

MIĘDZYNARODOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 315
ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO
ZNIEKSZTAŁCENIA DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI
I JEJ OTOCZENIA

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Data wejścia w życie	2
Cele	3
Definicje	4
Wymogi	
Procedury oceny ryzyka i związane z tym czynności	5-10
Poznanie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki	11-24
Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia	25-31
Dokumentacja	32
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Procedury oceny ryzyka i związane z tym czynności.....	A1-A16
Poznanie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki	A17-A104
Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia	A105-A130
Dokumentacja	A131-A134
Załącznik 1: Składniki kontroli wewnętrznej	
Załącznik 2: Warunki i zdarzenia mogące wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia	

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej (MSRF) 315 „Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia” należy odczytywać w powiązaniu z MSRF 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej (MSRF) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za rozpoznanie i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki.

Data wejścia w życie

2. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

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

Definicje

4. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:
 - (a) Stwierdzenia – wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownictwa, zawarte w sprawozdaniach finansowych, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić.
 - (b) Ryzyko gospodarcze – ryzyko wynikające ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które może ujemnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia celów i realizowania swoich strategii lub na niewłaściwe określenie celów i strategii.
 - (c) Kontrola wewnętrzna – proces zaprojektowany, wdrożony i wykonywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownictwo i innych pracowników, mający dostarczyć wystarczającej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności działalności oraz przestrzegania odnośnych praw i regulacji są realizowane. Termin „kontrola” dotyczy aspektów jednego lub kilku elementów składowych kontroli wewnętrznej.
 - (d) Procedury oceny ryzyka – procedury badania przeprowadzane dla poznania jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co

umożliwia rozpoznanie i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia niezależnie od tego czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdania finansowego oraz stwierdzeń.

- (e) Znaczące ryzyko – rozpoznane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnej uwagi podczas badania.

Wymogi

Procedury oceny ryzyka i związane z tym czynności

5. Biegły rewident przeprowadza* procedury oceny ryzyka celem uzyskania podstaw do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń. Same procedury oceny ryzyka nie zapewniają jednak wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których podstawie można by oprzeć opinię z badania. (Zob. par. A1-A5)
6. Procedury oceny ryzyka obejmują:
 - (a) Zapytania do kierownictwa oraz innych osób w jednostce, które mogą według osądu biegłego rewidenta posiadać informacje, pomocne w rozpoznaniu ryzyka istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa lub błędu. (Zob. par. A6)
 - (b) Procedury analityczne. (Zob. par. A7-A10)
 - (c) Obserwacje i inspekcje. (Zob. par. A11)
7. Biegły rewident rozważa, czy informacje uzyskane w toku procesu akceptacji klienta lub kontynuacji z nim współpracy są przydatne do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia.
8. Jeżeli partner odpowiedzialny za badanie wykonał innego rodzaju zlecenia na rzecz jednostki, to rozważa, czy uzyskane przez niego informacje są przydatne do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia.
9. Jeżeli biegły rewident zamierza wykorzystać informacje uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką oraz procedur badania przeprowadzonych podczas wcześniejszych badań, to ustala, czy od czasu poprzednich badań nastąpiły zmiany mogące wpłynąć na przydatność tych informacji dla badania. (Zob. par. A12-A13)

* Uw. tłum. – stosowane w każdym MSRF w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSRF.

10. Partner odpowiedzialny za badanie oraz pozostali kluczowi członkowie zespołu wykonującego badanie omawiają podatność sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie oraz stosowanie – z uwagi na fakty i okoliczności właściwe jednostce – mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Partner odpowiedzialny za badanie określa, o których zagadnieniach należy poinformować członków zespołu wykonującego badanie nieuczestniczących w naradzie. (Zob. par. A14-A16)

Poznanie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki

Jednostka i jej środowisko

11. Biegły rewident poznaje:
- (a) Ważne branżowe, regulacyjne i inne czynniki zewnętrzne, w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A17-A22)
 - (b) Charakter jednostki, w tym:
 - (i) jej działalność,
 - (ii) jej strukturę właścicielską i zarządczą,
 - (iii) rodzaje inwestycji, które jednostka dokonuje i planuje dokonać, w tym inwestycje w jednostkach specjalnego przeznaczenia oraz
 - (iv) strukturę jednostki i sposób jej finansowania,aby umożliwić biegłemu rewidentowi zrozumienie grup transakcji, sald i ujawnianych informacji, oczekiwanych w sprawozdaniach finansowych. (Zob. par. A23-A27)
 - (c) Dokonany przez jednostkę dobór i sposób stosowania zasad (polityki) rachunkowości, w tym przyczyny ich zmian. Biegły rewident ocenia, czy zasady (polityka) rachunkowości jednostki są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami rachunkowości stosowanymi w danej branży. (Zob. par. A28)
 - (d) Cele i strategie jednostki oraz związane z nimi ryzyka działalności gospodarczej, które mogą wywołać ryzyko istotnego zniekształcenia. (Zob. par. A29-A35)
 - (e) Sposób pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. (Zob. par. A36-A41)

Kontrola wewnętrzna jednostki

12. Biegły rewident zapoznaje się z kontrolą wewnętrzną znaczącą dla badania. Chociaż większość kontroli znaczących dla badania dotyczy sprawozdawczo-

ści finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania. Jest sprawą zawodowego osądu biegłego rewidenta ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest znacząca dla badania. (Zob. par. A42-A65)

Rodzaj i zakres rozpoznania znaczących kontroli

13. Zapoznając się z kontrolami, które są znaczące dla badania, biegły rewident ocenia koncepcję tych kontroli oraz ustala, czy zostały wdrożone, przeprowadzając procedury badania w uzupełnieniu zapytań kierowanych do pracowników jednostki. (Zob. par. A66-68)

Składniki kontroli wewnętrznej

Środowisko kontroli

14. Biegły rewident poznaje środowisko kontroli. Częścią tej wiedzy jest ocena przez biegłego rewidenta czy:
 - (a) Kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór stworzyło i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego zachowania oraz
 - (b) Mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie należytą podstawę dla innych składników kontroli wewnętrznej czy te inne składniki nie są osłabiane przez słabości środowiska kontroli. (Zob. par. A69-A78)

Proces oceny ryzyka przez jednostkę

15. Biegły rewident ustala, czy w jednostce działa proces:
 - (a) Rozpoznania ryzyka gospodarczego znaczącego dla celów sprawozdawczości finansowej.
 - (b) Oceny znaczenia tego ryzyka.
 - (c) Oceny prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka oraz
 - (d) Decydowania o podejmowaniu działań stanowiących reakcję na to ryzyko. (Zob. par. A79)
16. Jeżeli jednostka ustanowiła taki proces (określany dalej jako „proces oceny ryzyka przez jednostkę”) biegły rewident poznaje ten proces oraz jego skutki. Jeżeli biegły rewident rozpoznaje ryzyko istotnego zniekształcenia, którego kierownictwu nie udało się rozpoznać, to ocenia, czy ryzyko to jest tego rodzaju, iż mogło zostać rozpoznane w procesie oceny ryzyka przez jednostkę. Jeżeli ryzyko takie występuje, biegły rewident ustala, dlaczego proces zawiódł przy jego rozpoznaniu i ocenia, czy proces jest odpowiedni w danych okolicznościach lub czy z uwagi na proces oceny ryzyka przez jednostkę występuje istotna słabość kontroli wewnętrznej.

17. Jeżeli jednostka nie ustanowiła takiego procesu lub proces taki stosuje ad hoc, to biegły rewident dowiaduje się u kierownictwa, czy ryzyka gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej zostały rozpoznane i w jaki sposób na nie zareagowano. Biegły rewident ocenia, czy brak udokumentowanego procesu oceny ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni w danych okolicznościach albo ustala, że stanowi to znaczącą słabość kontroli wewnętrznej jednostki. (Zob. par. A80)

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

18. Biegły rewident poznaje system informacyjny, w tym powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej, a w szczególności dotyczące:
- (a) Grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdań finansowych.
 - (b) Procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informatycznej, jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje są zapoczątkowywane, rejestrowane, przetwarzane, i – gdy to niezbędne – poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniach finansowych.
 - (c) Powiązanych zapisów księgowych, podbudowujących informacji i specyficznych sald w sprawozdaniach finansowych, stosowanych do zapoczątkowywania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji, w tym korygowania niepoprawnych informacji oraz sposobu przenoszenia informacji do księgi głównej. Zapisy te mogą być dokonywane ręcznie lub elektronicznie.
 - (d) Sposobu w jaki system informacyjny ujmuje zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, znaczące dla sprawozdań finansowych.
 - (e) Procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdań finansowych jednostki łącznie ze znaczącymi wartościami szacunkowymi i ujawnieniami informacji oraz
 - (f) Kontroli zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów stosowanych do księgowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt. (Zob. par. A81-A85)
19. Biegły rewident poznaje sposób, w jaki jednostka komunikuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym o: (Zob. par. A86-A87)
- (a) Wymianie informacji między kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór oraz
 - (b) Informacjach przekazywanych na zewnątrz, takich jak na rzecz organów regulacyjnych.

Działania kontrolne znaczące dla badania

20. Biegły rewident poznaje działania kontrolne znaczące dla badania, których poznanie jest według jego osądu niezbędne do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz dobrania dalszych procedur badania odpowiednich do ocenionego ryzyka. Badanie nie wymaga poznania działania wszystkich kontroli dotyczących poszczególnych znaczących grup transakcji, sald kont i informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych lub każdego ze stwierdzeń ich dotyczących. (Zob. par. A88-A94)
21. Poznając działania kontroli jednostki, biegły rewident poznaje także sposób, w jaki jednostka zareagowała na ryzyko wynikające z technologii informatycznej. (Zob. par. A95-A97)

Nadzorowanie kontroli

22. Biegły rewident zapoznaje się z głównymi działaniami podejmowanymi przez jednostkę w celu nadzorowania kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, łącznie z tymi działaniami kontrolnymi, które są znaczące dla badania oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych korygujących słabości jej kontroli. (Zob. par. A98 - A100)
23. Jeżeli w jednostce działa funkcja audytu wewnętrznego¹ biegły rewident, w celu ustalenia, czy jest prawdopodobne, aby funkcja audytu wewnętrznego mogła być znacząca dla badania, poznaje następujące jej elementy:
 - (a) Rodzaj odpowiedzialności przypisanej funkcji audytu wewnętrznego oraz sposób jej włączenia w strukturę organizacyjną jednostki oraz
 - (b) Działania jakie są lub będą wykonywane w ramach funkcji audytu wewnętrznego. (Zob. par. A101 - A103)
24. Biegły rewident poznaje źródło informacji służących do przeprowadzania działań nadzorczych przez jednostkę oraz podstawę, która pozwala kierownictwu uznać te informacje za wystarczająco wiarygodne do tego celu. (Zob. par. A104)

Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia

25. Biegły rewident rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia:
 - (a) Na poziomie sprawozdania finansowego oraz (Zob. par. A105 - A108)
 - (b) Na poziomie grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji (Zob. par. A109 - A113)

co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.

¹ Termin „funkcja audytu wewnętrznego” jest zdefiniowany w MSRF 610 „Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych”, paragraf 7(a) jako: „Działania ustanowione lub świadczone jako usługa na rzecz jednostki. Funkcja ta obejmuje między innymi sprawdzanie, ocenę i nadzorowanie poprawności i skuteczności działania kontroli wewnętrznej”.

26. W tym celu biegły rewident:
- (a) Rozpoznaje ryzyko poprzez proces poznania jednostki i jej otoczenia, w tym odnośnych kontroli, dotyczących ryzyka oraz rozpatrzenia grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych. (Zob. par. A114 - A115)
 - (b) Ocenia rozpoznane ryzyko i stwierdza, czy w stopniu rozległym dotyczy ono sprawozdań finansowych jako całości i wpływa potencjalnie na wiele stwierdzeń.
 - (c) Wiąże rozpoznane ryzyko z tym, co może być błędne na poziomie stwierdzeń, biorąc pod uwagę te odpowiednie kontrole, które biegły rewident zamierza sprawdzić oraz (Zob. par. A116 - A118)
 - (d) Rozważa prawdopodobieństwo zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz czy potencjalne zniekształcenie jest tak duże, iż może doprowadzić do istotnego zniekształcenia.

Ryzyko wymagające szczególnej uwagi podczas badania

27. Elementem oceny ryzyka opisanego w paragrafie 25 jest ustalenie przez biegłego rewidenta, czy rozpoznane ryzyko stanowi według jego osądu ryzyko znaczące. Na podstawie tego osądu biegły rewident wyklucza skutki rozpoznanych kontroli dotyczących tego ryzyka.
28. Dokonując osądu, które ryzyka są znaczące, biegły rewident bierze przynajmniej pod uwagę:
- (a) Czy ryzyko jest ryzykiem oszustwa.
 - (b) Czy ryzyko wiąże się z ostatnimi znacznymi zmianami w gospodarce, rachunkowości i innych dziedzinach i dlatego wymaga specjalnej uwagi.
 - (c) Złożoność transakcji.
 - (d) Czy ryzyko wiąże się ze znaczącymi transakcjami z podmiotami powiązanymi.
 - (e) Stopień subiektywizmu przy wycenie informacji finansowych, których dotyczy ryzyko, a w szczególności tych wycen, z którymi wiąże się poważna niepewność wyceny oraz
 - (f) Czy ryzyko dotyczy znaczących transakcji nie wchodzących w normalny tok działalności jednostki lub transakcji, które z innych względów wydają się nietypowe. (Zob. par. A119 - A123)
29. Jeżeli biegły rewident stwierdził istnienie znaczącego ryzyka, zapoznaje się z kontrolami jednostki, w tym z działaniami kontrolnymi, odnoszącymi się do tego ryzyka. (Zob. par. A124 - A126)

Ryzyko, w przypadku którego same procedury badania wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania

30. W przypadku niektórych rodzajów ryzyka biegły rewident może osądzić, że wyłącznie na podstawie procedur badania wiarygodności nie jest możliwe ani praktycznie wykonalne uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ryzyka takie mogą wynikać z niewłaściwego lub niekompletnego rejestrowania rutynowych i znaczących grup transakcji gospodarczych lub sald, których cechy pozwalają na wysoce zautomatyzowane przetwarzanie bez udziału lub przy niewielkim udziale ręcznej obsługi. W takich przypadkach kontrole jednostki nad tego rodzaju ryzykami są ważne dla badania i dlatego biegły rewident zapoznaje się z nimi. (Zob. par. A127 - A129)

Weryfikacja oceny ryzyka

31. Dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń może ulegać zmianie w toku badania na skutek uzyskania dodatkowych dowodów badania. W przypadku gdy biegły rewident, w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur lub na skutek uzyskania nowych informacji, uzyskuje dowody badania sprzeczne z dowodami badania, na których oparł pierwotną ocenę ryzyka, to weryfikuje te oceny i odpowiednio modyfikuje zaplanowane na później procedury badania. (Zob. par. A130)

Dokumentacja

32. Biegły rewident dokumentuje i włącza do dokumentacji badania²:
- (a) Naradę w gronie zespołu wykonującego badanie, o którym mowa w paragrafie 10 oraz podjęte znaczące decyzje.
 - (b) Elementy kluczowe dla poznania każdego z aspektów jednostki i jej środowiska określonych w paragrafie 11, w tym każdy ze składników kontroli wewnętrznej określonych w paragrafach 14 - 24, źródła informacji będące podstawą poznania jednostki oraz przeprowadzone procedury oceny ryzyka.
 - (c) Rozpoznane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdań finansowych i na poziomie stwierdzeń zgodnie z wymogami paragrafu 25 oraz
 - (d) Rozpoznane ryzyko oraz odnośne kontrole, które biegły rewident poznał zgodnie z wymogami paragrafów 27 – 30. (Zob. par. A131 - A134)

² MSRF 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8 - 11 i paragraf A6.

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Procedury oceny ryzyka i związane z tym czynności (Zob. par. 5)

- A1. Poznanie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej (określane dalej jako poznanie jednostki) jest ciągłym, dynamicznym procesem gromadzenia, aktualizowania i analizowania informacji trwającym przez całe badanie. Poznanie jednostki stwarza układ odniesienia, w ramach którego biegły rewident planuje badanie i dokonuje zawodowych osądów podczas badania, na przykład:
- Oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych.
 - Ustalając istotność zgodnie z MSRF 320³.
 - Rozważając odpowiedniość wyboru i zastosowania zasad (polityki) rachunkowości oraz ujawnień zawartych w sprawozdaniach finansowych.
 - Ustalając obszary, które podczas badania mogą wymagać szczególnej uwagi, jak na przykład transakcje z podmiotami powiązanymi, zasadność przyjętego przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności lub celowość gospodarczą dokonywanych transakcji.
 - Określając przewidywania stosowane przy przeprowadzaniu procedur analitycznych.
 - Reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym projektując i przeprowadzając dalsze procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania oraz
 - Oceniając wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów badania, takich jak odpowiedniość założeń oraz pisemnych i ustnych oświadczeń kierownictwa.
- A2. Informacje uzyskane dzięki przeprowadzeniu procedur oceny ryzyka oraz wiążących się z tym czynności mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta jako dowód badania potwierdzający ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia. Ponadto biegły rewident może dzięki tym procedurom uzyskać dowody badania dotyczące rodzajów transakcji, sald kont lub ujawnień i związanych z nimi stwierdzeń oraz skuteczności działania kontroli, mimo iż procedury te nie były celowo zaplanowane jako procedury badania wiarygodności lub testy kontroli. Biegły rewident może również zdecydować się na przeprowadzenie testów kontroli lub badań wiarygodności równocześnie z procedurami oceny ryzyka, gdyż postępowanie takie jest wydajne.
- A3. Określając zakres wymaganej znajomości jednostki biegły rewident kieruje się zawodowym osądem. Główne zadanie biegłego rewidenta to ocena, czy uzyskana znajomość jednostki wystarczy, aby spełnić cel wyznaczony w niniej-

3 MSR 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

szym standardzie. Głębia ogólnej znajomości wymagana od biegłego rewidenta jest mniejsza od znajomości posiadanej przez kierownictwo zarządzające jednostką.

- A4. Ryzyka wymagające oceny obejmują zarówno skutki błędu jak i oszustwa; obydwa są objęte zakresem niniejszego standardu. Znaczenie oszustwa jest jednak tak duże, że dalsze wymogi i wytyczne zawiera MSRF 240; dotyczą one procedur oceny ryzyka oraz wiążących się z tym czynności służących uzyskaniu informacji umożliwiających rozpoznanie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem⁴.
- A5. Mimo, iż od biegłego rewidenta wymaga się w trakcie uzyskiwania wymaganej znajomości jednostki przeprowadzenia wszystkich procedur oceny ryzyka opisanych w paragrafie 6 (zob. paragrafy 11 - 24), to nie jest on zobowiązany do przeprowadzenia wszystkich procedur w odniesieniu do każdego z aspektów poznania jednostki. Mogą zostać przeprowadzone inne procedury badania, jeżeli uzyskane dzięki nim informacje będą pomocne w rozpoznaniu ryzyka istotnego zniekształcenia. Do przykładów takich procedur należą:
- Przegląd informacji otrzymanych ze źródeł zewnętrznych, takich jak czasopisma handlowe i ekonomiczne, raporty sporządzone przez analityków, banki, agencje ratingowe, bądź publikacje o tematyce prawnej lub finansowej.
 - Kierowanie zapytań do zewnętrznych doradców prawnych lub ekspertów wyceny, z których usług jednostka korzystała.

Zapytania do kierownictwa oraz innych osób w jednostce (Zob. par. 6(a))

- A6. Wiele informacji uzyskanych w odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta pochodzi od kierownictwa jednostki oraz osób odpowiedzialnych za sprawozdawczość finansową. Jednak biegły rewident może także uzyskać informacje lub znaleźć inny punkt widzenia przy rozpoznaniu ryzyka istotnego zniekształcenia kierując zapytania do innych osób z jednostki oraz do innych pracowników o różnym poziomie uprawnień. Na przykład:
- Zapytania kierowane do osób sprawujących nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w poznaniu środowiska, w którym sporządzane są sprawozdania finansowe.
 - Zapytania kierowane do personelu audytu wewnętrznego mogą dostarczać informacji na temat przeprowadzanych w ciągu roku procedur audytu wewnętrznego dotyczącego koncepcji i skuteczności wewnętrznej kontroli jednostki oraz czy kierownictwo jednostki w sposób satysfakcjonujący zareagowało na wnioski wynikłe z tych procedur.

⁴ MSRF 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”, paragrafy 12 - 24.

- Zapytania kierowane do pracowników uczestniczących w zapoczątkowywaniu, przetwarzaniu lub księgowaniu złożonych lub nietypowych transakcji mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie odpowiedniości doboru i zastosowania pewnych zasad rachunkowości.
- Zapytania kierowane do doradców prawnych z jednostki mogą dostarczyć informacji na temat takich zagadnień jak spory prawne, przestrzeganie prawa i regulacji, wiedza o oszustwach i podejrzewanych oszustwach wpływających na jednostkę, gwarancje, zobowiązania posprzedażne, porozumienia (takie jak wspólne przedsięwzięcia) z partnerami gospodarczymi oraz sens warunków umów.
- Zapytania kierowane do personelu ds. marketingu lub sprzedaży mogą dostarczać informacji o zmianach strategii marketingowych firmy, trendów sprzedaży lub ustaleń umów z odbiorcami.

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

- A7. Procedury analityczne, zastosowane jako procedury oceny ryzyka, mogą rozpoznać aspekty jednostki, których biegły rewident nie był świadomy i pomóc w ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia, stanowiąc podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyko. Procedury analityczne zastosowane jako procedury oceny ryzyka mogą dotyczyć zarówno informacji finansowych jak i niefinansowych, na przykład informacji o zależności między wynikami sprzedaży a metrażem powierzchni handlowych lub wielkością sprzedaży towarów.
- A8. Procedury analityczne mogą być pomocne w rozpoznaniu istnienia nietypowych transakcji lub zdarzeń oraz kwot, wskaźników i trendów, które mogą wskazywać na zagadnienia mające wpływ na badanie. Nietypowe lub nieoczekiwane powiązania, które zostały rozpoznane, mogą pomóc biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu ryzyka istotnego zniekształcenia, a w szczególności ryzyka istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa.
- A9. Jeżeli jednak przedmiotem procedur analitycznych są dane zagregowane na wysokim poziomie (co może mieć miejsce w przypadku stosowania tego rodzaju procedur analitycznych jako procedur oceny ryzyka) to wyniki zastosowania procedur analitycznych stanowią jedynie ogólną, wstępną wskazówkę, że jest możliwe występowanie istotnego zniekształcenia. Dlatego w przypadkach takich uwzględnienie innych informacji, uzyskanych w trakcie rozpoznawania ryzyka istotnego zniekształcenia, łącznie z wynikami takich analitycznych procedur, może pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu i ocenie wyników procedur analitycznych.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A10. Niektóre mniejsze jednostki mogą nie mieć śródrocznych lub miesięcznych informacji finansowych, które można by wykorzystać do procedur analitycznych. W takich przypadkach, mimo iż biegły rewident może być w stanie przeprowadzić ograniczone procedury analityczne służące zaplanowaniu badania lub uzyskać pewne informacje drogą zapytań, może on być zmuszony dopiero wtedy zaplanować przeprowadzenie procedur analitycznych służących rozpoznaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia, gdy będzie dostępna wczesna wersja sprawozdań finansowych jednostki.

Obserwacje i inspekcje (Zob. par. 6(c))

A11. Obserwacje i inspekcje mogą wspomagać zapytania kierowane do kierownictwa oraz do innych osób i być źródłem informacji o jednostce i jej środowisku. Do przykładów takich procedur badania należy obserwacja i inspekcja:

- Działań jednostki.
- Dokumentów (takich jak biznes plan i strategię), zapisów księgowych i instrukcji kontroli wewnętrznej.
- Raportów sporządzanych przez kierownictwo (takich jak kwartalne raporty kierownictwa i śródroczne sprawozdania finansowe) i przez osoby sprawujące nadzór (takich jak protokoły z posiedzeń).
- Zabudowań i urządzeń jednostki.

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

A12. Wcześniejsze doświadczenie biegłego rewidenta związane z jednostką oraz procedury badania przeprowadzone podczas wcześniejszych badań mogą dostarczyć biegłemu rewidentowi informacje na temat takich zagadnień jak:

- Uprzednio stwierdzone zniekształcenia oraz czy były korygowane na czas.
- Charakter jednostki i jej środowiska oraz kontroli wewnętrznej jednostki (w tym słabości kontroli wewnętrznej).
- Znaczące zmiany, jakie nastąpiły w jednostce lub jej działalności, od ostatniego okresu sprawozdawczego, co może pomóc biegłemu rewidentowi w poznaniu jednostki wystarczającym dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.

A13. Od biegłego rewidenta wymaga się, aby ustalił czy informacje uzyskane we wcześniejszych okresach są nadal aktualne, jeśli zamierza je wykorzystać na potrzeby bieżącego badania. Wynika to z faktu, że zmiany środowiska kontroli mogą przykładowo wpływać na przydatność informacji uzyskanych w poprzednim roku. Aby ustalić, czy nastąpiły zmiany mogące wpłynąć na przydatność

takich informacji, biegły rewident może kierować zapytania i przeprowadzać inne odpowiednie procedury badania, takie jak testy „krok po kroku” odpowiednich systemów.

Narada zespołu wykonującego badanie (Zob. par. 10)

A14. Omówienie w gronie zespołu wykonującego badanie podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie:

- Stwarza okazję, aby bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego badanie, w tym partner odpowiedzialny za badanie, podzielili się swymi poglądami opartymi o wiedzę na temat jednostki.
- Umożliwia członkom zespołu wykonującego badanie wymianę informacji na temat ryzyka gospodarczego jednostki oraz tego, jak i gdzie sprawozdania finansowe mogą być narażone na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem.
- Pomaga członkom zespołu wykonującego badanie w lepszym uzmysłowieniu sobie możliwości istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych w poszczególnych, przydzielonych im obszarach oraz w zrozumieniu, jak wyniki przeprowadzanych przez nich procedur badania mogą wpływać na inne aspekty badania, w tym na decyzje o rodzaju, rozłożeniu w czasie i zakresie dalszych procedur badania.
- Stwarzają podstawę do tego, aby członkowie zespołu wykonującego badanie przekazywali i dzielili się ważnymi informacjami uzyskanymi podczas badania, które mogą wpłynąć na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia lub na procedury badania przeprowadzone jako reakcja na to ryzyko.

MSRF 240 określa dalsze wymogi i wytyczne związane z naradą członków zespołu wykonującego badanie na temat ryzyka oszustwa⁵.

A15. Nie zawsze jest konieczne ani wykonalne, aby w jednej naradzie uczestniczyli wszyscy członkowie (na przykład w przypadku badania obejmującego wiele lokalizacji) oraz, aby wszyscy członkowie zespołu wykonującego badanie byli informowani o wszystkich decyzjach podjętych w trakcie narady. Partner odpowiedzialny za badanie może omawiać sprawy z kluczowymi członkami zespołu wykonującego badanie, do których, jeśli to odpowiednie, zalicza się specjalistów i osoby odpowiedzialne za badanie części grupy oraz delegować przeprowadzanie dalszych narad na inne osoby biorąc pod uwagę potrzeby zakresu komunikowania się w zespole wykonującym badanie. Przydatne może być sporządzenie, w porozumieniu z partnerem odpowiedzialnym za badanie, planu komunikowania się.

5 MSRF 240, paragraf 15.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A16. Wiele badań małych jednostek przeprowadza w całości partner odpowiedzialny za badanie (który może być indywidualnie praktykującym biegłym rewidentem). W takich przypadkach partner odpowiedzialny za badanie, który osobiście przeprowadził planowanie badania, odpowiada za ocenę podatności sprawozdań finansowych jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem.

Poznanie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki

Jednostka i jej środowisko

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

Czynniki branżowe

- A17. Ważne czynniki branżowe obejmują sytuację w branży, na którą składa się środowisko konkurencji, powiązania z dostawcami i odbiorcami oraz rozwój technologiczny. Przykładami zagadnień, które biegły rewident może rozpatrywać są:
- Rynek i konkurencja, w tym popyt, pojemność i konkurencja cenowa.
 - Cykliczność lub sezonowość.
 - Technologia wytwarzania produktów jednostki.
 - Podaż energii i koszty.
- A18. Branża, w której jednostka działa może powodować powstanie określonego istotnego ryzyka wynikającego z charakteru działalności lub stopnia regulacji. Na przykład umowy długoterminowe mogą wymagać dokonywania znaczących szacunków przychodów i kosztów, co rodzi ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich przypadkach jest ważne, aby w skład zespołu wykonującego badanie wchodziły osoby posiadające wystarczającą i odpowiednią wiedzę i doświadczenie⁶.

Czynniki regulacyjne

- A19. Czynniki regulacyjne obejmują środowisko regulacyjne. Środowisko regulacyjne obejmuje, między innymi, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej oraz środowisko prawne i polityczne. Przykładami zagadnień, które biegły rewident może rozważyć są:
- Zasady rachunkowości i rozwiązania typowe dla branży.
 - Ramy prawne dotyczące branży podlegającej regulacjom.
 - Prawo i regulacje w istotny sposób wpływające na działalność jednostki, w tym czynności bezpośredniego nadzoru.

6 MSRF 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”, paragraf 14.

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

- Opodatkowanie (osób prawnych i inne).
- Polityka rządu bieżąco wpływająca na prowadzenie działalności przez jednostkę, jak polityka pieniężna, w tym dotycząca kontroli wymiany zagranicznej, podatki, zachęty finansowe (np. rządowe programy pomocowe) oraz taryfy i ograniczenia handlowe.
- Wymogi środowiska naturalnego wpływające na branżę i działalność gospodarczą jednostki.

A20. MSRF 250 zawiera niektóre szczególne wymogi dotyczące prawa i regulacji, mające zastosowanie do jednostki i branży lub sektora, w którym jednostka prowadzi swą działalność⁷.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A21. W przypadku badań jednostek sektora publicznego prawo, regulacje lub inne przepisy mogą wpływać na działalność jednostki. Rozpatrzenie takich elementów jest węzłowe dla poznania jednostki i jej otoczenia.

Inne czynniki zewnętrzne

A22. Przykłady innych czynników zewnętrznych wpływających na jednostkę, które biegły rewident może wziąć pod uwagę to: ogólne warunki gospodarcze, stopy procentowe, dostępność finansowania oraz inflacja lub rewaluacja waluty.

Charakter jednostki (Zob. par. 13(b))

A23. Poznanie charakteru jednostki umożliwia biegłemu rewidentowi zrozumienie takich zagadnień, jak:

- Złożoność struktury jednostki, na przykład posiadanie spółek zależnych lub innych podmiotów powiązanych, znajdujących się w wielu lokalizacjach. Złożona struktura może często rodzić zagadnienia stwarzające ryzyko istotnego zniekształcenia. Takie zagadnienia mogą obejmować ustalenie, czy wartość firmy, wspólne przedsięwzięcia, inwestycje lub jednostki specjalnego przeznaczenia są księgowane właściwie.
- Własność oraz powiązania między właścicielami i innymi osobami lub jednostkami. Poznanie tego pomaga ustalić, czy transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały rozpoznane i właściwie zaksięgowane. MSRF 500⁸ określa wymogi i wytyczne dotyczące podmiotów powiązanych, uwzględnione przez biegłego rewidenta.

A24. Przykłady zagadnień, które biegły rewident może rozpatrywać poznając charakter jednostki obejmują:

- Działalność gospodarczą taką, jak:

⁷ MSRF 250 „Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych”, paragraf 12.

⁸ MSRF 550 „Podmioty powiązane”.

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

- Rodzaj źródeł przychodów, produkty lub usługi, rynki, w tym udział obrotu dokonywanego elektronicznie, jak sprzedaż przez internet, oraz działania marketingowe.
- Przebieg działalności (na przykład etapy i metody produkcji lub działalność narażona na ryzyka środowiskowe).
- Wspólnota interesów, wspólne przedsięwzięcia i outsourcing.
- Rozproszenie geograficzne i segmentacja branżowa.
- Położenie fabryk, magazynów, biur oraz rozmieszczenie i wielkości zapasów.
- Kluczowi odbiorcy i ważni dostawcy dóbr i usług, umowy o pracę (w tym umowy zbiorowe, programy emerytalne i inne świadczenia po okresie zatrudnienia, opcje na akcje lub umowy dotyczące premii motywujących oraz regulacje rządowe dotyczące spraw zatrudnienia).
- Prace badawcze i rozwojowe oraz nakłady.
- Transakcje z podmiotami powiązаныmi.
- Inwestycje i działania inwestycyjne takie, jak:
 - Planowane lub niedawno przeprowadzone przejęcia bądź zbycia udziałów.
 - Inwestycje i zarządzanie papierami wartościowymi i pożyczkami.
 - Główne działania w zakresie inwestycji.
 - Inwestycje w jednostki nie objęte konsolidacją, w tym w spółki, wspólne przedsięwzięcia i jednostki specjalnego przeznaczenia.
- Finansowanie i działalność finansową takie, jak:
 - Główne jednostki zależne oraz stowarzyszone, w tym jednostki objęte konsolidacją i niekonsolidowane.
 - Struktura zadłużenia, związane z tym warunki, w tym pozabilansowe umowy finansowe i umowy leasingowe.
 - Właściciele czerpiący korzyści z jednostki (lokalni, zagraniczni, reputacja i doświadczenie) oraz podmioty powiązane.
 - Korzystanie z pochodnych instrumentów finansowych.
- Sprawozdawczość finansową taką, jak:
 - Zasady rachunkowości oraz rozwiązania specyficzne dla branży (na przykład pożyczki i inwestycje w bankach lub prace badawcze i rozwojowe w przemyśle farmaceutycznym).

- Praktyka ujmowania przychodów.
 - Ustalanie wartości godziwej.
 - Aktywa, zobowiązania i transakcje w walutach obcych.
 - Księgowanie nietypowych lub złożonych transakcji, w tym transakcji w obszarach kontrowersyjnych lub zagrożonych (na przykład księgowanie zapłaty w formie akcji własnych).
- A25. Znaczące zmiany w jednostce w porównaniu z wcześniejszymi okresami mogą powodować lub zmieniać ryzyko istotnego zniekształcenia.

Charakter jednostek specjalnego przeznaczenia

- A26. Jednostka specjalnego przeznaczenia (niekiedy określana jako narzędzie specjalnego przeznaczenia) jest zazwyczaj jednostką powołaną dla realizacji wąskiego i ściśle określonego celu, takiego jak przeprowadzenie leasingu lub sekurytyzacji aktywów finansowych bądź wykonanie prac badawczych i rozwojowych. Może ona przybierać formę osoby prawnej, powiernictwa, spółki partnerskiej lub jednostki nierejestrowanej. Jednostka, w imieniu której powołano jednostkę specjalnego przeznaczenia, może często przemieszczać aktywa do jednostki specjalnego przeznaczenia (na przykład w ramach transakcji obejmującej aktywa finansowe) uzyskując prawa do korzystania z aktywów lub świadczenia usług na rzecz tej jednostki, podczas gdy inne strony mogą dostarczać środki na finansowanie jednostki specjalnego przeznaczenia. Zgodnie ze wskazówkami MSRF 550 jednostka specjalnego przeznaczenia może w niektórych przypadkach być podmiotem powiązanych z jednostką⁹.
- A27. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często określają szczegółowe warunki, które muszą być spełnione, aby sprawować kontrolę lub okoliczności, w których jednostka specjalnego przeznaczenia powinna być objęta konsolidacją. Interpretacja wymogów takich założeń często wymaga szczególnej wiedzy na temat odpowiednich umów o powołaniu jednostki specjalnego przeznaczenia.

Dobór i sposób stosowania zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę (Zob. par. 11(c))

- A28. Poznanie doboru i sposobu stosowania zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę może dotyczyć takich zagadnień jak:
- Metody stosowane przez jednostkę do rozliczania znaczących i nietypowych transakcji.
 - Skutki znaczących zasad (polityki) rachunkowości dla kontrowersyjnych lub zagrożonych obszarów, dla których brak miarodajnych wytycznych lub uzgodnionego podejścia.

⁹ MSRF 550, paragraf A7.

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

- Zmiany zasad (polityki) rachunkowości jednostki.
- Standardy sprawozdawczości finansowej oraz prawa i regulacje, które są nowe dla jednostki oraz kiedy i w jaki sposób jednostka wdroży te wymogi.

Cele i strategie oraz związane z tym ryzyka działalności gospodarczej (Zob. par. 11(d))

A29. Jednostka prowadzi swą działalność przy uwzględnieniu branży, przepisów oraz innych czynników wewnętrznych i zewnętrznych. Jako reakcja na te czynniki kierownictwo jednostki lub osoby sprawujące nadzór wyznaczają cele, które stanowią ogólne plany jednostki. Strategie stanowią podejścia, za pomocą których kierownictwo zamierza zrealizować te cele. Cele i strategie jednostki mogą ulegać zmianie w czasie.

A30. Ryzyko gospodarcze jest szersze niż ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, choć obejmuje to ostatnie. Ryzyko gospodarcze może wynikać ze zmian lub złożoności. Niezdolność do uznania potrzeby zmian może także prowadzić do ryzyka gospodarczego. Ryzyko gospodarcze może na przykład wynikać z:

- Rozwoju nowych wyrobów lub usług, który może skończyć się niepowodzeniem.
- Rynku, który, jeśli nawet został z powodzeniem rozwinięty, nie jest odpowiedni do tego, aby mógł wchłonąć produkt lub usługę lub
- Wad produktu lub usługi, które mogą powodować powstanie zobowiązań i ryzyko utraty reputacji.

A31. Poznanie ryzyka gospodarczego, które stoi przed jednostką zwiększa możliwość rozpoznania istotnego zniekształcenia, gdyż większość ryzyk gospodarczych może ostatecznie rodzić skutki finansowe, a zatem wpływać na sprawozdania finansowe. Biegły rewident nie odpowiada jednak za rozpoznanie lub ocenę wszystkich ryzyk gospodarczych, gdyż nie wszystkie rodzaje ryzyka gospodarczego wywołują ryzyko istotnego zniekształcenia.

A32. Przykłady zagadnień, które biegły rewident może rozpatrywać poznając cele, strategie i związane z nimi ryzyka gospodarcze jednostki, gdyż mogą one prowadzić do ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, obejmują:

- Rozwój branży (potencjalne ryzyko gospodarcze może wiązać się na przykład z tym, że jednostka nie posiada pracowników lub doświadczenia, aby nadążyć za zmianami branżowymi).
- Nowe produkty i usługi (potencjalne ryzyko działalności gospodarczej może wiązać się na przykład z tym, że wzrosły zobowiązania z tytułu produktu).

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

- Rozszerzenie działalności gospodarczej (potencjalne ryzyko gospodarcze może wiązać się na przykład z tym, że popyt nie został poprawnie oszacowany).
- Nowe wymogi księgowość (potencjalne ryzyko gospodarcze może na przykład wiązać się z niepełnym lub nieodpowiednim wdrożeniem lub ze zwiększonymi kosztami).
- Wymogi regulacyjne (potencjalne ryzyko gospodarcze może wiązać się na przykład z tym, że wzrósł zakres obowiązków prawnych).
- Aktualne i przyszłe wymogi finansowe (potencjalne ryzyko gospodarcze może wiązać się na przykład z utratą zdolności finansowej wobec niemożności jednostki wywiązania się z wymogów).
- Stosowanie technologii informatycznej (IT) (potencjalne ryzyko gospodarcze może wiązać się na przykład z tym, że systemy i procesy nie są kompatybilne).
- Skutki wdrażania strategii, szczególnie niektóre skutki, prowadzące do powstania nowych wymogów księgowych (potencjalne ryzyko gospodarcze może wiązać się na przykład z tym, że wdrożenie będzie niekompletne lub niewłaściwe).

A33. Ryzyko gospodarcze może stwarzać bezpośrednio konsekwencje dla ryzyka istotnego zniekształcenia grup transakcji, sald i ujawnianych informacji na poziomie stwierżeń lub sprawozdań finansowych. Na przykład ryzyko gospodarcze wynikające z zasad zawierania umów z odbiorcami może zwiększyć ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z wyceną należności. Co więcej – to samo ryzyko, szczególnie w połączeniu z umownymi warunkami może mieć również bardziej długoterminowe konsekwencje, które biegły rewident rozpatruje przy ocenie założenia kontynuacji działalności. Dlatego problem, czy ryzyko gospodarcze rodzi ryzyko istotnego zniekształcenia rozważa się uwzględniając konkretną sytuację danej jednostki. Przykłady okoliczności i zdarzeń mogących wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia zawiera Załącznik 2.

A34. Kierownictwo zazwyczaj rozpoznaje ryzyko gospodarcze i opracowuje sposób zabobiegania mu. Proces oceny takiego ryzyka stanowi część kontroli wewnętrznej i został omówiony w paragrafie 15 oraz w paragrafach A79 - A80.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A35. Przy badaniu jednostek sektora publicznego, na „cele kierownictwa” mogą wpływać czynniki wynikające z odpowiedzialności publicznej i obejmować cele, których źródłem są prawa, regulacje lub inne przepisy.

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

A36. Kierownictwo oraz inne osoby dokonują pomiaru i przeglądu tego, co uznają za ważne. Pomiar działalności, zarówno zewnętrznej jak i wewnętrznej, rodzą naciski na jednostkę. Naciski te mogą z kolei motywować kierownictwo do podejmowania działań wpływających na poprawę wyników działalności gospodarczej lub zniekształcenia sprawozdań finansowych. Dlatego poznanie sposobu pomiaru działalności jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w ocenie, czy naciski na osiągnięcie określonych celów działalności mogą powodować podjęcie przez kierownictwo działań zwiększających ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym spowodowanego oszustwem. Zob. MSRF 240 dotyczący wymogów i wytycznych związanych z ryzykiem oszustwa.

A37. Pomiar i przegląd wyników finansowych działalności nie są tożsame z nadzorowaniem kontroli (omówionym jako składnik kontroli wewnętrznej w paragrafach A99 - A104) mimo, iż ich cele mogą się pokrywać:

- Pomiar i przegląd wyników działalności są skierowane na to, czy działalność gospodarza osiąga cele wyznaczone przez kierownictwo (lub strony trzecie).
- Nadzorowanie kontroli jest w szczególności ukierunkowane na skuteczność działania kontroli wewnętrznej.

Niemniej w niektórych przypadkach wskaźniki wyników działalności dostarczają także informacje, umożliwiające kierownictwu rozpoznanie słabości kontroli wewnętrznej.

A38. Przykłady wewnętrznie wytworzonych informacji wykorzystywanych przez kierownictwo do pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności, które biegły rewident może rozpatrzyć, obejmują:

- Kluczowe wskaźniki działalności (finansowe i niefinansowe) oraz kluczowe współczynniki, trendy i statystyki operacyjne.
- Analizy finansowych wyników działalności za kolejne okresy.
- Budżety, prognozy, analizy odchyleń, informacje o segmentach oraz raporty z wyników działalności wydziałów, departamentów lub innych komórek.
- Pomiar wyników uzyskiwanych przez pracowników oraz zasady motywacyjnego wynagradzania.
- Porównania wyników działalności jednostki z wynikami konkurencji.

A39. Także strony z zewnątrz jednostki mogą przeprowadzać pomiar i przegląd finansowych wyników jej działalności. Na przykład informacje z zewnątrz, takie jak raporty analityków i raporty agencji ratingowych, mogą przedstawiać użyteczne dla biegłego rewidenta informacje. Raporty tego rodzaju można często otrzymać od badanej jednostki.

A40. Wewnętrzne pomiary mogą ujawnić nieoczekiwane wyniki lub trendy, wymagające od kierownictwa wyjaśnienia ich przyczyny oraz podjęcia działań naprawczych (w tym w niektórych przypadkach – terminowego wykrycia i poprawienia zniekształcenia). Pomiar wyników działalności może także wskazywać biegłemu rewidentowi na istnienie ryzyka zniekształcenia powiązanych informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Na przykład, pomiar wyników działalności może wskazywać, że jednostkę cechuje niezwykle szybki wzrost lub rentowność, w szczególności w porównaniu z innymi jednostkami z tej samej branży. Takie informacje, w szczególności zestawione z innymi czynnikami, takimi jak bonusy lub wynagrodzenia uzależnione od osiągniętych wyników działalności, mogą wskazywać na potencjalne ryzyko stronniczości kierownictwa przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A41. W mniejszych jednostkach często nie działa proces pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. Zapytania adresowane do kierownictwa mogą wskazać, że opiera się ono na pewnych kluczowych wskaźnikach służących ocenie finansowych wyników działalności i podejmowaniu odpowiednich działań. Jeśli zapytań wynika, że pomiar i przegląd wyników działalności nie są dokonywane, wyższe jest ryzyko niewykrytych i niepoprawianych zniekształceń.

Kontrola wewnętrzna jednostki (Zob. par. 12)

A42. Poznanie kontroli wewnętrznej pomaga biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu typów potencjalnych zniekształceń i czynników wpływających na ryzyko istotnego zniekształcenia oraz na zaprojektowanie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

A43. Materiały mające zastosowanie do kontroli wewnętrznej zostały zaprezentowane w poniżej wymienionych czterech sekcjach:

- Ogólna istota i cechy kontroli wewnętrznej.
- Kontrole znaczące dla badania.
- Charakter i zakres poznania odpowiednich kontroli.
- Składniki kontroli wewnętrznej.

Ogólna istota i cechy kontroli wewnętrznej

Cel kontroli wewnętrznej

A44. Kontrola wewnętrzna jest zaprojektowana, wdrażana i stosowana jako reakcja na rozpoznane ryzyka gospodarcze zagrażające realizacji każdego z celów jednostki, którymi są:

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

- Wiarygodność sprawozdawczości finansowej jednostki.
- Skuteczność i wydajności jej działań.
- Przestrzeganie mającego obowiązującego prawa i regulacji.

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

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A45. Mniejsze jednostki mogą stosować mniej złożone sposoby oraz proste procesy i procedury do realizacji swoich celów.

Ograniczenia kontroli wewnętrznej

- A46. Kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego jak bardzo jest skuteczna, może jednostce dostarczyć jedynie wystarczającą pewność realizacji przez nią celów sprawozdawczości finansowej. Na prawdopodobieństwo osiągnięcia celów wpływają nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej. Są one powodowane faktem, że osąd towarzyszący podejmowaniu decyzji może być wadliwy oraz że mogą zaistnieć niesprawności kontroli wewnętrznej na skutek błędu ludzkiego. Dla przykładu, może powstać błąd w projekcie lub zmianie kontroli. Jednocześnie działanie kontroli może być nieskuteczne, gdyż przykładowo informacje tworzone na potrzeby kontroli wewnętrznej (np. raport odstępstw) nie są skutecznie wykorzystywane, gdyż osoba odpowiadająca za ich przegląd nie rozumie ich celu lub nie potrafi podjąć odpowiednich działań.
- A47. Ponadto kontrole można obejść w razie zminy dwóch lub większej liczby osób lub gdy nieodpowiednie kierownictwo omija kontrolę wewnętrzną. Na przykład kierownictwo może na boku zawrzeć z klientami umowy zmieniające postanowienia i warunki standardowych umów jednostki, co może powodować niewłaściwe ujmowanie przychodów. Możliwe jest także obejście lub zniekształcenie wydruku kontrolnego z programu komputerowego, zaprojektowanego do rozpoznawania i informowania o transakcjach przekraczających określone limity kredytu.
- A48. Wreszcie projektując i wdrażając kontrole kierownictwo może dokonać osądu co do rodzaju i zakresu procedur kontroli, które wybrało do wdrożenia oraz rodzaju i zakresu ryzyka, jakie przyjęło jako założenie.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A49. Mniejsze jednostki zatrudniają często mniej pracowników, co może ograniczać możliwy zakres podziału obowiązków. Jednak w małej jednostce zarządzanej przez właściciela, właściciel-kierownik może być zdolny do sprawowania nadzoru bardziej skutecznego niż w większej jednostce. Nadzór ten może kompensować na ogół bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków.

- A50. Z drugiej strony właściciel-kierownik może w większym stopniu być w stanie obejść kontrolę ze względu na mniej złożony system kontroli wewnętrznej. Biegły rewident uwzględni ten fakt rozpoznając ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Podział kontroli wewnętrznej na części składowe

- A51. Podział kontroli wewnętrznej – na potrzeby MSRF – na pięć poniższych składników:

- (a) Środowisko kontroli.
- (b) Proces oceny ryzyka przez jednostkę.
- (c) System informatyczny obejmujący powiązane procesy gospodarcze ważne dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji.
- (d) Działania kontrolne oraz
- (e) Nadzorowanie kontroli

stwarza biegłemu rewidentowi użyteczne ramy do rozważenia, jak różne aspekty kontroli wewnętrznej jednostki mogą wpływać na badanie.

Podział ten niekoniecznie musi wskazywać na sposób zaprojektowania, wdrożenia i stosowania kontroli wewnętrznej przez jednostkę albo na sposób klasyfikacji poszczególnych składników. Biegli rewidenty mogą stosować różną terminologię albo zasady do opisu różnych aspektów kontroli wewnętrznej i ich wpływu na badanie odmienne od przyjętych w niniejszym standardzie, pod warunkiem jednak, że wszystkie składniki w nim przedstawione zostaną uwzględnione.

- A52. Materiał objaśniający, dotyczący pięciu składników kontroli wewnętrznej i ich powiązania z badaniem sprawozdań finansowych, zamieszczono poniżej w paragrafach A69 - A104. Załącznik 1 zawiera dalsze wyjaśnienia na temat składników kontroli wewnętrznej.

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

- A53. System kontroli wewnętrznej jednostki obejmuje elementy ręczne i często elementy automatyczne. Charakterystyka ręcznych i automatycznych elementów kontroli wewnętrznej jest znacząca dla oceny ryzyka przez biegłego rewidenta oraz dla opartych na niej dalszych procedur badania.

- A54. Stosowanie ręcznych lub automatycznych elementów kontroli wewnętrznej wpływa także na sposób, w jaki transakcje są zapoczątkowywane, rejestrowane, przetwarzane i wykazywane:

- Kontrole w systemie ręcznym mogą obejmować takie procedury, jak zatwierdzanie i przegląd transakcji oraz uzgadnianie i sprawdzanie uzgod-

nionych pozycji. Alternatywnie, jednostka może stosować automatyczne procedury zapoczątkowywania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji, w którym to przypadku zapisy w formie elektronicznej zastępują dokumenty w formie papierowej.

- Kontrole w systemach technologii informatycznej (IT), składają się z kombinacji kontroli automatycznych (na przykład kontroli wbudowanych w programy komputerowe) i ręcznych. Ponadto ręczne kontrole mogą być niezależne od IT, mogą wykorzystywać informacje wytworzone przez IT lub być ograniczane do nadzorowania skuteczności działania IT oraz automatycznych kontroli jak też zajmowania się odstępstwami. Jeżeli IT jest wykorzystywana do zapoczątkowywania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji lub innych danych finansowych włączanych do sprawozdań finansowych, systemy i programy mogą obejmować kontrole odpowiednie do korespondujących stwierdzeń na temat znaczących kont lub mogą być decydujące dla skutecznego działania ręcznych kontroli zależnych od IT.

Kombinacja ręcznych i automatycznych elementów kontroli wewnętrznej jest w poszczególnych jednostkach różna w zależności od charakteru i złożoności IT wykorzystywane przez jednostkę.

A55. Powszechnie korzyści IT dla kontroli wewnętrznej jednostki wpływają z tego, że pozwala ona jednostce:

- Spójnie stosować określone z góry zasady działalności gospodarczej oraz przeprowadzać złożone kalkulacje przy przetwarzaniu dużych ilości transakcji lub danych.
- Zwiększyć terminowość, dostępność i dokładność informacji.
- Łatwiej przeprowadzać dodatkowe analizy informacji.
- Zwiększyć zdolność nadzorowania przebiegu działalności jednostki oraz stosowania przyjętych zasad i procedur.
- Zmniejszyć ryzyko obchodzenia kontroli oraz
- Zwiększyć możliwość skutecznego podziału obowiązków poprzez włączenie kontroli bezpieczeństwa do aplikacji, baz danych i systemów operacyjnych.

A56. IT rodzi także specyficzne ryzyko dla kontroli wewnętrznej jednostki, które obejmuje na przykład:

- Poleganie na systemach lub programach, które niedokładnie przetwarzają dane, przetwarzają niedokładne dane lub jedno i drugie.
- Nieupoważniony dostęp do danych, co może doprowadzić do zniszczenia danych lub nieodpowiednich ich zmian, w tym do wprowadzania nieau-

toryzowanych lub nieistniejących transakcji lub do niedokładnego rejestrowania transakcji. Szczególne ryzyka mogą powstać, gdy wielu użytkowników ma dostęp do wspólnej bazy danych.

- Możliwość, że personel IT uzyskuje uprzywilejowany dostęp, wykraczający poza granice wynikające z przypisanych mu obowiązków, co narusza zasady podziału obowiązków.
- Nieautoryzowane zmiany danych w plikach danych.
- Nieautoryzowane zmiany systemów lub programów.
- Awarie powodujące konieczność zmian w systemach lub programach.
- Nieodpowiednie ręczne interwencje.
- Potencjalna utrata danych lub niemożność dostępu do danych, gdy są potrzebne.

A57. Ręczne elementy kontroli wewnętrznej mogą być bardziej odpowiednie, gdy wymagany jest osąd i dyskrekcja, tak jak w następujących przypadkach:

- Duże, nietypowe lub niepowtarzające się transakcje.
- Błędy są trudne do określenia, przewidzenia lub nieoczekiwane.
- Zmieniające się okoliczności wymagają – jako reakcję – zastosowania kontroli wykraczającej poza zakres istniejącej automatycznej kontroli.
- Nadzorowanie skuteczności automatycznych kontroli.

A58. Elementy ręczne kontroli wewnętrznej mogą być mniej niezawodne niż elementy automatyczne, ponieważ łatwiej można je obejść, zignorować lub uchylić, są one także bardziej podatne na proste błędy i pomyłki. Nie można dlatego założyć, że stosowanie ręcznych elementów kontroli następuje konsekwentnie. Elementy ręcznej kontroli mogą być mniej odpowiednie w następujących okolicznościach:

- Duża ilość powtarzających się transakcji lub sytuacja gdy błędom, które można przewidzieć, zapobiega się lub wykrywa je i koryguje dzięki zautomatyzowanej kontroli parametrów.
- Właściwe sposoby przeprowadzania kontroli można odpowiednio zaprojektować i zautomatyzować.

A59. Rodzaj i zakres ryzyka dla kontroli wewnętrznej różni się w zależności od rodzaju i charakterystyki systemu informacyjnego jednostki. Jednostka reaguje na ryzyko wynikające z stosowania IT lub ręcznych elementów kontroli wewnętrznej przez tworzenie skutecznych kontroli odpowiadających cechom systemu informacyjnego jednostki.

Kontrole znaczące dla badania

- A60. Zachodzi bezpośrednie powiązanie między celami jednostki a kontrolami wdrożonymi dla uzyskania wystarczającej pewności realizacji tych celów. Cele jednostki, a zatem także kontrole, dotyczą sprawozdawczości finansowej, działalności i zgodności, jednak nie wszystkie z tych celów i kontroli są znaczące dla dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny ryzyka.
- A61. Czynniki mające znaczenie dla osądu biegłego rewidenta czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi jest znacząca dla badania, mogą obejmować następujące zagadnienia:
- Istotność.
 - Znaczenie danego ryzyka.
 - Wielkość jednostki.
 - Rodzaj działalności jednostki, łącznie z jej organizacją i cechami właścicieli jednostki.
 - Różnorodność i złożoność działalności jednostki.
 - Obowiązujące wymogi prawa i regulacji.
 - Okoliczności i zastosowane składniki kontroli wewnętrznej.
 - Rodzaj i złożoność systemów będących częścią kontroli wewnętrznej jednostki, w tym korzystanie z firm usługowych.
 - Czy i w jaki sposób poszczególne kontrole, pojedynczo lub w powiązaniu z innymi, zapobiegają lub wykrywają i korygują istotne zniekształcenie.
- A62. Kontrola kompletności i dokładności informacji tworzonych przez jednostkę może być znacząca dla badania, jeżeli biegły rewident zamierza wykorzystać te informacje przy doborze i przeprowadzaniu dalszych procedur. Kontrole dotyczące celów działalności i przestrzegania prawa i regulacji mogą także być znaczące dla badania, jeżeli dotyczą danych, które biegły rewident ocenia lub wykorzystuje przy stosowaniu procedur badania.
- A63. Kontrola wewnętrzna zabezpieczeń aktywów przed nieuprawnionym ich nabywaniem, wykorzystywaniem lub dysponowaniem może obejmować kontrolę dotyczącą zarówno celów związanych ze sprawozdawczością finansową jak i działalnością. Zazwyczaj rozpatrywanie takich kontroli przez biegłego rewidenta ogranicza się do tych, które dotyczą wiarygodności sprawozdawczości finansowej.
- A64. Na ogół jednostka posiada kontrole dotyczące celów, które nie wiążą się z badaniem i dlatego nie ma potrzeby ich rozpatrywania. Na przykład jednostka może stosować skomplikowane systemy automatycznych kontroli zapewniających skuteczne i wydajne działanie (na przykład automatyczny system kon-

troli lotów zapewniający zgodność z rozkładem lotów), ale kontrole takie nie są zazwyczaj przydatne dla badania. Ponadto, chociaż kontrola wewnętrzna dotyczy całej jednostki lub każdej jej jednostki operacyjnej bądź każdego procesu działalności gospodarczej, zapoznanie się z kontrolą wewnętrzną dotyczącą każdej jednostki operacyjnej jednostki oraz każdego procesu działalności gospodarczej może nie być przydatne dla badania.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A65. Na biegłych rewidentach działających w sektorze publicznym spoczywają często dodatkowe obowiązki w zakresie kontroli wewnętrznej, na przykład informowania o przestrzeganiu ustalonego kodeksu postępowania. Biegli rewidentzi jednostek sektora publicznego mają także często obowiązek informowania o przestrzeganiu przez jednostkę prawa, regulacji lub innych przepisów. Na skutek tego przeprowadzany przez nich przegląd kontroli wewnętrznej może mieć szerszy i bardziej szczegółowy charakter.

Rodzaj i zakres rozpoznania znaczących kontroli (Zob. par. 13)

A66. Ocena koncepcji kontroli obejmuje ustalenie, czy kontrola pojedynczo lub w połączeniu z innymi kontrolami jest zdalna do skutecznego zapobiegania istotnym zniekształceniom lub ich wykrycia i skorygowania. Wdrożenie kontroli oznacza, że kontrola istnieje i że jednostka ją stosuje. Przy ocenie wdrożenia kontroli, która nie jest skuteczna, w pierwszym rzędzie należy rozważyć koncepcję kontroli. Niewłaściwe zaprojektowanie kontroli może stanowić istotną słabość kontroli wewnętrznej jednostki.

A67. Procedury oceny ryzyka, służące uzyskaniu dowodów badania koncepcji i wdrożenia odnośnych kontroli, mogą obejmować:

- Zapytania kierowane do pracowników jednostki.
- Obserwacje stosowania poszczególnych kontroli.
- Inspekcję dokumentów i sprawozdań.
- Prześledzenie w systemie informatycznym transakcji związanych ze sprawozdawczością finansową.

Same zapytania nie wystarczają dla tych celów.

A68. Poznanie kontroli jednostki nie wystarcza dla sprawdzenia skuteczności jej działania, chyba że istnieje pewien automatyzm, który zapewnia spójne działanie kontroli. Na przykład uzyskanie na określony moment dowodów badania wdrożenia ręcznej kontroli nie dostarcza dowodu, że działanie kontroli było skuteczne w innych momentach okresu objętego badaniem. Ze względu jednak na nieodłączną spójność procesu IT (zob. paragraf A55) przeprowadzenie procedur badania, w celu ustalenia czy wdrożono automatyczne kontrole, może służyć jako test skuteczności tych kontroli, zależnie od oceny biegłego rewidenta

i zbadania takich kontroli, które dotyczą zmian programu. Badanie skuteczności działania kontroli jest pełniej opisane w MSRF 330¹⁰.

Składniki kontroli wewnętrznej – środowisko kontroli (Zob. par. 14)

- A69. Na środowisko kontroli składają się funkcje nadzoru i kierownictwa oraz postawy, świadomość i działania podejmowane przez osoby sprawujące nadzór i kierownictwo w zakresie systemu kontroli wewnętrznej jednostki jak też znaczenie tych działań dla jednostki. Środowisko kontroli nadaje ton organizacji wpływając na sumienność sprawowania kontroli przez jej pracowników.
- A70. Elementy środowiska kontroli, które mogą być przydatne przy poznawaniu środowiska kontroli obejmują:
- (a) *Komunikację oraz wymuszanie uczciwości i przestrzegania wartości etycznych* – są to kluczowe elementy środowiska kontroli, wpływające na koncepcję, administrowanie i nadzorowanie kontroli.
 - (b) *Wyznaczanie uprawnień* – sprawy takie, jak określenie przez kierownictwo poziomów uprawnień dla poszczególnych czynności oraz ustalenie umiejętności i wiedzy jakie powinny odpowiadać tym poziomom.
 - (c) *Udział osób sprawujących nadzór* – cechami tych osób są:
 - Niezależność od kierownictwa.
 - Doświadczenie i postawa.
 - Zakres zaangażowania, rodzaj otrzymywanych informacji oraz dokładność działań.
 - Odpowiedniość ich działań, w tym stopień w jakim trudne kwestie są podnoszone i rozwiązywane z kierownictwem oraz ich kontakty z wewnętrznymi audytorami i biegłymi rewidentami.
 - (d) *Filozofię i styl działania kierownictwa* – cechy kierownictwa:
 - Podejście do podejmowania i zarządzania ryzykiem działalności.
 - Stosunek i działania związane ze sprawozdawczością finansową.
 - Stosunek do przetwarzania informacji oraz funkcji księgowości i personelu.
 - (e) *Strukturę organizacyjną* – założenia, zgodnie z którymi działania jednostki służące realizacji jej celów są planowane, wykonywane, kontrolowane i analizowane.
 - (f) *Przydzielanie uprawnień i odpowiedzialności* – sprawy takie, jak sposób przydzielenia uprawnień i odpowiedzialności za działalność operacyjną oraz ustalenie związków sprawozdawczych i hierarchii autoryzacji.

¹⁰ MSRF 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”.

- (g) *Zasady i praktykę polityki personalnej* – zasady i praktyka dotyczące – na przykład – rekrutacji, ukierunkowania, szkolenia, oceny, doradzania, promowania, wynagradzania i podejmowania działań zaradczych.

Dowody badania dotyczące elementów środowiska kontroli

A71. Odpowiednie dowody badania można uzyskać drogą łączenia zapytań i innych procedur oceny ryzyka takich, jak potwierdzanie odpowiedzi na zapytania poprzez obserwację lub inspekcję dokumentów. Na przykład kierując zapytania do kierownictwa i pracowników biegły rewident może poznać sposób, w jaki kierownictwo przekazuje pracownikom swoje poglądy na praktykę działalności gospodarczej i etyczne zachowanie. Biegły rewident może wtedy ustalić, czy odnośne kontrole zostały wdrożone, rozważając na przykład, czy kierownictwo ustanowiło na piśmie kodeks postępowania i czy działa w sposób wspierający kodeks.

Wpływ środowiska kontroli na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia

A72. Niektóre elementy środowiska kontroli jednostki mają rozległy wpływ na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład na świadomość kontroli jednostki znaczący wpływ wywierają osoby sprawujące nadzór, gdyż jednym z ich zadań jest równoważenie nacisków wywieranych na kierownictwo w związku ze sprawozdawczością finansową, a które mogą wynikać z oczekiwań rynku lub programów wynagradzania. Dlatego na skuteczność koncepcji środowiska kontroli w związku z udziałem osób sprawujących nadzór wpływają takie zagadnienia, jak:

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

A73. Aktywny i niezależny zarząd może wpływać na filozofię i styl działania wyższego kierownictwa. Na skutek tego mogą jednak być bardziej ograniczone inne elementy. Na przykład chociaż zasady i praktyka polityki personalnej dotycząca pozyskiwania kompetentnych pracowników z dziedziny finansów, rachunkowości i IT mogą zmniejszać ryzyko błędów przy przetwarzaniu informacji finansowych, tym niemniej nie mogą one zapobiegać silnym skłonnościom naczelnego kierownictwa do zawyżania zysków.

A74. Istnienie zadowalającego środowiska kontroli może być pozytywnym czynnikiem, gdy biegły rewident ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia. Choć może ono zmniejszyć ryzyko oszustw, to jednak zadowalające środowisko kontroli nie

odstrasza całkowicie od oszustw. Z drugiej strony, słabości środowiska kontroli mogą podważać skuteczność kontroli, w szczególności dotyczących oszustw. Na przykład zaniedbania kierownictwa w zapewnieniu wystarczających środków na ograniczenie ryzyka bezpieczeństwa IT, może negatywnie wpływać na kontrolę wewnętrzną wobec umożliwienia wprowadzania niewłaściwych zmian do programów komputerowych lub danych bądź przetwarzania nieautoryzowanych transakcji. Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w MSRF 330, środowisko kontroli wpływa także na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur biegłego rewidenta¹¹.

- A75. Środowisko kontroli samo w sobie nie zapobiega ani nie wykrywa i nie koryguje istotnego zniekształcenia. Może jednak wpływać na ocenę biegłego rewidenta dotyczącą skuteczności innych kontroli (na przykład nadzorowania kontroli oraz działania poszczególnych czynności kontrolnych) a przez to na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A76. Środowisko kontroli w małej jednostce różni się od środowiska kontroli w większych jednostkach. Na przykład do grona osób sprawujących nadzór w małej jednostce mogą nie należeć osoby niezależne lub pochodzące spoza jednostki a w jednostkach, w których nie ma innych właścicieli, rolę nadzorczą może bezpośrednio sprawować właściciel-kierownik. Charakter środowiska kontroli może także wpływać na znaczenie innych kontroli lub na ich brak. Na przykład aktywne zaangażowanie właściciela-kierownika może przeciwdziałać pewnym ryzykom wynikającym z braku podziału obowiązków w małej jednostce, może jednak zwiększać inne ryzyka, na przykład ryzyko obchodzenia kontroli.
- A77. Ponadto dowody badania dotyczące elementów środowiska kontroli mogą być w małych jednostkach niedostępne w formie dokumentów, szczególnie gdy porozumiewanie się kierownictwa z pracownikami następuje w sposób niesformalizowany choć skuteczny. W małej jednostce może na przykład nie istnieć pisemny kodeks postępowania, ale może zamiast tego być wdrożona kultura, kładąca nacisk na poszanowanie uczciwości i etycznego postępowania, dzięki przekazowi ustnemu i przykładowi kierownictwa.
- A78. Dlatego postawa, świadomość oraz działania kierownictwa lub właściciela-kierownika mają szczególne znaczenie dla poznania środowiska kontroli mniejszej jednostki przez biegłego rewidenta.

Składniki kontroli wewnętrznej – proces oceny ryzyka przez jednostkę (Zob. par. 15)

- A79. Proces oceny ryzyka przez jednostkę stanowi podstawę do ustalenia przez kierownictwo ryzyka, wymagającego zarządzania. Jeżeli proces oceny ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni do okoliczności, w tym do rodzaju, wielkości i złożoności

¹¹ MSRF 330, paragrafy A2 - A3.

jednostki, to pomaga to biegłemu rewidentowi rozpoznać ryzyko istotnego zniekształcenia. Czy proces oceny ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni do okoliczności, stanowi kwestię osądu.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek (Zob. par. 17)

A80. Jest mało prawdopodobne, aby w małej jednostce ustalony był proces oceny ryzyka. W takich przypadkach jest prawdopodobne, że kierownictwo rozpoznaje ryzyko drogą bezpośredniego, osobistego zaangażowania w działalność. Niezależnie jednak od okoliczności zadanie pytań dotyczących rozpoznanego ryzyka i sposobu podejścia do niego przez kierownictwo jest nadal niezbędne.

Składniki kontroli wewnętrznej – system informacyjny, w tym obejmujący powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji

System informacyjny, w tym obejmujący powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 18)

A81. System informatyczny znaczący dla sprawozdawczości finansowej, w skład którego wchodzi system księgowości, składa się z procedur i zapisów zaprojektowanych i wdrożonych dla:

- Zapoczątkowywania, rejestrowania, przetwarzania i informowania o transakcjach jednostki (a także o zdarzeniach i warunkach) oraz zapewnienia rozliczenia się z odpowiednich aktywów, zobowiązań i kapitału własnego.
- Rozwiązywania przypadków niewłaściwego przetwarzania transakcji, na przykład przez automatyczne tworzenie plików tymczasowych oraz procedur służących wyjaśnianiu takich danych na czas.
- Przetwarzania i księgowania bez obchodzenia systemu lub uchylania kontroli.
- Przenoszenia informacji z systemów przetwarzania transakcji do księgi głównej.
- Gromadzenia informacji mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej o zdarzeniach i warunkach nie będących transakcjami, takimi jak umorzenie i amortyzacja aktywów i zmiany w zakresie ściągłości należności oraz
- Zapewniania, że informacje, wymagające ujawnienia w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zostały zgromadzone, zaewidencjonowane, przetworzone, zsumowane i poprawnie wykazane w sprawozdaniach finansowych.

Zapisy księgowe

A82. System informacyjny jednostki obejmuje zazwyczaj stosowanie standardowych zapisów księgowych, których powtarzalne dokonywanie jest wymagane

do zarejestrowania transakcji. Przykładem mogą być zapisy służące zaewidencjonowaniu w księdze głównej sprzedaży, zakupów oraz wydatkowania środków pieniężnych lub zaewidencjonowaniu szacunków księgowych dokonywanych okresowo przez kierownictwo, takich jak zmiany szacunku nieściągalnych należności.

- A83. Proces sprawozdawczości finansowej jednostki obejmuje także dokonywanie niestandardowych zapisów księgowych dla ujęcia niepowtarzalnych, nietypowych transakcji lub korekt. Przykładami tego rodzaju zapisów są korekty konsolidacyjne, zapisy związane z połączeniem lub zbyciem jednostek czy niepowtarzalne szacunki, jak dotyczące trwałej utraty wartości aktywów. Przy ręcznych systemach księgi głównej, niestandardowe zapisy księgowe mogą być zidentyfikowane drogą inspekcji ksiąg pomocniczych, dzienników i stanowiącej podstawę zapisów dokumentacji. Jeżeli do prowadzenia księgi głównej i sporządzania sprawozdań finansowych stosuje się procedury automatyczne, zapisy tego rodzaju mogą występować tylko w formie elektronicznej i dlatego być łatwiejsze do zidentyfikowania dzięki stosowaniu wspomaganych komputerowo technik badania.

Powiązane procesy gospodarcze

- A84. Procesy gospodarcze jednostki są działaniami mającymi na celu:
- Opracowanie, zakup, produkcję, sprzedaż oraz rozprowadzenie produktów i usług jednostki.
 - Zapewnienie przestrzegania prawa i regulacji oraz
 - Ewidencjonowanie informacji, w tym prowadzenie księgowości i sporządzanie sprawozdawczości finansowej.

Procesy gospodarcze odzwierciedlają transakcje, które są ujmowane, przetwarzane i prezentowane przez system informacji. Zrozumienie procesów gospodarczych jednostki, w tym sposobu zapoczątkowywania transakcji, pomaga biegłemu rewidentowi w poznaniu systemu informacyjnego jednostki powiązane go ze sprawozdawczością finansową w sposób odpowiedni do okoliczności właściwych dla jednostki.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A85. Systemy informatyczne oraz powiązane ze sprawozdawczością finansową procesy gospodarcze mogą być w małych jednostkach mniej skomplikowane niż w dużych jednostkach, ale ich rola jest równie znacząca. Małe jednostki, z mocno zaangażowanym kierownictwem mogą nie potrzebować rozbudowanego opisu procedur księgowych, skomplikowanych zapisów księgowych lub opisu zasad (polityki) rachunkowości. Poznanie systemów i procesów jednostki może być zatem łatwiejsze w przypadku mniejszych jednostek i w większym stopniu zależeć od zapytań

niż od przeglądu dokumentacji. Tym niemniej potrzeba poznania pozostaje nadal ważna.

Komunikacja (Zob. par. 19)

- A86. Komunikowanie przez jednostkę o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach dotyczących sprawozdawczości finansowej wymaga uzyskania wiedzy o zadaniach i odpowiedzialności osób sprawujących kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową. Obejmuje ono takie zagadnienia jak stopień rozumienia przez pracowników, jak czynności wykonywane przez nich w systemie sprawozdawczości finansowej wiążą się z czynnościami innych osób oraz sposoby zgłaszania odstępstw kierownictwu odpowiednio wyższego szczebla w jednostce. Zasady komunikowania mogą mieć formę regulaminu zasad lub regulaminu sprawozdawczości finansowej. Drożne kanały komunikowania pomagają zapewnić, że odstępstwa są zgłaszane i podejmuje się stosowne działania.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A87. Komunikowanie może być prostsze i łatwiejsze w małej jednostce niż w większej ze względu na mniej liczne szczeble odpowiedzialności i większą widoczność oraz dostępność kierownictwa.

Składniki kontroli wewnętrznej – działania kontrolne (Zob. par. 20)

- A88. Działania kontrolne są to zasady i procedury pomocne w zapewnieniu, że polecenia kierownictwa są wykonywane. Działania kontrolne czy to dokonywane za pomocą IT czy systemów ręcznych, mają różne cele i są stosowane na różnych szczeblach organizacyjnych i funkcjonalnych. Przykładami poszczególnych działań kontrolnych są działania polegające na:

- Autoryzacji.
- Przeglądach wyników.
- Przetwarzaniu informacji.
- Kontrolach fizycznych.
- Podziale obowiązków.

- A89. Działaniami kontrolnymi znaczącymi dla badania są te, które:

- Wymagają, aby być traktowane jako takie, gdyż są działaniami kontrolnymi dotyczącymi znaczącego ryzyka oraz dotyczącymi ryzyka, w przypadku którego wytyczne badania wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wymaganych w paragrafach 29 i 30 lub
- Biegły rewident na podstawie osądu uznaje za ważne.

- A90. Na osąd biegłego rewidenta czy działanie kontrolne jest znaczące dla badania, wpływa ryzyko rozpoznane przez niego jako mogące doprowadzić do istotnego zniekształcenia oraz to, czy zdaniem biegłego rewidenta prawdopodobne byłoby odpowiednie sprawdzenie skuteczności działania kontroli ustalających zakres badań wiarygodności.
- A91. Biegły rewident może położyć nacisk na rozpoznanie i zapoznanie się z działaniami kontrolnymi w tych obszarach, w których jego zdaniem jest prawdopodobne, że ryzyko istotnego zniekształcenia jest wyższe. Jeżeli każde z wielu działań kontrolnych prowadzi do osiągnięcia tego samego celu, zbędne jest zapoznanie się z każdym działaniem kontrolnym związanym z danym celem.
- A92. Wiedza biegłego rewidenta o istnieniu lub braku działań kontrolnych, uzyskana dzięki zapoznaniu się z innymi składnikami kontroli wewnętrznej, pomaga mu ustalić, czy konieczne jest poświęcenie dodatkowej uwagi na poznanie działań kontrolnych.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A93. Koncepcje działań kontrolnych w małych jednostkach będą prawdopodobnie podobne do koncepcji właściwych dla dużych jednostek, ale sformalizowanie ich stosowania może się różnić. Ponadto małe jednostki mogą uznać, że określony rodzaj działań kontrolnych nie jest przydatny ze względu na kontrole przeprowadzane przez kierownictwo. Na przykład należące wyłącznie do kierownictwa prawo przyznawania kredytów kupieckich klientom oraz wyrażania zgody na znaczące zakupy może zapewniać silną kontrolę nad ważnymi saldami i transakcjami, zmniejszając lub czyniąc zbędną potrzebę stosowania bardziej szczegółowych działań kontrolnych.
- A94. Działania kontrolne ważne dla badania mniejszej jednostki mogą dotyczyć głównych cykli transakcji takich, jak przychody, zakupy i koszty wynagrodzeń.

Ryzyko wynikające z technologii informatycznej (IT) (Zob. par. 21)

- A95. Stosowanie IT wpływa na sposób wdrożenia działań kontrolnych. Z perspektywy biegłego rewidenta kontrole systemu IT są skuteczne wówczas, gdy zapewniają nienaruszalność informacji oraz bezpieczeństwo danych przetwarzanych przez te systemy i obejmują skuteczne ogólne kontrole IT oraz kontrole aplikacji.
- A96. Ogólne kontrole IT są to zasady i procedury, dotyczące wielu aplikacji, wspomagające skuteczne działanie kontroli aplikacji. Kontrole te dotyczą terminali głównych, miniterminali oraz środowiska użytkownika końcowego. Ogólne kontrole IT, zapewniające nienaruszalność informacji i bezpieczeństwo danych, obejmują zazwyczaj kontrolę nad:
- Centrum danych i działaniem sieci.
 - Nabywaniem, zmianą i utrzymywaniem oprogramowania systemowego.

- Zmianą programu.
- Bezpieczeństwem dostępu.
- Nabywaniem, rozwojem i utrzymywaniem systemów aplikacyjnych.

Zasadniczo wdraża się je jako reakcję na ryzyko, o którym mowa w paragrafie A56.

- A97. Kontrole aplikacji są to procedury ręczne lub automatyczne, działające zazwyczaj na poziomie procesu gospodarczego, stosowane do przetwarzania transakcji w ramach pojedynczych aplikacji. Kontrole aplikacji mogą mieć charakter zapobiegawczy lub wykrywający i są zaprojektowane dla zapewnienia nienaruszalności zapisów księgowych. Dlatego kontrole aplikacji dotyczą procedur stosowanych do zapoczątkowywania, rejestrowania, przetwarzania i prezentowania transakcji lub innych danych finansowych. Kontrole te pomagają w zapewnieniu, że transakcje, które nastąpiły, są zatwierdzane, ujmowane oraz przetwarzane w sposób kompletny i prawidłowy. Przykłady obejmują sprawdzenie edycji danych wejściowych oraz kolejności numerycznej przy jednoczesnej ręcznej interwencji w przypadku wystąpienia raportów odstępstw lub korekty w miejscu wprowadzania danych.

Składniki kontroli wewnętrznej – nadzorowanie kontroli (Zob. par. 22)

- A98. Nadzorowanie kontroli jest procesem służącym ocenie skuteczności działania kontroli wewnętrznej na przestrzeni czasu. Polega on na ocenie skuteczności działania kontroli w odpowiednim czasie oraz podejmowaniu niezbędnych działań naprawczych. Kierownictwo sprawuje nadzór nad kontrolą za pomocą systematycznych działań, odrębnych ocen lub łączenia tych dwóch elementów. Systematyczne działania nadzorcze są często wbudowane w zwykłe, powtarzalne działania jednostki i obejmują regularne działania kierownicze i nadzorcze.
- A99. Kierownictwo przy wykonywaniu działań nadzorczych może korzystać z informacji uzyskiwanych z zewnątrz takich, jak zażalenia klientów i uwagi regulatorów, które mogą sygnalizować problemy lub wskazywać na obszary wymagające udoskonaleń.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

- A100. Nadzór nad kontrolą przez kierownictwo często następuje dzięki silnemu zaangażowaniu się kierownictwa lub właścicieli-kierowników w działalność. Zaangażowanie to umożliwia często rozpoznanie znaczących odstępstw od oczekiwań oraz niedokładności danych finansowych prowadzące do podjęcia działań naprawczych w zakresie kontroli.

Funkcja audytu wewnętrznego (Zob. par. 23)

- A101. Funkcja audytu wewnętrznego może być znacząca dla badania, jeżeli rodzaj odpowiedzialności i działań funkcji audytu wewnętrznego jest powiązany ze

sprawozdawczością finansową jednostki a biegły rewident spodziewa się, że wykorzysta wyniki pracy audytorów wewnętrznych do zmodyfikowania rodzaju, rozłożenia w czasie bądź ograniczenia zakresu procedur badania wymagających przeprowadzenia. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że funkcja audytu wewnętrznego może mieć znaczenie dla badania, zastosowanie ma MSRF 610.

A102. Cele funkcji audytu wewnętrznego a zatem i rodzaj jej odpowiedzialności oraz status wewnątrz organizacji różnią się znacząco i zależą od wielkości i struktury jednostki oraz od wymogów kierownictwa, i tam gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór. Odpowiedzialność funkcji audytu wewnętrznego może na przykład obejmować nadzór nad kontrolą wewnętrzną, zarządzanie ryzykiem i przegląd przestrzegania prawa i regulacji. Z drugiej strony odpowiedzialność funkcji audytu wewnętrznego może na przykład ograniczać się do analizy gospodarności, wydajności i skuteczności działań i dlatego nie mieć związku ze sprawozdawczością finansową jednostki.

A103. Jeżeli rodzaj odpowiedzialności funkcji audytu wewnętrznego jest powiązany ze sprawozdawczością finansową jednostki, ocena przez biegłego rewidenta działań dokonanych lub mających być dokonanych przez funkcję audytu wewnętrznego może obejmować przegląd planu funkcji audytu wewnętrznego na dany okres, jeżeli taki plan istnieje, oraz omówienie tego planu z audytorami wewnętrznymi.

Źródła informacji (Zob. par. 24)

A104. Wiele informacji służących do nadzoru mogło zostać wytworzonych przez system informacyjny jednostki. Jeżeli kierownictwo przyjmie bezpodstawnie założenie poprawności danych służących na potrzeby nadzoru, wówczas błędy zawarte w tych informacjach mogą potencjalnie spowodować, że kierownictwo wyciągnie błędne wnioski ze swych działań nadzorczych. Dlatego poznanie:

- Źródeł informacji służących działaniom nadzorczym jednostki oraz
- Podstawy, w oparciu o którą kierownictwo ocenia, że informacje są wystarczająco wiarygodne do tych celów,

stanowi element poznania przez biegłego rewidenta działań nadzorczych jednostki, jako części składowej kontroli wewnętrznej.

Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia

Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (Zob. par. 25(a))

A105. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego to rozległe ryzyko dotyczące sprawozdań finansowych jako całości i mogące potencjalnie wpływać na wiele stwierdzeń. Ryzyko tego rodzaju niekoniecznie jest ryzykiem możliwym do rozpoznania jako dotyczące określonych stwier-

dzeń na temat grup transakcji, sald lub ujawnień informacji. Raczej są to okoliczności, które mogą zwiększyć ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, na przykład na skutek obejścia kontroli przez kierownictwo. Ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego może mieć szczególne znaczenie dla oceny biegłego rewidenta dotyczącej ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa.

A106. Ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego może w szczególności wynikać ze słabości środowiska kontroli (choć ryzyko to może się wiązać z innymi czynnikami, takimi jak pogarszające się warunki gospodarcze). Na przykład takie słabości jak brak kompetencji kierownictwa, może mieć bardziej rozległy wpływ na sprawozdania finansowe i wymagać ogólnej reakcji biegłego rewidenta.

A107. Poznanie przez biegłego rewidenta kontroli wewnętrznej może zrodzić wątpliwości co do możliwości zbadania sprawozdań finansowych jednostki. Na przykład:

- Wątpliwości co do uczciwości kierownictwa jednostki mogą być tak poważne, iż doprowadzą biegłego rewidenta do wniosku, że ryzyko przedstawienia przez kierownictwo nieprawidłowych informacji w sprawozdaniach finansowych jest takie, że nie da się przeprowadzić badania.
- Wątpliwości co do stanu i wiarygodności zapisów księgowych jednostki mogą doprowadzić biegłego rewidenta do wniosku, że nieprawdopodobne jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów jako podstawy do wyrażenia niezmodyfikowanej opinii o sprawozdaniach finansowych.

A108. MSRF 705¹² określa wymogi i przedstawia wytyczne dotyczące ustalenia, czy istnieje potrzeba wyrażenia przez biegłego rewidenta zmodyfikowanej opinii lub odstąpienia od wyrażenia opinii lub, co może być wymagane w niektórych przypadkach, wycofania się z badania, jeżeli jest to możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.

Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (Zob. par. 25(b))

A109. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dotyczących transakcji, sald i ujawnień informacji wymaga oceny, gdyż ocena taka bezpośrednio pomaga w określeniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biegły rewident może stwierdzić, że rozpoznane ryzyko dotyczy w większym stopniu sprawozdań finansowych jako całości i potencjalnie może wpływać na wiele stwierdzeń.

12 MSRF 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

Wykorzystanie stwierdzeń

- A110. W oświadczeniu, że sprawozdania finansowe są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, kierownictwo w sposób bezpośredni lub pośredni formułuje stwierdzenia dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania różnych elementów sprawozdań finansowych i odnośnych ujawnień informacji.
- A111. Stwierdzenia wykorzystywane przez biegłego rewidenta do oceny różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, mogą należeć do trzech kategorii i przybrać następujące formy:
- (a) Stwierdzenia dotyczące grup transakcji i zdarzeń w okresie objętym badaniem:
 - (i) Występowanie – transakcje i zdarzenia, które zostały zaksięgowane, wystąpiły i dotyczą jednostki.
 - (ii) Kompletność – wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny były być zaksięgowane, zostały zaksięgowane.
 - (iii) Dokładność – kwoty i pozostałe dane dotyczące zaksięgowanych transakcji i zdarzeń zostały zaksięgowane właściwie.
 - (iv) Rozgraniczenie między okresami – transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym.
 - (v) Klasyfikacja – transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach.
 - (b) Stwierdzenia dotyczące sald kont wykazanych na koniec okresu:
 - (i) Istnienie – aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją.
 - (ii) Prawa i obowiązki – jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów a zobowiązania są jej obowiązkami.
 - (iii) Kompletność – wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny jednostki, które powinny być zaksięgowane, zostały rzeczywiście zaksięgowane.
 - (iv) Wycena i przyporządkowanie – aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniach finansowych we właściwych kwotach a wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania są właściwie zaksięgowane.
 - (c) Stwierdzenia dotyczące prezentacji i ujawnienia:
 - (i) Występowanie oraz prawa i obowiązki – ujawnione zdarzenia, transakcje i inne sprawy występują i dotyczą jednostki.
 - (ii) Kompletność – wszelkie ujawnienia, które powinny były być włączone do sprawozdań finansowych, zostały włączone.

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

- (iii) Klasyfikacja i zrozumiałość – informacje finansowe są właściwie przedstawione i opisane a ujawnienia są wyrażone w sposób jasny.
- (iv) Poprawność i wycena – informacje finansowe i inne są ujawniane w sposób rzetelny i w odpowiednich kwotach.

A112. Biegły rewident może wykorzystać stwierdzenia w sposób opisany powyżej lub też wyrazić je w inny sposób, pod warunkiem, że będą obejmowały wszystkie aspekty wymienione powyżej. Na przykład biegły rewident może połączyć stwierdzenia o transakcjach i zdarzeniach ze stwierdzeniami o saldach kont.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A113. Formułując stwierdzenia dotyczące sprawozdań finansowych jednostki sektora publicznego, oprócz stwierdzeń, o których mowa w paragrafie A111, kierownik może często stwierdzać, że transakcje i zdarzenia nastąpiły zgodnie z prawem, regulacjami lub innymi przepisami. Takie stwierdzenia mogą być objęte zakresem badania sprawozdania finansowego.

Proces rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia (Zob. par. 26(a))

A114. Informacje uzyskane w wyniku zastosowania procedur oceny ryzyka, w tym dowody badania uzyskane w trakcie oceny koncepcji kontroli oraz ustalenia, czy została ona wdrożona, stosuje się jako dowody badania potwierdzające ocenę ryzyka. Ocena ryzyka określa rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres dalszych procedur badania, które należy przeprowadzić.

A115. Załącznik 2 zawiera przykłady warunków i zdarzeń, które mogą wskazywać na istnienie ryzyka istotnego zniekształcenia.

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

A116. Oceniając ryzyko biegły rewident może rozpoznać kontrole, które prawdopodobnie zapobiegą lub doprowadzą do wykrycia i skorygowania istotnego zniekształcenia określonych stwierdzeń. Zasadniczo użyteczne jest poznanie kontroli i ich powiązania ze stwierdzeniami z uwzględnieniem procesów i systemów, w których one działają, ponieważ pojedyncze działania kontrolne nie stanowią często same w sobie odpowiedzi na ryzyko. Często tylko wielorakie działania kontrolne w połączeniu z innymi elementami kontroli wewnętrznej będą wystarczające, by zareagować na ryzyko.

A117. Przeciwnie niektóre działania kontrolne mogą wywierać szczególne wpływy na pojedyncze stwierdzenia właściwe określonej grupie transakcji lub sald. Na przykład działania kontrolne, które jednostka ustanowiła w celu zapewnienia, że jej personel w należyty sposób przelicza i wykazuje zapasy w ramach rocznego spisu z natury, wiążą się bezpośrednio z istnieniem i kompletnością stwierdzeń dotyczących sald zapasów.

A118. Kontrole mogą być zarówno bezpośrednio jak i pośrednio powiązane ze stwierdzeniem. Im bardziej kontrola jest pośrednio powiązana, tym mniejsza może być jej skuteczność dla zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń danego stwierdzenia. Na przykład przeprowadzany przez kierownika sprzedaży przegląd zestawień sprzedaży określonych punktów sprzedaży w regionie tylko pośrednio wiąże się ze stwierdzeniem dotyczącym kompletności przychodów ze sprzedaży. Dlatego może być mniej skuteczny dla zmniejszania ryzyka związanego z tym stwierdzeniem niż kontrole bardziej bezpośrednio powiązane z tym stwierdzeniem, takie jak porównywanie dokumentów przewozowych z fakturami.

Znaczące ryzyka

Rozpoznanie znaczącego ryzyka (Zob. par. 28)

A119. Znaczące ryzyko często wiąże się ze znaczącymi nierutynowymi transakcjami lub zagadnieniami wymagającymi osądu. Nierutynowe transakcje są to transakcje, które są nietypowe ze względu na ich wielkość lub rodzaj, i dlatego zdarzają się rzadko. Zagadnienia wymagające osądu mogą obejmować określenie wartości szacunkowych, czemu towarzyszy znacząca niepewność związana z wyceną. Rutynowe, nieskomplikowane transakcje, stanowiące przedmiot systematycznego przetwarzania, z mniejszym prawdopodobieństwem rodzą obawę znaczącego ryzyka.

A120. Ryzyko istotnego zniekształcenia może być wyższe w przypadku znaczących, nierutynowych transakcji, jeżeli przykładowo:

- Nastąpiła większa interwencja kierownictwa w celu zastosowania określonego podejścia księgowego.
- Nastąpiła większa ręczna interwencja przy gromadzeniu i przetwarzaniu danych.
- Skomplikowane są obliczenia lub zasady księgowe.
- Rodzaj nierutynowych transakcji może sprawiać jednostce trudności we wdrożeniu skutecznych kontroli ryzyka.

A121. Ryzyko istotnego zniekształcenia może być wyższe w przypadku znaczących zagadnień wymagających określenia wartości szacunkowych, jeżeli przykładowo:

- Zasady rachunkowości dotyczące wartości szacunkowych lub ujmowania przychodów mogą stanowić przedmiot różniących się interpretacji.
- Wymagany osąd może być subiektywny albo skomplikowany albo wymagać przyjęcia założeń co do skutków przyszłych zdarzeń, na przykład osąd wartości godziwej.

A122. MSRF 330 określa konsekwencje, jakie dla dalszych procedur badania rodzi rozpoznanie ryzyka¹³ jako znaczącego.

Znaczące ryzyko związane z ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

A123. MSRF 240 określa dalsze wymogi i wytyczne w razie rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem¹⁴.

Poznanie kontroli powiązanych ze znaczącym ryzykiem (Zob. par. 29)

A124. Chociaż zazwyczaj jest mało prawdopodobne, aby ryzyko, dotyczące znaczących nierutynowych transakcji lub zagadnień wymagających osądu, było przedmiotem rutynowych kontroli, to kierownictwo może mieć inne sposoby reagowania na tego rodzaju ryzyko. Dlatego ustalenie przez biegłego rewidenta, czy jednostka zaprojektowała i wdrożyła kontrole dotyczące znaczącego ryzyka wynikającego z nierutynowych lub wymagających osądu zagadnień obejmuje także wiedzę na temat tego, czy i w jaki sposób kierownictwo reaguje na takie ryzyko. Reakcje te mogą obejmować:

- Działania kontrolne takie, jak przegląd założeń przyjętych przez kierownictwo wyższego szczebla lub ekspertów.
- Udokumentowanie procesu dokonywania szacunków.
- Zatwierdzanie przez osoby sprawujące nadzór.

A125. Na przykład, jeżeli zachodzą zdarzenia jednorazowe takie, jak wpływ zawiadomienia o znaczącym sporze prawnym, poznanie reakcji jednostki może dotyczyć takich zagadnień, jak to, czy zwróciła się do właściwych ekspertów (wewnętrznych lub zewnętrznych doradców prawnych), czy oceniła potencjalne skutki oraz jak zamierza ujawnić zaistniałe okoliczności w sprawozdaniach finansowych.

A126. W niektórych przypadkach kierownictwo mogło niewłaściwie zareagować na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia nie wdrażając kontroli dotyczącej tego znaczącego ryzyka. Niewdrożenie takiej kontroli przez kierownictwo może być wskazówką znaczącej słabości kontroli wewnętrznej¹⁵.

Ryzyko, w przypadku którego same procedury badania wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania (Zob. par. 30)

A127. Ryzyko istotnego zniekształcenia może bezpośrednio wiązać się z ewidencją rutynowych grup transakcji lub sald oraz sporządzaniem wiarygodnych sprawozdań finansowych. Ryzyko takie może obejmować ryzyko niepoprawnego lub

13 MSRF 330, paragrafy 15 i 21.

14 MSRF 240, paragrafy 25 - 27.

15 MSRF 265 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej”, paragraf A7.

niekompletnego przetwarzania rutynowych i znaczących grup transakcji takich, jak przychody, zakupy, wpływy i wydatki środków pieniężnych jednostki.

A128. Jeżeli takie rutynowe transakcje gospodarcze podlegają wysoce zautomatyzowanemu przetwarzaniu, w którym nie następuje lub następuje tylko niewielka interwencja ręczna, to przeprowadzenie w związku z tym ryzykiem jedynie procedur badania wiarygodności może nie być możliwe. Na przykład biegły rewident może dojść do wniosku, że ma to miejsce wtedy, gdy znacząca ilość informacji dotyczących jednostki jest zapoczątkowywana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana tylko w formie elektronicznej w ramach zintegrowanego systemu. W takich przypadkach:

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

A129. MSRF 330 określa konsekwencje, jakie dla dalszych procedur badania rodzi rozpoznanie takiego ryzyka¹⁶.

Weryfikacja oceny ryzyka (Zob. par. 31)

A130. W czasie badania biegły rewident może uzyskać informacje znacząco różne od informacji, na których opierała się ocena ryzyka. Na przykład ocena ryzyka mogła opierać się na oczekiwaniu, że pewne kontrole działają skutecznie. Przeprowadzając badanie tych kontroli biegły rewident może uzyskać dowody badania, że nie działały one skutecznie przez pewien czas objęty badaniem. Podobnie przeprowadzając procedury badania wiarygodności biegły rewident może wykryć zniekształcenia kwot lub o częstotliwości większej od odpowiadającej ocenie ryzyka dokonanej przez biegłego rewidenta. W takich przypadkach ocena ryzyka nie odzwierciedla odpowiednio prawdziwych okoliczności właściwych dla jednostki, i dalsze zaplanowane procedury badania mogą nie być skuteczne dla wykrycia istotnych zniekształceń. Zob. MSRF 330 w sprawie dalszych wytycznych.

Dokumentacja (Zob. par. 32)

A131. Sposób, w jaki udokumentowane zostaną wymogi określone w paragrafie 32, ustala biegły rewident na podstawie swego osądu. Na przykład w przypadku badań małych jednostek dokumentacja może być włączona do dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej ogólnej strategii i planu badania¹⁷. Podobnie, na przykład wyniki oceny ryzyka mogą być dokumentowane oddzielenie lub być

¹⁶ MSRF 330, paragraf 8.

¹⁷ MSRF 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”, paragrafy 7 i 9.

częścią dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej dalszych procedur¹⁸. Postać i zakres dokumentacji zależą od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej, dostępności informacji z jednostki oraz metodologii i technologii badania stosowanej podczas badania.

- A132. W jednostkach o nieskomplikowanej działalności i procesach wpływających na sprawozdawczość finansową, dokumentacja może mieć prostą postać i być stosunkowo zwięzła. Nie ma potrzeby, aby biegły rewident dokumentował całość wiedzy posiadanej na temat jednostki oraz zagadnienia z tym związane. Kluczowe elementy wiedzy o jednostce dokumentowane przez biegłego rewidenta obejmują te, na których biegły rewident oparł ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia.
- A133. Zakres dokumentacji może także odzwierciedlać doświadczenie i umiejętności członków zespołu wykonującego badanie. Pod warunkiem, że wymogi MSRF 230 są zawsze spełnione, badanie wykonane przez zespół składający się z osób o mniejszym doświadczeniu może wymagać bardziej szczegółowej dokumentacji pomocnej im w odpowiednim poznaniu jednostki badanej, które przeprowadzają osoby doświadczone.
- A134. W przypadku powtarzalnych badań część dokumentacji może być ponownie wykorzystana, po jej aktualizacji, w miarę potrzeby, dla odzwierciedlenia zmian działalności gospodarczej lub procesów jednostki.

18 MSRF 330, paragraf 28.

Załącznik 1

(Zob. par. 4(c), 14 - 24 oraz A69 - A104)

Składniki kontroli wewnętrznej

1. Niniejszy załącznik zawiera dodatkowe wyjaśnienia dotyczące składników kontroli wewnętrznej, przedstawionych w paragrafach 4(c), 14 - 24 i A69 - A104 i ich powiązań z badaniem sprawozdań finansowych.

Środowisko kontroli

2. Na środowisko kontroli składają się następujące elementy:
 - (a) *Przekazywanie i wdrażanie zasad uczciwości i wartości etycznych.* Skuteczność kontroli nie może być wyższa od zasad uczciwości i wartości etycznych osób, które ją tworzą, administrują i nadzorują. Uczciwość i etyczne zachowanie są wypadkową przyjętych przez jednostkę wzorców w zakresie etyki i zachowania, sposobu ich przekazywania i wdrożenia w praktyce. Wprowadzenie w życie zasad uczciwości i wartości etycznych, obejmuje – na przykład – działania kierownictwa służące usunięciu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogą motywować pracowników do uczestnictwa w działaniach nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych. Przekazywanie zasad jednostki dotyczących uczciwości i wartości etycznych może obejmować informowanie pracowników o standardach postępowania za pomocą regulaminów i kodeksów postępowania a także przykładu.
 - (b) *Kompetencje.* Kompetencje oznaczają posiadanie wiedzy i umiejętności niezbędnych do wykonania określonego zadania wynikającego z pracy osoby.
 - (c) *Udział osób sprawujących nadzór.* Świadomość kontroli w jednostce zależy w znacznym stopniu od osób sprawujących nadzór. Waga odpowiedzialności spoczywającej na osobach sprawujących nadzór znajduje swój wyraz w kodeksach postępowania i innych przepisach prawa oraz regulacjach lub wytycznych opracowanych z myślą o osobach sprawujących nadzór. Inna odpowiedzialność osób sprawujących nadzór obejmuje nadzór nad zaprojektowaniem i skutecznym działaniem procedur powiadamiania o nieprawidłowościach oraz nad procesem weryfikacji skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.
 - (d) *Filozofia i styl działania kierownictwa.* Na filozofię i styl działania kierownictwa składa się wiele cech. Na przykład postawa i działania kierownictwa dotyczące sprawozdawczości finansowej mogą się przejawiać w konserwatywnym lub agresywnym wyborze dostępnych alternatywnych zasad rachunkowości oraz w sumienności i konserwatyzmie, z jakim ustala się wartości szacunkowe.

- (e) *Struktura organizacyjna*. Stworzenie odpowiedniej struktury organizacyjnej obejmuje ustalenie kluczowych obszarów uprawnień i odpowiedzialności oraz właściwych kanałów raportowania. Odpowiedniość struktury organizacyjnej jednostki zależy, po części, od jej wielkości i rodzaju jej działalności.
- (f) *Przypisanie uprawnień i odpowiedzialności*. Przypisanie uprawnień i odpowiedzialności może obejmować wymogi dotyczące odpowiedniej praktyki gospodarczej, wiedzy i doświadczenia kluczowego personelu oraz środki umożliwiające wypełnianie obowiązków. Ponadto może obejmować zasady i komunikaty służące zapewnieniu, że cały personel rozumie cele jednostki, wie, jak jego działania wiążą i przyczyniają się do realizacji tych celów oraz wie, jak i z czego będzie rozliczany.
- (g) *Zasady i praktyka rekrutacji i doboru personelu*. Zasady i praktyka rekrutacji i doboru personelu często wskazują na ważne zagadnienia wpływające na sumiennosc kontroli w jednostce. Na przykład wymogi przy rekrutowaniu najbardziej wykwalifikowanych osób – jeżeli nacisk kładzie się na wykształcenie, wcześniejsze doświadczenie, dokonania oraz dowody uczciwości i zachowań etycznych – wskazują na zaangażowanie jednostki w zatrudnianie osób kompetentnych i godnych zaufania. Zasady szkoleń, które mówią o przyszłych zadaniach i odpowiedzialności i obejmują takie praktyki, jak ćwiczenia i seminaria, ilustrują oczekiwany poziom działań i zachowań. Promowanie, przeprowadzane na podstawie okresowych ocen działań, pokazuje zaangażowanie jednostki w awansowanie wykwalifikowanych pracowników na wyższe szczeble odpowiedzialności.

Proces oceny ryzyka przez jednostkę

3. Dla celów sprawozdawczości finansowej proces oceny ryzyka przez jednostkę obejmuje sposób, w jaki kierownictwo rozpoznaje ryzyko działalności gospodarczej związane ze sporządzaniem sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, szacuje jego znaczenie, ocenia prawdopodobieństwo wystąpienia i decyduje o działaniach, jakie należy podjąć w celu reakcji na ryzyko oraz zarządza nim i jego skutkami. Na przykład proces oceny ryzyka może dotyczyć sposobu, w jaki jednostka rozpatruje możliwość nieujęcia transakcji (w księgach) oraz rozpoznaje i rozpatruje znaczące szacunki zawarte w sprawozdaniach finansowych
4. Ryzyko związane z wiarygodnością sprawozdawczości finansowej obejmuje zewnętrzne i wewnętrzne zdarzenia, transakcje i okoliczności, które mogą nastąpić i ujemnie wpłynąć na zdolność jednostki do zapoczątkowania, rejestrowania, przetwarzania i informowania o danych finansowych w sposób spójny ze stwierdzeniami kierownictwa zawartymi w sprawozdaniach finansowych. Kierownictwo może inicjować plany, programy lub działania jako reakcję na określone ryzyko lub też może zdecydować się na akceptację ryzyka ze wzglę-

du na koszty lub z innych przyczyn. Ryzyko może powstać lub ulec zmianie na skutek następujących okoliczności:

- *Zmian w środowisku operacyjnym.* Zmiany w środowisku regulacyjnym lub operacyjnym mogą wywołać zmiany w naciskach konkurencyjnych i znacząco zróżnicować ryzyka.
- *Nowego personelu.* Nowy personel może mieć inny sposób widzenia lub rozumienia kontroli wewnętrznej.
- *Nowych lub zreorganizowanych systemów informacyjnych.* Znaczące i nagle zmiany systemu informacyjnego mogą zmienić związane z nim ryzyko kontroli wewnętrznej.
- *Nagłego wzrostu.* Znaczące i nagle rozszerzenie działalności może nadwyrężyć kontrole i zwiększyć ryzyko załamania się kontroli.
- *Nowych technologii.* Wprowadzanie nowych technologii do procesów produkcyjnych lub systemów informacyjnych może zmienić ryzyko związane z kontrolą wewnętrzną.
- *Nowych rodzajów interesów, produktów lub działalności gospodarczej.* Wchodzenie w obszary gospodarcze lub transakcje, z którymi jednostka ma małe doświadczenie, może rodzić nowe ryzyka związane z kontrolą wewnętrzną.
- *Restrukturyzacji firmy.* Restrukturyzacji może towarzyszyć redukcja pracowników i zmiany w nadzorze i podziale obowiązków, co może zmienić ryzyko związane z kontrolą wewnętrzną.
- *Rozszerzenia działalności za granicą.* Rozszerzenie lub nabycie jednostki działającej za granicą pociąga za sobą nowe i często nietypowe ryzyka mogące wpływać na kontrolę wewnętrzną, na przykład ryzyko dodatkowe lub zmienione ryzyko związane z dokonywaniem transakcji w walutach obcych.
- *Nowych przepisów księgowych.* Przyjęcie nowych zasad księgowych lub zmiana dotychczasowych może wpływać na ryzyko związane ze sporządzaniem sprawozdań finansowych.

System informacyjny, w tym procesy gospodarcze, dotyczące sprawozdawczości finansowej i komunikacja

5. System informatyczny składa się z infrastruktury (rzeczowej i elementów sprzętowych), oprogramowania, ludzi, procedur i danych. Wiele systemów informacyjnych w szerokim zakresie wykorzystuje technologię informatyczną (IT).
6. System informacyjny związany z celami sprawozdawczości finansowej, w skład którego wchodzi system sprawozdawczości finansowej, obejmuje metody i zapisy, które:

- Identyfikują i ewidencjonują wszystkie wymagające tego transakcje.
 - Opisują bezzwłocznie transakcje w sposób wystarczająco szczegółowy, aby zapewnić poprawne zaklasyfikowanie transakcji dla celów sprawozdawczości finansowej.
 - Określają wartość transakcji w sposób umożliwiający ujęcie transakcji w sprawozdaniach finansowych w poprawnych wartościach pieniężnych.
 - Ustalają okres, w którym nastąpiła transakcja, co umożliwia zaliczenie do odpowiedniego okresu obliczeniowego.
 - Poprawnie prezentują transakcje i związane z nimi ujawnienia w sprawozdaniach finansowych.
7. Jakość informacji tworzonych przez system wpływa na zdolność kierownictwa do podejmowania odpowiednich decyzji przy zarządzaniu i kontrolowaniu działalności jednostki oraz sporządzaniu wiarygodnych raportów finansowych.
8. Komunikowanie, które zakłada zapewnienie znajomości zadań i odpowiedzialności poszczególnych osób w zakresie kontroli wewnętrznej sprawowanej nad sprawozdawczością finansową, może przybrać formę instrukcji w sprawie zasad, instrukcji w sprawie rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej lub konspektu. Komunikowanie może też następować elektronicznie, ustnie lub poprzez działania kierownictwa.

Działania kontrolne

9. W zasadzie działania kontrolne, które mogą być przydatne do badania, można podzielić na zasady i procedury, dotyczące:
- *Przeglądów wyników.* Te działania kontrolne obejmują przeglądy i analizy bieżących wyników działalności w porównaniu do budżetów, prognoz i wyników działalności w ubiegłych okresach: zestawienie różnych zbiorów danych – operacyjnych lub finansowych – łącznie z analizą powiązań oraz podejmowaniem działań wyjaśniających i naprawczych; porównywanie danych wewnętrznych z informacjami z źródeł zewnętrznych, oraz przegląd wyników funkcjonalnych lub działalności.
 - *Przetwarzania informacji.* Dwie szerokie kategorie działań kontrolnych systemów informacyjnych to kontrole aplikacji, stosowane przy przetwarzaniu za pomocą indywidualnych aplikacji, oraz ogólne kontrole IT, stanowiące zasady i procedury stosowane do wielu aplikacji, wspierające skuteczne stosowanie kontroli aplikacji, poprzez pomoc w zapewnieniu nieprzerwanego, należytego działania systemów informacyjnych. Przykładami kontroli aplikacji jest sprawdzenie arytmetycznej poprawności zapisów, prowadzenie i przegląd kont oraz zestawień obrotów i sald, automatyczne kontrole takie, jak kontrole edycji danych wejściowych

oraz kontrole numerycznej kolejności, a także ręczne dokonywanie zmian na podstawie raportów odstępstw. Przykładami ogólnych kontroli IT są kontrole zmiany programu, kontrole ograniczające dostęp do programów lub danych, kontrole wdrożenia nowo dopuszczonych wersji aplikacji z oprogramowaniem oraz kontrole nad oprogramowaniem systemowym ograniczającym dostęp do – lub nadzorującym wykorzystanie systemowej opcji zmiany danych finansowych lub zapisów bez pozostawienia ścieżki rewizyjnej.

- *Kontrole fizyczne.* Kontrole te obejmują:
 - Fizyczne bezpieczeństwo aktywów, w tym odpowiednie zabezpieczenia takie, jak ochrona dostępu do aktywów i zapisów.
 - Zezwolenie na dostęp do programów komputerowych i plików danych.
 - Okresowe przeliczanie i porównywanie z kwotami wykazanymi w ewidencji służącej kontroli (na przykład porównywanie wyników spisów gotówki w kasie, papierów wartościowych i zapasów z ewidencją księgową).

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

- *Podział obowiązków.* Przypisanie różnym osobom odpowiedzialności za autoryzację transakcji, rejestrowanie transakcji i sprawowanie pieczy nad aktywami. Podział obowiązków ma na celu ograniczenie możliwości, aby jakakolwiek osoba miała możliwość zarówno popełniania jak i ukrywania błędów lub oszustw w toku normalnego wykonywania przez nią jej obowiązków.

10. Niektóre działania kontrolne mogą zależeć od istnienia odpowiednich, nadrzędnych zasad wprowadzonych przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór. Przykładowo kontrole autoryzacji mogą być delegowane na podstawie ustalonych wytycznych takich, jak kryteria inwestowania zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór; alternatywnie nietypowe transakcje takie, jak duże przejęcia i zbycia jednostek, mogą wymagać zatwierdzenia na wysokim szczeblu, w tym w niektórych przypadkach przez udziałowców.

Nadzorowanie kontroli

11. Ważnym obowiązkiem kierownictwa jest stworzenie i bieżące sprawowanie wewnętrznej kontroli. Nadzorowanie kontroli przez kierownictwo obejmuje ocenę, czy działają zgodnie z zamierzeniami oraz że są modyfikowane odpowiednio do zmiany warunków. Nadzorowanie kontroli może obejmować takie

działania, jak przegląd przez kierownictwo czy uzgodnienia z bankiem następują terminowo, przegląd dokonywanych przez audytorów wewnętrznych ocen przestrzegania przez pracowników działu sprzedaży polityki jednostki dotyczącej warunków umów sprzedaży oraz przegląd nadzoru sprawowanego przez departament prawny nad przestrzeganiem przyjętych przez jednostkę zasad etycznych lub praktyk gospodarczych. Nadzorowanie służy także upewnieniu się, że kontrole działają skutecznie przez cały czas. Na przykład, jeśli terminowość i dokładność uzgodnień z bankiem nie jest nadzorowana, pracownicy mogą przestać je dokonywać.

12. Wewnętrzni audytorzy lub pracownicy pełniący podobne funkcje mogą przyczynić się do nadzorowania kontroli jednostki dzięki dokonywaniu odrębnych ocen. Zazwyczaj przekazują regularnie informacje o działaniu kontroli wewnętrznej, zwracając szczególną uwagę na ocenę jej skuteczności, informując o jej mocnych i słabych stronach, przekazując zalecenia służące doskonaleniu kontroli wewnętrznej.
13. Do działań nadzorczych mogą być wykorzystywane informacje uzyskiwane od stron zewnętrznych, które mogą sygnalizować problemy lub wskazywać na obszary wymagające ulepszenia. Odbiorcy pośrednio potwierdzają dane faktur uiszczając wykazane w nich należności lub reklamując ich wysokość. Ponadto regulatorzy mogą przekazywać jednostce uwagi dotyczące zagadnień wpływających na działanie kontroli wewnętrznej, na przykład informacje dotyczące sprawdzenia przeprowadzonego przez bankowe organy regulacyjne. Przeprowadzając działania nadzorcze, kierownictwo może także uwzględnić informacje dotyczące kontroli wewnętrznej uzyskane od biegłych rewidentów.

Załącznik 2

(Zob. par. A33, A115)

Warunki i zdarzenia mogące wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia

Poniżej podano przykłady warunków i zdarzeń, które mogą wskazywać na występowanie ryzyka istotnego zniekształcenia. Przykłady obejmują szeroki zakres warunków i zdarzeń. Niemniej ani wszystkie z nich nie będą dotyczyły każdego badania, ani ich wykaz nie jest wyczerpujący.

- Działalność prowadzona w regionach niestabilnych gospodarczo, na przykład w krajach, w których następuje znacząca dewaluacja waluty lub wysoka inflacja.
- Działalność narażona na zmienność rynku np. w związku z transakcjami typu „futures”.
- Działalność, której przedmiot regulują przepisy o wysokim stopniu złożoności.
- Zagrożenia kontynuacji działalności i płynności, w tym utrata znaczących odbiorców.
- Trudności dostępu do kapitału i kredytów.
- Zmiany w branży, w której jednostka prowadzi działalność.
- Zmiany kanałów zaopatrzenia.
- Wytwarzanie lub oferowanie nowych produktów lub usług lub przeniesienie się na nowe działy gospodarki.
- Rozwój działalności na nowych terenach.
- Zmiany w jednostce takie, jak duże przejęcia, reorganizacje lub inne nietypowe zdarzenia.
- Jednostki lub segmenty gospodarcze zostaną prawdopodobnie sprzedane.
- Istnienie złożonych porozumień i wspólnych przedsięwzięć.
- Korzystanie z pozabilansowego finansowania, jednostki specjalnego przeznaczenia oraz inne rodzaje złożonych form finansowania.
- Znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi.
- Brak personelu o odpowiednich umiejętnościach z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.
- Zmiany kluczowego personelu, w tym odejścia dyrektorów wykonawczych.
- Słabości kontroli wewnętrznej, szczególnie nie zauważone przez kierownictwo.
- niespójność między strategią technologii informatycznej (IT) a strategią działalności gospodarczej.
- Zmiany w środowisku IT.

ROZPOZNANIE I OCENA RYZYKA ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA
DZIĘKI POZNANIU JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

- Zainstalowanie nowych ważnych systemów IT związanych ze sprawozdawczością finansową.
- Zapytania dotyczące działalności lub wyników finansowych jednostki ze strony organów regulacyjnych lub rządowych.
- Występowanie zniekształceń w przeszłości, historia błędów lub znaczących kwot korekt na zakończenie okresu.
- Znaczące kwoty nierutynowych lub niesystematycznie występujących transakcji, obejmujących transakcje z jednostkami grupy oraz transakcje powodujące powstanie znacznych przychodów na koniec okresu.
- Transakcje ewidencjonowane w oparciu o zamierzenia kierownictwa, na przykład refinansowanie zadłużenia, aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz klasyfikacja przeznaczonych do obrotu papierów wartościowych.
- Zastosowanie nowych przepisów księgowych.
- Wyceny księgowe wymagające złożonych procesów.
- Zdarzenia lub transakcje, z którymi wiąże się znacząca niepewność wyceny, w tym dokonywanie szacunków księgowych.
- Toczące się postępowanie sądowe i zobowiązania warunkowe, na przykład gwarancje sprzedaży, gwarancje finansowe i koszty działań służących przywróceniu środowiska naturalnego do jego pierwotnego stanu.

