

Załącznik nr 1.27 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**Materiał o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych  
przyjętych  
uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko)  
oraz uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)**

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 610 (Z)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 610 (ZMIENIONEGO 2013)**

**WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 610  
(ZMIENIONY 2013)**

**WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH**

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2014 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB .....	1-5
Powiązania pomiędzy MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 610 (zmienionym w 2013 r.) .....	6-10
Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie .....	11
Data wejścia w życie .....	12
<b>Cele</b> .....	13
<b>Definicje</b> .....	14
<b>Wymogi</b>	
Określenie czy, w których obszarach, i w jakim zakresie może zostać wykorzystana praca funkcji audytu wewnętrznego .....	15-20
Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego .....	21-25
Ustalanie czy, w których obszarach, i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy .....	26-32
Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy .....	33-35
Dokumentacja.....	36-37
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Definicja funkcji audytu wewnętrznego.....	A1-A4
Określenie czy, w których obszarach, i w jakim zakresie może zostać wykorzystana praca funkcji audytu wewnętrznego.....	A5-A23
Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego .....	A24-A30
Ustalanie czy, w których obszarach, i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy .....	A31-A39
Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy .....	A40-A41

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 610 (ZMIENIONY 2013) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.



## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w przypadku wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych. Obejmują one (a) wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego w trakcie uzyskiwania dowodów badania oraz (b) wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy pod kierownictwem, nadzorem oraz podlegającej przeglądowi przez biegłego rewidenta.
2. Niniejszy MSB nie ma zastosowania, jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego. (Zob. par. A2)
3. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, wymogi określone w niniejszym MSB odnoszące się do wykorzystania pracy funkcji nie mają zastosowania, jeżeli:
  - (a) obowiązki i czynności funkcji nie są znaczące dla badania, lub
  - (b) na podstawie wstępnego zrozumienia funkcji uzyskanego przez biegłego rewidenta w wyniku procedur przeprowadzonych zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>1</sup>, biegły rewident nie przewiduje wykorzystania pracy funkcji w trakcie uzyskiwania dowodów badania.

Niniejszy MSB w żadnym zakresie nie wymaga od biegłego rewidenta wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju lub rozłożenia w czasie, albo zmniejszenia zakresu, procedur badania przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta; pozostaje to decyzją biegłego rewidenta w trakcie ustalania ogólnej strategii badania.

4. Ponadto, wymogi w niniejszym MSB odnoszące się do bezpośredniej pomocy nie mają zastosowania, jeżeli biegły rewident nie planuje wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy.
5. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą, w pewnym zakresie, zakazywać lub ograniczać wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego przez biegłego rewidenta lub audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy. MSB nie zastępują przepisów prawa lub regulacji, które regulują badanie sprawozdania finansowego.<sup>2</sup> W związku z tym, takie zakazy lub ograniczenia nie stanowią dla biegłego rewidenta przeszkody w przestrzeganiu MSB. (Zob. par. A31)

### **Powiązania pomiędzy MSB 315 (zmienionym) i MSB 610 (zmienionym 2013)**

### **Powiązanie pomiędzy MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 610 (zmienionym w 2013 r.)**

6. Wiele jednostek ustanawia funkcje audytu wewnętrznego jako część swoich struktur kontroli wewnętrznej i nadzoru. Cele i zakres funkcji audytu wewnętrznego, charakter jej odpowiedzialności oraz status organizacyjny, w tym uprawnienia i odpowiedzialność, są bardzo zróżnicowane i zależą od wielkości i struktury jednostki oraz wymogów kierownictwa oraz, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór.

---

<sup>1</sup> MSB 315 (zmieniony), „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*”.

<sup>2</sup> MSB 200, „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”, paragraf A57.

- ~~7. MSB 315 (zmieniony) odnosi się do tego, w jaki sposób wiedza i doświadczenie funkcji audytu wewnętrznego może ułatwić zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. MSB 315 (zmieniony)<sup>3</sup> wyjaśnia także, w jaki sposób skuteczna komunikacja pomiędzy wewnętrznymi audytorami i biegłymi rewidentami buduje otoczenie, w którym biegły rewident może zostać poinformowany o znaczących sprawach, które mogą wpływać na jego pracę.~~
7. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) odnosi się do tego, w jaki sposób wiedza i doświadczenie funkcji audytu wewnętrznego mogą pomóc zewnętrznemu audytorowi w zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, a także w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.)<sup>3</sup> wyjaśnia także, w jaki sposób skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami także stwarza środowisko, w którym zewnętrzny biegły rewident może być informowany o znaczących kwestiach, które mogą mieć wpływ na pracę biegłego rewidenta.
8. W zależności od tego, czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury w odpowiedni sposób wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, biegły rewident może mieć możliwość wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego w konstruktywny i uzupełniający sposób. Niniejszy MSB odnosi się do obowiązków biegłego rewidenta, gdy na podstawie wstępnego zrozumienia przez niego funkcji audytu wewnętrznego uzyskanego w wyniku procedur przeprowadzonych zgodnie z MSB 315 (zmienionym), biegły rewident zamierza wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego jako część uzyskanych dowodów badania.<sup>4</sup> Takie wykorzystanie tej pracy zmienia rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo ogranicza zakres przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta procedur badania.
9. Dodatkowo, niniejszy MSB odnosi się również do obowiązków biegłego rewidenta, jeżeli rozważane jest wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy pod kierownictwem, nadzorem oraz podlegających przeglądowi przez biegłego rewidenta.
10. W jednostce mogą występować osoby, które przeprowadzają procedury podobne do tych przeprowadzanych przez funkcję audytu wewnętrznego. Jednakże, tylko gdy są one przeprowadzane przez obiektywną i kompetentną funkcję, stosującą systematyczne i metodyczne podejście, obejmujące kontrolę jakości, takie procedury mogłyby być uznane za kontrole wewnętrzne, a uzyskiwanie dowodów dotyczących skuteczności takich kontroli byłoby częścią reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka zgodnie z MSB 330<sup>5</sup>.

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie**

11. Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania i odpowiedzialność ta nie jest ograniczana przez wykorzystanie przez biegłego rewidenta pracy funkcji audytu wewnętrznego lub audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy podczas wykonywania zlecenia. Pomimo, że mogą oni przeprowadzać procedury badania podobne do tych przeprowadzanych przez biegłego rewidenta, to ani funkcja audytu wewnętrznego, ani audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki, jak jest to wymagane od

<sup>3</sup> ~~MSB 315 (zmieniony), paragraf A120.~~

<sup>3</sup> MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 24 (a)(ii) oraz Załącznik 4.

<sup>4</sup> Zobacz paragrafy 15-25.

<sup>5</sup> MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 200.<sup>6</sup> Niniejszy MSB, zatem, określa warunki, które musi spełnić biegły rewident, aby móc wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych. Określa on także konieczny nakład pracy, aby zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody, że praca funkcji audytu wewnętrznego lub audytorów wewnętrznych udzielających bezpośredniej pomocy jest odpowiednia dla celów badania. Wymogi są zaprojektowane w taki sposób, aby dostarczyć ram odniesienia dla osądów biegłego rewidenta dotyczących wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych, aby zapobiec nadmiernemu lub nieuzasadnionemu wykorzystaniu tej pracy.

#### **Data wejścia w życie**

12. Niniejszy MSB stosuje się dla badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2014 r. i później.

#### **Cele**

13. Celami biegłego rewidenta, w przypadku, gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a biegły rewident przewiduje wykorzystanie pracy tej funkcji, aby zmienić rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo ograniczyć zakres procedur badania, przeprowadzanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta, lub wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy, są:
  - (a) ustalenie czy praca funkcji audytu wewnętrznego lub bezpośrednia pomoc audytorów wewnętrznych mogą być wykorzystane, a jeżeli tak, to w których obszarach i w jakim zakresie,oraz po dokonaniu takiego ustalenia:
  - (b) jeżeli wykorzystuje się pracę funkcji audytu wewnętrznego, ustalenie czy praca ta jest adekwatna dla celów badania, oraz
  - (c) jeżeli wykorzystuje się audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, odpowiednie kierowanie, nadzorowanie i przegląd ich pracy.

#### **Definicje**

14. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
  - (a) Funkcja audytu wewnętrznego – funkcja jednostki, która przeprowadza czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane w celu oceny i poprawy skuteczności nadzoru nad jednostką, zarządzania ryzykiem oraz procesów kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A1-A4)
  - (b) Bezpośrednia pomoc – wykorzystanie audytorów wewnętrznych do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem i nadzorem biegłego rewidenta oraz podlegających jego przeglądowi.

---

<sup>6</sup> MSB 200, paragraf 14.

## Wymogi

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

#### *Ocena funkcji audytu wewnętrznego*

15. Biegły rewident ustala, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania, poprzez ocenę:
  - (a) zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, (zob. par. A5-A9)
  - (b) poziomu kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, oraz (zob. par. A5-A9)
  - (c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, obejmujące kontrolę jakości. (Zob. par. A10-A11)
16. Biegły rewident nie wykorzystuje pracy funkcji audytu wewnętrznego, jeżeli ustali, że:
  - (a) status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury nie wspierają w odpowiedni sposób obiektywizmu audytorów wewnętrznych,
  - (b) funkcji tej brakuje wystarczających kompetencji, lub
  - (c) funkcja ta nie stosuje systematycznego i metodycznego podejścia, obejmującego kontrolę jakości. (Zob. par. A12-A14)

#### *Określanie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, który może zostać wykorzystany*

17. Jako podstawę dla ustalania obszarów i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana, biegły rewident rozważa rodzaj i zakres pracy, która została wykonana lub jest zaplanowana do przeprowadzenia przez funkcję audytu wewnętrznego oraz jej odpowiedność do określonej przez biegłego rewidenta ogólnej strategii badania oraz planu badania. (Zob. par. A15-A17)
18. Biegły rewident dokonuje wszystkich znaczących osądów podczas wykonywania zlecenia oraz aby zapobiec niewłaściwemu wykorzystaniu pracy funkcji audytu wewnętrznego, planuje wykorzystać w mniejszym stopniu pracę tej funkcji i wykonać więcej pracy bezpośrednio: (zob. par. A15-A17)
  - (a) im więcej osądu zastosowano w:
    - (i) planowaniu i przeprowadzaniu stosownych procedur badania, oraz
    - (ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania, (zob. par. A18-A19)
  - (b) im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń ze szczególnym zwróceniem uwagi na ryzyka zidentyfikowane jako znaczące, (zob. par. A20-A22)
  - (c) im mniej odpowiednio status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz odpowiednie polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, oraz
  - (d) im niższy jest poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.
19. Biegły rewident ocenia również czy, całościowo, wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego w planowanym zakresie nadal skutkuje tym, że biegły rewident jest wystarczająco zaangażowany w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania. (Zob. par. A15-A22)

20. Biegły rewident, informując osoby sprawujące nadzór nad jednostką o ogólnym planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym)<sup>7</sup>, przedstawia w jaki sposób zaplanował wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego. (Zob. par. A23)

#### **Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego**

21. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, biegły rewident omawia z funkcją planowane wykorzystanie tej pracy jako podstawy do skoordynowania odpowiednich czynności każdego z nich. (Zob. par. A24-A26)
22. Biegły rewident zapoznaje się ze sprawozdaniami funkcji audytu wewnętrznego odnoszącymi się do pracy tej funkcji, którą biegły rewident planuje wykorzystać w celu uzyskania zrozumienia rodzaju i zakresu procedur badania, które wykonała funkcja oraz związanych z nimi ustaleń.
23. Biegły rewident przeprowadza wystarczające procedury badania na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, którą biegły rewident planuje wykorzystać, aby ustalić jej adekwatność dla celów badania, w tym ocenia, czy:
- (a) praca funkcji została odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana, objęta przeglądem i udokumentowana,
  - (b) uzyskane zostały wystarczające i odpowiednie dowody badania umożliwiające funkcji wyciągnięcie racjonalnych wniosków, oraz
  - (c) wyciągnięte wnioski są odpowiednie w danych okolicznościach a sprawozdania sporządzone przez funkcję są spójne z wynikami wykonanej pracy. (Zob. par. A27-A30)
24. Rodzaj i zakres procedur badania przeprowadzanych przez biegłego rewidenta stanowią odpowiedź na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę:
- (a) zakresu uwzględnionego osądu,
  - (b) oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
  - (c) zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, oraz
  - (d) poziomu kompetencji tej funkcji,<sup>8</sup> (zob. par. A27-A29)
- i obejmują ponowne przeprowadzenie niektórych prac. (Zob. par. A30)
25. Biegły rewident ocenia także, czy jego wnioski dotyczące funkcji audytu wewnętrznego opisane w paragrafie 15 niniejszego MSB oraz ustalenie rodzaju i zakresu wykorzystania pracy tej funkcji dla celów badania opisane w paragrafach 18-19 niniejszego MSB pozostają właściwe.

#### **Ustalanie czy, w których obszarach, i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy**

*Ustalanie czy audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania*

26. Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać biegłemu rewidentowi uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. (Zob. par. A31)

---

<sup>7</sup> MSB 260 (zmieniony), „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 15

<sup>8</sup> Zobacz paragraf 18



27. Jeżeli wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy nie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację, a biegły rewident planuje wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy podczas badania, biegły rewident ocenia istnienie i znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu i poziom kompetencji tych audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. Ocena przez biegłego rewidenta istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych obejmuje zapytanie skierowane do audytorów wewnętrznych dotyczące interesów i powiązań, które mogą tworzyć zagrożenia dla ich obiektywizmu. (Zob. par. A32-A34)
28. Biegły rewident nie wykorzystuje audytora wewnętrznego do udzielania bezpośredniej pomocy, jeżeli:
- (a) istnieją znaczące zagrożenia dla obiektywizmu audytora wewnętrznego lub
  - (b) audytorowi wewnętrznemu brakuje wystarczających kompetencji do przeprowadzenia zaproponowanej pracy. (Zob. par. A32-A34)

*Ustalanie rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy*

29. Podczas ustalania rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, oraz charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu, które są odpowiednie w danych okolicznościach, biegły rewident rozważa:
- (a) rozmiar osądu uwzględnionego w:
    - (i) planowaniu i przeprowadzaniu stosownych procedur badania, oraz
    - (ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania,
  - (b) oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, oraz
  - (c) ocenę przez biegłego rewidenta istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu i poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. (Zob. par. A35-A39)
30. Biegły rewident nie wykorzystuje audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, aby przeprowadzić procedury, które:
- (a) obejmują dokonywanie znaczących osądów podczas badania, (zob. par. A19)
  - (b) odnoszą się do wyżej oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia tam, gdzie osąd wymagany podczas przeprowadzania stosownych procedur badania lub oceny zgromadzonych dowodów badania jest większy niż ograniczony, (zob. par. A38)
  - (c) odnoszą się do pracy, w którą zaangażowani byli audytorzy wewnętrzni i która została już lub zostanie zgłoszona kierownictwu lub osobom sprawującym nadzór przez funkcję audytu wewnętrznego, lub
  - (d) odnoszą się do decyzji, które biegły rewident podejmuje zgodnie z niniejszym MSB odnośnie funkcji audytu wewnętrznego i wykorzystania jej pracy lub bezpośredniej pomocy. (Zob. par. A35-A39)
31. Po dokonaniu odpowiedniej oceny, czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy podczas badania, biegły rewident podczas komunikacji z osobami sprawującymi nadzór przedstawia podsumowanie planowanego

zakresu i rozłożenia w czasie badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym)<sup>9</sup>, przedstawia charakter i zakres planowanego wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, aby osiągnąć obustronne zrozumienie, że takie wykorzystanie nie jest nadmierne w okolicznościach danego zlecenia. (Zob. par. A39)

32. Biegły rewident ocenia, czy, łącznie, wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w planowanym zakresie razem z planowanym wykorzystaniem pracy funkcji audytu wewnętrznego, nadal skutkowałoby wystarczającym zaangażowaniem biegłego rewidenta w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania.

### Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy

33. Przed wykorzystaniem audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania, biegły rewident:

- (a) uzyskuje pisemną zgodę od upoważnionego przedstawiciela jednostki, że audytorzy wewnętrzni uzyskają zezwolenie na postępowanie zgodnie z instrukcjami biegłego rewidenta oraz że jednostka nie będzie ingerować w pracę, którą audytor wewnętrzny przeprowadza dla biegłego rewidenta, oraz
- (b) uzyskuje pisemną zgodę od audytorów wewnętrznych, że zachowają oni jako poufne specyficzne sprawy zgodnie z instrukcjami otrzymanymi od biegłego rewidenta oraz poinformują biegłego rewidenta o jakimkolwiek zagrożeniu dla ich obiektywizmu.

- ~~34. Biegły rewident kieruje, nadzoruje i dokonuje przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych podczas zlecenia zgodnie z MSB 220<sup>10</sup>. Podczas dokonywania tego:~~

- ~~(a) charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru oraz przeglądu uwzględniają, że audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki i odpowiadają na wynik oceny czynników opisanych w paragrafie 29 niniejszego MSB, oraz~~
- ~~(b) procedury przeglądu obejmują sprawdzenie przez biegłego rewidenta przedmiotowych dowodów badania dla niektórych prac wykonanych przez audytorów wewnętrznych.~~

~~Kierowanie, nadzór i przegląd przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych są wystarczające do tego, aby biegły rewident upewnił się, że audytorzy wewnętrzni uzyskali wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby poprzeć wnioski oparte na tej pracy. (Zob. par. A40-A41)~~

34. Biegły rewident kieruje, nadzoruje i dokonuje przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych podczas zlecenia zgodnie z MSB 220 (zmienionym)<sup>10</sup>. Podczas dokonywania tego:

- (a) charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru oraz przeglądu uwzględniają, że audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki i odpowiadają wynikowi oceny czynników opisanych w paragrafie 29 niniejszego MSB, oraz
- (b) procedury przeglądu obejmują sprawdzenie przez biegłego rewidenta bazowych dowodów badania dla niektórych prac wykonanych przez audytorów wewnętrznych.

---

<sup>9</sup> MSB 260 (zmieniony), paragraf 15.

<sup>10</sup> ~~MSB 220, „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”.~~

<sup>10</sup> MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”.

Kierowanie, nadzór i przegląd przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych są wystarczające do tego, aby biegły rewident ustalił, że audytorzy wewnętrzni uzyskali wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby poprzeć wnioski oparte na tej pracy. (Zob. par. A40-A41)

35. Podczas kierowania, nadzorowania i przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych, biegły rewident pozostaje wyczulony na oznaki, że oceny biegłego rewidenta opisane w paragrafie 27 nie są już odpowiednie.

### **Dokumentacja**

36. Jeżeli biegły rewident wykorzystuje pracę funkcji audytu wewnętrznego, to włącza do dokumentacji z badania:
- (a) ocenę:
    - (i) czy status organizacyjny tej funkcji oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,
    - (ii) poziomu kompetencji tej funkcji oraz
    - (iii) czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości,
  - (b) rodzaj i zakres pracy wykorzystanej oraz podstawy takiej decyzji, oraz
  - (c) procedury badania przeprowadzone przez biegłego rewidenta w celu oceny adekwatności wykorzystanej pracy.
37. Jeżeli biegły rewident wykorzystuje audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy podczas badania, to włącza do dokumentacji badania:
- (a) ocenę istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych oraz poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych wykorzystanych do udzielania bezpośredniej pomocy,
  - (b) podstawę decyzji dotyczącej charakteru i zakresu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych,
  - (c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy oraz datę i zakres tego przeglądu zgodnie z MSB 230<sup>11</sup>,
  - (d) pisemne zgody uzyskane od upoważnionego przedstawiciela jednostki oraz audytorów wewnętrznych zgodnie z paragrafem 33 niniejszego MSB, oraz
  - (e) dokumentację roboczą sporządzoną przez audytorów wewnętrznych, którzy udzielali bezpośredniej pomocy podczas zlecenia badania.

\*\*\*

---

<sup>11</sup> MSB 230, „Dokumentacja badania”.

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### Definicja funkcji audytu wewnętrznego (Zob. par. 2, 14(a))

A1. Cele i zakres funkcji audytu wewnętrznego zwykle zawierają czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane w celu oceny i poprawy skuteczności procesów nadzoru nad jednostką, zarządzania ryzykiem oraz kontroli wewnętrznej, takie jak poniższe:

#### *Czynności odnoszące się do nadzoru nad jednostką*

- Funkcja audytu wewnętrznego może oceniać proces nadzoru nad jednostką pod względem spełniania celów w zakresie etyki i wartości, zarządzania działalnością i odpowiedzialności, przekazywania informacji na temat ryzyka i kontroli odpowiednim obszarom organizacji oraz skuteczności komunikacji pomiędzy osobami sprawującymi nadzór, biegłymi rewidentami, audytorami wewnętrznymi i kierownictwem.

#### *Czynności odnoszące się do zarządzania ryzykiem*

- Funkcja audytu wewnętrznego może wspomagać jednostkę poprzez identyfikację i ocenę istotnego narażenia na ryzyko oraz przyczynianie się do poprawy zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej (w tym skuteczności procesu sprawozdawczości finansowej).
- Funkcja audytu wewnętrznego może przeprowadzać procedury wspomagające jednostkę w wykrywaniu oszustw.

#### *Czynności odnoszące się do kontroli wewnętrznej*

- Ocena kontroli wewnętrznej. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielona specyficzna odpowiedzialność za przegląd kontroli, ocenę ich działania oraz rekomendowanie ich ulepszeń. Realizując to, funkcja audytu wewnętrznego dostarcza zapewnienia na temat kontroli. Na przykład, funkcja audytu wewnętrznego może planować i przeprowadzać testy lub inne procedury, aby dostarczać zapewnienia kierownictwu i osobom sprawującym nadzór odnośnie zaprojektowania, wdrożenia i skuteczności działania kontroli wewnętrznej, w tym tych kontroli, które są stosowne dla badania.
- Sprawdzenie informacji finansowych i operacyjnych. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd środków wykorzystanych do identyfikacji, ujęcia, wyceny, klasyfikacji i raportowania informacji finansowych i operacyjnych oraz dokonywanie specyficznych zapytań o poszczególne pozycje, w tym szczegółowe testy transakcji, sald i procedur.
- Przegląd działalności operacyjnej. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd gospodarności, efektywności i skuteczności działalności operacyjnej, w tym niefinansowej działalności jednostki.
- Przegląd zgodności z przepisami prawa i regulacjami. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd zgodności z przepisami prawa, regulacjami i innymi zewnętrznymi wymogami oraz z politykami i zarządzeniami kierownika jednostki oraz innymi wymogami wewnętrznymi.

A2. Działalność podobna do wykonywanej przez funkcję audytu wewnętrznego może być wykonywana przez funkcje wewnątrz jednostki o innych nazwach. Niektóre lub wszystkie czynności funkcji audytu wewnętrznego mogą także zostać zleczone zewnętrznemu dostawcy usług. Ani nazwa funkcji, ani fakt, czy jest wykonywana przez jednostkę, czy przez zewnętrznego

dostawcę usług, nie są jedynymi przesłankami do określenia, czy biegły rewident może wykorzystać pracę tej funkcji, czy nie. Odpowiednie są raczej: rodzaj działalności; zakres, w jakim organizacyjny status funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych; kompetencje; oraz systematyczne i metodyczne podejście tej funkcji. Odwołania w niniejszym MSB do pracy funkcji audytu wewnętrznego obejmują stosowne działania innych funkcji lub zewnętrznych dostawców usług, które mają takie cechy.

~~A3. Dodatkowo, te osoby w jednostce, które mają obowiązki operacyjne i zarządcze oraz odpowiedzialność poza funkcją audytu wewnętrznego, mogą zwykle doświadczać zagrożeń dla swojego obiektywizmu, które mogą wykluczać je z traktowania ich jako części funkcji audytu wewnętrznego dla celów niniejszego MSB; pomimo tego mogą one przeprowadzać czynności kontrolne, które mogą być testowane zgodnie z MSB 330<sup>12</sup>. Z tego powodu, monitorowanie kontroli przeprowadzane przez właściciela – kierownika nie zostałoby uznane za ekwiwalent dla funkcji audytu wewnętrznego.~~

A3. Dodatkowo, te osoby w jednostce, których obowiązki operacyjne i zarządcze oraz odpowiedzialność wykraczają poza funkcję audytu wewnętrznego, zwykle napotykają na zagrożenia dla swojego obiektywizmu, które uniemożliwiają traktowanie ich jako części funkcji audytu wewnętrznego dla celów niniejszego MSB, chociaż mogą wykonywać kontrole, które mogą być testowane zgodnie z MSB 330<sup>12</sup>. Z tego powodu, monitorowanie kontroli przeprowadzanych przez zarządzającego właściciela nie byłoby uznawane za równoważne z funkcją audytu wewnętrznego.

A4. Podczas gdy cele funkcji audytu wewnętrznego jednostki i biegłego rewidenta są różne, funkcja ta może przeprowadzać procedury badania podobne do tych przeprowadzanych przez biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego. Jeżeli tak jest, biegły rewident może wykorzystać funkcję dla celów badania na jeden lub więcej następujących sposobów:

- do uzyskania informacji, które są stosowne dla oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem. W tym zakresie, MSB 315 (zmieniony)<sup>13</sup> wymaga od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia rodzaju obowiązków funkcji audytu wewnętrznego, jej statusu w organizacji, wykonanych lub zaplanowanych do wykonania czynności oraz skierowania zapytań do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli jednostka posiada taką funkcję); lub
- jeżeli nie jest to zabronione lub ograniczone w jakimś zakresie przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident, po odpowiedniej ocenie, może zdecydować o wykorzystaniu pracy, która została wykonana przez funkcję audytu wewnętrznego w trakcie okresu sprawozdawczego, częściowo zastępując dowody badania przewidziane do uzyskania bezpośrednio przez biegłego rewidenta.<sup>14</sup>

Dodatkowo, o ile nie jest to zabronione lub ograniczone w jakimś zakresie przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident może wykorzystać audytorów wewnętrznych do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem, nadzorem oraz podlegających

---

<sup>12</sup> ~~Zobacz paragraf 10.~~

<sup>12</sup> Zobacz paragraf 10.

<sup>13</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 6(a).

<sup>14</sup> Zobacz paragrafy 15-25.

przeglądowi przez biegłego rewidenta (określanych w niniejszym MSB jako „bezpośrednia pomoc”)<sup>15</sup>.

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

#### *Ocena funkcji audytu wewnętrznego*

Obiektywizm i kompetencje (Zob. par. 15(a)-(b))

- A5. Biegły rewident dokonuje zawodowego osądu przy ustalaniu, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania oraz charakteru i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana w danych okolicznościach.
- A6. Zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz poziom kompetencji tej funkcji, są szczególnie ważne przy ustalaniu, czy wykorzystać, a jeżeli tak, to charakter i zakres wykorzystania pracy tej funkcji, które są odpowiednie w danych okolicznościach.
- A7. Obiektywizm odnosi się do zdolności wykonywania tych zadań bez stronniczości, konfliktu interesów lub niezgodnego z prawem wpływu osób trzecich, mającego na celu obejście zawodowego osądu. Do czynników, które mogą wpływać na ocenę biegłego rewidenta, należą:
- czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego, w tym jej uprawnienia i odpowiedzialność, wspiera zdolność funkcji do bezstronności, wolności od konfliktu interesów lub niezgodnego z prawem wpływu osób trzecich, mającego na celu obejście zawodowego osądu; na przykład, czy funkcja audytu wewnętrznego przedstawia sprawozdania osobom sprawującym nadzór lub osobom upoważnionym z odpowiednimi uprawnieniami lub, jeżeli funkcja ta przedstawia sprawozdania kierownikowi jednostki, czy ma bezpośredni dostęp do osób sprawujących nadzór,
  - czy funkcja audytu wewnętrznego jest wolna od sprzecznych odpowiedzialności, na przykład z tytułu posiadania obowiązków zarządczych lub operacyjnych lub odpowiedzialności poza funkcją audytu wewnętrznego,
  - czy osoby sprawujące nadzór sprawują nadzór nad decyzjami personalnymi związanymi z funkcją audytu wewnętrznego, na przykład ustalając odpowiednie polityki wynagradzania,
  - czy istnieją jakiegokolwiek ograniczenia lub restrykcje nałożone na funkcję audytu wewnętrznego przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór, na przykład w przekazywaniu ustaleń funkcji audytu wewnętrznego biegłemu rewidentowi,
  - czy audytorzy wewnętrzni są członkami organizacji zawodowych, a członkostwo obliuguje ich do przestrzegania odpowiednich standardów zawodowych odnoszących się do obiektywizmu lub czy ich wewnętrzne polityki osiągają te same cele.
- A8. Kompetencje funkcji audytu wewnętrznego odnoszą się do osiągnięcia i utrzymania wiedzy i umiejętności tej funkcji jako całości na wymaganym poziomie, aby umożliwić przeprowadzenie przydzielonych zadań terminowo i zgodnie z mającymi zastosowanie standardami zawodowymi. Czynniki, które mogą wpływać na ustalenie biegłego rewidenta, obejmują następujące:

---

<sup>15</sup> Zobacz paragrafy 26-35.

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

A9. Obiektywizm i kompetencje mogą być postrzegane jako ciągłość. Im wyższy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury odpowiednio wspierające obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz im wyższy poziom kompetencji tej funkcji, tym bardziej prawdopodobne jest, że biegły rewident może wykorzystać pracę tej funkcji i w większej liczbie obszarów. Jednak status organizacyjny oraz stosowne polityki i procedury, które dostarczają silnego wsparcia dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych, nie mogą kompensować braku wystarczających kompetencji funkcji audytu wewnętrznego. Równocześnie, wysoki poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego nie może kompensować statusu organizacyjnego oraz polityk i procedur, które nie wspierają w odpowiedni sposób obiektywizmu audytorów wewnętrznych.

Zastosowanie systematycznego i metodycznego podejścia (Zob. par. 15(c))

~~A10. Zastosowanie systematycznego i metodycznego podejścia do planowania, wykonywania, nadzoru, przeglądu i dokumentowania swoich działań odróżnia czynności funkcji audytu wewnętrznego od innych działań w zakresie monitorowania kontroli, które mogą być prowadzone w jednostce.~~

A10. Zastosowanie systematycznego i metodycznego podejścia do planowania, wykonywania, nadzorowania, przeglądu i dokumentowania swoich działań odróżnia czynności funkcji audytu wewnętrznego od innych kontroli monitorujących, które mogą być przeprowadzane w jednostce.

~~A11. Czynniki, które mogą wpływać na ustalenie przez biegłego rewidenta, czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, obejmują:~~

- ~~istnienie, adekwatność i wykorzystanie udokumentowanych procedur audytu wewnętrznego lub wytycznych obejmujących takie obszary, jak oszacowanie ryzyka, plany pracy, dokumentacja i sprawozdawczość, których rodzaj i zakres są proporcjonalne do rozmiaru i okoliczności jednostki,~~

- ~~czy funkcja audytu wewnętrznego posiada odpowiednie polityki i procedury kontroli jakości, na przykład takie jak polityki i procedury opisane w MSKJ 116, które miałyby zastosowanie w przypadku funkcji audytu wewnętrznego (takie jak te dotyczące przywództwa, zarządzania zasobami ludzkimi oraz wykonywania zadań) lub wymogi kontroli jakości opisane w standardach opracowanych przez stosowne organizacje zawodowe dla audytorów wewnętrznych. Takie organizacje mogą także ustanawiać inne odpowiednie wymogi, takie jak przeprowadzanie okresowych zewnętrznych ocen jakości.~~

A11. Czynniki, które mogą wpływać na ustalanie przez biegłego rewidenta, czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, obejmują:

- istnienie, adekwatność i wykorzystanie udokumentowanych procedur audytu wewnętrznego lub wytycznych obejmujących takie obszary, jak oszacowanie ryzyka, plany pracy, dokumentacja i sprawozdawczość, których rodzaj i zakres są proporcjonalne do rozmiaru i okoliczności jednostki,
- czy funkcja audytu wewnętrznego posiada odpowiednie polityki i procedury kontroli jakości, na przykład polityki i procedury, które miałyby zastosowanie w przypadku funkcji audytu wewnętrznego (takie jak te dotyczące przywództwa, zarządzania zasobami ludzkimi oraz wykonywania zadań) lub wymogi kontroli jakości opisane w standardach opracowanych przez stosowne organizacje zawodowe dla audytorów wewnętrznych. Takie organizacje mogą także ustanawiać inne odpowiednie wymogi, takie jak przeprowadzanie okresowych zewnętrznych ocen jakości.

Okoliczności, w których praca funkcji audytu wewnętrznego nie może zostać wykorzystana (Zob. par. 16)

A12. Ocena przez biegłego rewidenta tego, czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury odpowiednio wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz, czy stosuje ona systematyczne i metodyczne podejście, mogą wskazywać, że ryzyka dotyczące jakości pracy tej funkcji są zbyt znaczące i w związku z tym nie jest odpowiednie wykorzystanie jakiegokolwiek pracy tej funkcji jako dowodów badania.

A13. Rozważenie czynników opisanych w paragrafach A7, A8 i A11 niniejszego MSB osobno i łącznie jest ważne, ponieważ pojedynczy czynnik jest często niewystarczający, aby wyciągnąć wniosek, że praca funkcji audytu wewnętrznego nie może zostać wykorzystana dla celów badania. Na przykład status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego jest szczególnie ważny podczas oceny zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych. Jeżeli funkcja audytu wewnętrznego przekazuje sprawozdania kierownikowi jednostki, mogłoby to zostać uznane za znaczące zagrożenie dla obiektywizmu tej funkcji, chyba że inne czynniki, takie jak te opisane w paragrafie A7 niniejszego MSB, łącznie dostarczają wystarczających zabezpieczeń, aby zmniejszyć to zagrożenie do akceptowalnego poziomu.

A14. Dodatkowo, Kodeks IESBA<sup>17</sup> stanowi, że zagrożenie autokontroli powstaje, gdy biegły rewident akceptuje zlecenie przeprowadzenia usług w zakresie audytu wewnętrznego badanemu klientowi,

---

<sup>16</sup> Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

<sup>17</sup> Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych „Kodeks etyki zawodowych księgowych” (Kodeks IESBA), sekcja 290.194.



a wyniki tych usług będą wykorzystane w trakcie przeprowadzania badania. Wynika to z faktu, iż istnieje możliwość, że zespół przeprowadzający zlecenie wykorzysta wyniki usługi w zakresie audytu wewnętrznego bez właściwej oceny tych wyników lub bez zastosowania takiego samego poziomu zawodowego sceptycyzmu, jaki zastosowałyby, gdyby prace w zakresie audytu wewnętrznego zostały wykonane przez osoby, które nie są zatrudniane przez tę samą firmę. Kodeks IESBA<sup>18</sup> omawia zakazy, które mają zastosowanie w określonych okolicznościach oraz zabezpieczenia, które mogą być zastosowane, aby zmniejszyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu w innych okolicznościach.

*Ustalenie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może zostać wykorzystana*

Czynniki wpływające na ustalenie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może zostać wykorzystana (Zob. par. 17-19)

- A15. Gdy biegły rewident ustalił już, że praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania, pierwszą kwestią do rozważenia jest to, czy planowany rodzaj i zakres pracy funkcji audytu wewnętrznego, który został wykonany lub jest przewidziany do wykonania, jest odpowiedni dla ogólnej strategii badania oraz planu badania, które biegły rewident opracował zgodnie z MSB 300<sup>19</sup>.
- A16. Przykłady pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może być wykorzystana przez biegłego rewidenta, obejmują:
- testy skuteczności działania kontroli,
  - procedury wiarygodności zawierające ograniczony osąd,
  - obserwacje spisu z natury zapasów,
  - śledzenie w systemie informacyjnym transakcji stosownych dla sprawozdawczości finansowej,
  - testy przestrzegania wymogów regulacyjnych,
  - w niektórych okolicznościach, badania lub przeglądy informacji finansowych jednostek zależnych, które nie są znaczącymi częściami składowymi grupy (gdy nie powoduje to konfliktu z wymogami MSB 600)<sup>20</sup>.
- A17. Na ustalenie przez biegłego rewidenta planowanego rodzaju i zakresu wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego będzie miała wpływ ocena przez biegłego rewidenta zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury odpowiednio wspierają obiektywizm audytorów wewnętrzných oraz poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, opisana w paragrafie 18 niniejszego MSB. Dodatkowo, rozmiar osądu niezbędnego przy planowaniu, wykonaniu i ocenie takiej pracy oraz zaadresowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, są danymi wejściowymi do ustalenia biegłego rewidenta. Ponadto, istnieją okoliczności, w których biegły rewident nie może wykorzystać pracy funkcji audytu wewnętrznego dla celów badania, jak zostało to opisane w paragrafie 16 niniejszego MSB.

<sup>18</sup> Kodeks IESBA, sekcja 290.190-290.195.

<sup>19</sup> MSB 300, „Planowanie badania sprawozdania finansowego”.

<sup>20</sup> MSB 600, „Szczególne rozważania - Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”.

Osądy w planowaniu i przeprowadzaniu procedur badania oraz ocenie wyników (Zob. par. 18(a), 30(a))

A18. Im więcej osądu trzeba zastosować przy planowaniu i przeprowadzaniu procedur badania oraz ocenie dowodów badania, tym więcej procedur biegły rewident będzie musiał wykonać bezpośrednio, zgodnie z paragrafem 18 niniejszego MSB, ponieważ wykorzystanie wyłącznie pracy funkcji audytu wewnętrznego nie dostarczy biegłemu rewidentowi wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A19. Ponieważ biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania, musi on dokonywać znaczących osądów w trakcie zlecenia badania zgodnie z paragrafem 18. Znaczące osądy obejmują następujące kwestie:

- oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia,
- ocenę wystarczalności wykonanych testów,
- ocenę odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki założenia kontynuacji działalności,
- ocenę znaczących szacunków księgowych oraz
- ocenę adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym oraz innych spraw wpływających na sprawozdanie biegłego rewidenta.

Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (Zob. par. 18(b))

A20. Dla poszczególnego salda konta, grupy transakcji lub ujawnienia, im wyżej oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, tym więcej osądu jest zazwyczaj zaangażowane w planowanie i wykonywanie procedur badania oraz ocenę ich wyników. W takich okolicznościach biegły rewident będzie musiał wykonać więcej procedur bezpośrednio zgodnie z paragrafem 18 niniejszego MSB i, odpowiednio, wykorzystać mniej pracy funkcji audytu wewnętrznego w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ponadto, jak zostało wyjaśnione w MSB 200<sup>21</sup>, im wyżej oszacowane są ryzyka istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące dowody badania będą wymagane przez biegłego rewidenta, a w związku z tym biegły rewident będzie musiał wykonać więcej pracy bezpośrednio.

~~A21. Jak wyjaśniono w MSB 315 (zmienionym)<sup>22</sup>, znaczące ryzyka wymagają szczególnego rozważenia w trakcie badania i w związku z tym zdolność biegłego rewidenta do wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego związana ze znaczącymi ryzykami będzie ograniczona do procedur, które obejmują ograniczony osąd. Dodatkowo, gdy ryzyka istotnego zniekształcenia są inne niż niskie, nie jest prawdopodobne, że wykorzystanie wyłącznie pracy funkcji audytu wewnętrznego obniży ryzyko badania do akceptowalnego niskiego poziomu i wyeliminuje potrzebę przeprowadzenia niektórych testów bezpośrednio przez biegłego rewidenta.~~

A21. Jak wyjaśniono w MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>22</sup>, znaczące ryzyka to ryzyka oszacowane blisko górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego, a zatem możliwość korzystania przez audytora zewnętrznego z pracy funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do znaczących ryzyk będzie ograniczona do procedur, które wymagają ograniczonego osądu. Ponadto, gdy ryzyka istotnego zniekształcenia są inne niż niskie, jest mało prawdopodobne, aby wykorzystanie

---

<sup>21</sup> MSB 200, paragraf A31.

~~<sup>22</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 4(e).~~

<sup>22</sup> MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(l).

pracy samej tylko funkcji audytu wewnętrznego obniżyło ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu i wyeliminowało konieczność wykonywania niektórych testów bezpośrednio przez audytora zewnętrznego.

- A22. Przeprowadzenie procedur zgodnie z niniejszym MSB może spowodować, że biegły rewident ponownie oceni oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. W rezultacie, może to wpływać na ustalenie biegłego rewidenta, czy wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego i, czy dalsze stosowanie niniejszego MSB jest konieczne.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 20)

- A23. Zgodnie z MSB 260 (zmienionym)<sup>23</sup>, od biegłego rewidenta wymaga się przekazania osobom sprawującym nadzór podsumowania planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania. Planowane wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego jest integralną częścią ogólnej strategii badania biegłego rewidenta i w związku z tym jest odpowiednie dla osób sprawujących nadzór, aby zrozumiały proponowane podejście do badania.

### **Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego**

*Omówienie i koordynacja z funkcją audytu wewnętrznego (Zob. par. 21)*

- A24. Omawiając z funkcją audytu wewnętrznego planowane wykorzystanie jej pracy jako podstawy skoordynowania odpowiednich działań, przydatne może być poruszenie następujących kwestii:

- rozłożenia w czasie takiej pracy,
- rodzaju wykonywanej pracy,
- rozmiaru zakresu badania,
- istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) oraz istotności wykonawczej,
- proponowanych metod doboru pozycji do próby i wielkości próbek,
- dokumentacji wykonanej pracy,
- procedur przeglądu i sprawozdawczości.

- A25. Koordynacja pomiędzy biegłym rewidentem a funkcją audytu wewnętrznego jest skuteczna, gdy na przykład:

- dyskusje odbywają się w odpowiednich odstępach czasu w trakcie okresu sprawozdawczego,
- biegły rewident informuje funkcję audytu wewnętrznego o znaczących sprawach, które mogą dotyczyć tej funkcji,
- biegły rewident uzyskuje porady i ma dostęp do odpowiednich sprawozdań funkcji audytu wewnętrznego oraz jest informowany o wszelkich znaczących sprawach, które zwróciły uwagę tej funkcji, gdy takie sprawy mogą dotyczyć pracy biegłego rewidenta, przez co biegły rewident jest w stanie rozważyć skutki takich spraw dla zlecenia badania.

---

<sup>23</sup> MSB 260 (zmieniony), paragraf 15.

A26. MSB 200<sup>24</sup> omawia znaczenie planowania i przeprowadzania badania przez biegłego rewidenta z zawodowym sceptycyzmem, w tym wyczulenie na informacje, które poddają w wątpliwość wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania. W związku z tym komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego w trakcie trwania zlecenia może dostarczyć audytorom wewnętrznym możliwości zwrócenia uwagi biegłego rewidenta na sprawy, które mogą dotyczyć jego pracy<sup>25</sup>. Biegły rewident jest wtedy w stanie wziąć takie informacje pod uwagę podczas identyfikacji i oszacowania przez niego ryzyk istotnego zniekształcenia. Dodatkowo, jeżeli taka informacja może wskazywać na podwyższone ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego lub może dotyczyć jakiegoś rzeczywistego, podejrzanego lub zarzucanego oszustwa, biegły rewident może wziąć to pod uwagę przy identyfikacji przez niego ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa, zgodnie z MSB 240.<sup>26</sup>

*Procedury ustalania odpowiedniości pracy funkcji audytu wewnętrznego (Zob. par. 23-24)*

A27. Procedury badania biegłego rewidenta w odniesieniu do dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, którą biegły rewident planuje wykorzystać dostarczają podstawy do oceny ogólnej jakości pracy tej funkcji oraz obiektywizmu z jakim została ona wykonana.

A28. Procedury, które biegły rewident może wykonać w celu oceny jakości wykonanej pracy i wniosków wyciągniętych przez funkcję audytu wewnętrznego, oprócz ponownego przeprowadzenia zgodnie z paragrafem 24, zawierają:

- kierowanie zapytań do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego,
- obserwację procedur przeprowadzanych przez funkcję audytu wewnętrznego,
- przegląd programu pracy funkcji audytu wewnętrznego oraz dokumentacji roboczej.

A29. Im więcej osądu występuje, tym wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, im niższy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosownych polityk i procedur odpowiednio wspierających obiektywizm audytorów wewnętrznym, lub im niższy poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, tym więcej procedur badania biegły rewident potrzebuje wykonać na dorobku pracy tej funkcji, aby wesprzeć decyzję o wykorzystaniu pracy tej funkcji w uzyskiwaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których zostanie oparta opinia z badania.

*Ponowne przeprowadzenie (Zob. par. 24)*

A30. Dla celów niniejszego MSB, ponowne przeprowadzenie obejmuje niezależne przeprowadzenie procedur przez biegłego rewidenta, aby potwierdzić wnioski wyciągnięte przez funkcję audytu wewnętrznego. Ten cel może zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie pozycji już sprawdzonych przez funkcję audytu wewnętrznego lub gdy przeprowadzenie tego nie jest możliwe, ten sam cel może również zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie wystarczających innych podobnych pozycji, które nie były sprawdzane przez funkcję audytu wewnętrznego. Ponowne przeprowadzenie dostarcza bardziej przekonujących dowodów w zakresie odpowiedniości pracy funkcji audytu wewnętrznego w porównaniu z innymi procedurami, jakie biegły rewident może

---

<sup>24</sup> MSB 200, paragrafy 15 i A20.

<sup>25</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A120.

<sup>26</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A11 w związku z MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”.

wykonać, opisanymi w paragrafie A28. Chociaż nie jest konieczne, aby biegły rewident dokonywał ponownego przeprowadzenia w każdym obszarze pracy funkcji audytu wewnętrznego, który jest wykorzystany, trochę ponownego przeprowadzenia na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, jest wymagane, gdy biegły rewident planuje wykorzystanie zgodnie z paragrafem 24. Bardziej prawdopodobne jest, że biegły rewident skoncentruje ponowne przeprowadzenie na tych obszarach, w których w większym zakresie został zastosowany przez funkcję audytu wewnętrznego osąd w planowaniu, przeprowadzaniu i ocenie wyników procedur badania oraz w obszarach obciążonych wyższym ryzykiem istotnego zniekształcenia.

**Ustalanie czy, w których obszarach, i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy**

*Ustalanie czy audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania (Zob. par. 5, 26-28)*

- A31. W systemach prawnych, gdzie przepisy prawa lub regulacja zabraniają biegłemu rewidentowi wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, odpowiednie jest, aby biegli rewidentzi grupy rozważyli, czy zakaz rozciąga się także na biegłych rewidentów części składowych grupy, a jeżeli tak, aby poruszyli to w komunikacji do biegłych rewidentów części składowych grupy.<sup>27</sup>
- A32. Jak stwierdzono w paragrafie A7 niniejszego MSB, obiektywizm odnosi się do zdolności do przeprowadzenia proponowanej pracy nie dopuszczając do stronniczości, konfliktu interesów lub niezgodnego z prawem wpływu innych osób, mających na celu obejście zawodowego osądu. Podczas oceny istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytora wewnętrznego, następujące czynniki mogą być odpowiednie:
- zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego i odpowiednie polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,<sup>28</sup>
  - powiązania rodzinne i personalne z osobą pracującą w jednostce, lub odpowiedzialną za aspekt jednostki, którego dotyczy praca,
  - związek z komórką lub departamentem w jednostce, do której odnosi się praca,
  - znaczące interesy finansowe w jednostce, inne niż wynagrodzenie na warunkach zgodnych z tymi mającymi zastosowanie do innych pracowników o podobnym poziomie stażu pracy.

Materiały wydane przez organizacje zawodowe dla audytorów wewnętrznych mogą dostarczać dodatkowych przydatnych wytycznych.

- A33. Mogą także istnieć pewne okoliczności, w których znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu audytora wewnętrznego jest takiego rodzaju, że nie istnieją żadne zabezpieczenia, które mogłyby zmniejszyć je do akceptowalnego poziomu. Na przykład, ze względu na to, że znaczenie pracy w kontekście badania wpływa na odpowiedniość zabezpieczeń, paragraf 30 (a) i (b) zabraniają wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w odniesieniu do przeprowadzania procedur, które obejmują dokonywanie znaczących osądów podczas badania lub odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia oszacowanych jako wyższe tam, gdzie osąd wymagany podczas przeprowadzania stosownych procedur badania lub dokonywania oceny

<sup>27</sup> MSB 600, paragraf 40(b).

<sup>28</sup> Zobacz paragraf A7.

zgromadzonych dowodów badania jest większy niż ograniczony. Taki przypadek wystąpiłby także tam, gdzie przedmiotowa praca tworzy zagrożenie autokontroli, z którego to powodu audytorom wewnętrznym zabrania się przeprowadzania procedur w okolicznościach opisanych w paragrafie 30 (c) i (d).

A34. Podczas oceny poziomu kompetencji audytora wewnętrznego, wiele z czynników opisanych w paragrafie A8 niniejszego MSB, zastosowanych w kontekście poszczególnych audytorów wewnętrznych oraz pracy, do której mogą oni zostać przydzieleni, może być odpowiednich.

*Ustalanie rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy (Zob. par. 29-31)*

A35. Paragrafy A15-A22 niniejszego MSB dostarczają stosownych wytycznych podczas ustalania rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym.

A36. Podczas ustalania rodzaju pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, biegły rewident zachowuje ostrożność, aby ograniczać taką pracę do tych obszarów, które są odpowiednie do przydzielenia. Przykłady czynności i zadań, które byłyby nieodpowiednie, aby wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, obejmują następujące czynności i zadania:

- omówienie ryzyk oszustwa, jednakże biegli rewidenty mogą kierować zapytania do audytorów wewnętrznych na temat ryzyk oszustwa w organizacji zgodnie z MSB 315 (zmienionym),<sup>29</sup>
- ustalanie niezapowiedzianych procedur badania jak wskazano w MSB 240.

A37. Podobnie, ponieważ zgodnie z MSB 505<sup>30</sup> od biegłego rewidenta wymaga się utrzymania kontroli nad żądaniami zewnętrznych potwierdzeń i oceny wyników procedur potwierdzeń zewnętrznych, nie byłoby odpowiednie przydzielenie tych obowiązków audytorom wewnętrznym. Jednakże audytorzy wewnętrzni mogą pomagać w gromadzeniu informacji niezbędnych biegłemu rewidentowi, aby wyjaśnić wyjątki w odpowiedziach na potwierdzenia.

A38. Rozmiar zaangażowanego osądu oraz ryzyko istotnego zniekształcenia są także stosowne przy ustalaniu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy. Na przykład w okolicznościach, w których wycena należności została oszacowana jako obszar wyższego ryzyka, biegły rewident mógłby przydzielić sprawdzenie dokładności wiekowania audytorowi wewnętrznemu udzielającemu bezpośredniej pomocy. Jednakże, ponieważ ocena odpowiedniości rezerwy opartej na wiekowaniu obejmowałaby osąd większy niż ograniczony, nie byłoby odpowiednie, aby przydzielić tę drugą procedurę audytorowi wewnętrznemu udzielającemu bezpośredniej pomocy.

A39. Bez względu na kierowanie, nadzorowanie i przegląd przez biegłego rewidenta, nadmierne wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy może wpływać na postrzeżenie dotyczące niezależności zlecenia zewnętrznego badania.

#### **Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy (Zob. par. 34)**

A40. Ponieważ osoby w funkcji audytu wewnętrznego nie są niezależne od jednostki, co jest wymagane od biegłego rewidenta podczas wyrażania opinii na temat sprawozdania finansowego,

---

<sup>29</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 6(a).

<sup>30</sup> MSB 505, „Potwierdzenia zewnętrzne”, paragrafy 7 i 16.

kierowanie, nadzorowanie i przegląd przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych udzielających bezpośredniej pomocy, będą zazwyczaj innego rodzaju i będą bardziej rozległe niż wtedy, gdy członkowie zespołu przeprowadzającego zlecenie wykonują pracę.

- A41. Podczas kierowania audytorami wewnętrznymi, biegły rewident może, na przykład, przypominać audytorom wewnętrznym o zwracaniu biegłemu rewidentowi uwagi na kwestie dotyczące rachunkowości i badania zidentyfikowane w trakcie badania. Podczas dokonywania przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych, rozważania biegłego rewidenta obejmują rozważenie, czy uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie w danych okolicznościach oraz, czy wspierają wyciągnięte wnioski.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 610 (zmieniony 2013) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 610 (zmieniony 2013) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 610 (zmieniony 2013) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 610 (zmieniony 2013), *Using the Work of Internal Auditors*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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