

*Załącznik nr 1.27 do uchwały Nr 2041/37a/2018  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 5 marca 2018 r.*

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 610**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 610 (ZMIENIONEGO)**

**WYKORZYSTANIE  
PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 610 (ZMIENIONY)**  
**WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW**  
**WEWNĘTRZNYCH**

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

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres standardu	1-4
Związek pomiędzy MSB 315 (zmienionym) i MSB 610 (zmienionym)	5-8
Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie	9
Data wejścia w życie	10
<b>Cele</b>	11
<b>Definicja</b>	12
<b>Wymogi</b>	
Określenie czy, w jakich obszarach i jakim zakresie praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana	13-18
Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego	19-23
Dokumentacja	24
<b>Zastosowanie i inne materiały objaśniające</b>	
Definicja funkcji audytu wewnętrznego	A1-A4
Określenie czy, w jakich obszarach i w jakim zakresie praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana	A5-A23
Wykorzystanie prac funkcji audytu wewnętrznego	A24-A30

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 610 (zmieniony), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, należy odczytywać w kontekście MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres standardu**

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta w przypadku wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego przy uzyskiwaniu dowodów badania.
2. Niniejszy MSB nie ma zastosowania, jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego (zob. par. A2).
3. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, wymagań określonych w niniejszym MSB nie stosuje się, gdy:
  - (a) odpowiedzialność i działalność tej funkcji nie są stosowne dla potrzeb badania lub
  - (b) na podstawie wstępnego poznania tej funkcji uzyskanego przez biegłego rewidenta w wyniku procedur przeprowadzonych zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>1</sup>, biegły rewident nie przewiduje wykorzystania wyników pracy tej funkcji w uzyskiwaniu dowodów badania.Niniejszy MSB w żadnym zakresie nie nakazuje biegłemu rewidentowi wykorzystywać wyników pracy komórki audytu wewnętrznego do zmiany rodzaju lub czasu przeprowadzania procedur badania wykonywanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta lub do zmniejszenia ich zakresu. Decyzja o ich wykorzystaniu lub nie, należy do biegłego rewidenta ustalającego ogólną strategię badania.
4. W niektórych systemach prawnych mogą w przepisach prawa lub innych regulacjach istnieć zakazy lub ograniczenia wykorzystywania przez biegłego rewidenta wyników pracy funkcji audytu wewnętrznego. MSB nie są nadrzędne wobec przepisów prawa ani innych regulacji dotyczących badania sprawozdań finansowych<sup>2</sup>. W związku z tym takie zakazy lub ograniczenia nie powodują, że biegły rewident będzie działał niezgodnie z MSB.

<sup>1</sup> MSB 315 (zmieniony), *Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia*.

<sup>2</sup> MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf A55.

### **Związek pomiędzy MSB 315 (zmienionym) i MSB 610 (zmienionym)**

5. Wiele jednostek wprowadza funkcje audytu wewnętrznego jako część swojego systemu kontroli wewnętrznej oraz struktur nadzoru. Cele oraz zakres funkcji audytu wewnętrznego, charakter jego odpowiedzialności oraz status w organizacji, w tym uprawnienia i odpowiedzialność tej funkcji, są znacznie zróżnicowane i zależą od wielkości oraz struktury jednostki, a także wymagań kierownictwa i, gdy jest to możliwe do zastosowania, osób odpowiedzialnych za nadzór nad jednostką.

6. MSB 315 (zmieniony) dotyczy kwestii, w jaki sposób wiedza i doświadczenie funkcji audytu wewnętrznego może ułatwić poznanie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia. MSB 315 (zmieniony)<sup>3</sup> wyjaśnia także, w jaki sposób skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami buduje środowisko, w którym biegły rewident może zostać poinformowany o znaczących kwestiach, które mogą mieć wpływ na jego pracę.

7. Zależnie od tego, czy status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce oraz stosowne polityki i procedury w odpowiedni sposób wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, biegły rewident może także mieć możliwość wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego w konstruktywny i uzupełniający sposób. Niniejszy MSB odnosi się do odpowiedzialności biegłego rewidenta, gdy na podstawie wstępnego poznania przez niego funkcji audytu wewnętrznego, uzyskanego w wyniku procedur wykonanych zgodnie z MSB 315 (zmienionym), biegły rewident przewiduje wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego jako część uzyskanych dowodów badania<sup>4</sup>. Takie wykorzystanie tej pracy zmienia rodzaj lub czas, albo ogranicza zakres przeprowadzanych procedur badania wykonywanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta.

8. W jednostce mogą być osoby, które wykonują procedury podobne do wykonywanych przez funkcję audytu wewnętrznego. Jednakże, takie procedury byłyby uznane za kontrole wewnętrzne pod warunkiem przeprowadzenia tych procedur przez obiektywną i kompetentną funkcję, stosującą systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości, a uzyskiwanie dowodów dotyczących skuteczności takich kontroli byłoby częścią odpowiedzi biegłego rewidenta na ocenę ryzyka zgodnie z MSB 330<sup>5</sup>.

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

9. Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania i ta odpowiedzialność nie jest ograniczana przez wykorzystanie przez biegłego rewidenta pracy funkcji audytu wewnętrznego podczas wykonywania zlecenia. Pomimo że funkcja ta może wykonywać procedury podobne do wykonywanych przez biegłego rewidenta, to ani funkcja audytu wewnętrznego, ani audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki, co jest wymagane w przypadku biegłego rewidenta wykonującego badanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 200<sup>6</sup>. Zatem niniejszy MSB określa warunki, które musi spełnić biegły rewident, aby móc wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych. Określa on także konieczny nakład pracy, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, że praca funkcji audytu wewnętrznego jest odpowiednia dla celów badania. Wymogi są zaprojektowane w taki sposób, aby dostarczyć ramy dla osądów biegłego rewidenta dotyczących wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego, aby zapobiec nadmiernemu lub nieuzasadnionemu wykorzystaniu tej pracy.

### **Data wejścia w życie**

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

### **Cele**

11. Celem biegłego rewidenta, w przypadku, gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a biegły rewident przewiduje wykorzystanie pracy tej funkcji, aby zmienić rodzaj lub czas albo ograniczyć zakres przeprowadzanych procedur badania, wykonywanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta, jest:

(a) ustalenie, czy wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego mogą zostać wykorzystane, a jeżeli tak, to w jakich obszarach i w jakim zakresie, oraz po dokonaniu takiego ustalenia:

(b) jeżeli wykorzystuje się wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego - ustalenie, czy praca ta jest odpowiednia do celów badania.

---

<sup>3</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A116.

<sup>4</sup> Zob. paragraf 13-23.

<sup>5</sup> MSB 330, *Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka*.

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

## **Definicja**

12. Na potrzeby niniejszego MSB poniższe pojęcie ma następujące znaczenie:

Funkcja audytu wewnętrznego – funkcja jednostki, która wykonuje działania atestacyjne i doradcze zaprojektowane w celu oceny i poprawy skuteczności nadzoru nad jednostką, zarządzania ryzykiem oraz procesów kontroli wewnętrznej (zob. par. A1-A4).

## **Wymogi**

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

### ***Ocena funkcji audytu wewnętrznego***

13. Biegły rewident ustala, czy prace funkcji audytu wewnętrznego mogą zostać wykorzystane dla celów badania, poprzez ocenę następujących kwestii:

(a) zakres, w jakim status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych (zob. par. A5-A9),

(b) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego (zob. par. A5-A9) oraz

(c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości (zob. par. A10-A11).

14. Biegły rewident nie wykorzystuje wyników pracy funkcji audytu wewnętrznego, jeżeli biegły rewident ustali, że:

(a) status funkcji w jednostce oraz stosowne polityki i procedury nie wspierają w odpowiedni sposób obiektywizmu audytorów wewnętrznych,

(b) funkcji tej brakuje wystarczających kompetencji lub

(c) funkcja ta nie stosuje systematycznego i metodycznego podejścia, w tym kontroli jakości (zob. par. A12-A14).

### ***Określenie rodzaju i zakresu prac funkcji audytu wewnętrznego, które mogą zostać wykorzystane***

15. Jako podstawę dla określenia obszarów i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana, biegły rewident rozważa rodzaj i zakres pracy, która została wykonana lub jest zaplanowana do wykonania przez funkcję audytu wewnętrznego oraz jej odpowiedność do określonej przez biegłego rewidenta ogólnej strategii badania oraz planu badania (zob. par. A15-A17).

16. Biegły rewident dokonuje wszystkich znaczących osądów podczas wykonywania badania oraz, aby zapobiec niewłaściwemu wykorzystaniu pracy funkcji audytu wewnętrznego, planuje wykorzystanie w mniejszym stopniu pracy tej funkcji i wykonanie tym więcej pracy własnej (zob. par. A25-A17):

(a) im więcej osądu jest zawarte w:

(i) planowaniu i wykonywaniu odpowiednich procedur badania oraz

(ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania (zob. par. A18-A19);

(b) im wyższe jest oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie pojedynczego stwierdzenia, ze szczególnym zwróceniem uwagi na ryzyka zidentyfikowane jako znaczące (zob. par. A20-A22);

(c) im mniej obiektywizm audytorów wewnętrznych jest wspierany przez status w organizacji funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury oraz

(d) im niższy jest poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.

17. Biegły rewident ocenia również, czy całościowo wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego w planowanym zakresie nadal skutkuje tym, że biegły rewident jest wystarczająco zaangażowany w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażenie opinii z badania (zob. par. A15-A22).

18. Biegły rewident, informując zgodnie z MSB 260<sup>7</sup> osoby odpowiedzialne za nadzór nad jednostką o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, komunikuje, w jaki sposób zaplanował wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego (zob. par. A23).

## **Wykorzystanie prac funkcji audytu wewnętrznego**

19. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie prac funkcji audytu wewnętrznego, biegły rewident omawia z tą funkcją planowane wykorzystanie tej pracy jako podstawy do skoordynowania odpowiednich działań każdego z nich (zob. par. A24-A26).

---

<sup>7</sup> MSB 260, *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 15.

20. Biegły rewident czyta sprawozdania funkcji audytu wewnętrznego związane z pracą wykonywaną przez tę funkcję, którą biegły rewident planuje wykorzystać, aby poznać rodzaje i zakres procedur badania, które ona wykonała oraz związanych z nimi ustaleń.

21. Biegły rewident wykonuje wystarczające procedury badania na dokumentacji pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, którą biegły rewident planuje wykorzystać, aby określić jej odpowiedniość do celów badania, w tym ocenia czy:

- (a) praca tej funkcji była odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana, przejrzana i udokumentowana,
- (b) uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania umożliwiające tej funkcji wyciągnięcie racjonalnych wniosków oraz
- (c) wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności i wszelkie sprawozdania sporządzone przez tę funkcję są zgodne z wynikami wykonanej pracy (zob. par. A27-A30).

22. Rodzaj i zakres procedur badania przeprowadzanych przez biegłego rewidenta są odpowiedzią na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę:

- (a) ilości występujących osądów,
  - (b) oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
  - (c) zakresu, w jakim status w organizacji funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz
  - (d) poziomu kompetencji tej funkcji<sup>8</sup> (zob. par. A27-A29)
- i obejmują ponowne wykonanie niektórych prac (zob. par. A30).

23. Biegły rewident ocenia także, czy jego wnioski dotyczące funkcji audytu wewnętrznego opisane w paragrafie 13 tego MSB oraz określenie sposobu i zakresu wykorzystania pracy tej funkcji do celów badania opisanych w paragrafach 16-17 tego MSB pozostają właściwe.

#### **Dokumentacja**

24. Jeżeli biegły rewident wykorzystuje pracę funkcji audytu wewnętrznego, biegły rewident włącza do dokumentacji z badania:

- (a) ocenę:
  - (i) czy status w organizacji tej funkcji oraz stosowne polityki i procedury wspierają w odpowiedni sposób obiektywizm audytorów wewnętrznych,
  - (ii) poziomu kompetencji tej funkcji oraz
  - (iii) czy ta funkcja stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości;
- (b) rodzaj i zakres pracy wykorzystanej oraz podstawy takiej decyzji oraz
- (c) procedury badania wykonane przez biegłego rewidenta w celu oceny odpowiedniości wykorzystanej pracy.

\* \* \*

#### **Zastosowanie oraz inne materiały objaśniające**

##### **Definicja funkcji audytu wewnętrznego** (zob. par. 2, 12)

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

##### *Działania związane z nadzorem nad jednostką*

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

##### *Działania związane z zarządzaniem ryzykiem*

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

##### *Działania związane z kontrolą wewnętrzną*

---

<sup>8</sup> Zobacz paragraf 16.

- Ocena kontroli wewnętrznej. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielona szczególna odpowiedzialność za przegląd kontroli, ocenę ich funkcjonowania oraz rekomendowanie ich doskonalenia. Robiąc to, funkcja audytu wewnętrznego atestuje kontrolę. Na przykład funkcja audytu wewnętrznego może planować i wykonywać testy lub inne procedury, aby poświadczać kierownictwu i osobom odpowiedzialnym za nadzór projekt, wdrożenie i skuteczność operacyjną kontroli wewnętrznej, w tym tych kontroli, które są odpowiednie na potrzeby badania.

- Sprawdzenie informacji finansowych i operacyjnych. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd środków wykorzystywanych do identyfikacji, rozpoznawania, wyceny, klasyfikacji i sprawozdawczości informacji finansowych i operacyjnych oraz dokonywanie określonych zapytań o poszczególne pozycje, w tym testy szczegółowe transakcji, sald i procedur.

- Przegląd działalności operacyjnej. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd gospodarności, efektywności i skuteczności działalności operacyjnej, w tym działalności niefinansowej jednostki.

- Przegląd zgodności z prawem i innymi regulacjami. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd zgodności z prawem, regulacjami i innymi zewnętrznymi wymogami oraz z politykami kierownictwa, zarządzeniami i innymi wymogami wewnętrznymi.

**A2.** Działalność podobna do wykonywanej przez funkcję audytu wewnętrznego może być wykonywana w jednostce przez funkcje o innych nazwach. Niektóre lub wszystkie działania funkcji audytu wewnętrznego mogą także zostać zlecone zewnętrznemu dostawcy usług. Ani nazwa funkcji, ani fakt, czy jest wykonywana przez jednostkę, czy przez zewnętrznego dostawcę usług, nie są jedynymi przesłankami do określenia, czy biegły rewident może wykorzystać pracę tej funkcji, czy nie. Odpowiednie są raczej: charakterystyka działalności; zakres, w jakim status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych; kompetencje; oraz systematyczne i metodyczne podejście tej funkcji. Odniesienia w niniejszym MSB do pracy funkcji audytu wewnętrznego dotyczą także odpowiednich działań innych funkcji lub zewnętrznych dostawców usług, które mają taki charakter.

**A3.** Dodatkowo, te osoby w jednostce, które mają obowiązki operacyjne i zarządcze oraz odpowiedzialność poza funkcją audytu wewnętrznego, mogą zwykle doświadczać zagrożeń dla swojego obiektywizmu, które mogą wykluczać je z traktowania ich jako część funkcji audytu wewnętrznego dla celów tego MSB; mogą one jednak wykonywać działania kontrolne, podlegające testom zgodnie z MSB 330<sup>9</sup>. Z tego powodu monitorowanie kontroli przez właściciela-kierownika nie zostałoby uznane za ekwiwalent funkcji audytu wewnętrznego.

**A4.** Chociaż cele funkcji audytu wewnętrznego jednostki i biegłego rewidenta są różne, funkcja ta może wykonywać procedury badania podobne do wykonywanych przez biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdań finansowych. Jeżeli tak jest, biegły rewident może wykorzystać tę funkcję dla celów badania na jeden lub więcej następujących sposobów:

- do uzyskania informacji odpowiednich do oceny przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem; w związku z tym, MSB 315 (zmieniony)<sup>10</sup> wymaga od biegłego rewidenta osiągnięcia zrozumienia charakteru odpowiedzialności funkcji audytu wewnętrznego, jej statusu w jednostce, działań wykonanych lub zaplanowanych oraz kierowania zapytań do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli jednostka posiada taką funkcję) lub

- jeżeli nie jest to zabronione lub ograniczone przez prawo, lub inne regulacje, biegły rewident, po dokonaniu odpowiedniej oceny, może zdecydować o wykorzystaniu pracy, która została wykonana przez funkcję audytu wewnętrznego w trakcie okresu, częściowo zastępując dowody badania przewidziane do uzyskania bezpośrednio przez biegłego rewidenta<sup>11</sup>.

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

### *Ocena funkcji audytu wewnętrznego*

Obiektywizm i kompetencje (zob. par. 13(a)-(b))

**A5.** Biegły rewident dokonuje profesjonalnego osądu przy określaniu, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania oraz sposobu i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana w danych okolicznościach.

**A6.** Zakres, w jakim status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz poziom kompetencji tej funkcji, są szczególnie ważne

---

<sup>9</sup> Zobacz paragraf 8.

<sup>10</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 6(a).

<sup>11</sup> Zobacz paragraf 13-23.

przy określaniu, czy wykorzystać, a jeżeli tak, to w jaki sposób i w jakim zakresie pracę tej funkcji, odpowiednią w danych okolicznościach.

**A7.** Obiektywizm odnosi się do zdolności wykonywania tych zadań bez stronniczości, konfliktu interesów lub niezgodnego z prawem wpływu osób trzecich, mającego na celu obejście zawodowego osądu. Do czynników, które mogą wpłynąć na ocenę biegłego rewidenta, należą:

- czy status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce, w tym jej uprawnienia i odpowiedzialność, wspiera zdolność tej funkcji do bezstronności, wolności od konfliktu interesów lub niezgodnego z prawem wpływu osób trzecich, mającego na celu obejście zawodowego osądu; np. czy funkcja audytu wewnętrznego przedstawia sprawozdania osobom odpowiedzialnym za nadzór lub osobom upoważnionym z odpowiednimi uprawnieniami, lub jeżeli funkcja ta przedstawia sprawozdania kierownictwu, czy ma bezpośredni dostęp do osób sprawujących nadzór,

- czy funkcja audytu wewnętrznego jest wolna od rodzącej konfliktu odpowiedzialności, np. posiadania zarządzających lub operacyjnych obowiązków lub odpowiedzialności poza funkcją audytu wewnętrznego,

- czy osoby sprawujące nadzór nadzorują decyzje personalne związane z funkcją audytu wewnętrznego, np. określanie odpowiedniej polityki wynagradzania,

- czy istnieją jakiekolwiek ograniczenia lub restrykcje nałożone na funkcję audytu wewnętrznego przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, np. w przekazywaniu ustaleń funkcji audytu wewnętrznego biegłemu rewidentowi,

- czy audytorzy wewnętrzeni są członkami stosownych organizacji zawodowych, a członkostwo wymusza zgodność ich postępowania z odpowiednimi standardami zawodowymi związanymi z obiektywizmem, lub czy ich wewnętrzne polityki osiągają te same cele.

**A8.** Kompetencje funkcji audytu wewnętrznego odnoszą się do osiągnięcia i utrzymania wiedzy i umiejętności tej funkcji jako całości na poziomie wymaganym, aby umożliwić wykonanie zadań, które zostały zaplanowane, terminowo i zgodnie z mającymi zastosowanie standardami zawodowymi. Do czynników, które mogą wpłynąć na ocenę biegłego rewidenta, należą:

- czy funkcja audytu wewnętrznego została wyposażona we właściwe i odpowiednie zasoby w zależności od rozmiaru jednostki i charakteru jej działalności,

- czy istnieją ustalone polityki zatrudniania, szkolenia i przydzielania audytorów wewnętrznych do poszczególnych zadań audytu wewnętrznego,

- czy audytorzy wewnętrzeni odbyli odpowiednie szkolenia techniczne i posiadają biegłość w wykonywaniu audytu; stosowne kryteria, które mogą zostać rozważone przez biegłego rewidenta w trakcie dokonywania oceny mogą zawierać, np. posiadanie przez audytorów wewnętrznych stosownych tytułów zawodowych oraz doświadczenia,

- czy audytorzy wewnętrzeni posiadają wymaganą wiedzę związaną ze sprawozdawczością finansową jednostki i możliwymi do zastosowania zasadami sprawozdawczości finansowej oraz czy funkcja audytu wewnętrznego posiada potrzebne umiejętności (np. wiedzę specyficzną dla branży), aby wykonywać pracę związaną ze sprawozdaniem finansowymi jednostki,

- czy audytorzy wewnętrzeni są członkami stosownych organizacji zawodowych, które wymuszają na nich zgodność postępowania z odpowiednimi standardami zawodowymi, w tym wymaganiami w zakresie ciągłego doskonalenia zawodowego.

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

Stosowanie systematycznego i metodycznego podejścia (zob. par. 13(c))

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

**A11.** Czynniki, które mogą wpłynąć na ocenę biegłego rewidenta, czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, są następujące:

- istnienie, adekwatność i wykorzystanie udokumentowanych procedur audytu wewnętrznego lub wytycznych odnoszących się do takich obszarów, jak ocena ryzyka, plany pracy, dokumentacja i sprawozdawczość, charakter i zakres współmierne z rozmiarem i warunkami działania jednostki.

- czy funkcja audytu wewnętrznego posiada odpowiednie polityki i procedury kontroli jakości, np. polityki i procedury opisane w MSKJ 1<sup>12</sup>, które byłyby możliwe do zastosowania w przypadku funkcji audytu wewnętrznego (takie jak dotyczące przywództwa, zarządzania zasobami ludzkimi oraz wykonywania zadań) lub wymogi w zakresie kontroli jakości opisane w standardach opracowanych przez stosowne organizacje zawodowe dla audytorów wewnętrznych. Takie organizacje mogą także ustanawiać inne odpowiednie wymogi, takie jak przeprowadzanie okresowych zewnętrznych ocen jakości.

Okoliczności, w których praca funkcji audytu wewnętrznego nie może zostać wykorzystana (zob. par. 14)

**A12.** Ocena biegłego rewidenta, czy status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce oraz stosowne polityki i procedury odpowiednio wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz czy stosuje ona systematyczne i metodyczne podejście, mogą wskazywać, że są zbyt istotne ryzyka związane z jakością wyników pracy tej funkcji i w związku z tym nie jest odpowiednie wykorzystanie, jako dowodów badania, jakichkolwiek pracy tej funkcji.

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

**A14.** Dodatkowo, Kodeks IESBA<sup>13</sup> stanowi, że zagrożenie dokonania przeglądu własnej pracy powstaje, gdy biegły rewident akceptuje zlecenie na wykonanie usług w zakresie audytu wewnętrznego badanemu klientowi, a wyniki tych usług będą wykorzystywane w trakcie badania. Wynika to z faktu, iż istnieje możliwość, że zespół przeprowadzający badanie wykorzysta wyniki usługi w zakresie audytu wewnętrznego bez właściwej oceny tych wyników lub bez zastosowania takiego samego poziomu zawodowego sceptycyzmu, jaki zastosowałby, gdyby prace w zakresie audytu wewnętrznego zostały wykonane przez osoby, które nie są zatrudniane przez tę samą firmę. Kodeks IESBA<sup>14</sup> omawia zakazy, które stosuje się w określonych okolicznościach oraz zagrożenia i zabezpieczenia, które mogą być zastosowane, aby zmniejszyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu w innych okolicznościach.

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

Czynniki wpływające na ustalenie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, które mogą zostać wykorzystane (zob. par. 15-17)

**A15.** Gdy biegły rewident ustalił już, że praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania, pierwszą kwestią do rozważenia jest, czy planowany rodzaj i zakres pracy funkcji audytu wewnętrznego, który został wykonany lub jest przewidziany do wykonania, jest odpowiedni do ogólnej strategii badania oraz planu badania, które biegły rewident opracował zgodnie z MSB 300<sup>15</sup>.

**A16.** Przykłady prac funkcji audytu wewnętrznego, które może wykorzystać biegły rewident są następujące:

- testy operacyjnej skuteczności kontroli,
- procedury wiarygodności zawierające ograniczony osąd,
- obserwacje spisu z natury zapasów,
- prześledzenie w systemie informacyjnym transakcji stosownych dla sprawozdawczości finansowej,
- testy zgodności z wymogami regulacyjnymi,
- w niektórych okolicznościach, badania lub przeglądy informacji finansowych jednostek zależnych, które nie są istotnymi komponentami grupy (gdy nie powoduje to konfliktu z wymogami MSB 600)<sup>16</sup>.

**A17.** Na ustalenie przez biegłego rewidenta planowanego rodzaju i zakresu wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego będzie miała wpływ ocena przez biegłego rewidenta zakresu, w jakim status funkcji audytu wewnętrznego w jednostce oraz stosowne polityki i procedury odpowiednio wspierają obiektywizm audytorów

---

<sup>12</sup> Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1, *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*.

<sup>13</sup> Międzynarodowa Rada Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) wydała *Kodeks Etyki dla Zawodowych. Księgowych* (Kodeks IESBA), sekcja 290.199.

<sup>14</sup> Kodeks IESBA, sekcje 290.195-290.200.

<sup>15</sup> MSB 300, *Planowanie badania sprawozdań finansowych*.

<sup>16</sup> MSB 600, *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne*.



wewnętrznych oraz poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, opisane w paragrafie 16 niniejszego MSB. Dodatkowo, ilość osądu niezbędnego przy planowaniu, wykonaniu i ocenie takiej pracy oraz oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie pojedynczego stwierdzenia, są danymi wejściowymi do podjęcia decyzji przez biegłego rewidenta. Ponadto, istnieją okoliczności, w których biegły rewident nie może wykorzystać pracy funkcji audytu wewnętrznego dla celów badania, jak zostało to opisane w paragrafie 14 niniejszego MSB.

Osądy w planowaniu i wykonywaniu procedur badania oraz ocena wyników (zob. par. 16(a))

**A18.** Im więcej osądu trzeba zastosować przy planowaniu i wykonaniu procedur badania oraz oceny dowodów badania, tym biegły rewident będzie musiał wykonać więcej procedur bezpośrednio, zgodnie z paragrafem 16 niniejszego MSB, ponieważ wykorzystanie wyłącznie pracy funkcji audytu wewnętrznego nie dostarczy biegłemu rewidentowi wystarczających odpowiednich dowodów badania.

**A19.** Ponieważ biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażenie opinii z badania, musi on dokonywać znaczących osądów w trakcie wykonywania zlecenia badania zgodnie z paragrafem 16. Znaczące osądy obejmują następujące kwestie:

- oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia,
- ocenę wystarczalności wykonanych testów,
- ocenę odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo założenia o kontynuacji działalności,
- ocenę znaczących szacunków księgowych oraz
- ocenę odpowiedniości informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych oraz innych kwestii wpływających na raport biegłego rewidenta.

Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (zob. par. 16(b))

**A20.** Dla poszczególnego salda konta, grup transakcji lub ujawnienia, im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie pojedynczego stwierdzenia, tym więcej osądu jest często zaangażowane w planowanie i wykonywanie procedur badania oraz ocenę ich wyników. W takich okolicznościach biegły rewident będzie musiał wykonać więcej procedur bezpośrednio zgodnie z paragrafem 16 niniejszego MSB i odpowiednio wykorzystać mniej wyników pracy funkcji audytu wewnętrznego w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania. Ponadto, jak zostało wyjaśnione w MSB 200<sup>17</sup>, im wyższe jest oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące będą musiały być dowody badania wymagane przez biegłego rewidenta, a w związku z tym biegły rewident będzie musiał wykonać więcej pracy własnej.

**A21.** Zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w MSB 315 (zmienionym)<sup>18</sup>, znaczące ryzyka wymagają szczególnego rozważenia w trakcie badania, w związku z tym zdolność biegłego rewidenta do wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego związana ze znaczącymi ryzykami będzie ograniczona do procedur, które angażują ograniczony osąd. Dodatkowo, gdy ryzyko istotnego zniekształcenia jest inne niż niskie, nie jest prawdopodobne, że wykorzystanie wyłącznie pracy funkcji audytu wewnętrznego obniży ryzyko badania do akceptowalnego niskiego poziomu i wyeliminuje konieczność wykonania niektórych testów bezpośrednio przez biegłego rewidenta.

**A22.** Przeprowadzenie procedur zgodnie z niniejszym MSB może spowodować, że biegły rewident ponownie ocenia oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia dokonane przez biegłego rewidenta. Konsekwentnie może to wpływać na ustalenie biegłego rewidenta, czy wykorzystać funkcję audytu wewnętrznego i czy dalsze stosowanie niniejszego MSB jest konieczne.

Komunikacja z osobami odpowiedzialnymi za nadzór (zob. par. 18)

**A23.** Zgodnie z MSB 260<sup>19</sup> od biegłego rewidenta wymagane jest zakomunikowanie osobom odpowiedzialnym za nadzór podsumowania planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania. Planowane wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego jest integralną częścią ogólnej strategii badania biegłego rewidenta i w związku z tym jest odpowiednie dla osób odpowiedzialnych za nadzór, aby zrozumieli proponowane podejście do badania.

## **Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego**

*Omówienie i koordynacja z funkcją audytu wewnętrznego (zob. par. 19)*

**A24.** Omawiając z funkcją audytu wewnętrznego planowane wykorzystanie jej pracy, w celu skoordynowania odpowiednich działań, może być przydatne poruszenie następujących kwestii:

---

<sup>17</sup> MSB 200, paragraf A29.

<sup>18</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 4(e).

<sup>19</sup> MSB 260, paragraf 15.

- momentu wykonania takich prac,
- rodzaju wykonanych prac,
- rozmiaru zakresu badania,
- istotności dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz, jeżeli ma zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) oraz istotności wykonawczej,
- proponowanych metod doboru pozycji do próby i wielkości próbek,
- dokumentacji wykonanej pracy,
- procedur przeglądu i sprawozdawczości.

A25. Koordynacja pomiędzy biegłym rewidentem i funkcją audytu wewnętrznego jest skuteczna, gdy np.:

- dyskusja odbywa się w odpowiednich odstępach czasowych w trakcie okresu,
- biegły rewident informuje funkcję audytu wewnętrznego o znaczących kwestiach, które mogą dotyczyć tej funkcji,
- biegły rewident uzyskuje porady i ma dostęp do odpowiednich sprawozdań funkcji audytu wewnętrznego oraz jest informowany o wszelkich znaczących kwestiach, które zwróciły uwagę tej funkcji, gdy takie kwestie mogą dotyczyć prac biegłego rewidenta, przez co biegły rewident jest w stanie rozważyć implikacje takich kwestii dla zlecenia badania.

A26. MSB 200<sup>20</sup> omawia znaczenie planowania i wykonywania badania przez biegłego rewidenta z zawodowym sceptycyzmem, w tym zwraca uwagę na informacje, które poddają w wątpliwość wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania. W związku z tym komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego w trakcie trwania zlecenia może dostarczyć audytorom wewnętrznym możliwości zwrócenia uwagi biegłego rewidenta na kwestie, które mogą dotyczyć jego pracy<sup>21</sup>. Biegły rewident jest wtedy w stanie wziąć takie informacje pod uwagę podczas identyfikacji i oceny przez niego ryzyka istotnego zniekształcenia. Dodatkowo, jeżeli taka informacja może wskazywać na podwyższone ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego lub może dotyczyć jakiegoś rzeczywistego, podejrzanego lub zarzucanego oszustwa, biegły rewident może wziąć to pod uwagę przy identyfikacji przez niego ryzyka istotnego zniekształcenia w związku z oszustwem, zgodnie z MSB 240<sup>22</sup>.

*Procedury ustalania odpowiedniości pracy funkcji audytu wewnętrznego (zob. par. 21-22)*

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

A28. Procedury, które biegły rewident może wykonać w celu oceny jakości wykonanej pracy i wniosków wyciągniętych przez funkcję audytu wewnętrznego, dodatkowo do ponownego wykonania zgodnie z paragrafem 22, zawierają następujące:

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

A29. Im więcej osądu występuje, tym wyższe jest oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, im niższy status w organizacji funkcji audytu wewnętrznego oraz stosownych polityk i procedur odpowiednio wspierających obiektywizm audytorów wewnętrznych, lub im niższy poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, tym więcej procedur badania jest koniecznych do wykonania przez biegłego rewidenta na dorobku pracy tej funkcji, aby wesprzeć decyzję o wykorzystaniu pracy tej funkcji w uzyskiwaniu wystarczających odpowiednich dowodów badania, na których opiera się opinia z badania.

Ponowne wykonanie (zob. par. 22)

A30. Dla celów tego MSB ponowne wykonanie dotyczy niezależnego wykonania procedur przez biegłego rewidenta, aby potwierdzić wnioski, do których doszła funkcja audytu wewnętrznego. Cel może zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie pozycji już sprawdzonych przez funkcję audytu wewnętrznego, lub gdy wykonanie tego nie jest możliwe, ten sam cel może również zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie wystarczających innych podobnych pozycji, które nie były sprawdzane przez funkcję audytu wewnętrznego. Ponowne wykonanie dostarcza bardziej przekonujących dowodów w zakresie odpowiedniości pracy funkcji audytu wewnętrznego w porównaniu z innymi procedurami, jakie biegły rewident może wykonać, opisanymi w paragrafie A28. Podczas gdy nie jest konieczne, aby biegły rewident dokonał ponownego wykonania w każdym obszarze pracy funkcji audytu wewnętrznego, który jest wykorzystywany, w niektórych przypadkach ponowne wykonanie na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego, jako całości, jest wymagane, gdy biegły rewident

<sup>20</sup> MSB 200, paragraf 15 i A18.

<sup>21</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A116.

<sup>22</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A11 w związku z MSB 240, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw*.

planuje wykorzystanie zgodnie z paragrafem 22. Bardziej prawdopodobne jest, że biegły rewident skupi ponownie wykonanie w tych obszarach, w których przez funkcję audytu wewnętrznego został w większym zakresie zastosowany osąd w planowaniu, wykonywaniu i ocenie wyników procedur badania oraz w obszarach obarczonych wyższym ryzykiem istotnego zniekształcenia.

## ZMIANY UZGADNIAJĄCE W INNYCH MSB

Uwaga: poniżej zawarto zmiany uzgadniające w innych MSB wprowadzone w następstwie wydania MSB 610 (zmienionego), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*. Zmiany te stosuje się do badania sprawozdań finansowych za okresy zakończone 15 grudnia 2013 r. lub później. Numery przypisów w niniejszych zmianach nie są zgodne z MSB, które zostaną zmienione, i odnośniki powinny zostać zmienione w tych MSB.

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

A72. W niektórych przypadkach standard (a zatem wszystkie jego wymogi) może w warunkach danego badania nie mieć zastosowania. Jeżeli na przykład w jednostce nie ma funkcji audytu wewnętrznego żadne z postanowień MSB 610 (zmienionego)<sup>23</sup> nie ma zastosowania.

\* \* \*

### **MSB 230, *Dokumentacja badania***

A19. Wymóg udokumentowania stosuje się tylko do tych wymogów, które są stosowne w danych okolicznościach. Wymóg nie jest stosowny<sup>24</sup> tylko w takim przypadku, gdy:

(a) cały MSB nie jest stosowny (np. jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego, żaden wymóg MSB 610 (zmienionego)<sup>25</sup> nie jest stosowny), lub

(b) wymóg ma charakter warunkowy, a warunek nie jest spełniony (np. wymóg zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta w przypadku, gdy nie jest możliwe uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania, a taki brak możliwości nie ma miejsca).

\*\*\*

### **MSB 240, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw***

19. W przypadku jednostek posiadających funkcję audytu wewnętrznego biegły rewident kieruje zapytania do odpowiednich osób z tej funkcji audytorów wewnętrznych, aby ustalić, czy posiadają wiedzę na temat jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki i uzyskać ich opinię na temat ryzyka oszustwa (zob. par. A18)

Zapytania kierowane do funkcji audytorów wewnętrznego (zob. par. 19)

A18. MSB 315 (zmieniony) i MSB 610 (zmieniony) określają wymogi i przedstawiają wskazówki mające zastosowanie do dotyczące badania jednostek posiadających funkcję audytu wewnętrznego.<sup>26</sup> Spełniając wymogi powyższych MSB w kontekście oszustwa, biegły rewident może zapytać o specyficzne działania tej funkcji działania audytu wewnętrznego, w tym na przykład:

- o procedury przeprowadzone w ciągu roku przez funkcję audytorów wewnętrznego, służące identyfikacji oszustw, o ile miały miejsce,
- czy kierownictwo w zadowalający sposób zareagowało na ustalenia wynikające z tych procedur.

## **Załącznik 1**

Przykłady czynników ryzyka oszustwa

Elementy kontroli wewnętrznej są niedoskonałe na skutek następujących czynników:

<sup>23</sup> MSB 610 (zmieniony), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, paragraf 2

<sup>24</sup> MSB 200, paragraf 2

<sup>25</sup> MSB 610 (zmieniony), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, paragraf 2

<sup>26</sup> MSB 315 (zmieniony), paragrafy 6(a) i 23, i MSB 610 (zmieniony), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*.

- nieodpowiednie monitorowanie kontroli, w tym kontroli automatycznych oraz kontroli nad śródroczną sprawozdawczością finansową (w przypadku, gdy wymagana jest zewnętrzna sprawozdawczość finansowa),
- wysoka stopa rotacji lub zatrudnianie nieskutecznego personelu księgowego, ~~pracowników ds. kontroli wewnętrznej lub technologii informacyjnych lub funkcji audytu wewnętrznego.~~

\*\*\*

#### **MSB 260, Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

A14. Inne sprawy związane z planowaniem, których omówienie z osobami sprawującymi nadzór może być odpowiednie, obejmują:

- gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego – ~~zakres, w jakim sposób, w jaki~~ biegły rewident ~~chee~~ ~~wykorzystać dorobek rewizji wewnętrznej oraz jak~~ biegły rewident i audytorzy wewnętrzni mogą ~~najlepiej~~ współpracować ~~ze sobą~~ w sposób konstruktywny i uzupełniający się, w tym wszelkie planowane sposoby wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego,<sup>27</sup>

• ...

A33. Przed zakomunikowaniem kwestii osobom sprawującym nadzór, biegły rewident może omówić je z kierownictwem, o ile nie jest to niewskazane. Na przykład niewskazane może być omawianie z kierownictwem kwestii dotyczących kompetencji lub uczciwości kierownictwa. Oprócz faktu uwzględnienia wykonawczej odpowiedzialności kierownictwa, początkowe rozmowy mogą wyjaśniać fakty i kwestie oraz dać kierownictwu sposobność do przekazania dalszych informacji i wyjaśnień. Podobnie, jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, biegły rewident może omówić kwestie z odpowiednimi osobami z tej funkcji, wewnętrznym rewidentem przed przekazaniem ich osobom sprawującym nadzór.

A43. Jak wskazano w paragrafie 4, skuteczna wzajemna komunikacja pomaga zarówno biegłemu rewidentowi, jak i osobom sprawującym nadzór. Co więcej, MSB 315 (zmieniony) wymienia jako element środowiska kontroli jednostki udział w komunikowaniu się osób sprawujących nadzór, w tym ich oddziaływania na funkcję audytu wewnętrznego, jeżeli takie ma miejsce, oraz na biegłych rewidentów.<sup>28</sup> Nieodpowiednia dwustronna komunikacja może wskazywać na niezadowolające środowisko kontroli i wpływać na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia. Istnieje również ryzyko nieuzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów badania służących sformułowaniu opinii o sprawozdaniach finansowych.

\* \* \*

#### **MSB 265, Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej**

A24. Jeżeli biegły rewident we wcześniejszym okresie poinformował kierownictwo o słabościach kontroli wewnętrznej, innych niż znaczące słabości, w przypadku których kierownictwo zdecydowało o niepodejmowaniu działań naprawczych ze względu na koszty lub z innych przyczyn, biegły rewident nie musi powtarzać informacji na ich temat w bieżącym okresie. Od biegłego rewidenta nie wymaga się również powtarzania informacji o takich słabościach, jeżeli wcześniej kierownictwo zostało o nich poinformowane przez osoby trzecie, takie jak funkcja audytu wewnętrznego lub regulatorzy. Może jednak być właściwe, aby biegły rewident ponownie informował o tych innych słabościach, jeżeli nastąpiła zmiana kierownictwa lub też biegły rewident poznał nowe informacje zmieniające wcześniejsze rozumienie słabości przez biegłego rewidenta i kierownictwo. ...

\* \* \*

#### **MSB 300, Planowanie badania sprawozdań finansowych**

**Załącznik**

#### **Charakterystyka zlecenia**

...

- potrzeba przeprowadzenia ustawowego badania jednostkowych sprawozdań finansowych, oprócz badania ich dla celów konsolidacji,

<sup>27</sup> MSB 610 (zmieniony), paragraf 18.

<sup>28</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A77.70

• ~~Dostępność wyników pracy audytorów wewnętrznych I stopień zaufania, jakim może je obdarzyć biegły rewident, czy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, to czy, w jakich obszarach i w jakim zakresie praca tej funkcji może zostać wykorzystana dla celów badania,~~

...

\*\*\*

#### **MSB 402, Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z jednostki usługowej**

A1. Informacje na temat istoty usług świadczonych przez organizację usługową mogą być dostępne z różnorodnych źródeł, takich jak:

- instrukcje dla użytkowników,
- opisy systemów,
- instrukcje techniczne,
- umowa lub porozumienie dotyczące świadczenia usług, zawarte między jednostką i organizacją usługową,
- raporty organizacji usługowej, funkcji audytorów wewnętrznych lub organów regulacyjnych z kontroli organizacji usługowej,
- sprawozdania biegłego rewidenta organizacji usługowej, w tym listy do kierownictwa, jeśli są dostępne.

\* \* \*

#### **MSB 500, Dowody badania**

A51. W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać za stosowne wykorzystanie informacji, sporządzonych przez jednostkę dla innych celów badania. Na przykład, biegły rewident może zamierzać skorzystać z metod oceny wyników działalności jednostki na potrzeby procedur analitycznych lub z informacji przygotowanych przez jednostkę w ramach przeprowadzania działań monitorujących, takich jak sprawozdania funkcji audytu wewnętrznego audytora wewnętrznego. W takich przypadkach odpowiedniość dowodów badania zależy od stwierdzenia, czy informacje są wystarczająco dokładne lub szczegółowe na potrzeby biegłego rewidenta. Na przykład, metody oceny wyników działalności stosowane przez kierownictwo mogą nie być wystarczająco dokładne na potrzeby wykrycia istotnych zniekształceń.

#### **Niespójność dowodów badania lub wątpliwości co do ich wiarygodności (zob. par. 11)**

A57. Uzyskanie dowodów badania z różnych źródeł lub różnego rodzaju może wskazywać, że pojedyncze dowody badania są niewiarygodne, podobnie jak w przypadku, gdy dowody badania uzyskane z jednego źródła są sprzeczne z dowodami uzyskanymi z innego źródła. Sytuacja taka może mieć miejsce na przykład wtedy, gdy odpowiedzi na zapytania skierowane do kierownictwa, audytorów wewnętrznych lub innych osób, są niespójne lub kiedy odpowiedzi na zapytania udzielone przez osoby sprawujące nadzór, mające potwierdzić odpowiedzi na zapytania skierowane do kierownictwa są niespójne z tymi odpowiedziami. MSB 230 zawiera specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji w przypadku, gdy biegły rewident rozpoznał informacje, które są niespójne z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym istotnej kwestii<sup>29</sup>.

\*\*\*

#### **MSB 550, Podmioty powiązane**

A15. Inne [niż kierownictwo] osoby w jednostce są z większym prawdopodobieństwem uznawane za posiadające wiedzę o powiązaniach i transakcjach jednostki z podmiotami powiązаныmi oraz o kontrolach jednostki w zakresie takich powiązań i transakcji. Mogą być nimi niżej wymienione osoby, przy założeniu, że nie wchodziły do składu kierownictwa:

- osoby sprawujące nadzór,
- pracownicy upoważnieni do inicjowania, przetwarzania lub rejestrowania transakcji, które są zarówno znaczące, jak i wykraczające poza zwykły tryb działalności jednostki oraz osoby, które nadzorują lub monitorują tych pracowników,
- funkcja audytu wewnętrznego,
- zatrudnieni w jednostce doradcy prawni, oraz

---

<sup>29</sup> MSB 230, *Dokumentacja badania*, paragraf 11.

• osoba odpowiedzialna za przestrzeganie zasad etyki lub jej odpowiednik.  
A17. Spełniając zawarty w MSB 315 (zmienionym) wymóg poznania środowiska kontroli,<sup>30</sup> biegły rewident może rozważyć poniżej przedstawione cechy środowiska kontroli, ograniczające ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszące powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi, takie jak:

• właściwie podane do wiadomości pracownikom jednostki i wdrożone wewnętrzne kodeksy etyki, które określają warunki zawierania przez jednostkę szczególnych rodzajów transakcji z podmiotami powiązanymi,

...

• okresowe przeglądy dokonywane przez funkcję audytu wewnętrznego ~~audytorów wewnętrznego~~, tam gdzie ma to zastosowanie,

...

A22. Podczas badania biegły rewident może przeprowadzić inspekcję zapisów lub dokumentów, mogących być źródłem informacji o powiązaniach i transakcjach z jednostkami powiązanymi, takich jak na przykład:

• uzyskane przez biegłego rewidenta potwierdzenia od stron trzecich (dodatkowo oprócz potwierdzeń od banków i prawników),

...

• sprawozdania funkcji audytu wewnętrznego ~~audytorów wewnętrznego~~,

...

\*\*\*

MSB 600, *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy)* – uwagi szczególne

A27. Biegły rewident ma obowiązek rozpoznania i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanych oszustwem i zaprojektowania oraz wdrożenia odpowiednich działań w odpowiedzi na ocenione ryzyka.<sup>31</sup> Informacje wykorzystywane do rozpoznania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanego oszustwami mogą obejmować:

• ...

• odpowiedzi osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, odpowiednich osób z funkcji ~~komórki~~ audytu wewnętrznego (i jeżeli uznano to za odpowiednie, kierownictwa i biegłych rewidentów części grupy oraz innych osób) na zapytania zespołu wykonującego badanie grupy, czy posiadają wiedzę o jakimkolwiek stwierdzonym, podejrzanym lub zarzucanym oszustwie wpływającym na część grupy lub grupę,

• ...

A51. Na decyzję zespołu wykonującego badanie grupy o tym, ile części grupy należy wybrać zgodnie z paragrafem 29, które części grupy wybrać oraz jaki rodzaj prac należy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi pojedynczych wybranych części grupy, mogą wpływać czynniki takie jak:

• ...

• czy funkcja audytu wewnętrznego ~~przepradzila~~ prace w części grupy oraz wpływ tych prac na badanie grupy,

• ...

## Załącznik 2

### Przykłady kwestii, które poznaje zespół wykonujący badanie grupy

Niniejsze przykłady obejmują szereg zagadnień, nie wszystkie z nich będą jednak miały zastosowanie do każdego zlecenia badania grupy, a lista przykładów nie jest wyczerpująca.

#### Kontrole na poziomie grupy

1. Kontrole na poziomie grupy mogą obejmować kombinacje poniższych sytuacji:

• ...

• monitorowanie kontroli, w tym działalności funkcji audytu wewnętrznego i programów samooceny,

• ...

<sup>30</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 14.

<sup>31</sup> MSB 240, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw.*

2. Funkcja ~~A~~audytu wewnętrznego może być uznana za element kontroli na poziomie grupy, jeżeli na przykład funkcja ~~ta~~ rewizji wewnętrznej jest scentralizowana. MSB 610 (zmieniony)<sup>32</sup> dotyczy przeprowadzanej przez zespół wykonujący badanie grupy oceny, czy status w organizacji funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury w odpowiedni sposób wspierają ~~kompetencji i~~ obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy zamierza ~~planuje on~~ wykorzystać ich pracę tej funkcji.

## Załącznik 5

### Wymagane i dodatkowe kwestie zawarte w instrukcji zespołu wykonującego badanie grupy

Kwestie mające zastosowanie przy wykonywaniu pracy biegłego rewidenta części grupy:

- ...
- ustalenia funkcji audytu wewnętrznego, oparte na przeprowadzonych pracach, dotyczące kontroli w częściach grupy lub mających dla tych części zastosowanie ...

Uwaga: Wszystkie odnośniki do MSB 315 i MSB 610 w innych MSB zostaną zastąpione odnośnikami do MSB 315 (zmienionego) i MSB 610 (zmienionego), gdy te standardy staną się obowiązujące.

#### Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 610 (zmieniony)

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

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 610 (zmieniony)* © 2012 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 610 (zmieniony)* © 2014 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

---

<sup>32</sup> MSB 610 (zmieniony), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, paragrafy 16-1749