykluczać publiczne ujawnienie przez kierownictwo lub biegłego rewidenta konkretnej sprawy uznanej za kluczową sprawę badania.
- Zakłada się, że zapewnienie większej przejrzystości badania dla zamierzonych użytkowników leży w interesie publicznym. W związku z tym osąd, aby nie informować o kluczowej sprawie badania jest właściwy tylko w przypadkach, gdy niekorzystne konsekwencje dla jednostki lub opinii publicznej w wyniku takiego poinformowania są postrzegane jako tak znaczące, że można racjonalnie oczekiwać, iż przewyższą korzyści dla interesu publicznego wynikające z poinformowania o tej sprawie.⁸⁴
- Biegły rewident może być zobowiązany na mocy prawa lub regulacji do komunikowania się z odpowiednimi organami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w związku z daną sprawą, niezależnie od tego, czy sprawa ta jest komunikowana w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

A179. Konieczne może być rozważenie przez biegłego rewidenta konsekwencji informowania o sprawie uznanej za kluczową sprawę badania w świetle odpowiednich wymogów etycznych.⁸⁵

Pisemne oświadczenia (odniesienie: ust. 65)

A180. MSB 580⁸⁶ ustanawia wymogi i zawiera wytyczne dotyczące uzyskiwania odpowiednich oświadczeń od kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, od osób, którym powierzono sprawowanie kontroli. Chociaż pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów badania, same w sobie nie dostarczają wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących żadnej ze spraw, których dotyczą. Ponadto, ponieważ kierownictwo ma wyjątkową możliwość popełnienia oszustwa, ważne

⁸⁴ MSB 701, paragrafy A53-A54

⁸⁵ Na przykład, z wyjątkiem pewnych określonych okoliczności, paragraf R114.2 Kodeksu IESBA nie zezwala na wykorzystanie lub ujawnienie informacji, w odniesieniu do których ma zastosowanie obowiązek zachowania poufności. Jako jeden z wyjątków, paragraf R114.3 Kodeksu IESBA zezwala zawodowemu księgowemu na ujawnienie lub wykorzystanie informacji poufnych, gdy istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo do tego. Paragraf 114.3 A1(b)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że istnieje zawodowy obowiązek lub prawo do ujawnienia takich informacji w celu zachowania zgodności ze standardami technicznymi i zawodowymi.

⁸⁶ MSB 580, *Pisemne oświadczenia*

jest, aby biegły rewident rozważył wszystkie uzyskane dowody badania, w tym dowody badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania przy wyciąganiu wniosków wymaganych zgodnie z MSB 330.⁸⁷

A181. MSB 580⁸⁸ odnosi się również do okoliczności, w których biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń, w tym jeżeli pisemne oświadczenia są niespójne z innymi dowodami badania. Wątpliwości co do wiarygodności informacji uzyskanych od kierownictwa mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór (odniesienie: pkt 66-68)

A182. W niektórych jurysdykcjach prawo lub regulacje mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o pewnych kwestiach kierownictwa i osób, którym powierzono funkcje zarządcze. Prawo lub regulacje mogą wyraźnie zabraniać przekazywania informacji lub innych działań, które mogłyby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiedni organ w sprawie faktycznego lub podejrzanego czynu niezgodnego z prawem, w tym ostrzegania jednostki, na przykład, gdy biegły rewident jest zobowiązany do zgłoszenia oszustwa odpowiedniemu organowi zgodnie z przepisami dotyczącymi przeciwdziałania praniu pieniędzy. W takich okolicznościach kwestie rozważane przez biegłego rewidenta mogą być złożone, a biegły rewident może uznać za stosowne uzyskanie porady prawnej.

Komunikacja z kierownictwem (odniesienie: pkt 66)

A183. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa, ważne jest, aby jak najszybciej zwrócić uwagę odpowiedniego szczebla kierownictwa, nawet jeżeli sprawa może być uznana za nieistotną (np. drobne sprzeniewierzenie środków przez pracownika na niskim szczeblu w organizacji jednostki). Określenie, który poziom zarządzania jest odpowiedni, jest kwestią zawodowego osądu i zależy od takich czynników, jak prawdopodobieństwo zmywy oraz charakter i skala podejrzanego oszustwa. Zazwyczaj odpowiedni poziom kierownictwa znajduje się co najmniej jeden poziom powyżej osób, które wydają się być zaangażowane w oszustwo lub podejrzenie oszustwa.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (odniesienie: ust. 67)

A184. Komunikacja biegłego rewidenta z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze, może mieć formę ustną lub pisemną. MSB 260 (zmieniony) identyfikuje czynniki, które biegły rewident bierze pod uwagę przy ustalaniu, czy komunikować się ustnie czy pisemnie.⁸⁹ Ze względu na charakter i wrażliwość oszustw z udziałem kierownictwa wyższego szczebla lub oszustw skutkujących istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych, biegły rewident zgłasza takie sprawy w odpowiednim czasie i może uznać za konieczne zgłoszenie takich spraw również na piśmie.

A185. W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać za stosowne poinformowanie osób, którym powierzono funkcje kierownicze, gdy dowie się o oszustwie z udziałem pracowników innych niż kierownictwo, które nie skutkuje istotnym zniekształceniem. Podobnie, osoby, którym powierzono funkcje kierownicze, mogą chcieć zostać poinformowane o takich okolicznościach. Proces

⁸⁷ MSB 330, paragraf 26

⁸⁸ MSB 580, paragrafy 16-18

⁸⁹ MSB 260 (zmieniony), paragraf A38

komunikacji jest wspomagany, jeśli biegły rewident i osoby, którym powierzono funkcje kierownicze, uzgodnią na wczesnym etapie badania charakter i zakres komunikacji biegłego rewidenta w tym zakresie.

A186. W wyjątkowych okolicznościach, gdy biegły rewident ma wątpliwości co do rzetelności lub uczciwości kierownictwa lub osób, którym powierzono funkcje zarządcze, biegły rewident może uznać za stosowne uzyskanie porady prawnej, aby pomóc w określeniu właściwego sposobu postępowania.

Inne kwestie związane z oszustwami (odniesienie: ust. 68)

A187. Inne kwestie związane z oszustwami, które należy omówić z osobami, którym powierzono zarządzanie nad jednostką, mogą obejmować na przykład:

- Obawy dotyczące charakteru, zakresu i częstotliwości przeprowadzanych przez kierownictwo ocen mechanizmów kontrolnych mających na celu zapobieganie oszustwom lub ich wykrywanie oraz ryzyka, że sprawozdania finansowe mogą być zniekształcone.
- Niezdolność kierownictwa do odpowiedniego wyeliminowania zidentyfikowanych znaczących niedociągnięć kontroli wewnętrznej lub do odpowiedniego zareagowania na zidentyfikowane oszustwo.
- Ocena środowiska kontroli jednostki przez audytora, w tym pytania dotyczące kompetencji i uczciwości kierownictwa.
- Działania kierownictwa, które mogą wskazywać na oszukańczą sprawozdawczość finansową, takie jak wybór i stosowanie przez kierownictwo zasad rachunkowości, które mogą wskazywać na wysiłki kierownictwa zmierzające do zarządzania zyskami w celu oszukania użytkowników sprawozdań finansowych poprzez wpływanie na ich postrzeganie wyników i rentowności jednostki.
- Obawy dotyczące adekwatności i kompletności autoryzacji transakcji, które wydają się wykraczać poza normalny tok działalności.

Zgłaszanie do odpowiedniego organu spoza jednostki (odniesienie: paragraf 69)

A188. Raportowanie może być przekazywane do właściwego organu regulacyjnego, wykonawczego, nadzorczego lub innego odpowiedniego organu spoza jednostki.

A189. MSB 250 (zmieniony)⁹⁰ zawiera dalsze wytyczne w odniesieniu do ustalenia przez biegłego rewidenta, czy zgłaszanie zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami odpowiednim organom spoza jednostki jest wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, w tym rozważenie obowiązku zachowania poufności przez biegłego rewidenta.⁹¹

A190. Czynniki, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu, czy właściwe jest zgłoszenie sprawy odpowiedniemu organowi spoza jednostki, jeżeli nie jest to zabronione przez prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne, mogą obejmować:

⁹⁰ MSB 250 (zmieniony), paragrafy A28-A34

⁹¹ Na przykład paragraf R114.3 Kodeksu IESBA zezwala zawodowemu księgowemu na ujawnienie lub wykorzystanie informacji poufnych, jeżeli istnieje do tego prawo prawne lub zawodowe. Paragraf 114.3 A1(b)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że istnieje zawodowy obowiązek lub prawo do ujawnienia takich informacji w celu zachowania zgodności ze standardami technicznymi i zawodowymi.

- Wszelkie opinie wyrażone przez organy regulacyjne, wykonawcze, nadzorcze lub inne odpowiednie organy spoza jednostki.
- Czy zgłoszenie sprawy byłoby działaniem w interesie publicznym.

A191. Zgłaszanie spraw dotyczących oszustw odpowiednim organom spoza jednostki może wiązać się ze złożonymi rozważaniami i zawodowymi osądami. W takich okolicznościach biegły rewident może rozważyć konsultacje wewnętrzne (np. w ramach firmy lub firmy sieciowej) lub na zasadzie poufności z organem regulacyjnym lub organem zawodowym (chyba że jest to zabronione przez prawo lub regulację lub naruszałoby obowiązek zachowania poufności). Biegły rewident może również rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby zrozumieć opcje biegłego rewidenta oraz zawodowe lub prawne konsekwencje podjęcia określonych działań.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A192. W sektorze publicznym wymogi dotyczące zgłaszania nadużyć finansowych, niezależnie od tego, czy zostały wykryte w procesie audytu, mogą podlegać określonym przepisom mandatu audytowego lub powiązanym przepisom prawa, regulacjom lub innym organom.

Dokumentacja (Ref: Paragraf 70)

A193. MSB 230⁹² odnosi się do okoliczności, w których biegły rewident identyfikuje informacje, które są niespójne z końcowym wnioskiem biegłego rewidenta dotyczącym istotnej sprawy i wymaga od biegłego rewidenta udokumentowania, w jaki sposób biegły rewident odniósł się do niespójności.

⁹² MSB 230, paragrafy 11 i A15

Załącznik 1

(Odniesienie: Paragraf A23, A38 i A56)

Przykłady czynników ryzyka oszustwa

Czynniki ryzyka oszustwa zidentyfikowane w niniejszym Załączniku są przykładami takich czynników, z którymi biegli rewidenci mogą mieć do czynienia w szerokim zakresie sytuacji. Osobno przedstawiono przykłady odnoszące się do dwóch rodzajów oszustw istotnych z punktu widzenia biegłego rewidenta - tj. oszukańczej sprawozdawczości finansowej i sprzeniewierzenia aktywów. Dla każdego z tych rodzajów oszustw czynniki ryzyka są dalej klasyfikowane w oparciu o trzy warunki zwykle występujące w przypadku wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem: (a) zachęty/naciski, (b) możliwości oraz (c) postawy/racjonalizacje. Chociaż czynniki ryzyka obejmują szeroki zakres sytuacji, są one jedynie przykładami i w związku z tym biegły rewident może zidentyfikować dodatkowe lub inne czynniki ryzyka. Nie wszystkie z tych przykładów są istotne we wszystkich okolicznościach, a niektóre mogą mieć większe lub mniejsze znaczenie w jednostkach o różnej wielkości lub o różnych cechach własności lub okolicznościach. Ponadto kolejność podanych przykładów czynników ryzyka nie ma na celu odzwierciedlenia ich względnej wagi lub częstotliwości występowania.

Czynniki ryzyka nadużyć mogą odnosić się do zachęt lub nacisków lub możliwości, które wynikają z warunków, które stwarzają podatność na zniekształcenia przed uwzględnieniem kontroli (tj. nieodłącznego ryzyka). Takie czynniki są nieodłącznymi czynnikami ryzyka, o ile wpływają na ryzyko nieodłączne i mogą wynikać z uprzedzeń kierownictwa. Czynniki ryzyka oszustwa związane z możliwościami mogą również wynikać z innych zidentyfikowanych nieodłącznych czynników ryzyka (np. złożoność lub niepewność mogą stwarzać możliwości, które skutkują podatnością na zniekształcenie w wyniku oszustwa). Czynniki ryzyka oszustwa związane z możliwościami mogą również odnosić się do warunków w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki, takich jak ograniczenia lub niedociągnięcia w kontroli wewnętrznej jednostki, które stwarzają takie możliwości. Czynniki ryzyka oszustwa związane z postawami lub racjonalizacją mogą wynikać w szczególności z ograniczeń lub niedociągnięć w środowisku kontroli jednostki.

Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami spowodowanymi oszukańczą sprawozdawczością finansową

Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami spowodowanymi oszukańczą sprawozdawczością finansową.

Zachęty/naciski

Stabilność finansowa lub rentowność jest zagrożona przez warunki ekonomiczne, branżowe, geopolityczne lub operacyjne jednostki, takie jak (lub wskazane przez):

- Wysoki stopień konkurencji lub nasycenia rynku, któremu towarzyszy spadek marż.
- Wysoka podatność na gwałtowne zmiany, takie jak zmiany technologiczne, starzenie się produktów lub stopy procentowe.
- Zwiększona zmienność na rynkach finansowych i towarowych spowodowana wahaniami stóp procentowych i trendami inflacyjnymi.

- Znaczący spadek popytu ze strony klientów i rosnąca liczba niepowodzeń biznesowych w branży lub całej gospodarce.
- Straty operacyjne grożące bankrutstwem, przejęciem lub wrogim przejęciem.
- Powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do generowania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej przy jednoczesnym raportowaniu zysków i wzrostu zysków.
- Szybki wzrost lub niezwykła rentowność, zwłaszcza w porównaniu z innymi firmami z tej samej branży.
- Nowe wymogi księgowe, ustawowe lub regulacyjne.
- Pandemie lub wojny powodujące poważne zakłócenia w działalności jednostki, trudności finansowe i poważne niedobory przepływów pieniężnych.
- Sankcje gospodarcze nałożone przez rządy i organizacje międzynarodowe na daną jurysdykcję, w tym na jej spółki i produkty.

Istnieje nadmierna presja na kierownictwo, aby spełnić wymagania lub oczekiwania stron trzecich z następujących powodów:

- Oczekiwania analityków inwestycyjnych, inwestorów instytucjonalnych, znaczących wierzycieli lub innych jednostek zewnętrznych dotyczące rentowności lub poziomu trendów (w szczególności oczekiwania, które są agresywne lub nierealistyczne), w tym oczekiwania stworzone przez kierownictwo, na przykład w zbyt optymistycznych komunikatach prasowych lub raportach rocznych.
- Potrzeba uzyskania dodatkowego finansowania dłużnego lub kapitałowego lub zakwalifikowania się do pomocy rządowej lub zachęt, uniknięcia bankrutstwa lub przejęcia, lub utrzymania konkurencyjności - w tym finansowania głównych badań i rozwoju lub nakładów kapitałowych.
- Marginalna zdolność do spełnienia wymogów dotyczących notowań giełdowych lub spłaty zadłużenia lub innych wymogów dotyczących zobowiązań.
- Postrzegany lub rzeczywisty negatywny wpływ raportowania słabych wyników finansowych na znaczące transakcje w toku, takie jak pierwsze oferty publiczne, fuzje i przejęcia, połączenia biznesowe lub przyznawanie kontraktów.
- Kierownictwo zawiera znaczące transakcje, które kładą nadmierny nacisk na osiągnięcie kluczowych wskaźników wydajności dla interesariuszy (np. osiągnięcie prognozy zysku na akcję lub utrzymanie ceny akcji).

Dostępne informacje wskazują, że osobista sytuacja finansowa kierownictwa lub osób sprawujących nadzór jest zagrożona przez wyniki finansowe jednostki wynikające z poniższych sytuacji:

- Znaczące udziały finansowe w jednostce.
- Znacząca część ich wynagrodzenia (np. premie, opcje na akcje i ustalenia dotyczące wypłat) jest uzależniona od osiągnięcia agresywnych celów w zakresie ceny akcji, wyników operacyjnych, sytuacji finansowej, przepływów pieniężnych lub innych kluczowych wskaźników wydajności.⁹³

⁹³ Plany motywacyjne dla kierownictwa mogą być uzależnione od osiągnięcia celów odnoszących się wyłącznie do określonych rachunków lub wybranych działań jednostki, nawet jeśli powiązane rachunki lub działania mogą nie być istotne dla jednostki jako całości.

- Osobiste gwarancje długów jednostki.

Istnieje nadmierna presja na kierownictwo lub personel operacyjny, aby osiągnąć cele finansowe ustanowione przez osoby sprawujące nadzór, w tym cele motywacyjne dotyczące sprzedaży lub rentowności.

Możliwości

Charakter branży lub działalności jednostki stwarza możliwości angażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową, która może wynikać z następujących przyczyn:

- Znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, które nie są zawierane w ramach zwykłej działalności gospodarczej lub ze stronami powiązanymi, które nie są badane lub badane przez inną firmę.
- Aktywa, zobowiązania, przychody lub koszty oparte na znaczących szacunkach, które obejmują subiektywne oceny lub niepewność, które są trudne do potwierdzenia.
- Znaczące, nietypowe lub wysoce złożone transakcje, zwłaszcza te, które mają miejsce blisko końca okresu i które stwarzają trudne pytania dotyczące "treści nad formą".
- Znaczące operacje zlokalizowane lub prowadzone ponad granicami międzynarodowymi w jurysdykcjach, w których istnieją różne środowiska biznesowe i kultury.
- Korzystanie z pośredników biznesowych, dla których nie ma wyraźnego uzasadnienia biznesowego.
- Modyfikowanie, unieważnianie lub zmienianie umów dotyczących przychodów poprzez wykorzystanie umów pobocznych, które są zazwyczaj zawierane poza uznanymi procesami biznesowymi i kanałami raportowania.
- Znaczące rachunki bankowe lub operacje spółek zależnych lub oddziałów w jurysdykcjach rajów podatkowych, dla których nie ma wyraźnego uzasadnienia biznesowego.
- Nietradycyjne wejście jednostki na rynki kapitałowe, na przykład poprzez przejęcie lub fuzję ze spółką celową.
- Agresywne promocje akcji przez jednostkę za pośrednictwem komunikatów prasowych, biuletynów inwestycyjnych, relacji na stronie internetowej, reklam internetowych, wiadomości e-mail lub poczty bezpośredniej.

Monitorowanie zarządzania nie jest skuteczne z następujących powodów:

- Zdominowanie zarządzania przez jedną osobę lub małą grupę (w przedsiębiorstwie niezarządzanym przez właściciela) bez kompensującej kontroli.
- Nadzór osób sprawujących nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej i kontrolą wewnętrzną nie jest skuteczny.
- Osłabione środowisko kontroli spowodowane przesunięciem punktu ciężkości przez kierownictwo i osoby sprawujące nadzór w kierunku bardziej bezpośrednich potrzeb biznesowych, takich jak kwestie finansowe i operacyjne.

Struktura organizacyjna jest złożona lub niestabilna, o czym świadczą następujące elementy:

- Trudności w określeniu organizacji lub osób, które posiadają pakiet kontrolny w podmiocie.

- Zbyt złożona struktura organizacyjna obejmująca nietypowe jednostki prawne lub linie uprawnień kierowniczych.
- Zbyt złożone środowisko informatyczne w stosunku do charakteru działalności jednostki, starsze systemy informatyczne pochodzące z przejęć, które nigdy nie zostały zintegrowane z systemem sprawozdawczości finansowej jednostki lub nieskuteczne ogólne kontrole informatyczne.
- Duża rotacja kadry kierowniczej wyższego szczebla, radców prawnych lub osób sprawujących nadzór.

Niedoskonałości kontroli wewnętrznej wynikające z poniższych zdarzeń:

- Nieodpowiedni proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym zautomatyzowanych kontroli i kontroli nad śródroczną sprawozdawczością finansową (w przypadku gdy wymagana jest sprawozdawczość zewnętrzna).
- Nieodpowiedni program zarządzania ryzykiem nadużyć, w tym brak programu zgłaszania nieprawidłowości.
- Nieodpowiednie kontrole wynikające ze zmian w obecnym środowisku, na przykład zwiększone ryzyko związane z bezpieczeństwem danych wynikające z korzystania z niezabezpieczonych sieci, co sprawia, że dane i informacje jednostki są bardziej podatne na cyberprzestępczość, która może skutkować naruszeniem danych klientów lub zastrzeżonych informacji jednostki.
- Wysokie wskaźniki rotacji lub zatrudnianie nieefektywnych pracowników w działach księgowości, IT lub audytu wewnętrznego.
- Systemy księgowo i informacyjne, które nie są skuteczne, w tym sytuacje obejmujące znaczące braki w kontroli wewnętrznej.

Nastawienie/usprawiedliwienia

- Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie stworzyły kultury uczciwości i etycznego postępowania. Na przykład, komunikacja, wdrażanie, wspieranie lub egzekwowanie wartości lub standardów etycznych jednostki przez kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie są skuteczne, lub przekazywanie niewłaściwych wartości lub standardów etycznych.
- Nadmierny udział lub zaabsorbowanie kierownictwa niefinansowego wyborem zasad rachunkowości lub ustalaniem istotnych wartości szacunkowych.
- Znana historia naruszeń przepisów dotyczących papierów wartościowych lub innych przepisów ustawowych i wykonawczych lub roszczeń wobec jednostki, jego kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór, zarzucających oszustwo lub naruszenie przepisów ustawowych i wykonawczych, w tym dotyczących korupcji, przekupstwa i prania pieniędzy.
- Nadmierne zainteresowanie kierownictwa utrzymaniem lub wzrostem kursu akcji lub zysków jednostki.
- Praktyka kierownictwa polegająca na podejmowaniu zobowiązań wobec analityków, wierzycieli i innych stron trzecich w celu osiągnięcia agresywnych lub nierealistycznych prognoz.
- Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór wykazują niezwykle wysoką tolerancję na ryzyko lub prezentują niezwykle wysoki standard stylu życia, wzorzec znaczących osobistych problemów finansowych lub często angażują się w działania wysokiego ryzyka.

- Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór wydają istotnie fałszywe lub wprowadzające w błąd oświadczenia w innych informacjach zawartych w raporcie rocznym jednostki (np. kluczowe aspekty działalności, produktów lub technologii jednostki).
- Nieusunięcie przez kierownictwo w odpowiednim czasie znanych istotnych niedociągnięć kontroli wewnętrznej.
- Zainteresowanie kierownictwa wykorzystaniem niewłaściwych środków w celu zminimalizowania raportowanych zysków z powodów podatkowych.
- Stosowanie agresywnych założeń wyceny przy fuzjach i przejęciach w celu wsparcia wysokich cen zakupu lub zawyżania wartości nabytych wartości niematerialnych i prawnych.
- Racjonalizacja stosowania nieracjonalnych założeń wpływających na czas i kwotę ujmowania przychodów, na przykład w celu złagodzenia negatywnych skutków poważnych spowolnień gospodarczych.
- Racjonalizacja stosowania nieracjonalnych założeń wykorzystywanych w prognozach do rozliczania utraty wartości firmy i wartości niematerialnych, na przykład w celu uniknięcia ujmowania znaczących odpisów z tytułu utraty wartości.
- Niskie morale wśród kierownictwa wyższego szczebla.
- Właściciel-menedżer nie rozróżnia transakcji osobistych od biznesowych.
- Spór pomiędzy wspólnikami w spółce kapitałowej.
- Powtarzające się próby uzasadnienia przez kierownictwo marginalnych lub niewłaściwych księgować na podstawie istotności.
- Relacje między kierownictwem a obecnym lub poprzednim biegłym rewidentem są napięte, o czym świadczą poniższe elementy:
 - Częste spory z obecnym lub poprzednim biegłym rewidentem w kwestiach związanych z rachunkowością, audytem lub sprawozdawczością.
 - Nieuzasadnione wymagania wobec audytora, takie jak nierealistyczne ograniczenia czasowe dotyczące zakończenia audytu lub wydania raportu audytora.
 - Ograniczenia dotyczące biegłego rewidenta, które w niewłaściwy sposób ograniczają dostęp do osób lub informacji lub możliwość skutecznego komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór.
 - Dominujące zachowanie kierownictwa w kontaktach z biegłym rewidentem, w szczególności obejmujące próby wpływania na zakres pracy biegłego rewidenta lub wybór lub kontynuację pracy personelu przypisanego do zlecenia badania lub konsultowanego w jego sprawie.

Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami spowodowanymi zawłaszczeniem majątku

Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami spowodowanymi zawłaszczeniem majątku są również klasyfikowane zgodnie z trzema warunkami zwykle występującymi w przypadku oszustwa: zachęty/naciski, możliwości i postawy/racjonalizacja. Niektóre z czynników ryzyka związanych z nieprawidłowościami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej mogą również występować w przypadku nieprawidłowości wynikających z przywłaszczenia aktywów. Na przykład nieskuteczne monitorowanie kierownictwa i inne niedociągnięcia w kontroli wewnętrznej mogą występować, gdy istnieją

nieprawidłowości wynikające z oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub sprzeniewierzenia aktywów. Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka związanych z nieprawidłowościami wynikającymi z przywłaszczenia aktywów.

Zachęty/naciski

Osobiste zobowiązania finansowe mogą wywierać presję na kierownictwo lub pracowników mających dostęp do gotówki lub innych aktywów podatnych na kradzież, aby sprzeniewierzyć te aktywa.

Niekorzystne relacje między jednostką a pracownikami mającymi dostęp do środków pieniężnych lub innych aktywów podatnych na kradzież mogą motywować tych pracowników do sprzeniewierzenia tych aktywów. Na przykład, niekorzystne relacje mogą być tworzone przez następujące czynniki:

- Znane lub przewidywane przyszłe zwolnienia pracowników.
- Niedawne lub przewidywane zmiany w planach wynagrodzeń lub świadczeń pracowniczych.
- Awanse, rekompensaty lub inne nagrody niezgodne z oczekiwaniami.

Możliwości

Pewne cechy lub okoliczności mogą zwiększać podatność aktywów na sprzeniewierzenie. Na przykład, możliwości sprzeniewierzenia aktywów zwiększają się, gdy występują następujące okoliczności:

- Duże ilości gotówki w kasie lub przetworzonej.
- Przedmioty o niewielkich rozmiarach, wysokiej wartości lub o dużym popycie.
- Łatwo wymienialne aktywa, takie jak obligacje na okaziciela, diamenty lub chipy komputerowe.
- Aktywa trwałe o niewielkich rozmiarach, zbywalne lub nieposiadające możliwej do zaobserwowania identyfikacji własności.

Nieodpowiednia kontrola nad aktywami może zwiększyć podatność na sprzeniewierzenie tych aktywów. Na przykład, sprzeniewierzenie aktywów może wystąpić z następujących powodów:

- Nieodpowiedni podział obowiązków lub niezależne kontrole.
- Niewystarczający nadzór nad wydatkami kierownictwa wyższego szczebla, takimi jak podróże i inne zwroty kosztów.
- Nieodpowiedni nadzór kierownictwa nad pracownikami odpowiedzialnymi za aktywa, na przykład nieodpowiedni nadzór lub monitorowanie odległych lokalizacji.
- Nieodpowiednie sprawdzanie kandydatów do pracy pod kątem pracowników mających dostęp do aktywów.
- Nieodpowiednie prowadzenie dokumentacji w odniesieniu do aktywów.
- Nieodpowiedni system autoryzacji i zatwierdzania transakcji (np. przy zakupach).
- Nieodpowiednie fizyczne zabezpieczenia gotówki, inwestycji, zapasów lub środków trwałych.
- Brak kompletnych i terminowych uzgodnień aktywów.
- Brak terminowej i odpowiedniej dokumentacji transakcji, na przykład kredytów za zwroty towarów.
- Brak obowiązkowych urlopów dla pracowników pełniących kluczowe funkcje kontrolne.

- Nieodpowiednie zrozumienie IT przez kierownictwo, które umożliwia pracownikom IT popełnienie sprzeniewierzenia.
- Nieodpowiednia kontrola dostępu do zautomatyzowanych rejestrów, w tym kontrola i przegląd dzienników zdarzeń systemów komputerowych.
- Nieodpowiednie kontrole zarządzania dostawcami, w tym zmiany w łańcuchu dostaw, które mogą narazić jednostkę na kontakt z fikcyjnymi dostawcami lub niesprawdzonymi dostawcami, którzy płacą łapówki lub są zaangażowani w inne oszukańcze lub nielegalne działania.
- Brak nadzoru ze strony osób sprawujących nadzór nad tym, w jaki sposób kierownictwo wykorzystuje pomoc finansową od rządów i władz lokalnych (np. dofinansowania podczas pandemii, wojen lub zbliżającego się upadku przemysłu), nie jest skuteczny.

Nastawienie/usprawiedliwienia

- Lekceważenie potrzeby monitorowania lub ograniczania ryzyka związanego ze sprzeniewierzeniem aktywów.
- Lekceważenie kontroli nad sprzeniewierzeniem aktywów poprzez pomijanie istniejących kontroli lub niepodejmowanie odpowiednich działań zaradczych w przypadku stwierdzonych niedociągnięć w kontroli wewnętrznej.
- Zachowanie wskazujące na niezadowolenie lub niezadowolenie z jednostki lub jej traktowania pracownika.
- Zmiany w zachowaniu lub stylu życia, które mogą wskazywać na sprzeniewierzenie aktywów.
- Tolerancja dla drobnych kradzieży.
- Racjonalizacja sprzeniewierzeń popełnionych w okresie poważnego spowolnienia gospodarczego poprzez zamiar spłaty jednostki, gdy okoliczności powrócą do normy.

Załącznik 2

(Odniesienie: Paragraf A115 i A123)

Przykłady możliwych procedur audytu w celu uwzględnienia ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

Poniżej przedstawiono przykłady możliwych procedur badania w celu uwzględnienia ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wynikającym zarówno z oszukańczej sprawozdawczości finansowej, jak i sprzeniewierzenia aktywów. Chociaż procedury te obejmują szeroki zakres sytuacji, są one jedynie przykładami i w związku z tym mogą nie być najbardziej odpowiednie ani konieczne w każdych okolicznościach. Ponadto kolejność przedstawionych procedur nie odzwierciedla ich względnego znaczenia.

Rozważania na poziomie stwierdzenia

Konkretne reakcje na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem będą się różnić w zależności od rodzaju lub kombinacji zidentyfikowanych czynników lub warunków ryzyka oszustwa oraz klas transakcji, sald kont, ujawnień i stwierdzeń, na które mogą mieć wpływ.

Poniżej znajdują się konkretne przykłady odpowiedzi:

- Odwiedzanie lokalizacji lub przeprowadzanie określonych testów z zaskoczenia lub bez zapowiedzi. Na przykład obserwacja zapasów w lokalizacjach, w których obecność audytora nie została wcześniej zapowiedziana lub liczenie gotówki w określonym dniu z zaskoczenia.
- Żądanie, aby zapasy były liczone na koniec okresu sprawozdawczego lub w dniu bliższym końca okresu, aby zminimalizować ryzyko manipulacji saldami w okresie między datą zakończenia liczenia a końcem okresu sprawozdawczego.
- Zmiana podejścia do audytu w bieżącym roku. Na przykład kontaktowanie się z głównymi klientami i dostawcami ustnie oprócz wysyłania pisemnych potwierdzeń, wysyłanie próśb o potwierdzenie do określonej strony w organizacji lub poszukiwanie większej ilości lub innych informacji.
- Przeprowadzenie szczegółowego przeglądu zapisów korygujących jednostki na koniec kwartału lub roku i zbadanie wszelkich zapisów, które wydają się nietypowe pod względem charakteru lub kwoty.
- W przypadku znaczących i nietypowych transakcji, w szczególności tych, które mają miejsce na koniec roku lub w jego pobliżu, zbadanie możliwości istnienia stron powiązanych oraz źródeł zasobów finansowych wspierających transakcje.
- Przeprowadzanie istotnych procedur analitycznych z wykorzystaniem zdezagregowanych danych. Na przykład porównanie sprzedaży i kosztów sprzedaży według lokalizacji, branży lub miesiąca z oczekiwaniami opracowanymi przez audytora.
- Przeprowadzanie wywiadów z pracownikami zaangażowanymi w obszary, w których zidentyfikowano ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, w celu uzyskania ich spostrzeżeń na temat ryzyka oraz tego, czy lub w jaki sposób kontrole przeciwdziałają temu ryzyku.
- Przeprowadzanie wywiadów z pracownikami spoza działu sprawozdawczości finansowej, na przykład z pracownikami działu sprzedaży i marketingu.

- Gdy inni niezależni biegli rewidenci badają sprawozdania finansowe jednej lub większej liczby jednostek zależnych, oddziałów lub filii, omawiając z nimi zakres prac niezbędnych do wykonania w celu uwzględnienia oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wynikającym z transakcji i działań między tymi komponentami.
- Jeśli praca eksperta staje się szczególnie istotna w odniesieniu do pozycji sprawozdania finansowego, dla której oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest wysokie, przeprowadzenie dodatkowych procedur dotyczących niektórych lub wszystkich założeń, metod lub ustaleń eksperta w celu ustalenia, czy ustalenia nie są nieuzasadnione lub zaangażowanie innego eksperta w tym celu.
- Przeprowadzenie procedur audytu w celu analizy wybranych kont bilansu otwarcia wcześniej zbadanych sprawozdań finansowych, aby ocenić, w jaki sposób niektóre kwestie związane z szacunkami i osądami księgowymi, na przykład odpis na zwroty ze sprzedaży, zostały rozwiązane z perspektywy czasu.
- Przeprowadzanie procedur dotyczących uzgodnień rachunków lub innych uzgodnień przygotowanych przez jednostkę, w tym uwzględnianie uzgodnień przeprowadzanych w okresach śródrocznych.
- Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik, takich jak eksploracja danych, do testowania anomalii w populacji. Na przykład korzystanie ze zautomatyzowanych narzędzi i technik w celu identyfikacji numerów, które były często używane, ponieważ kierownictwo lub pracownicy mogą być nieświadomi tendencji podczas księgowania oszukańczych wpisów w dzienniku lub innych korekt w celu wielokrotnego używania tego samego numeru.
- Testowanie integralności zapisów i transakcji komputerowych.
- Poszukiwanie dodatkowych dowodów badania ze źródeł spoza badanej jednostki.

Specyficzne reakcje – zniekształcenia spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową

Przykłady odpowiedzi na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszukańczą sprawozdawczością finansową są następujące:

Ujmowanie przychodów

- Przeprowadzanie istotnych procedur analitycznych dotyczących przychodów przy użyciu zdezagregowanych danych, na przykład porównywanie przychodów zgłoszonych w podziale na miesiące i linie produktów lub segmenty działalności w bieżącym okresie sprawozdawczym z porównywalnymi okresami poprzednimi. Zautomatyzowane narzędzia i techniki mogą być przydatne w identyfikacji nietypowych lub nieoczekiwanych relacji lub transakcji dotyczących przychodów.
- Potwierdzenie z klientami pewnych istotnych warunków umowy i braku porozumień pobocznych, ponieważ takie warunki lub porozumienia często mają wpływ na właściwą rachunkowość, a podstawa rabatów lub okres, do którego się odnoszą, są często słabo udokumentowane. Na przykład kryteria akceptacji, warunki dostawy i płatności, brak przyszłych lub ciągłych zobowiązań dostawcy, prawo do zwrotu produktu, gwarantowane kwoty odsprzedaży oraz postanowienia dotyczące anulowania lub zwrotu kosztów są często istotne w takich okolicznościach.
- Zapytania personelu ds. sprzedaży i marketingu lub wewnętrznego radcy prawnego jednostki o sprzedaż lub dostawy pod koniec okresu oraz ich wiedzę na temat wszelkich nietypowych warunków związanych z tymi transakcjami.

- Fizyczna obecność w jednej lub kilku lokalizacjach na koniec okresu w celu obserwacji towarów wysyłanych lub przygotowywanych do wysyłki (lub zwrotów oczekujących na przetworzenie) oraz wykonywanie innych odpowiednich procedur sprzedaży i inwentaryzacji.
- W przypadku sytuacji, w których transakcje przychodowe są inicjowane, przetwarzane i rejestrowane elektronicznie, testowanie kontroli w celu ustalenia, czy zapewniają one pewność, że zarejestrowane transakcje przychodowe miały miejsce i są prawidłowo rejestrowane.
- Badanie korespondencji z klientami w jednostce pod kątem wszelkich nietypowych warunków, które budzą wątpliwości co do adekwatności ujętych przychodów.
- Analiza przyczyn zwrotów produktów otrzymanych wkrótce po zakończeniu roku obrotowego (np. produkt nie został zamówiony, podmiot wysłał więcej jednostek niż zamówiono).
- Ustalenie, czy transakcje dotyczące przychodów są rejestrowane zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej i zasadami rachunkowości jednostki. Na przykład wysłane towary nie są rejestrowane jako sprzedaż, chyba że nastąpi przeniesienie tytułu prawnego zgodnie z warunkami wysyłki, zwłaszcza w okolicznościach, gdy jednostka korzysta z usług spedytora lub zewnętrznego magazynu lub centrum realizacji.

Stany zapasów

- Analiza dokumentacji inwentaryzacyjnej jednostki w celu zidentyfikowania lokalizacji lub pozycji, które wymagają szczególnej uwagi podczas lub po spisie inwentarza z natury.
- Przeprowadzanie niezapowiedzianych inwentaryzacji w określonych lokalizacjach lub przeprowadzanie inwentaryzacji we wszystkich lokalizacjach w tym samym dniu.
- Przeprowadzanie inwentaryzacji na koniec lub w pobliżu końca okresu sprawozdawczego w celu zminimalizowania ryzyka niewłaściwej manipulacji w okresie między inwentaryzacją a końcem okresu sprawozdawczego.
- Przeprowadzanie dodatkowych procedur podczas obserwacji liczenia, na przykład bardziej rygorystyczne sprawdzanie zawartości pudełek, sposobu układania towarów (np. puste kwadraty) lub etykietowania oraz jakości (tj. czystości, gatunku lub stężenia) substancji płynnych, takich jak perfumy lub specjalistyczne chemikalia. Pomocne w tym zakresie może być skorzystanie z pracy eksperta.
- Porównanie ilości za bieżący okres z poprzednimi okresami według klasy lub kategorii zapasów, lokalizacji lub innych kryteriów lub porównanie ilości zliczonych z ewidencją wieczystą.
- Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik do dalszego testowania kompilacji spisów inwentarza z natury - na przykład sortowanie według numeru znacznika w celu przetestowania kontroli znaczników lub według numeru seryjnego pozycji w celu sprawdzenia możliwości pominięcia lub zduplikowania pozycji.
- Weryfikacja dokładnej kalibracji narzędzi używanych do rejestrowania, mierzenia lub ważenia ilości pozycji zapasów - na przykład wag, urządzeń pomiarowych lub urządzeń skanujących.
- Skorzystanie z pomocy eksperta w celu potwierdzenia charakteru ilości zapasów w przypadku produktów specjalistycznych - na przykład waga cennych kamieni szlachetnych może być możliwa do ustalenia, ale ekspert może pomóc w określeniu cięcia, koloru i przejrzystości cennych kamieni szlachetnych.

Oszacowania dokonane przez kierownictwo

- Wykorzystanie eksperta do opracowania niezależnego szacunku w celu porównania z szacunkiem kierownictwa.
- Rozszerzenie zapytań do osób spoza kierownictwa i działu księgowości w celu potwierdzenia zdolności i zamiaru kierownictwa do realizacji planów, które są istotne dla opracowania szacunków.

Specyficzne reakcje – zniekształcenia wynikające z zawłaszczenia majątku

Różne okoliczności musiałyby dyktować różne reakcje. Zazwyczaj reakcja audytu na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa związanego z przywłaszczeniem aktywów będzie ukierunkowana na określone salda kont i klasy transakcji. Chociaż niektóre z reakcji kontrolnych odnotowanych w dwóch powyższych kategoriach mogą mieć zastosowanie w takich okolicznościach, zakres prac powinien być powiązany z konkretnymi informacjami na temat zidentyfikowanego ryzyka sprzeniewierzenia.

- Przykłady odpowiedzi na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego sprzeniewierzeniem aktywów są następujące:
- Zliczanie środków pieniężnych lub papierów wartościowych na koniec roku lub w jego pobliżu.
- Potwierdzanie bezpośrednio z klientami aktywności na koncie (w tym not kredytowych i zwrotów sprzedaży, a także dat dokonania płatności) za okres objęty audytem.
- Analiza odzyskiwania odpisanych rachunków.
- Analiza braków magazynowych według lokalizacji lub typu produktu.
- Porównanie kluczowych wskaźników zapasów z normami branżowymi.
- Przegląd dokumentacji potwierdzającej redukcje w ewidencji wieczystej inwentaryzacji.
- Komputerowe dopasowanie listy dostawców do listy pracowników w celu zidentyfikowania zgodności adresów lub numerów telefonów.
- Komputerowe przeszukiwanie dokumentacji płacowej w celu zidentyfikowania zduplikowanych adresów, numerów identyfikacyjnych pracowników, numerów organów podatkowych lub kont bankowych.
- Przeglądanie akt osobowych pod kątem tych, które zawierają niewiele lub nie zawierają żadnych dowodów aktywności, na przykład brak ocen wyników.
- Analiza rabatów i zwrotów ze sprzedaży pod kątem nietypowych wzorców lub trendów.
- Potwierdzanie szczegółowych warunków umów z osobami trzecimi.
- Uzyskanie dowodów, że umowy są realizowane zgodnie z ich warunkami.
- Weryfikacja zasadności dużych i nietypowych wydatków.
- Weryfikacja autoryzacji i wartości bilansowej pożyczek dla kierownictwa wyższego szczebla i stron powiązanych.
- Sprawdzanie poziomu i prawidłowości raportów wydatków składanych przez kierownictwo wyższego szczebla.

Załącznik 3

(Ref: Paragraf A30)

Przykłady okoliczności wskazujących na możliwość oszustwa

Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności, które mogą wskazywać, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

Rozbieżności w zapisach dziennika, w tym:

- Transakcje, które nie są rejestrowane w sposób kompletny lub terminowy lub są rejestrowane nieprawidłowo pod względem kwoty, okresu obrachunkowego, klasyfikacji lub polityki jednostki.
- Nieobsługiwane lub nieautoryzowane salda lub transakcje.
- Korekty dokonywane w ostatniej chwili, które znacząco wpływają na wyniki finansowe (np. korekty zapasów).

Sprzeczne lub brakujące dowody, w tym:

- Brakujące dokumenty.
- Brak zatwierdzeń lub podpisów autoryzacyjnych.
- Rozbieżności w podpisie lub piśmie odręcznym oraz nieprawidłowe podpisy elektroniczne.
- Dokumenty, które wydają się być zmienione.
- Niedostępność dokumentów innych niż kserokopie lub dokumenty przesłane elektronicznie, gdy oczekuje się, że istnieją dokumenty w formie oryginalnej.
- Znaczące niewyjaśnione pozycje w uzgodnieniach.
- Nietypowe zmiany w bilansie lub zmiany trendów lub ważnych wskaźników lub relacji w sprawozdaniu finansowym - na przykład należności rosnące szybciej niż przychody.
- Niespójne, niejasne lub niewiarygodne odpowiedzi kierownictwa lub pracowników wynikające z zapytań lub procedur analitycznych.
- Niezwykłe rozbieżności między danymi jednostki a odpowiedziami na potwierdzenie.
- Duża liczba zapisów kredytowych i innych korekt dokonanych w rejestrach należności.
- Księgi spółek zależnych, które nie są uzgadniane z kontami kontrolnymi.
- Niewyjaśnione lub niedostatecznie wyjaśnione różnice między księgą pomocniczą należności a kontem kontrolnym lub między wyciągami klienta a księgą pomocniczą należności.
- Niewyjaśnione wahania sald na kontach magazynowych, odchylenia w zapasach i wskaźniki rotacji.
- Brakujące zapasy lub aktywa rzeczowe o znacznej wartości.
- Niedostępne lub brakujące dowody elektroniczne, niezgodne z praktykami lub zasadami przechowywania dokumentacji jednostki.
- Mniejsza liczba odpowiedzi na potwierdzenia niż oczekiwano lub większa liczba odpowiedzi niż oczekiwano.

- Niezdolność do przedstawienia dowodów na rozwój kluczowych systemów oraz testowanie i wdrażanie zmian w programie w odniesieniu do zmian i wdrożeń systemu w bieżącym roku.
- Informacje o nadmiernie optymistycznych prognozach uzyskane z odsłuchiwania rozmów z analitykami lub czytania raportów analityków, które są sprzeczne z informacjami przedstawionymi w wewnętrznych prognozach jednostki wykorzystywanych do celów budżetowania.

Problematyczne lub nietypowe powiązania między biegłym rewidentem a kierownikiem jednostki, w tym:

- Odmowa dostępu do dokumentacji, obiektów, niektórych pracowników, klientów, dostawców lub innych osób, od których można uzyskać dowody audytu.
- Odmowa dostępu do kluczowego personelu operacyjnego IT i obiektów, w tym personelu ds. bezpieczeństwa, operacji i rozwoju systemów.
- Nadmierna presja czasu narzucona przez kierownictwo w celu rozwiązania złożonych lub spornych kwestii.
- Skargi kierownictwa dotyczące przebiegu badania lub zastraszanie członków zespołu wykonującego zlecenie przez kierownictwo, w szczególności w związku z krytyczną oceną dowodów badania przez biegłego rewidenta lub rozwiązywaniem potencjalnych sporów z kierownictwem.
- Nietypowe opóźnienia w dostarczaniu wymaganych informacji przez jednostkę.
- Niechęć do ułatwienia audytorowi dostępu do kluczowych plików elektronicznych w celu przeprowadzenia testów przy użyciu zautomatyzowanych narzędzi i technik.
- Niechęć do umożliwienia dyskusji między audytorem a ekspertem zewnętrznym kierownictwa (np. ekspertem w dziedzinie prawa podatkowego).
- Niechęć kierownictwa do zezwolenia audytorowi na prywatne spotkanie z osobami sprawującymi nadzór.
- Niechęć do skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym lub w innych informacjach zawartych w raporcie rocznym jednostki.
- Niechęć do dodawania lub korygowania ujawnień w sprawozdaniach finansowych w celu uczynienia ich bardziej kompletnymi i zrozumiałymi.
- Niechęć do terminowego usuwania zidentyfikowanych niedociągnięć kontroli wewnętrznej.
- Niechęć do umożliwienia audytorowi wysłania prośby o potwierdzenie.
- Niechęć do dostarczenia żądanego pisemnego oświadczenia.

Inne

- Szerokie wykorzystanie kont przejściowych.
- Zasady rachunkowości, które wydają się odbiegać od norm branżowych.
- Częste zmiany szacunków księgowych, które nie wydają się wynikać ze zmiany okoliczności.
- Tolerowanie naruszeń kodeksu postępowania jednostki.
- Rozbieżność między zarobkami a stylem życia.
- Nietypowe, irracjonalne lub niespójne zachowanie.

PROPONOWANY MSB 240 (ZMIENIONY), OBOWIĄZKI BIEGŁEGO REWIDENTA PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA
FINANSOWEGO DOTYCZĄCE OSZUSTW

- Zarzuty dotyczące oszustw w anonimowych wiadomościach e-mail, listach, rozmowach telefonicznych, wskazówkach lub skargach, na które może zwrócić uwagę audytor.
- Dowody na dostęp pracowników do systemów i rejestrów niezgodny z niezbędnym do wykonywania ich autoryzowanych obowiązków.
- Wyłączenie kontroli lub dzienników audytu.

TŁUMACZENIE ROBOCZE

Załącznik 4

(Odniesienie: ust. A96, A99 i A131)

Dodatkowe uwagi, które mogą pomóc audytorowi przy wyborze zapisów księgowych i innych korekt do testowania

Następujące kwestie są istotne przy wyborze zapisów księgowych i innych korekt do testowania:

- Zrozumienie systemu informacyjnego jednostki i komunikacji istotnej dla sporządzenia sprawozdań finansowych⁹⁴ (zob. również paragraf 37 niniejszego MSB) - uzyskanie tego wymaganego zrozumienia zapewnia biegłemu rewidentowi wiedzę na temat
 - Zasady i procedury jednostki dotyczące (w tym osób w jednostce odpowiedzialnych za) sposobu, w jaki transakcje są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, korygowane w razie potrzeby, włączane do księgi głównej i raportowane w sprawozdaniach finansowych.
 - Rodzaje wpisów w dzienniku (standardowych lub niestandardowych) uwzględnionych w księdze głównej, a następnie wykazanych w sprawozdaniu finansowym, w tym inne korekty dokonane bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym.
 - Proces rejestrowania lub dokonywania wpisów w dzienniku i innych korekt (zautomatyzowany lub ręczny), a także wymagana dokumentacja uzupełniająca, w oparciu o zasady i procedury jednostki.
 - Proces zamknięcia sprawozdania finansowego jednostki.
- Zrozumienie mechanizmów kontrolnych jednostki mających na celu zapobieganie lub wykrywanie oszustw dotyczących zapisów w dzienniku⁹⁵ (zob. również paragraf 38 niniejszego MSB) – w przypadku wielu jednostek rutynowe przetwarzanie transakcji obejmuje połączenie kontroli manualnych i automatycznych. Podobnie, przetwarzanie zapisów księgowych i innych korekt może obejmować zarówno ręczne, jak i zautomatyzowane kontrole w jednym lub wielu systemach informatycznych. Tam, gdzie IT jest wykorzystywane w procesie sprawozdawczości finansowej, zapisy księgowe i inne korekty mogą istnieć wyłącznie w formie elektronicznej.
 - Rodzaje kontroli mających na celu zapobieganie lub wykrywanie nadużyć w zakresie zapisów w dzienniku mogą obejmować autoryzacje i zatwierdzenia, uzgodnienia, weryfikacje (takie jak kontrole edycji i walidacji lub automatyczne obliczenia), podział obowiązków oraz kontrole fizyczne lub logiczne.
 - Wymóg określony w paragrafie 38 obejmuje kontrole zapisów w dzienniku, które dotyczą ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia i które mogą być podatne na nieupoważnioną lub niewłaściwą interwencję lub manipulację. Kontrole te obejmują:
 - Kontrole niestandardowych zapisów w dzienniku - gdy zapisy w dzienniku są zautomatyzowane lub ręczne i służą do rejestrowania jednorazowych, nietypowych transakcji lub korekt.

⁹⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 25

⁹⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26

- Kontrole standardowych zapisów w dzienniku - w przypadku gdy zapisy w dzienniku są zautomatyzowane lub ręczne i są podatne na nieautoryzowaną lub niewłaściwą interwencję lub manipulację.
- Skuteczność mechanizmów kontrolnych wdrożonych w odniesieniu do zapisów w dzienniku i innych korekt - skuteczne mechanizmy kontrolne w odniesieniu do przygotowywania i księgowania zapisów w dzienniku i innych korekt mogą ograniczyć zakres niezbędnych testów merytorycznych, pod warunkiem, że biegły rewident przetestował skuteczność operacyjną mechanizmów kontrolnych.
- Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem - ocena informacji uzyskanych z procedur oceny ryzyka i powiązanych działań, w tym uwzględnienie informacji uzyskanych z innych źródeł, może wskazywać na obecność czynników ryzyka oszustwa. Takie czynniki ryzyka oszustwa, w szczególności zdarzenia lub warunki, które wskazują na zachęty i naciski na kierownictwo w celu obejścia kontroli, możliwości obejścia kontroli przez kierownictwo oraz postawy lub racjonalizacje, które umożliwiają kierownictwu uzasadnienie obejścia kontroli, mogą pomóc biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu określonych klas zapisów księgowych i innych korekt do testowania. Mogą one obejmować zapisy w dzienniku i inne korekty podatne na nieautoryzowaną lub niewłaściwą interwencję lub manipulację wynikającą z:
 - Naciski lub zachęty do spełnienia lub przekroczenia mierników wydajności stosowanych wewnątrz i zewnątrz (np. automatyczne odwracanie wpisów w dzienniku dokonanych na koniec roku).
 - Naciski lub zachęty do minimalizowania lub unikania podatków (np. niewłaściwe zapisy w dzienniku w celu przedwczesnego lub opóźnionego ujmowania przychodów lub kosztów).
 - Presja na spełnienie wymogów dotyczących spłaty zadłużenia lub innych wymogów dotyczących zobowiązań (np. niewłaściwe kompensowanie aktywów i zobowiązań w bilansie poprzez bezpośrednie dokonywanie korekt w sprawozdaniach finansowych w celu spełnienia wymogu dotyczącego wskaźnika zadłużenia do kapitału własnego jednostki, nawet jeśli warunki dotyczące prawa do kompensaty nie są spełnione).
 - Wynikające z niewłaściwego podziału obowiązków możliwości ukrycia lub popełnienia oszustwa przez dowolną osobę w jednostce w normalnym toku wykonywania przez nią obowiązków (np. zapisy w dzienniku i inne korekty dotyczące transakcji mających wpływ na aktywa, w przypadku gdy dana osoba jest odpowiedzialna za (a) przechowywanie aktywów lub (b) autoryzację lub zatwierdzenie powiązanych transakcji mających wpływ na te aktywa oraz (c) rejestrowanie lub raportowanie powiązanych transakcji).
 - Możliwości wynikające z niedociągnięć w kontroli wewnętrznej (np. wpisy do dziennika i inne korekty związane z płatnościami za zakupy na rzecz nieautoryzowanych dostawców lub dokonane przez zwolnionych lub przeniesionych pracowników).
 - Możliwości wynikające z uprzywilejowanego dostępu przyznanego osobom zaangażowanym w proces zamykania sprawozdań finansowych (np. wpisy do dziennika i inne korekty dokonywane przez osoby z dostępem administracyjnym lub zaawansowanych użytkowników).
 - Możliwości wynikające z obliczeń opartych na narzędziach komputerowych użytkownika końcowego, które wspierają szacunki księgowe podatne na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub oszustwa (np. zapisy w dzienniku i inne korekty oparte na

obliczeniach utraty wartości firmy i innych wartości niematerialnych i prawnych przy użyciu oprogramowania arkusza kalkulacyjnego).

- Charakterystyka oszukańczych zapisów księgowych lub innych korekt - nieodpowiednie zapisy księgowe lub inne korekty często mają unikalne cechy identyfikacyjne. Takie cechy mogą obejmować wpisy:
 - Dokonywane na niepowiązane, nietypowe lub rzadko używane konta.
 - Wykonane przez osoby, które zazwyczaj nie dokonują wpisów w dzienniku.
 - Rejestrowane na koniec okresu lub jako zapisy po zamknięciu, które mają niewielkie lub żadne wyjaśnienie lub opis.
 - Dokonane przed lub w trakcie sporządzania sprawozdań finansowych, które nie mają numerów kont.
 - Zawierające okrągłe liczby lub spójne liczby końcowe.

Audytor może wykorzystać najnowsze informacje, takie jak dane dotyczące faktycznie popełnionych oszustw lub raporty dotyczące trendów w oszustwach zawodowych, aby poinformować audytora o cechach oszukańczych zapisów w dzienniku.

- Charakter i złożoność kont - niewłaściwe zapisy księgowe lub korekty mogą być stosowane do kont, które:
 - Zawierają transakcje o złożonym lub nietypowym charakterze.
 - Zawiera istotne szacunki i korekty na koniec okresu.
 - W przeszłości były podatne na nieprawidłowości.
 - Nie zostały uzgodnione na czas lub zawierają nieuzgodnione różnice.
 - Zawierają transakcje między spółkami.
 - Są w inny sposób powiązane ze zidentyfikowanym ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- Zapisy w dzienniku lub inne korekty przetwarzane poza normalnym tokiem działalności - niestandardowe zapisy w dzienniku mogą nie podlegać takiemu samemu charakterowi i zakresowi kontroli, jak zapisy w dzienniku używane regularnie do rejestrowania transakcji, takich jak miesięczna sprzedaż, zakupy i wypłaty gotówkowe.

Załącznik 5

(Ref: Paragraf A17)

Inne MSB odnoszące się do konkretnych tematów związanych z oszustwami lub podejrzeniami oszustw

Niniejszy Załącznik identyfikuje inne MSB z określonymi wymogami, które odnoszą się do oszustwa lub podejrzenia oszustwa. Lista nie obejmuje innych MSB zawierających wymogi odnoszące się do oszustw lub błędów (np. MSB 210,⁹⁶ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), MSB 700 (zmieniony)). Lista ta nie zastępuje rozważenia wymogów i powiązanych zastosowań oraz innych materiałów objaśniających zawartych w MSB.

- MSB 402, *Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej*, paragraf 19
- MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne* - paragrafy 8(b) i 11
- MSB 540 (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* - paragraf 32
- MSB 550, *Strony powiązane* - paragrafy 19, 22(e) i 23(a)(i)
- MSB 600 (zmieniony), *Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)* - paragrafy 38(d), 45(h), 55, 57(d) oraz 59(g)(i)

⁹⁶ MSB 210, *Uzgadnianie warunków zleceń badania sprawozdań finansowych*

**PROPONOWANE ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI
DO INNYCH MSB WYNIKAJĄCE Z PROPONOWANEGO MSB 240 (ZMIENIONEGO)
- PORÓWNANIE Z WERSJĄ OBOWIĄZUJĄCĄ**

**MSB 200, OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA ORAZ
PRZEPROWADZANIE BADANIA ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI
STANDARDAMI BADANIA**

Wprowadzenie

Audyt sprawozdań finansowych

...

9. Biegły rewident może mieć również pewne inne obowiązki w zakresie komunikacji i sprawozdawczości wobec użytkowników, kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub stron spoza jednostki, w związku ze sprawami wynikającymi z badania. Obowiązki te mogą być określone przez MSB lub obowiązujące przepisy prawa lub regulacje.¹

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Zawodowy sceptycyzm (odniesienie: ust. 15)

...

- A24. Biegły rewident może zaakceptować zapisy i dokumenty jako autentyczne, chyba że biegły rewident ma powód, aby sądzić inaczej. Niemniej jednak biegły rewident ma obowiązek rozważyć wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.² W przypadkach wątpliwości co do wiarygodności informacji lub wskazań możliwego oszustwa (na przykład, jeżeli warunki zidentyfikowane podczas badania powodują, że biegły rewident uważa, że dokument może nie być autentyczny lub że terminy w dokumencie mogły zostać sfalszowane), MSB wymagają, aby biegły rewident przeprowadził dalsze badanie i ustalił, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur badania są niezbędne do rozstrzygnięcia sprawy.³

...

Wystarczające odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (odniesienie: ust. 5 i 17)

...

Nieodłączne ograniczenia audytu

...

Inne kwestie wpływające na nieodłączne ograniczenia audytu

¹ Zob. na przykład MSB 260 (zmieniony), Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór; oraz MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 4466-69.

² MSB 500, *Dowody badania*, paragrafy 7-9

³ MSB 240 (zmieniony), paragraf 1420; MSB 500, paragraf 11; MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne*, paragrafy 10-11 i 16.

A56. W przypadku niektórych stwierdzeń lub zagadnień, potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest szczególnie znaczący. Takie stwierdzenia lub zagadnienia obejmują:

- Oszustwa, w szczególności oszustwa z udziałem kierownictwa wyższego szczebla lub zmywy. Więcej informacji na ten temat można znaleźć w MSB 240 (zmienionym).
- Istnienie i kompletność relacji i transakcji ze stronami powiązаныmi. Więcej informacji na ten temat znajduje się w MSB 550 .⁴
- Wystąpienie niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Więcej informacji na ten temat można znaleźć w MSB 250 (zmieniony) .⁵
- Przyszłe zdarzenia lub warunki, które mogą spowodować, że jednostka przestanie kontynuować działalność. Więcej informacji na ten temat zawiera MSB 570 (zmieniony).⁶

...

MSB 220 (ZMIENIONY), ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Obowiązki kierownictwa w zakresie zarządzania i osiągnięcia jakości podczas audytów (ref.: ust. 13-15)

...

Zawodowy sceptycyzm (odniesienie: ust. 7)

...

A36. Możliwe działania, które zespół wykonujący zlecenie może podjąć w celu złagodzenia przeszkód w wykonywaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia mogą obejmować:

...

Modyfikacja charakteru, czasu i zakresu kierowania, nadzoru lub przeglądu poprzez zaangażowanie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie, częstszy nadzór osobisty lub bardziej dogłębne przeglądy niektórych dokumentów roboczych:

- Złożone lub subiektywne obszary audytu;

Obszary, które stwarzają ryzyko dla osiągnięcia jakości zlecenia badania;

⁴ MSB 550, *Strony powiązane*

⁵ MSB 250 (zmieniony), *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*

⁶ MSB 570 (zmieniony), *Kontynuacja działalności*

Obszary, w których może występować podwyższone ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem; oraz

Zidentyfikowane lub podejrzewane niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami.

...

Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem i zleceń badania (ref.: par. 22-24)

...

A54. Informacje uzyskane podczas akceptacji i kontynuacji mogą być również istotne dla spełnienia wymogów innych MSB, jak również niniejszego MSB, na przykład w odniesieniu do:

...

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem, zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 240 (zmienionym);⁷

...

MSB 230, DOKUMENTACJA BADANIA

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Dodatek

(Ref: Paragraf 1)

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy innych MSB, które zawierają szczególne wymogi dotyczące dokumentacji. Lista ta nie zastępuje rozważenia wymogów i związanych z nimi zastosowań oraz innych materiałów objaśniających zawartych w MSB.

...

- MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw - paragrafy 45-48*⁷

...

MSB 250 (ZMIENIONY), ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI W BADANIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

⁷ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

Odpowiedzialność za zgodność z przepisami prawa i regulacjami (Patrz: Paragraf 3-9)

...

Odpowiedzialność audytora

...

Kategorie przepisów ustawowych i wykonawczych (odniesienie: ust. 6)

A6. Charakter i okoliczności jednostki mogą mieć wpływ na to, czy odpowiednie przepisy ustawowe i wykonawcze należą do kategorii przepisów ustawowych i wykonawczych opisanych w paragrafie 6(a) lub 6(b). Przykłady przepisów ustawowych i wykonawczych, które mogą należeć do kategorii opisanych w paragrafie 6 obejmują te, które dotyczą:

- ~~Oszustwa~~, korupcja i przekupstwo.

Pranie pieniędzy, finansowanie terroryzmu i dochody z przestępstw.

- Rynki i obrót papierami wartościowymi.

Bankowość oraz inne produkty i usługi finansowe.

Ochrona danych.

Zobowiązania i płatności podatkowe i emerytalne.

Ochrona środowiska.

Zdrowie i bezpieczeństwo publiczne.

...

**MSB 260 (ZMIENIONY), KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI
NADZÓR**

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Dodatek 1

(Ref: Paragraf 3)

Szczególne wymogi zawarte w MSZJ 1 i innych MSB, które odnoszą się do komunikacji z osobami sprawującymi nadzór

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy MSZJ 1 i innych MSB, które wymagają komunikowania określonych kwestii osobom, którym powierzono funkcje kierownicze. Lista ta nie zastępuje rozważenia wymogów i powiązanego zastosowania oraz innego materiału objaśniającego zawartego w MSB.

- ...

MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* - paragrafy ~~22, 39(e)(i)~~25, 34(d), 55(a), 60(c)(i) oraz 41-4367-68.

-

MSB 265, INFORMOWANIE OSÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA O SŁABOŚCIACH KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Istotne niedociągnięcia w kontroli wewnętrznej (ref.: ust. 6(b), 8)

...

A6. Przykłady kwestii, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu, czy niedociągnięcie lub kombinacja niedociągnięć kontroli wewnętrznej stanowi znaczące niedociągnięcie, obejmują:

- ...
- Podatność powiązanego składnika aktywów lub zobowiązania na straty lub oszustwa.
- ...
- Znaczenie kontroli dla procesu sprawozdawczości finansowej; na przykład:
 - ...
 - Kontrole nad zapobieganiem i wykrywaniem oszustw.
 - ...

...

Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej

...

Informowanie kierownictwa o słabościach w zakresie kontroli wewnętrznej (odniesienie: ust. 10)

...

Informowanie kierownictwa o istotnych niedociągnięciach kontroli wewnętrznej (zob. par. 10(a))

...

A21. MSB 250 (Zmieniony) ustanawia wymogi i zawiera wytyczne dotyczące zgłaszania zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, w tym w przypadku, gdy osoby, którym powierzono funkcje kierownicze, same są zaangażowane w takie niezgodności.⁸ MSB 240 (Zmieniony) ustanawia wymogi i zawiera wytyczne dotyczące informowania osób, którym powierzono funkcje kierownicze, gdy biegły rewident zidentyfikował oszustwo lub podejrzewa oszustwo z udziałem kierownictwa.⁹

...

⁸ MSB 250 (zmieniony), *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*, paragrafy 23-29

⁹ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 4267.

MSB 300, PLANOWANIE BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Zaangażowanie kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie (odniesienie: ust. 5)

- A4. Zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie i innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie w planowanie audytu czerpie z ich doświadczenia i wglądu, zwiększając w ten sposób skuteczność i wydajność procesu planowania.¹⁰

...

MSB 315 (ZMIENIONY W 2019 R.), IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA

Wprowadzenie

...

Kluczowe pojęcia w tym MSB

...

- 6 Ryzyko istotnego zniekształcenia zidentyfikowane i ocenione przez biegłego rewidenta obejmuje zarówno ryzyko wynikające z błędu, jak i ryzyko wynikające z oszustwa. Chociaż niniejszy MSB odnosi się do obu rodzajów ryzyka, znaczenie oszustwa jest na tyle duże, że dalsze wymogi i wytyczne zostały zawarte w MSB 240 (zmienionym)¹¹ w odniesieniu do procedur oceny ryzyka powiązanych działań mających na celu uzyskanie informacji wykorzystywanych do identyfikacji, oceny i reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

...

Definicje

12. Dla celów MSB następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej:

...

- (f) Nieodłączne czynniki ryzyka - charakterystyka zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność na zniekształcenie, spowodowane oszustwem lub błędem, stwierdzenia dotyczące klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia, przed uwzględnieniem kontroli. Czynniki takie mogą mieć charakter jakościowy lub ilościowy i obejmują złożoność, subiektywność, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie z powodu stroniczości

¹⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 17 i 18, ustanawia wymogi i zawiera wytyczne dotyczące dyskusji zespołu wykonującego zlecenie na temat podatności jednostki na istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych. MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 1629, zawiera wytyczne dotyczące nacisku kładzionego podczas tej dyskusji na podatność sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

¹¹ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa¹² w zakresie, w jakim wpływają one na nieodłączne ryzyko. (Ref: Paragraf A7-A8)

...

(I) Istotne ryzyko - zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia: (Ref: Paragraf A10)

...

(ii) które należy traktować jako znaczące ryzyko zgodnie z wymogami innych MSB.¹³

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Procedury oceny ryzyka i związane z nimi działania (odniesienie: ust. 13-18)

A11. Ryzyko istotnego zniekształcenia, które należy zidentyfikować i ocenić, obejmuje zarówno ryzyko wynikające z oszustwa, jak i ryzyko wynikające z błędu. Znaczenie oszustw jest jednak na tyle duże, że dalsze wymogi i wytyczne zostały zawarte w MSB 240 (zmienionym) w odniesieniu do procedur oceny ryzyka i powiązanych działań mających na celu uzyskanie informacji wykorzystywanych do identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.¹⁴ Ponadto poniższe MSB zawierają dalsze wymogi i wytyczne dotyczące identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w odniesieniu do określonych spraw lub okoliczności:

...

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie (odniesienie: ust. 17-18)

Dlaczego zespół wykonujący zlecenie jest zobowiązany do omówienia zastosowania odpowiednich ram sprawozdawczości finansowej i podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenia?

A42. Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie na temat zastosowania mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej i podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenia:

...

MSB 240 (zmieniony) wymaga, aby dyskusja zespołu wykonującego zlecenie kładła szczególny nacisk na to, w jaki sposób i gdzie sprawozdania finansowe jednostki mogą być podatne na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem, w tym w jaki sposób oszustwo może wystąpić.¹⁵

...

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki (odniesienie: par. 19-27)

...

¹² MSB 240 (zmieniony), paragrafy A24-A27A55-A57

¹³ MSB 240 (zmieniony), paragraf 2740(b) oraz MSB 550 "Strony powiązane", paragraf 18.

¹⁴ MSB 240 (zmieniony), paragrafy 12-2726-42

¹⁵ MSB 240 (zmieniony), paragraf 1629

Dlaczego wymagane jest zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej (ref.: par. 19-20)

A50. Zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej pomaga biegłemu rewidentowi w zrozumieniu zdarzeń i warunków, które są istotne dla jednostki oraz w zidentyfikowaniu, w jaki sposób nieodłączne czynniki ryzyka wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz w jakim stopniu to czynią. Takie informacje tworzą ramy odniesienia, w ramach których biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia. Takie ramy odniesienia pomagają również biegłemu rewidentowi w planowaniu badania oraz stosowaniu zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania, na przykład gdy:

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) lub innymi odpowiednimi standardami (np. dotyczącymi ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240 (zmienionym) lub przy identyfikacji lub ocenie ryzyka związanego z szacunkami księgowymi zgodnie z MSB 540 (zmienionym));

...

Jednostka i jej otoczenie (odniesienie: par. 19(a))

...

Mierniki stosowane przez kierownictwo do oceny wyników finansowych jednostki (zob. par. 19(a)(iii))

Dlaczego audytor rozumie środki stosowane przez kierownictwo?

A74. Zrozumienie miar stosowanych przez jednostkę pomaga biegłemu rewidentowi w rozważeniu, czy takie miary, niezależnie od tego, czy są stosowane zewnętrznie czy wewnętrznie, wywierają presję na jednostkę, aby osiągnęła cele dotyczące wyników. Naciski te mogą motywować kierownictwo do podejmowania działań, które zwiększają podatność na zniekształcenia spowodowane stronniczością kierownictwa lub oszustwem (np. w celu poprawy wyników działalności lub celowego zniekształcenia sprawozdań finansowych) (zob. MSB 240 (zmieniony) w odniesieniu do wymogów i wytycznych dotyczących ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem).

...

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zob. par. 19(b))

...

W jaki sposób nieodłączne czynniki ryzyka wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenia (zob. par. 19(c))

...

Wpływ nieodłącznych czynników ryzyka na klasę transakcji, saldo rachunku lub ujawniane informacje

...

A89. Zdarzenia lub warunki, które mogą wpływać na podatność na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa, mogą również wpływać na podatność na zniekształcenie z powodu innych czynników

ryzyka oszustwa. W związku z tym mogą to być istotne informacje do wykorzystania zgodnie z paragrafem 2432 MSB 240 (zmienionego), który wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur oceny ryzyka i powiązanych działań wskazują na występowanie jednego lub większej liczby czynników ryzyka oszustwa.

Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki (odniesienie: par. 21-27)

...

Środowisko Kontroli, Proces Oceny Ryzyka Jednostki oraz Proces Monitorowania Systemu Kontroli Wewnętrznej Jednostki (Ref: Par. 21-24)

...

Uzyskanie zrozumienia procesu oceny ryzyka przez jednostkę (Ref: Paragraf 22-23)

Zrozumienie procesu oceny ryzyka przez jednostkę (Ref: Paragraf 22(a))

A109. Jak wyjaśniono w paragrafie A62, nie wszystkie rodzaje ryzyka biznesowego powodują ryzyko istotnego zniekształcenia. Rozumiejąc, w jaki sposób kierownictwo i osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, zidentyfikowały ryzyka biznesowe istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych oraz podjęły decyzję o działaniach mających na celu przeciwdziałanie tym ryzykom, biegły rewident może rozważyć następujące kwestie:

...

Rozważała możliwość wystąpienia oszustwa, biorąc pod uwagę ryzyko związane z osiągnięciem celów jednostki.¹⁶

...

Działania kontrolne (odniesienie: ust. 26)

...

Skalowalność (odniesienie: ust. 26)

...

A157. Ustanowienie podziału obowiązków może być mniej praktyczne w mniej złożonych jednostkach, które zatrudniają mniej pracowników. Jednakże w jednostce zarządzanej przez właściciela, właściciel-zarządca może być w stanie sprawować bardziej skuteczny nadzór poprzez bezpośrednie zaangażowanie niż w większej jednostce, co może zrekompensować ogólnie bardziej ograniczone możliwości rozdzielenia obowiązków. Chociaż, jak wyjaśniono również w MSB 240 (zmienionym), zdominowanie zarządzania przez jedną osobę może stanowić potencjalną niedoskonałość kontroli, ponieważ istnieje możliwość obejścia kontroli przez kierownictwo.¹⁷

Kontrole, które uwzględniają ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (odniesienie: par. 26(a))

Kontrole, które odnoszą się do ryzyka określonego jako znaczące ryzyko (odniesienie: ust. 26(a)(i))

¹⁶ MSB 240 (zmieniony), paragraf 1935(b)

¹⁷ MSB 240 (zmieniony), paragraf A28A58

...

A159. MSB 240 (zmieniony)¹⁸ wymaga od biegłego rewidenta zrozumienia kontroli związanych z ocenionymi ryzykami istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (które są traktowane jako znaczące ryzyka), a ponadto wyjaśnia, że ważne jest, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie kontroli, które kierownictwo zaprojektowało, wdrożyło i utrzymywało w celu zapobiegania i wykrywania oszustw.

...

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (ref.: par. 28-37)

...

Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie twierdzenia

...

Istotne zagrożenia (odniesienie: ust. 32)

...

Określanie istotnych zagrożeń

...

A220. Określenie, które z ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia są bliskie górnej granicy spektrum nieodłącznego ryzyka, a zatem są ryzykami istotnymi, jest kwestią zawodowego osądu, chyba że ryzyko jest typu określonego do traktowania jako ryzyko istotne zgodnie z wymogami innego MSB. MSB 240 (zmieniony) zawiera dalsze wymogi i wytyczne dotyczące identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.¹⁹

Przykład:

...

- Jednostka prowadzi negocjacje w sprawie sprzedaży segmentu działalności. Biegły rewident rozważa wpływ na utratę wartości firmy i może stwierdzić, że istnieje wyższe prawdopodobieństwo możliwego zniekształcenia i większa jego skala ze względu na wpływ nieodłącznych czynników ryzyka subiektywności, niepewności i podatności na stronniczość kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa. Może to skutkować uznaniem utraty wartości firmy za znaczące ryzyko.

...

Załącznik 2

(Ref: Para. 12 lit. f), 19 lit. c), A7-A8, A85-A89)

Zrozumienie nieodłącznych czynników ryzyka

¹⁸ MSB 240 (zmieniony), paragrafy 2840(b) i A33A98

¹⁹ MSB 240 (zmieniony), paragrafy 26-2840-42

Niniejszy załącznik zawiera dalsze wyjaśnienia dotyczące nieodłącznych czynników ryzyka, jak również kwestii, które biegły rewident może rozważyć w celu zrozumienia i zastosowania nieodłącznych czynników ryzyka przy identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.

Nieodłączne czynniki ryzyka

1. Nieodłączne czynniki ryzyka to cechy zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność stwierdzenia dotyczącego klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia na zniekształcenie, czy to z powodu oszustwa, czy błędu, i przed rozważeniem kontroli. Czynniki takie mogą mieć charakter jakościowy lub ilościowy i obejmują złożoność, subiektywność, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa²⁰ w zakresie, w jakim wpływają one na nieodłączne ryzyko. Uzyskując zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zasad (polityki) rachunkowości jednostki, zgodnie z paragrafami 19(a)-(b), biegły rewident rozumie również, w jaki sposób nieodłączne czynniki ryzyka wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.
2. Nieodłączne czynniki ryzyka związane ze sporządzaniem informacji wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zwane w niniejszym paragrafie "wymaganymi informacjami") obejmują:
 - ...
 - *Podatność na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa w zakresie, w jakim wpływają one na nieodłączne ryzyko* - podatność na stronniczość kierownictwa wynika z warunków, które stwarzają podatność na celowe lub niezamierzone niezachowanie przez kierownictwo neutralności przy sporządzaniu informacji. Stronniczość kierownictwa jest często powiązana z pewnymi warunkami, które mogą spowodować, że kierownictwo nie zachowa neutralności w dokonywaniu osądów (wskaźniki potencjalnej stronniczości kierownictwa), co może prowadzić do istotnego zniekształcenia informacji, które byłoby oszustwem, gdyby było zamierzone. Wskaźniki takie obejmują zachęty lub naciski w zakresie, w jakim wpływają one na nieodłączne ryzyko (na przykład w wyniku motywacji do osiągnięcia pożądanego wyniku, takiego jak pożądanego docelowego zysku lub wskaźnika kapitałowy) oraz możliwość niezachowania neutralności. Czynniki istotne z punktu widzenia podatności na zniekształcenia spowodowane oszustwami w formie oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub sprzeniewierzenia aktywów zostały opisane w paragrafach od A1A2 do A5A6 MSB 240 (zmienionego).

...

Załącznik 4

(Ref: Paragraf 14(a), 24(a)(ii), A25-A28, A118)

Rozważania dotyczące zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego jednostki

Niniejszy dodatek zawiera dalsze rozważania dotyczące zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego jednostki, jeśli taka funkcja istnieje.

...

²⁰ MSB 240 (zmieniony), paragrafy A24A27A55-A57

Zapytania dotyczące funkcji audytu wewnętrznego

...

5. Ponadto, zgodnie z MSB 240 (zmienionym),²¹ , jeżeli funkcja audytu wewnętrznego przekazuje biegłemu rewidentowi informacje dotyczące jakiegokolwiek ~~rzeczywistego, oszustwa, podejrzenia lub domniemanego oszustwa, w tym zarzutów oszustwa,~~ biegły rewident bierze to pod uwagę przy identyfikacji przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

...

TLUMACZENIE ROBOCZE

²¹ MSB 240 (zmieniony), paragraf 4935(b)

MSB 330, REAKCJE BIEGŁEGO REWIDENTA NA OSZACOWANE RYZYKO

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Procedury badania odpowiadające na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia

Charakter, harmonogram i zakres dalszych procedur audytu (odniesienie: ust. 6)

...

Czas

A11. Biegły rewident może przeprowadzać testy kontroli lub procedury merytoryczne w terminie śródrocznym lub na koniec okresu. Im wyższe jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej prawdopodobne jest, że biegły rewident zdecyduje, że bardziej skuteczne jest przeprowadzenie procedur badania bliżej lub na koniec okresu niż we wcześniejszym terminie lub przeprowadzenie procedur badania bez zapowiedzi lub w nieprzewidywalnym czasie (na przykład przeprowadzenie procedur badania w wybranych lokalizacjach bez zapowiedzi). Jest to szczególnie istotne przy rozważaniu reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Na przykład biegły rewident może stwierdzić, że w przypadku zidentyfikowania ryzyka celowego zniekształcenia lub manipulacji, procedury badania mające na celu rozszerzenie wniosków z badania od daty śródrocznej do końca okresu nie byłyby skuteczne.

...

MSB 450, OCENA ZNIEKSZTAŁCENŹ ZIDENTYFIKOWANYCH PODCZAS BADANIA

...

Wymogi

...

Rozważenie zidentyfikowanych nieprawidłowości w miarę postępu audytu

- 5A. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie, biegły rewident ustala, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo. (Odniesienie: Paragraf A6A)
6. Audytor ustala, czy ogólna strategia audytu i plan audytu wymagają zmiany, jeśli:
 - (a) Charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia wskazują, że mogą istnieć inne zniekształcenia, które w połączeniu ze zniekształceniami narosłymi podczas badania mogą być istotne; lub (odniesienie: par. A7)
 - (b) Suma zniekształceń zgromadzonych podczas badania zbliża się do istotności określonej w MSB 320. (Ref: Paragraf A8)
7. Jeżeli na wniosek biegłego rewidenta kierownictwo zbadało klasę transakcji, saldo konta lub ujawnienie i skorygowało wykryte zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia nadal występują. (Odniesienie: Paragraf A9)

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

Definicja nieprawidłowości (Ref: Par. 4(a))

A1. Nieprawidłowości mogą wynikać z

...

Przykłady zniekształceń wynikających z oszustwa zostały przedstawione w MSB 240 (zmienionym).²²

...

Rozważenie zidentyfikowanych zniekształceń w miarę postępu badania (odniesienie: ust. 5A-7)

A6A. Charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia mogą wskazywać, że zniekształcenia mogą być wynikiem oszustwa. W takich przypadkach biegły rewident przeprowadza również procedury wymagane przez MSB 240 (zmieniony), uznając, że jest mało prawdopodobne, aby przypadek oszustwa był odosobnionym zdarzeniem.

A7. Zniekształcenie może nie być odosobnionym przypadkiem. Dowodem na istnienie innych zniekształceń może być na przykład sytuacja, w której biegły rewident stwierdzi, że zniekształcenie powstało w wyniku awarii kontroli wewnętrznej lub w wyniku niewłaściwych założeń lub metod wyceny, które były powszechnie stosowane przez jednostkę.

...

Ocena skutków nieskorygowanych nieprawidłowości (zob. paragraf 10-11)

...

A22. MSB 240 (zmieniony)²³ wyjaśnia, w jaki sposób implikacje zniekształcenia, które jest lub może być wynikiem oszustwa, należy rozważyć w odniesieniu do innych aspektów badania, nawet jeśli wielkość zniekształcenia nie jest istotna w odniesieniu do sprawozdań finansowych. W zależności od okoliczności, zniekształcenia w ujawnieniach mogą również wskazywać na oszustwo i, na przykład, mogą wynikać z:

Ujawnienia wprowadzające w błąd, które wynikają z nieobiektywnych osądów kierownictwa; lub

Obszerne powielające się lub nieinformacyjne ujawnienia, które mają na celu zaciemnienie właściwego zrozumienia kwestii zawartych w sprawozdaniach finansowych.

Rozważając implikacje zniekształceń w klasach transakcji, saldach kont i ujawnieniach, biegły rewident zachowuje zawodowy sceptycyzm zgodnie z MSB 200.²⁴

...

²² MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy A1A2-A7A6.

²³ MSB 240 (zmieniony), paragraf 3657.

²⁴ MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 15.

MSB 500, DOWODY BADANIA

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Informacje wykorzystywane jako dowody badania

Istotność i wiarygodność (odniesienie: ust. 7)

...

Niezawodność

...

A37. MSB 240 (zmieniony) dotyczy okoliczności, w których biegły rewident ma powody sądzić, że dokument może nie być autentyczny lub mógł zostać zmodyfikowany bez ujawnienia tej modyfikacji biegłemu rewidentowi.²⁵

...

MSB 505, POTWIERDZENIA ZEWNĘTRZNE

Wprowadzenie

...

Zewnętrzne procedury potwierdzające w celu uzyskania dowodów audytu

...

3. Inne MSB uznają znaczenie zewnętrznych potwierżeń jako dowodów badania, na przykład:

...

MSB 240 (zmieniony) wskazuje, że biegły rewident może zaprojektować zewnętrzne procedury potwierdzające w celu uzyskania dowodów badania ~~dotychczasowych informacji potwierdzających~~ w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia.²⁶

...

Wymogi

...

Odmowa przez kierownictwo zezwolenia audytorowi na wysłanie prośby o potwierdzenie

8. Jeśli kierownictwo odmówi audytorowi wysłania prośby o potwierdzenie, audytor powinien:

²⁵ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 1420

²⁶ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy A38A117-A122

- (a) Zapytać o powody odmowy ze strony kierownictwa i uzyskać dowody kontroli co do ich ważności i zasadności; (Ref: Paragraf A8)
- (b) Ocenia wpływ odmowy kierownictwa na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, oraz na charakter, czas przeprowadzenia i zakres innych procedur badania; oraz (Ref: Paragraf A9)
- (c) Przeprowadzenie alternatywnych procedur badania mających na celu uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania. (Ref: Paragraf A10)

...

Wyniki zewnętrznych procedur potwierdzających

Wiarygodność odpowiedzi na wnioski o potwierdzenie

...

- 11. Jeżeli biegły rewident ustali, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, biegły rewident ocenia wpływ na ocenę odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, oraz na powiązany charakter, czas i zakres innych procedur badania. (Ref: Paragraf A17)

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

Zewnętrzne procedury potwierdzające

...

Projektowanie wniosków o potwierdzenie (odniesienie: ust. 7 lit. c))

...

- A4. Czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy projektowaniu żądań potwierdzenia obejmują:

Twierdzenia, do których się odnosi.

Określone zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Układ i prezentacja żądania potwierdzenia.

Wcześniejsze doświadczenie w zakresie audytu lub podobnych zleceń.

Metoda komunikacji (na przykład w formie papierowej, elektronicznej lub za pośrednictwem innego medium).

Upoważnienie lub zachęta kierownictwa dla stron potwierdzających do udzielenia odpowiedzi audytorowi. Strony potwierdzające mogą być skłonne odpowiedzieć tylko na prośbę o potwierdzenie zawierającą upoważnienie kierownictwa.

Zdolność zamierzonej strony potwierdzającej do potwierdzenia lub dostarczenia żądanych informacji (na przykład indywidualna kwota faktury w porównaniu z całkowitym saldem).

...

Odmowa przez kierownictwo zezwolenia audytorowi na wysłanie prośby o potwierdzenie

...

Wpływ na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia (odniesienie: ust. 8(b))

- A9. Biegły rewident może wywnioskować z oceny w paragrafie 8(b), że byłoby właściwe zrewidowanie oceny ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i zmodyfikowanie zaplanowanych procedur badania zgodnie z MSB 315 (zmieniony w 2019 r.).²⁷ Na przykład, jeśli prośba kierownictwa o niepotwierdzenie jest nieuzasadniona, może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240 (zmienionym).²⁸

...

Wyniki zewnętrznych procedur potwierdzających

Wiarygodność odpowiedzi na wnioski o potwierdzenie (odniesienie: ust. 10)

- A11. MSB 500 wskazuje, że nawet gdy dowody badania są uzyskiwane ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki, mogą istnieć okoliczności, które wpływają na ich wiarygodność.¹⁶ Wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą pewne ryzyko przechwycenia, zmiany lub oszustwa. Ryzyko takie istnieje niezależnie od tego, czy odpowiedź uzyskano w formie papierowej, elektronicznej czy na innym nośniku. Czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi obejmują to, że

Został otrzymany przez biegłego rewidenta pośrednio; lub

Wydawało się, że nie pochodzi od pierwotnie zamierzonej strony potwierdzającej.

...

Nierzetelne odpowiedzi (odniesienie: ust. 11)

- A17. Gdy biegły rewident stwierdzi, że odpowiedź jest niewiarygodna, biegły rewident może być zmuszony do zrewidowania oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i odpowiednio zmodyfikować zaplanowane procedury badania, zgodnie z MSB 315 (Zmieniony 2019).²⁹ Na przykład niewiarygodna odpowiedź może wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240 (zmienionym).³⁰

Brak odpowiedzi (odniesienie: ust. 12)

...

- A19. Charakter i zakres alternatywnych procedur badania zależy od danego konta i stwierdzenia. Brak odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie może wskazywać na wcześniej niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich sytuacjach biegły rewident może być zmuszony do zrewidowania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i zmodyfikowania

²⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 37

²⁸ MSB 240 (zmieniony), paragraf 25.32

²⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37

³⁰ MSB 240 (zmieniony), paragraf 2532

planowanych procedur badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).³¹ Na przykład mniejsza liczba odpowiedzi na prośby o potwierdzenie niż przewidywano lub większa liczba odpowiedzi niż przewidywano może wskazywać na wcześniej niezidentyfikowany czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240 (zmienionym).³²

...

Wyjątki (odniesienie: ust. 14)

A21. Wyjątki odnotowane w odpowiedziach na wnioski o potwierdzenie mogą wskazywać na zniekształcenia lub potencjalne zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych. W przypadku zidentyfikowania zniekształcenia biegły rewident jest zobowiązany zgodnie z ~~MSB 450~~³³ MSB 240 do ustalenia, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo.³⁴ Wyjątki mogą stanowić wskazówkę co do jakości odpowiedzi od podobnych stron potwierdzających lub dla podobnych sprawozdań finansowych. Wyjątki mogą również wskazywać na niedociągnięcie lub niedociągnięcia w kontroli wewnętrznej jednostki nad sprawozdawczością finansową.

...

MSB 540 (ZMIENIONY), BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Procedury oceny ryzyka i powiązane działania

...

Weryfikacja wyników lub ponowna ocena wcześniejszych szacunków księgowych (zob. paragraf 14)

...

A57. Przegląd retrospektywny osądów i założeń kierownictwa związanych ze ~~znaczącymi~~ szacunkami księgowymi jest wymagany przez MSB 240 (zmieniony).³⁵ Z praktycznego punktu widzenia przegląd przez biegłego rewidenta wcześniejszych szacunków księgowych jako procedura oceny ryzyka zgodnie z niniejszym MSB może być przeprowadzony w połączeniu z przeglądem wymaganym przez MSB 240 (zmieniony).

...

Wskaźniki możliwej stronniczości w zarządzaniu (odniesienie: ust. 32)

...

³¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37

³² MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~25~~³²

³³ MSB 450, *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*, paragraf 5A

³⁴ MSB 240, paragraf 36

³⁵ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 33(b)(ii)~~28~~

A136. Ponadto, stosując MSB 240 (zmieniony), biegły rewident jest zobowiązany ocenić, czy osądy i decyzje kierownictwa przy dokonywaniu szacunków księgowych zawartych w sprawozdaniach finansowych, nawet jeśli są indywidualnie racjonalne, ~~wskazują na~~ wskazują możliwą stronniczość kierownictwa, która może stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.³⁶ Nieuczciwa sprawozdawczość finansowa jest często realizowana poprzez celowe zniekształcenie szacunków księgowych, co może obejmować celowe zaniżanie lub zawyżanie szacunków księgowych. Wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa, które mogą również stanowić czynnik ryzyka oszustwa, mogą skłonić biegłego rewidenta do ponownej oceny, czy oceny ryzyka dokonane przez biegłego rewidenta, w szczególności oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego ryzykiem oszustwa, oraz powiązane z nimi reakcje pozostają odpowiednie.

...

MSB 550, STRONY POWIĄZANE

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi podczas badania sprawozdań finansowych. W szczególności wyjaśnia, w jaki sposób MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),³⁷ MSB 330,³⁸ i MSB 240 (zmieniony)³⁹ mają być stosowane w odniesieniu do ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi.

...

Obowiązki audytora

...

5. Ponadto zrozumienie relacji i transakcji ze stronami powiązanymi jest istotne dla oceny przez biegłego rewidenta, czy występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa, zgodnie z wymogami MSB 240 (zmieniony),⁴⁰ , ponieważ oszustwo może być łatwiej popełnione za pośrednictwem stron powiązanych.

...

Wymogi

Procedury oceny ryzyka i powiązane działania

11. W ramach procedur oceny ryzyka i powiązanych czynności, które MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 240 (Zmieniony) wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia podczas badania,⁴¹ biegły rewident przeprowadza procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12-17

³⁶ MSB 240 (zmieniony), paragrafy 33(b)51-52

³⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia*

³⁸ MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*

³⁹ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

⁴⁰ MSB 240 (zmieniony), paragraf 2532

⁴¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13; MSB 240 (zmieniony), paragraf 1726.

w celu uzyskania informacji istotnych dla identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia związanych ze związkami i transakcjami ze stronami powiązanymi. (Ref: Paragraf A8)

Zrozumienie relacji i transakcji między stronami powiązanymi

12. Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie, zgodnie z którą MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 240 (zmieniony) wymagają, aby⁴² zawierał szczegółowe rozważania na temat podatności sprawozdań finansowych na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem, które mogą wynikać z relacji i transakcji między stronami powiązanymi jednostki. (Ref: Paragrafy A9-A10)

...

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnych nieprawidłowości związanych z relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi

...

19. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności związane z istnieniem strony powiązanej o dominującym wpływie) podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka i powiązanych działań w związku ze stronami powiązanymi, biegły rewident bierze pod uwagę takie informacje podczas identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240 (Zmieniony). (Paragraf A6, A29-A30)

...

Odpowiedzi na ryzyko istotnych nieprawidłowości związanych z relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi

...

Zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi poza normalnym tokiem działalności Jednostki

23. W przypadku zidentyfikowanych znaczących transakcji ze stronami powiązanymi poza normalnym tokiem działalności jednostki, biegły rewident
 - (a) Sprawdzić leżące u podstaw umowy lub porozumienia, jeśli takie istnieją, i ocenić, czy
 - (i) Uzasadnienie biznesowe (lub jego brak) transakcji sugeruje, że mogły one zostać zawarte w celu zaangażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub ukrycia sprzeniewierzenia aktywów;⁴³ (Ref: Para. A38-A39)
 - (ii) Warunki transakcji są zgodne z wyjaśnieniami kierownictwa; oraz
 - (iii) Transakcje zostały odpowiednio zaksięgowane i ujawnione zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej; oraz
 - (b) Uzyskanie dowodów kontroli, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone. (Odniesienie: Paragrafy A40-A41)

...

⁴² MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 17; MSB 240 (zmieniony), paragraf 1629.

⁴³ MSB 240 (zmieniony), paragraf 33(e)53

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Procedury oceny ryzyka i powiązane działania

...

Zrozumienie relacji i transakcji między stronami powiązanymi

...

Kontrola jednostki nad relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi (odniesienie: paragraf 14)

...

A19. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa często wiąże się z obejściem przez kierownictwo mechanizmów kontrolnych, które w innym przypadku mogą wydawać się skuteczne.⁴⁴ Ryzyko obejścia mechanizmów kontrolnych przez kierownictwo jest wyższe, jeśli kierownictwo ma relacje, które obejmują kontrolę lub znaczący wpływ na strony, z którymi jednostka prowadzi interesy, ponieważ relacje te mogą stwarzać kierownictwu większe zachęty i możliwości popełnienia oszustwa. Na przykład udziały finansowe kierownictwa w niektórych stronach powiązanych mogą stanowić zachętę dla kierownictwa do obejścia kontroli poprzez (a) kierowanie jednostką, wbrew jej interesom, do zawierania transakcji na korzyść tych podmiotów lub (b) zmwę z takimi podmiotami lub kontrolowanie ich działań. Przykłady możliwych oszustw obejmują:

- Tworzenie fikcyjnych warunków transakcji ze stronami powiązanymi w celu wprowadzenia w błąd co do biznesowego uzasadnienia tych transakcji.
- Nieuczciwe organizowanie transferu aktywów od lub do kierownictwa lub innych osób w kwotach znacznie powyżej lub poniżej wartości rynkowej.
- Angażowanie się w złożone transakcje ze stronami powiązanymi, takimi jak podmioty specjalnego przeznaczenia, które są skonstruowane tak, aby fałszywie przedstawiać sytuację finansową lub wyniki finansowe podmiotu.

...

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnych nieprawidłowości związanych z relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi

Czynniki ryzyka oszustwa związane ze stroną powiązaną o dominującym wpływie (ref.: Par. 19)

A29. Zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę lub niewielką grupę osób bez kontroli kompensujących jest czynnikiem ryzyka oszustwa.⁴⁵ Wskaźniki dominującego wpływu wywieranego przez stronę powiązaną obejmują:

- Strona powiązana zawetował istotne decyzje biznesowe podjęte przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.
- Istotne transakcje są przekazywane stronie powiązanej do ostatecznego zatwierdzenia.
- Debata pomiędzy kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór dotycząca propozycji biznesowych inicjowanych przez stronę powiązaną jest niewielka lub nie ma jej wcale.

⁴⁴ MSB 240 (zmieniony), paragrafy 3242 i A4A5

⁴⁵ MSB 240 (zmieniony), Załącznik 1

- Transakcje z udziałem strony powiązanej (lub bliskiego członka rodziny strony powiązanej) rzadko są niezależnie weryfikowane i zatwierdzone.

Dominujący wpływ może również istnieć w niektórych przypadkach, jeśli stroną powiązaną odegrał wiodącą rolę w założeniu jednostki i nadal odgrywa wiodącą rolę w zarządzaniu jednostką.

...

Odpowiedzi na ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi (ref.: par. 20)

A31. Charakter, czas i zakres dalszych procedur badania, które biegły rewident może wybrać w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia związane ze związkami i transakcjami ze stronami powiązanymi, zależą od charakteru tego ryzyka i okoliczności jednostki.⁴⁶

...

A33. Jeżeli biegły rewident ocenił znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w wyniku obecności strony powiązanej o dominującym wpływie, biegły rewident może, oprócz ogólnych wymogów MSB 240 (zmienionego), przeprowadzić procedury badania, takie jak poniższe, aby uzyskać zrozumienie relacji biznesowych, które taka strona powiązana mógł nawiązać bezpośrednio lub pośrednio z jednostką oraz aby określić potrzebę przeprowadzenia dalszych odpowiednich merytorycznych procedur badania:

...

Identyfikacja wcześniej niezidentyfikowanych lub nieujawnionych stron powiązanych lub istotnych transakcji ze stronami powiązanymi

...

Celowe nieujawnienie informacji przez kierownictwo (odniesienie: ust. 22(e))

A37. Wymogi i wytyczne zawarte w MSB 240 (Zmienionym) dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych są istotne w przypadku, gdy wydaje się, że kierownictwo celowo nie ujawniło biegłemu rewidentowi stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi. Biegły rewident może również rozważyć, czy konieczna jest ponowna ocena wiarygodności odpowiedzi kierownictwa na zapytania biegłego rewidenta oraz oświadczeń kierownictwa składanych biegłemu rewidentowi.

...

MSB 580, PISEMNE OŚWIADCZENIA

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

⁴⁶ MSB 330 zawiera dalsze wytyczne dotyczące rozważenia charakteru, czasu i zakresu dalszych procedur badania. MSB 240 (Zmieniony) ustanawia wymogi i zawiera wytyczne dotyczące odpowiednich reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Załącznik 1

(Ref: Paragraf 2)

Lista MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które wymagają pisemnych oświadczeń specyficznych dla danego przedmiotu. Lista ta nie zastępuje rozważenia wymogów i ich zastosowania oraz innych materiałów objaśniających zawartych w MSB.

- MSB 240 (zmieniony), *Odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z oszustwami podczas badania sprawozdań finansowych* - paragraf 4065

...

Załącznik 2

(Ref: Paragraf A21)

Przykład listu oświadczającego

Poniższe przykładowe pismo zawiera pisemne oświadczenia wymagane przez niniejszy MSB i inne MSB. W niniejszej ilustracji przyjęto, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej; wymóg MSB 570 (zmieniony)¹ dotyczący uzyskania pisemnego oświadczenia nie jest istotny; oraz że nie ma wyjątków od wymaganych pisemnych oświadczeń. Gdyby istniały wyjątki, oświadczenia musiałyby zostać zmodyfikowane w celu odzwierciedlenia tych wyjątków.

...

Dostarczone informacje

- Zapewniliśmy ci:⁴⁷
 - Dostęp do wszystkich znanych nam informacji, które są istotne dla sporządzenia sprawozdań finansowych, takich jak rejestry, dokumentacja i inne kwestie;
 - Dodatkowe informacje, o które poprosił nas użytkownik na potrzeby audytu; oraz
 - Nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których uzyskano dowody badania.
- Wszystkie transakcje zostały zarejestrowane w dokumentacji księgowej i są odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych.
- Ujawniliśmy wyniki naszej oceny ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa. (MSB 240 (zmieniony))
- Ujawniliśmy wszystkie informacje dotyczące nadużyć lub podejrzeń nadużyć, o których wiemy i które mają wpływ na jednostkę i są z nią związane:
 - Zarządzanie;
 - Pracownicy, którzy odgrywają znaczącą rolę w kontroli wewnętrznej; lub

⁴⁷ Jeśli biegły rewident zawarł inne kwestie związane z odpowiedzialnością kierownictwa w piśmie zlecającym badanie zgodnie z MSB 210, *Uzgadnianie warunków zleceń badania*, można rozważyć uwzględnienie tych kwestii w pisemnych oświadczeniach kierownictwa lub osób, którym powierzono zarządzanie.

- Inne, gdy oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. (MSB 240 (zmieniony))
- Ujawniliśmy wszystkie informacje dotyczące zarzutów lub podejrzeń oszustwa mających wpływ na sprawozdania finansowe jednostki, przekazane przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulacyjne lub inne osoby. (MSB 240 (zmieniony))
- Ujawniliśmy wszystkie znane nam przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, których skutki powinny być brane pod uwagę przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. (MSB 250)
- Ujawniliśmy tożsamość stron powiązanych jednostki oraz wszystkie znane nam relacje i transakcje ze stronami powiązanymi. (MSB 550)
- [Wszelkie inne kwestie, które biegły rewident może uznać za niezbędne (zob. paragraf A11 niniejszego MSB)].

...

MSB 600 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA- BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY (W TYM PRACA AUDYTORÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (odniesienie: ust. 1-2)

...

Zawodowy sceptycyzm (odniesienie: ust. 9)

...

A17. Na zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania grupy mogą mieć wpływ takie kwestie, jak poniższe:

...

- Złożona struktura niektórych grup może wprowadzać czynniki zwiększające podatność na ryzyko istotnego zniekształcenia. Ponadto nadmiernie złożona struktura organizacyjna może stanowić czynnik ryzyka oszustwa zgodnie z MSB 240 (zmienionym)⁴⁸, a zatem może wymagać dodatkowego czasu lub wiedzy specjalistycznej w celu zrozumienia celu biznesowego i działalności niektórych jednostek lub jednostek biznesowych.

...

Zrozumienie Grupy i jej otoczenia, obowiązujących ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej Grupy (odniesienie: par. 30)

...

⁴⁸ MSB 240 (Zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, Załącznik 1

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie (odniesienie: ust. 30)

...

A92. Dyskusja daje możliwość

...

- Wymiana pomysłów na temat tego, w jaki sposób i gdzie sprawozdania finansowe grupy mogą być podatne na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem. MSB 240 (zmieniony)⁴⁹ wymaga, aby dyskusja zespołu wykonującego zlecenie kładła szczególny nacisk na to, w jaki sposób i gdzie sprawozdania finansowe jednostki mogą być podatne na istotne zniekształcenie z powodu oszustwa, w tym w jaki sposób oszustwo może wystąpić.

...

Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (Ref: Paragraf 33)

...

Oszustwo

A113. Stosując MSB 240 (zmieniony),⁵⁰ biegły rewident jest zobowiązany do zidentyfikowania i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem oraz do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania, których charakter, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadają ocenionym ryzykom istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia. Informacje wykorzystywane do identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanego oszustwem mogą obejmować następujące elementy:

- Ocena przez kierownictwo Grupy ryzyka, że sprawozdania finansowe Grupy mogą być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa.
- Proces zarządzania Grupą w zakresie identyfikacji i reagowania na ryzyko ~~nadużyć~~ w sprawozdaniach finansowych Grupy, w tym wszelkie konkretne ryzyka ~~nadużyć~~ zidentyfikowane przez kierownictwo Grupy lub klasy transakcji, salda kont lub ujawnienia, dla których ryzyko ~~nadużyć~~ jest wyższe.
- Czy istnieją szczególne składniki, które są bardziej podatne na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- Czy w procesie konsolidacji występują czynniki ryzyka oszustwa lub wskaźniki stronniczości zarządzania.
- W jaki sposób osoby sprawujące nadzór grupą monitorują procesy kierownictwa grupy w zakresie identyfikacji i reagowania na ryzyko ~~nadużyć finansowych~~ w grupie oraz kontrole ustanowione przez kierownictwo grupy w celu ograniczenia tego ryzyka.
- Odpowiedzi osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego (oraz, w stosownych przypadkach, kierownictwa komponentu, biegłych rewidentów komponentu i innych osób) na zapytanie biegłego rewidenta grupy dotyczące tego, czy posiadają wiedzę na temat jakiegokolwiek oszustwa lub faktycznego, podejrzanego oszustwa, w tym zarzutów lub domniemanych oszustw, mających wpływ na komponent lub grupę.

⁴⁹ MSB 240 (zmieniony), paragraf 1629

⁵⁰ MSB 240 (zmieniony), paragrafy 2640, 3147

...

Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia (odniesienie: paragraf 37)

...

Element nieprzewidywalności

A136. Włączenie elementu nieprzewidywalności do rodzaju prac, które mają być wykonane, jednostek lub jednostek gospodarczych, w których procedury są wykonywane oraz zakresu, w jakim biegły rewident grupy jest zaangażowany w prace, może zwiększyć prawdopodobieństwo zidentyfikowania istotnego zniekształcenia informacji finansowych komponentów, które może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych grupy z powodu oszustwa.⁵¹

...

Ocena komunikacji audytora komponentu i adekwatności jego pracy

Przekazywanie informacji na temat spraw istotnych dla wniosków biegłego rewidenta Grupy w odniesieniu do badania Grupy (zob. paragraf 45)

A144. Chociaż sprawy, o których wymagane jest poinformowanie zgodnie z paragrafem 45, są istotne dla wniosków biegłego rewidenta grupy w odniesieniu do badania grupy, pewne sprawy mogą być przekazywane w trakcie procedur biegłego rewidenta komponentu. Oprócz spraw wymienionych w paragrafach 32 i 50, takie sprawy mogą obejmować na przykład:

...

- Nowo powstałe znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem;

...

Komunikacja z kierownictwem Grupy i osobami sprawującymi nadzór nad Grupą

Komunikacja z kierownictwem grupy (odniesienie: pkt 54-56)

...

A160. MSB 240 (zmieniony)⁵² zawiera wymogi i wytyczne dotyczące informowania kierownictwa o oszustwach oraz, w przypadku gdy kierownictwo może być zaangażowane w oszustwo, osób, którym powierzono obowiązki zarządcze.

...

Załącznik 2

(Ref: Paragraf A88)

Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej Grupy

...

⁵¹ MSB 240 (zmieniony), paragraf 30(e)44

⁵² MSB 240 (zmieniony), paragrafy 41-4366-68

Proces oceny ryzyka Grupy

3. Zrozumienie przez biegłego rewidenta procesu oceny ryzyka grupy może obejmować takie kwestie, jak proces oceny ryzyka przez kierownictwo grupy, czyli proces identyfikacji, analizy i zarządzania ryzykiem biznesowym, w tym ryzykiem oszustwa, które może skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych grupy. Może również obejmować zrozumienie, jak zaawansowany jest proces oceny ryzyka grupy oraz zaangażowanie jednostek i jednostek biznesowych w ten proces.

...

TLUMACZENIE ROBOCZE

MSB 610, WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Korzystanie z pracy funkcji audytu wewnętrznego

Dyskusja i koordynacja z funkcją audytu wewnętrznego (odniesienie: ust. 21)

...

A26. MSB 200⁵³ omawia znaczenie planowania i przeprowadzania badania przez biegłego rewidenta z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu, w tym bycia wyczulonym na informacje, które podważają wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają być wykorzystane jako dowody badania. W związku z tym komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego w trakcie trwania zlecenia może zapewnić audytorom wewnętrznym możliwość zwrócenia uwagi audytora zewnętrznego na kwestie, które mogą mieć wpływ na pracę audytora zewnętrznego.⁵⁴ Audytor zewnętrzny jest wówczas w stanie uwzględnić takie informacje przy identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia przez audytora zewnętrznego. Ponadto, jeżeli takie informacje mogą wskazywać na zwiększone ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych lub mogą dotyczyć jakiegokolwiek faktycznego, oszustwa lub podejrzanego lub domniemanego oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, biegły rewident może wziąć to pod uwagę przy identyfikacji przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240 (zmienionym).⁵⁵

...

Ustalenie, czy, w jakich obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą być wykorzystywani do udzielania bezpośredniej pomocy

...

Określenie charakteru i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym świadczącym bezpośrednią pomoc (zob. par. 29-31)

...

A36. Określając charakter pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, audytor zewnętrzny zachowuje ostrożność, aby ograniczyć taką pracę do tych obszarów, które byłyby odpowiednie do przydzielenia. Przykłady działań i zadań, które nie byłyby odpowiednie do wykorzystania audytorów wewnętrzných w celu zapewnienia bezpośredniej pomocy, obejmują następujące elementy:

⁵³ MSB 200, paragrafy 15 i A21

⁵⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 4

⁵⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 4 w odniesieniu do MSB 240 (zmienionego), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

- Omówienie ryzyka oszustwa. Audytorzy zewnętrzni mogą jednak kierować do audytorów wewnętrznych zapytania dotyczące ryzyka nadużyć w organizacji zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).⁵⁶
- Określenie niezapowiedzianych procedur badania zgodnie z MSB 240 (zmienionym).

...

MSB 700 (ZMIENIONY), FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

...

Wymogi

...

Raport biegłego rewidenta

...

Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania przeprowadzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej

...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych

- ...
40. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta również: (Ref: Paragraf A50)
- (a) Stwierdzenie, że biegły rewident komunikuje się z osobami, którym powierzono sprawowanie rządów, między innymi w odniesieniu do planowanego zakresu i harmonogramu audytu oraz znaczących ustaleń audytu, w tym wszelkich:
 - (i) Istotne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej zidentyfikowane przez audytora podczas audytu;
 - (ii) Zidentyfikowane oszustwo lub podejrzenie oszustwa; oraz
 - (iii) Inne sprawy związane z oszustwami, które według osądu biegłego rewidenta są istotne z punktu widzenia obowiązków osób, którym powierzono sprawowanie kontroli;
 - (b) W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie stwierdza się, że biegły rewident przekazuje osobom, którym powierzono sprawowanie rządów, oświadczenie, że biegły rewident przestrzegał odpowiednich wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz informuje je o wszystkich powiązaniach i innych kwestiach, które można racjonalnie uznać za mające wpływ na niezależność biegłego rewidenta, a także, w stosownych przypadkach, o działaniach podjętych w celu wyeliminowania zagrożeń lub zastosowanych zabezpieczeniach; oraz
 - (c) W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie oraz

⁵⁶ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 14(a)

wszelkich innych jednostek, w przypadku których kluczowe sprawy badania są przekazywane zgodnie z MSB 701, stwierdza się, że na podstawie spraw przekazanych osobom, którym powierzono sprawowanie kontroli, biegły rewident ustala te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdań finansowych za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania, w tym sprawami związanymi z oszustwem. Biegły rewident opisuje te ~~kluczowe~~ sprawy badania, w tym sprawy związane z oszustwami, w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że prawo lub regulacja wyklucza publiczne ujawnienie sprawy lub gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach, biegły rewident ustali, że sprawa nie powinna być komunikowana w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ponieważ można by racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje takiego postępowania przeważąby korzyści dla interesu publicznego wynikające z takiego komunikatu. (Odniesienie: Paragraf A53)

...

Załącznik

Ilustracja 1 - Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

...

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

Raport z badania sprawozdania finansowego⁵⁷

...

Kluczowe sprawy badania, w tym kwestie związane z oszustwami

...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli ono istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tych sprawozdań finansowych.

...

W ramach audytu zgodnego z MSB korzystamy z zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie,

⁵⁷ Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować znowę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

...

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór, między innymi w odniesieniu do planowanego zakresu i harmonogramu audytu oraz znaczących ustaleń audytu, w tym wszelkich innych kwestii:

- Istotne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej zidentyfikowane przez audytora podczas audytu;
- Zidentyfikowane oszustwo lub podejrzenie oszustwa; oraz
- Inne sprawy związane z oszustwami, które według osądu biegłego rewidenta są istotne z punktu widzenia obowiązków osób, którym powierzono sprawowanie kontroli.

Przekazujemy również osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że spełniliśmy odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności oraz informujemy je o wszystkich relacjach i innych kwestiach, które mogą mieć wpływ na naszą niezależność, a także, w stosownych przypadkach, o działaniach podjętych w celu wyeliminowania zagrożeń lub zastosowanych zabezpieczeniach.

Spośród spraw przekazywanych osobom, którym powierzono sprawowanie kontroli, ustaliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania, w tym sprawami związanymi z oszustwami. Opisujemy te kluczowe sprawy badania, w tym sprawy związane z oszustwami w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje zabraniają ich publicznego ujawnienia lub gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach, ustalimy, że sprawa nie powinna być komunikowana w naszym sprawozdaniu, ponieważ można racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje takiego postępowania przeważałyby korzyści takiej komunikacji dla interesu publicznego.

...

Ilustracja 2 - Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

...

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁵⁸

...

Kluczowe sprawy badania, w tym kwestie związane z oszustwami

...

⁵⁸ Podtytuł "Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli ono istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tych skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

...

W ramach audytu zgodnego z MSB korzystamy z zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

- identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

...

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór, między innymi w odniesieniu do planowanego zakresu i harmonogramu audytu oraz znaczących ustaleń audytu, w tym wszelkich innych kwestii:

- Istotne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej zidentyfikowane przez audytora podczas audytu;
- Zidentyfikowane oszustwo lub podejrzenie oszustwa; oraz
- Inne sprawy związane z oszustwami, które według osądu biegłego rewidenta są istotne z punktu widzenia obowiązków osób, którym powierzono sprawowanie kontroli.

Przekazujemy również osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że spełniliśmy odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności oraz informujemy je o wszystkich relacjach i innych kwestiach, które mogą mieć wpływ na naszą niezależność, a także, w stosownych przypadkach, o działaniach podjętych w celu wyeliminowania zagrożeń lub zastosowanych zabezpieczeniach.

Spośród spraw przekazywanych osobom, którym powierzono sprawowanie kontroli, ustaliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania, w tym sprawami związanymi z oszustwami. Opisujemy ~~te~~ kluczowe sprawy badania, w tym sprawy związane z oszustwami, w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje wykluczają publiczne ujawnienie sprawy lub gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach, ustalimy, że sprawa nie powinna być komunikowana w naszym sprawozdaniu, ponieważ można racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje takiego postępowania przeważąby korzyści takiej komunikacji dla interesu publicznego.

...

Ilustracja 4 - Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia

...

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli ono istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tych sprawozdań finansowych.

...

W ramach audytu zgodnego z MSB korzystamy z zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

...

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór, między innymi w odniesieniu do planowanego zakresu i harmonogramu audytu oraz znaczących ustaleń audytu, w tym wszelkich innych kwestii:

- Istotne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej zidentyfikowane przez audytora podczas audytu;
- Zidentyfikowane oszustwo lub podejrzenie oszustwa; oraz
- Inne sprawy związane z oszustwami, które według osądu biegłego rewidenta są istotne z punktu widzenia obowiązków osób, którym powierzono sprawowanie kontroli.

...

MSB 701, PRZEDSTAWIANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

...

Wymogi

...

Informowanie o kluczowych sprawach badania

- 11 Biegły rewident opisuje każdą kluczową sprawę badania, używając odpowiedniego podtytułu, w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem "Kluczowe sprawy badania, w tym sprawy związane z oszustwem"⁵⁹, chyba że mają zastosowanie okoliczności określone w paragrafach 14 lub 15. Język wprowadzający w tej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta powinien stwierdzać, że:
- (a) Kluczowe sprawy badania to sprawy, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdań finansowych [bieżącego okresu]; oraz
 - (b) Kwestie te zostały omówione w kontekście badania sprawozdań finansowych jako całości oraz przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta na ich temat, a biegły rewident nie przedstawia odrębnej opinii na temat tych kwestii. (Ref: Paragrafy A31-A33)

Forma i treść sekcji "Kluczowe sprawy badania sprawozdań finansowych" w innych okolicznościach

16. Jeżeli biegły rewident ustali, w zależności od faktów i okoliczności jednostki oraz badania, że nie istnieją kluczowe sprawy badania, o których należy poinformować lub że jedynymi kluczowymi sprawami badania, o których należy poinformować, są sprawy, o których mowa w paragrafie 15, biegły rewident zamieszcza stosowne oświadczenie w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem "Kluczowe sprawy badania, w tym sprawy związane z oszustwem". (Zob. paragrafy A57-A59).

...

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (odniesienie: ust. 2)

...

Związek między kluczowymi sprawami badania, opinią biegłego rewidenta i innymi elementami sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 4, 12, 15)

...

A8A. MSB 240 (Zmieniony)⁶⁰ zawiera wymogi dotyczące ustalenia przez biegłego rewidenta, które sprawy związane z oszustwami, spośród spraw przekazanych osobom, którym powierzono sprawowanie kontroli, są kluczowymi sprawami badania. Wymogi i wytyczne zawarte w MSB 240 (zmienionym)

⁵⁹ W całym niniejszym MSB znajdują się odniesienia do rozdziału "Kluczowe sprawy badania sprawozdań finansowych", chyba że konkretnie odnoszą się one do tytułu sekcji.

⁶⁰ MSB 240 (zmieniony), Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw, paragrafy 61-64.

odnoszą się do zastosowania niniejszego MSB lub je rozszerzają.

Określenie kluczowych sprawy badania (odniesienie: ust. 9-10)

...

Rozważania przy ustalaniu spraw wymagających istotnej uwagi biegłego rewidenta (zob. paragraf 9)

...

A18A. MSB 240 (Zmieniony)⁶¹ zauważa, że sprawy związane z oszustwami są często sprawami, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta oraz że, biorąc pod uwagę zainteresowanie użytkowników sprawozdań finansowych, jedna lub więcej spraw związanych z oszustwami, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania, określonych zgodnie z paragrafem 61 MSB 240 (Zmienionego), byłyby zazwyczaj najbardziej znaczące podczas badania sprawozdań finansowych za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania.

Obszary podwyższonego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczącego ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) (odniesienie: ust. 9 lit. a))

...

A20. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) definiuje znaczące ryzyko jako zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia, dla którego ocena ryzyka nieodłącznego jest zbliżona do górnej granicy spektrum ryzyka nieodłącznego ze względu na stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na połączenie prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia i skali potencjalnego zniekształcenia w przypadku wystąpienia tego zniekształcenia.⁶² Obszary istotnego osądu kierownictwa i znaczące nietypowe transakcje mogą być często identyfikowane jako znaczące ryzyka. Znaczące ryzyka są zatem często obszarami, które wymagają znacznej uwagi biegłego rewidenta.

~~A21. Może to jednak nie dotyczyć wszystkich znaczących ryzyk. Na przykład MSB 240 (zmieniony) zakłada, że istnieje ryzyko oszustwa przy ujmowaniu przychodów i wymaga od biegłego rewidenta traktowania tych ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako znaczących ryzyk.⁶³ Ponadto MSB 240 (zmieniony) wskazuje, że ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do obejścia kontroli przez kierownictwo, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, a zatem znaczące ryzyko.⁶⁴ Biegły rewident może uznać te sprawy za kluczowe sprawy badania związane z oszustwem, ponieważ ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem są często sprawami, które zarówno wymagają znacznej uwagi biegłego rewidenta, jak i mają największe znaczenie w badaniu. Nie musi to jednak dotyczyć wszystkich tych spraw. Biegły rewident może ustalić, że niektóre rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem nie wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta. Zależnie od ich charakteru, ryzyka te mogą nie wymagać znaczącej uwagi biegłego rewidenta, a zatem ryzyka te nie byłyby brane pod uwagę przy ustalaniu przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania zgodnie z paragrafem 10.~~

⁶¹ MSB 240 (zmieniony), paragrafy A165 i A170

⁶² MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(l)

⁶³ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy 27-2840-41.

⁶⁴ MSB 240 (zmieniony), paragraf 3242

...

Informowanie o kluczowych sprawach badania

...

Okoliczności, w których sprawa uznana za kluczową sprawę badania nie została przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. 14)

Prawo lub regulacje mogą wykluczać publiczne ujawnienie przez kierownictwo lub biegłego rewidenta określonej sprawy uznanej za kluczową sprawę badania. Na przykład prawo lub regulacje mogą wyraźnie zabraniać jakiegokolwiek publicznej komunikacji, która mogłaby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiedni organ w sprawie faktycznego lub podejrzanego nielegalnego działania (np. spraw, które są lub wydają się być związane z praniem pieniędzy).

...

A55. Może być również konieczne, aby biegły rewident rozważył konsekwencje informowania o sprawie uznanej za kluczową sprawę badania w świetle odpowiednich wymogów etycznych.⁶⁵ Ponadto biegły rewident może być zobowiązany przez prawo lub regulację do informowania mających zastosowanie organów regulacyjnych, wykonawczych lub nadzorczych w związku z daną sprawą, niezależnie od tego, czy sprawa jest informowana w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Taka komunikacja może być również przydatna do poinformowania biegłego rewidenta o negatywnych konsekwencjach, które mogą wynikać z poinformowania o sprawie.

Forma i treść sekcji "Kluczowe sprawy badania" w innych okolicznościach (ref.: ust. 16)

A57. Wymóg określony w paragrafie 16 ma zastosowanie w trzech okolicznościach:

- (a) Biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 10, że nie występują kluczowe sprawy badania (zob. paragraf A59).
- (b) Biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 14, że kluczowa sprawa badania nie zostanie przekazana w sprawozdaniu biegłego rewidenta i żadne inne sprawy nie zostały ustalone jako kluczowe sprawy badania.
- (c) Jedynymi sprawami uznanymi za kluczowe sprawy badania są sprawy przekazane zgodnie z paragrafem 15.

A58. Poniżej zilustrowano sposób prezentacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli biegły rewident ustalił, że nie istnieją kluczowe sprawy badania wymagające przekazania:

Kluczowe sprawy badania, w tym kwestie związane z oszustwami

[Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji *Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem (niekorzystnej)* lub sekcji *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności*], uznaliśmy, że nie występują [inne] kluczowe sprawy badania, w tym sprawy związane z oszustwami, które należy przedstawić w naszym sprawozdaniu.

⁶⁵ Na przykład, z wyjątkiem pewnych określonych okoliczności, paragraf R114.2 Kodeksu IESBA nie zezwala na wykorzystanie lub ujawnienie informacji, w odniesieniu do których ma zastosowanie obowiązek zachowania poufności. Jako jeden z wyjątków, paragraf R114.3 Kodeksu IESBA zezwala zawodowemu księgowemu na ujawnienie lub wykorzystanie informacji poufnych, gdy istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo do tego. Paragraf 114.3 A1(b)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że istnieje zawodowy obowiązek lub prawo do ujawnienia takich informacji w celu zachowania zgodności ze standardami technicznymi i zawodowymi.

A58A. MSB 240 (Zmieniony)⁶⁶ zawiera wytyczne, które ilustrują prezentację w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli biegły rewident ustalił, że istnieją kluczowe sprawy badania, o których należy poinformować, ale te kluczowe sprawy badania nie odnoszą się do oszustwa.

A59. Określenie kluczowych spraw badania wymaga dokonania osądu co do względnej ważności spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta. W związku z tym rzadko zdarza się, aby biegły rewident kompletnego zestawu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostki notowanej na giełdzie nie określił przynajmniej jednej kluczowej sprawy badania spośród spraw, o których poinformował osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, a które mają zostać przedstawione w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jednakże w pewnych ograniczonych okolicznościach (np. w przypadku jednostki notowanej na giełdzie, która prowadzi bardzo ograniczoną działalność) biegły rewident może stwierdzić, że nie istnieją kluczowe sprawy badania zgodnie z paragrafem 10, ponieważ nie istnieją sprawy wymagające znaczącej uwagi biegłego rewidenta.

...

MSB 705 (ZMIENIONY), MODYFIKACJE OPINII W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

...

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

Okoliczności, w których wymagana jest modyfikacja opinii biegłego rewidenta

...

Charakter niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania (odniesienie: ust. 6(b))

...

A9. Niemożność przeprowadzenia określonej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu badania, jeżeli biegły rewident jest w stanie uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur. Jeżeli nie jest to możliwe, stosuje się odpowiednio wymogi paragrafów 7(b) i 9-10. Ograniczenia nałożone przez kierownictwo mogą mieć inne implikacje dla badania, takie jak ocena przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia z powodu ryzyka oszustwa oraz rozważenie kontynuacji zlecenia.

...

MSB 800 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA - BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA

...

Zastosowanie i inne materiał objaśniający

⁶⁶ MSB 240 (zmieniony), paragraf A177

...

Załącznik

(Ref: Paragraf A14)

Ilustracje do sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia

...

Ilustracja 3: Raport biegłego rewidenta na temat pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie, sporządzonych zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez organ regulacyjny (dla celów niniejszej ilustracji, ramami rzetelnej prezentacji).

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie, które zostały sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez organ regulacyjny (tj. ramami specjalnego przeznaczenia) w celu spełnienia wymogów tego organu regulacyjnego. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ram sprawozdawczości finansowej.

...

- Regulator wymaga od biegłego rewidenta informowania o kluczowych sprawach badania zgodnie z MSB 701.

...

...

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

...

Kluczowe sprawy badania, w tym kwestie związane z oszustwami

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kwestie te zostały omówione w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie przedstawiamy odrębnej opinii na ich temat. Oprócz sprawy opisanej w sekcji Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności powyżej, uznaliśmy sprawy opisane poniżej za kluczowe sprawy badania, o których należy poinformować w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy dotyczącej badania zgodnie z MSB 701 w zastosowaniu do niniejszego badania].

...

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli ono istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tych sprawozdań finansowych.

...

W ramach audytu zgodnego z MSB korzystamy z zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zmyślenie, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

...

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór, między innymi w odniesieniu do planowanego zakresu i harmonogramu audytu oraz znaczących ustaleń audytu, w tym wszelkich innych kwestii:

- Istotne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, które zidentyfikowaliśmy podczas naszego audytu;
- Zidentyfikowane oszustwo lub podejrzenie oszustwa; oraz
- Inne sprawy związane z oszustwami, które według osądu biegłego rewidenta są istotne z punktu widzenia obowiązków osób, którym powierzono sprawowanie kontroli.

...

MSB 805 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA - BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

...

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

Rozważania podczas planowania i przeprowadzania badania (odniesienie: ust. 10)

A10. Przydatność każdego z MSB wymaga starannego rozważenia. Nawet gdy przedmiotem badania jest tylko określony element sprawozdania finansowego, MSB takie jak MSB 240 (zmieniony),⁶⁷ MSB 550⁶⁸ i MSB 570 są, co do zasady, odpowiednie. Wynika to z faktu, że dany element może być

⁶⁷ MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

⁶⁸ MSB 550, *Strony powiązane*

zniekształcony w wyniku oszustwa, wpływu transakcji ze stronami powiązаныmi lub nieprawidłowego zastosowania zasady kontynuacji działalności zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

...

MWPB (IAPN) 1000, SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA PODCZAS BADANIA INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH...

Rozdział I - Podstawowe informacje o instrumentach finansowych

...

Cel i ryzyka związane z korzystaniem z instrumentów finansowych

...

18. Poniżej wymieniono główne rodzaje ryzyka mające zastosowanie do instrumentów finansowych. Lista ta nie jest wyczerpująca, a do opisu tych rodzajów ryzyka lub klasyfikacji składników poszczególnych rodzajów ryzyka może być stosowana inna terminologia.

...

- (d) Ryzyko operacyjne odnosi się do specyficznego przetwarzania wymaganego dla instrumentów finansowych. Ryzyko operacyjne może wzrosnąć wraz ze wzrostem złożoności instrumentu finansowego, a niewłaściwe zarządzanie ryzykiem operacyjnym może zwiększyć inne rodzaje ryzyka. Ryzyko operacyjne obejmuje:

...

- (vi) Ryzyko strat wynikających z nieodpowiednich lub zawodnych wewnętrznych procesów i systemów lub ze zdarzeń zewnętrznych, w tym ryzyko ~~oszustwa~~ – zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych;

...

19. Inne kwestie istotne dla ryzyka związanego z korzystaniem z instrumentów finansowych obejmują:
Ryzyko ~~oszustwa~~, które może wzrosnąć, jeśli na przykład pracownik mający możliwość popełnienia oszustwa finansowego rozumie zarówno instrumenty finansowe, jak i procesy ich księgowania, ale kierownictwo i osoby sprawujące nadzór rozumieją je w mniejszym stopniu.

...

Kompletność, dokładność i istnienie

...

Potwierdzenia transakcji i izby rozliczeniowe

...

26. Nie wszystkie transakcje są rozliczane za pośrednictwem takiej giełdy. Na wielu innych rynkach istnieje ustalona praktyka uzgadniania warunków transakcji przed rozpoczęciem rozliczenia. Aby być skutecznym, proces ten musi być prowadzony oddzielnie od tych, którzy handlują instrumentami finansowymi, aby zminimalizować ryzyko ~~oszustwa~~. Na innych rynkach transakcje są potwierdzane

po rozpoczęciu rozrachunku, a czasami zaległości w potwierdzaniu powodują, że rozrachunek rozpoczyna się przed pełnym uzgodnieniem wszystkich warunków. Stanowi to dodatkowe ryzyko, ponieważ jednostki zawierające transakcje muszą polegać na alternatywnych sposobach uzgadniania transakcji. Mogą one obejmować:

...

Sekcja II - Czynniki związane z badaniem instrumentów finansowych

...

Ocena i reagowanie na ryzyko istotnych nieprawidłowości

...

Czynniki ryzyka oszustwa⁶⁹

86. Zachęty do oszukańczej sprawozdawczości finansowej przez pracowników mogą istnieć, gdy systemy wynagrodzeń są uzależnione od zysków uzyskanych z wykorzystania instrumentów finansowych. Zrozumienie, w jaki sposób polityka wynagrodzeń jednostki wchodzi w interakcję z jej apetytem na ryzyko oraz jakie zachęty może to stwarzać dla jej kierownictwa i handlowców, może być ważne przy ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

...

Procedury dotyczące kompletności, dokładności, istnienia, występowania oraz praw i obowiązków

...

104 Procedury, które mogą dostarczyć dowodów audytu na poparcie kompletności, dokładności i twierdzeń o istnieniu obejmują:

...

- Przegląd wpisów w dzienniku i kontroli nad rejestrowaniem takich wpisów. Może to pomóc na przykład w
 - Ustalenie, czy wpisy zostały dokonane przez pracowników innych niż do tego upoważnieni.
 - Identyfikacja nietypowych lub niewłaściwych zapisów w dzienniku na koniec okresu, które mogą być istotne z punktu widzenia ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

...

⁶⁹ Zob. MSB 240 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, w celu zapoznania się z wymogami i wytycznymi dotyczącymi czynników ryzyka oszustwa.

**MSUP 2410 (ZMIENIONY), PRZEGLĄD ŚRÓDROCZNYCH INFORMACJI
FINANSOWYCH PRZEPROWADZONY PRZEZ NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO
REWIDENTA JEDNOSTKI**

...

Oświadczenia kierownictwa

...

34. Biegły rewident powinien uzyskać od kierownictwa pisemne oświadczenie, że:

...

- (e) Ujawniła biegłemu rewidentowi wyniki swojej oceny ryzyka, że śródroczne informacje finansowe mogą być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa;⁷⁰

...

**MSUA 3000 (ZMIENIONY), USŁUGI ATESTACYJNE INNE NIŻ BADANIA LUB
PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH INFORMACJI FINANSOWYCH**

...

Wniosek i inny materiał objaśniający

...

Planowanie i realizacja zlecenia

Planowanie (odniesienie: ust. 40)

A86. Planowanie obejmuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie, innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie oraz wszelkich zewnętrznych ekspertów kluczowych praktyków, którzy opracowują ogólną strategię dotyczącą zakresu, nacisku, harmonogramu i przebiegu zlecenia, a także plan zlecenia, składający się ze szczegółowego podejścia do charakteru, harmonogramu i zakresu procedur, które mają zostać wykonane, oraz powodów ich wyboru. Odpowiednie planowanie pomaga poświęcić właściwą uwagę ważnym obszarom zlecenia, zidentyfikować potencjalne problemy w odpowiednim czasie oraz właściwie zorganizować i zarządzać zleceniem w celu wykonania go w sposób skuteczny i wydajny. Odpowiednie planowanie pomaga również praktykowi właściwie przydzielić pracę członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz ułatwia kierowanie, nadzór i przegląd ich pracy. Ponadto, w stosownych przypadkach, pomaga w koordynacji prac wykonywanych przez innych praktyków i ekspertów. Charakter i zakres działań związanych z planowaniem będzie różnił się w zależności od okoliczności zlecenia, na przykład złożoności przedmiotu zlecenia i kryteriów. Przykłady głównych kwestii, które mogą być brane pod uwagę obejmują:

...

⁷⁰ Paragraf 3657 MSB 240 (zmienionego), *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, wyjaśnia, że charakter, zakres i częstotliwość takiej oceny różnią się w zależności od jednostki, a kierownictwo może dokonywać szczegółowej oceny corocznie lub w ramach ciągłego monitorowania. W związku z tym niniejsze oświadczenie, w zakresie, w jakim odnosi się do śródrocznych informacji finansowych, jest dostosowane do konkretnych okoliczności jednostki.

Zakres, w jakim ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest istotne dla zlecenia.

...

MSUA 3410, USŁUGI ATESTACYJNE DOTYCZĄCE SPRAWOZDAŃ NA TEMAT GAZÓW CIEPLARNIANYCH

...

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, oraz identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (zob. par. 23-26).

...

Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GHG (zob. par. 33L(a)-33R(a))

...

A80. Ryzyko na poziomie oświadczenia GHG może wynikać w szczególności z wadliwego środowiska kontroli. Na przykład niedociągnięcia, takie jak brak kompetencji kierownictwa, mogą mieć wszechogarniający wpływ na oświadczenie GHG i mogą wymagać ogólnej reakcji ze strony praktyka. Inne ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie oświadczenia GHG mogą obejmować, na przykład:

...

Ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, na przykład w związku z rynkami handlu uprawnieniami do emisji.

...

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), the International Auditing and Assurance Board (IAASB®) and the International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty wyrządzone jakiegokolwiek osobie, która działa lub powstrzymuje się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy taka strata jest spowodowana zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek, Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych, Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu, Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych, Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością, Wskazówki Praktyczne dotyczące badania, dokumenty do dyskusji oraz inne publikacje IAASB są chronione prawami autorskimi IFAC.

Copyright © luty 2024 r. by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Zezwala się na kopiowanie niniejszego opracowania w celu uzyskania maksymalnego rozpowszechnienia i informacji zwrotnych, pod warunkiem, że każda kopia będzie opatrzona następującą informacją: "Copyright © luty 2024 r. by the International Federation of Accountants® lub IFAC IFAC®. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Zezwala się na kopiowanie niniejszego opracowania w celu uzyskania maksymalnego rozpowszechnienia i informacji zwrotnych".

Nazwy: 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISA for LCE', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN', oraz logo IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i innych krajach. 'International Foundation for Ethics and Audit' i 'IFEA' są znakami towarowymi IFEA lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w USA i innych krajach.

Procesy wspierające działalność IAASB są ułatwiane przez IFAC.

Aby uzyskać informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach, przejdź do [sekcji zezwoleń](#) lub skontaktuj się z permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 240 (zmieniony)*, „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” oraz *proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lutym 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w kwietniu 2024 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu w języku angielskim *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 240 (zmieniony)*, „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” oraz *proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB* © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu w języku polskim *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 240 (zmieniony)*, „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” oraz *proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB* © 2024 by IFAC. Wszelkie

prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Proposed International Standard on Auditing 240 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs.*

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org

TLUMACZENIE ROBOCZE

TKUMACZENIE ROBOCZE



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org