

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 610

Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu, jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jednolity Dz. U. 2016, poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 610

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- **31 grudnia 2016 r.** i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- **31 grudnia 2017 r.** i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz

po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

Przedmiotem [KSRF 610](#) (zmienionego), jest **odpowiedzialność biegłego rewidenta w przypadku wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego przy uzyskiwaniu dowodów badania.**

Wskazuje się, że standard ten należy **odczytywać w kontekście** [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 610

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- funkcja audytu wewnętrznego.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard nie ma zastosowania, jeżeli jednostka:

- nie posiada funkcji audytu wewnętrznego,
- posiada funkcję audytu wewnętrznego ale:
 - (a) odpowiedzialność i działalność tej funkcji nie są stosowne dla potrzeb badania lub
 - (b) na podstawie wstępnego poznania tej funkcji uzyskanego w wyniku procedur przeprowadzonych zgodnie z [MSB 315 \(zmienionym\)](#), (porównaj [ALERT nr 10](#)), biegły rewident nie przewiduje wykorzystania wyników pracy tej funkcji w uzyskiwaniu dowodów badania.

Standard nie nakazuje biegłemu rewidentowi **wykorzystywania wyników pracy komórki audytu wewnętrznego**. Decyzja w tym zakresie należy do biegłego rewidenta ustalającego ogólną strategię badania. W standardzie zwrócono uwagę, że w niektórych systemach prawnych mogą istnieć ograniczenia lub zakaz wykorzystywania wyników pracy funkcji audytu wewnętrznego.

Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego podczas wykonywania zlecenia **nie ogranicza odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyrażoną opinię z badania**.

Standard wskazuje jego związek z [MSB 315 \(zmienionym\)](#).

Celem biegłego rewidenta, w przypadku gdy przewiduje on wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego, aby zmienić rodzaj lub czas albo ograniczyć zakres wykonywanych bezpośrednio przez siebie procedur badania, **jest**:

- (a) **ustalenie, czy wyniki pracy** funkcji audytu wewnętrznego **mogą zostać wykorzystane**, a jeżeli tak, to **w jakich obszarach i w jakim zakresie**, oraz
- (b) jeżeli wykorzystuje się wyniki pracy tej funkcji - **ustalenie, czy praca ta jest odpowiednia do celów badania**.

Ustalenie, czy prace funkcji audytu wewnętrznego mogą zostać wykorzystane dla celów badania, jest dokonywane poprzez ocenę następujących kwestii:

- (a) **zakresu**, w jakim **status tej funkcji** w jednostce **oraz** stosowne **polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych**,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 610

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

(b) **poziomu kompetencji** funkcji audytu wewnętrznego oraz

czy ta funkcja **stosuje systematyczne i metodyczne podejście**, w tym kontrolę jakości. W materiałach objaśniających do standardu przedstawiono wskazówki pomocne przy ocenie funkcji audytu wewnętrznego.

Standard określa okoliczności, w których po dokonaniu oceny powyższych kwestii **praca funkcji audytu wewnętrznego nie może zostać wykorzystana**.

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 odpowiedniość do określonej przez biegłego rewidenta ogólnej strategii badania oraz planu badania. Standard podaje przykłady prac funkcji audytu wewnętrznego, które mogą zostać wykorzystane.

Rodzaj i zakres procedur badania przeprowadzanych przez biegłego rewidenta **są odpowiedzią na dokonaną przez niego 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) poziom kompetencji tej funkcji
- i obejmują ponowne wykonanie niektórych prac.

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:

- (a) im więcej osądu jest zawarte w:
 - (i) planowaniu i wykonywaniu odpowiednich procedur badania oraz
 - (ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania;
- (b) im wyższe jest oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie pojedynczego stwierdzenia, ze szczególnym zwróceniem uwagi na ryzyka zidentyfikowane jako znaczące;
- (c) im mniej obiektywizm audytorów wewnętrznych jest wspierany przez status w organizacji funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury oraz

im niższy jest poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 610

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie prac funkcji audytu wewnętrznego, wówczas:

- **omawia** z tą funkcją planowane **wykorzystanie jej pracy** jako podstawy do skoordynowania odpowiednich działań,
- **czyta sprawozdania tej funkcji** związane z wykonywaną przez nią pracą, aby poznać rodzaje i zakres procedur badania, które ona wykonała oraz związane z nimi ustalenia,
- **wykonuje** wystarczające **procedury badania na dokumentacji pracy tej funkcji** jako całości, którą planuje wykorzystać, aby określić jej odpowiedniość do celów badania, **w tym ocenia czy:**
 - (a) jej praca była odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana, przejrzana i udokumentowana,
 - (b) uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania umożliwiające tej funkcji wyciągnięcie racjonalnych wniosków oraz
 - (c) wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności i wszelkie sprawozdania przez nią sporządzone są zgodne z wynikami wykonanej pracy.

Jeżeli wykorzystano pracę funkcji audytu wewnętrznego, **do dokumentacji z badania włącza się:**

- (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.

Biegły rewident, informuje zgodnie z [MSB 260](#) (porównaj [ALERT nr 7](#)) **osoby odpowiedzialne za nadzór** nad jednostką o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz komunikuje, **w jaki sposób zaplanował wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego.**

GDZIE MOŻNA
ZNALEŹĆ
STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

<https://www.kibr.org.pl/assets/file/492,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-610.pdf>

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 610

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej 1](#) – w szczególności w ust. 58 i ust. 60.

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.