

Załącznik nr 1.8 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 265

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 265 (IAASB)

**KOMUNIKOWANIE SIĘ
Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR I KIEROWNICTWEM
W SPRAWIE SŁABOŚCI KONTROLI WEWNĘTRZNEJ**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 265 KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI
SPRAWUJĄCYMI NADZÓR I KIEROWNICTWEM W SPRAWIE SŁABOŚCI KONTROLI
WEWNĘTRZNEJ**

(Niniejszy MSB stosuje się do badania sprawozdań finansowych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	7-11
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Ustalenie, czy słabość kontroli wewnętrznej została rozpoznana	A1-A4
Znacząca słabość kontroli wewnętrznej	A5-A11
Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej	A12-A30

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 265 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za odpowiednie komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej¹, którą biegły rewident rozpoznał podczas badania sprawozdań finansowych. Niniejszy standard nie nakłada na biegłego rewidenta dodatkowych obowiązków dotyczących poznania kontroli wewnętrznej oraz opracowania i przeprowadzenia testów kontroli, które wykraczałyby poza wymogi MSB 315 (zmienionego) i MSB 330². MSB 260³ ustanawia dalsze wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących odpowiedzialności biegłego rewidenta za komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w sprawach dotyczących badania.

2. Dokonując rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident ma obowiązek poznania kontroli wewnętrznej w zakresie związanym z badaniem⁴. Przy przeprowadzaniu oceny ryzyka biegły rewident analizuje kontrolę wewnętrzną w celu opracowania procedur badania odpowiednich w danych okolicznościach, a nie w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej. Biegły rewident może rozpoznać słabość kontroli wewnętrznej nie tylko w trakcie oceny ryzyka, ale także na każdym innym etapie badania. Niniejszy standard określa, o których rozpoznanych słabościach biegły rewident powinien poinformować osoby sprawujące nadzór i kierownictwo.

3. Niniejszy standard w żaden sposób nie wyklucza informowania przez biegłego rewidenta osób sprawujących nadzór i kierownictwa o innych sprawach dotyczących kontroli wewnętrznej, które powstały w trakcie badania.

Data wejścia w życie

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

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragrafy 4 i 12.

² MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”.

³ MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”.

⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf 12. Paragrafy A60-A65 zawierają wytyczne dotyczące kontroli znaczących dla badania.

Cel

5. Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabości kontroli wewnętrznej, którą biegły rewident rozpoznał podczas badania, i która, zgodnie z jego zawodowym osądem, ma na tyle duże znaczenie, że zasługuje na poświęcenie jej uwagi.

Definicje

6. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

- (a) słabość kontroli wewnętrznej istnieje, gdy:
 - (i) kontrola jest zaprojektowana, wdrożona lub prowadzona w taki sposób, iż nie jest w stanie na bieżąco zapobiegać lub wykrywać i naprawiać zniekształceń w sprawozdaniach finansowych lub
 - (ii) brak kontroli niezbędnej dla bieżącego zapobiegania lub wykrywania i naprawiania zniekształceń w sprawozdaniach finansowych;
- (b) znacząca słabość kontroli wewnętrznej – pojedyncza słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej, które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór (zob. par. A5).

Wymogi

7. Biegły rewident ustala, czy na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, rozpoznał jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej (zob. par. A1-A4).

8. Jeśli biegły rewident rozpoznał jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej ustala, na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, czy osobno bądź łącznie stanowią one znaczącą słabość kontroli wewnętrznej (zob. par. A5-A11).

9. Biegły rewident na bieżąco informuje na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej rozpoznanej w trakcie badania (zob. par. A12-A18, A27).

10. Biegły rewident na bieżąco informuje także kierownictwo odpowiedniego szczebla (zob. par. A19, A27):

(a) na piśmie, o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej, o której poinformował lub zamierza poinformować osoby sprawujące nadzór, chyba że bezpośrednio poinformowanie kierownictwa nie będzie w danych okolicznościach odpowiednie (zob. par. A14, A20-A21) oraz

(b) o innych słabościach kontroli wewnętrznej rozpoznanych w trakcie badania, które nie zostały przedstawione kierownictwu przez inne strony, i które, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę kierownictwa (zob. par. A22-A26).

11. W pisemnej informacji o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej biegły rewident zamieszcza:

- (a) opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków (zob. par. A28) oraz
- (b) wystarczające informacje umożliwiające osobom sprawującym nadzór oraz kierownictwu poznanie kontekstu powiadomienia. W szczególności biegły rewident wyjaśnia, że (zob. par. A29-A30):
 - (i) przeprowadzając badanie, miał na celu wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych,
 - (ii) badanie obejmowało rozważenie działania kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzenia sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej oraz
 - (iii) przekazane sprawy ograniczają się do tych słabości, które biegły rewident rozpoznał w trakcie badania, i które uznał za na tyle ważne, by przedstawić je osobom sprawującym nadzór.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Ustalenie, czy słabość kontroli wewnętrznej została rozpoznana (zob. par. 7)

A1. Przy ustalaniu, czy biegły rewident rozpoznaje jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej, biegły rewident może omówić z kierownictwem odpowiedniego szczebla istotne fakty i okoliczności związane ze swoimi wnioskami. Dyskusja taka stanowi dla biegłego rewidenta okazję, aby na bieżąco uczulać kierownictwo na występowanie słabości, których wcześniej mogło być nieświadome. Odpowiednim szczeblem kierownictwa, z którym omówienie ustaleń jest właściwe, to szczebel, któremu znany jest dany obszar kontroli wewnętrznej, i który posiada uprawnienia do podjęcia działań zaradczych wobec wszelkich rozpoznanych słabości kontroli wewnętrznej. W niektórych okolicznościach może nie być właściwe omówienie przez biegłego rewidenta ustaleń bezpośrednio z kierownictwem, np. wtedy, gdy ustalenia wydają się poddawać w wątpliwość prawość lub kompetencje kierownictwa (zob. par. A20).

A2. Omawiając z kierownictwem fakty i okoliczności związane z ustaleniami biegłego rewidenta, biegły rewident może uzyskać inne istotne informacje, które będą przedmiotem dalszych rozważań, takie jak:

- sposób rozumienia przez kierownictwo faktycznych lub podejrzewanych przyczyn słabości,

- wynikające ze słabości wyjątki, które kierownictwo mogło zauważyć, np. zniekształcenia, którym nie zapobiegły odpowiednie technologie informatyczne (IT),
- wstępne określenie przez kierownictwo sposobu reakcji na ustalenia.

Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A3. Koncepcje czynności kontrolnych w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie podobne do koncepcji w dużych jednostkach, ale ramy formalne ich stosowania będą odmienne. Ponadto, mniejsze jednostki mogą uznać, że niektóre z czynności kontrolnych nie są przydatne ze względu na kontrolę sprawowaną przez kierownictwo. Na przykład wyłączna kompetencja kierownictwa do udzielania klientom kredytu i autoryzacja znaczących transakcji zakupu może zapewnić skuteczną kontrolę nad ważnymi stanami kont oraz transakcjami, tym samym zmniejszając lub usuwając potrzebę bardziej szczegółowych działań kontrolnych.

A4. Mniejsze jednostki często mają także mniej pracowników, co może ograniczać praktyczną wykonalność podziału obowiązków. Niemniej jednak w małej, zarządzanej przez właściciela jednostce, właściciel zarządzający może być w stanie sprawować bardziej skuteczny nadzór niż ma to miejsce w większej jednostce. Tego rodzaju szerszy nadzór ze strony kierownictwa potrzebuje wyważenia ze względu na większą możliwość obchodzenia kontroli przez kierownictwo.

Znacząca słabość kontroli wewnętrznej (zob. par. 6(b), 8)

A5. Znaczenie słabości lub splotu słabości kontroli wewnętrznej zależy nie tylko od tego, czy zniekształcenie faktycznie wystąpiło, lecz także od prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia oraz jego potencjalnej wagi. Znacząca słabość może zatem występować pomimo tego, że biegły rewident w trakcie badania nie rozpoznał zniekształcenia.

A6. Przykłady spraw, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu, czy słabość lub splot słabości kontroli wewnętrznej stanowi znaczącą słabość obejmującą:

- prawdopodobieństwo, że słabości doprowadzą do znaczących zniekształceń sprawozdań finansowych w przyszłości;
- podatność na stratę lub oszustwo odnośnych aktywów lub zobowiązań;
- subiektywizm i złożoność ustalania wartości szacunkowych, takich jak szacunki księgowe wartości godziwej;
- narażenie kwot w sprawozdaniach finansowych na wpływ słabości;
- objęte stanem danego konta lub daną klasą transakcji rozmiary działalności, która była lub mogła okazać się narażona na wpływ słabości;
- znaczenie kontroli nad procesem sprawozdawczości finansowej, np.:
 - ogólne kontrole nadzorujące (takie jak nadzór kierownictwa),
 - kontrole systemów zapobiegania i wykrywania oszustw,
 - kontrole w zakresie wyboru i stosowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości,
 - kontrole znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi,
 - kontrole znaczących transakcji przebiegających poza zwykłym trybem działalności jednostki,
 - kontrole nad procesem sprawozdawczości finansowej na koniec okresu (takie jak kontrole niepowtarzalnych poleceń księgowania);
- przyczyna i częstotliwość występowania wyjątków wykrytych na skutek słabości kontroli;
- interakcja zachodząca między słabością i innymi słabościami kontroli wewnętrznej;

A7. Oznakami znaczących słabości kontroli wewnętrznej są, np.:

- dowody nieefektywnych aspektów środowiska kontroli, takie jak:
 - oznaki, że znaczące transakcje, których finansowymi aspektami jest zainteresowane kierownictwo, nie są właściwie sprawdzane przez osoby sprawujące nadzór,
 - rozpoznanie oszustw kierownictwa, istotnych lub nieistotnych, którym nie zapobiegła kontrola wewnętrzna jednostki,
 - niepowodzenie kierownictwa w zakresie implementacji właściwych działań zaradczych wobec wcześniej zakomunikowanych słabości;
- brak procesu oceny ryzyka w jednostce, w której zwykle oczekuje się, że taki proces będzie ustanowiony;
- dowody nieefektywności procesu oceny ryzyka, takie jak nierozpoznanie przez kierownictwo ryzyka istotnego zniekształcenia, które zgodnie z oczekiwaniami biegłego rewidenta powinno być rozpoznane w procesie oceny ryzyka jednostki;
- dowody nieefektywnej reakcji na rozpoznane znaczące ryzyko (np. brak kontroli nad takim ryzykiem);
- zniekształcenia wykryte dzięki procedurom biegłego rewidenta, którym kontrola wewnętrzna jednostki nie zapobiegła lub nie wykryła i nie skorygowała;
- przekształcenie wcześniej wydanych sprawozdań finansowych w celu odzwierciedlenia korekty znaczącego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem;
- dowody niezdolności kierownictwa do nadzoru nad sporządzaniem sprawozdań finansowych.

A8. Kontrole mogą być zaprojektowane tak, aby pojedynczo lub w połączeniu z innymi kontrolami skutecznie zapobiegały lub wykrywały i korygowały zniekształcenia⁵. Na przykład, kontrole kont należności mogą obejmować zarówno zautomatyzowane, jak i manualne kontrole zaprojektowane tak, aby współdziałały w zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu zniekształcenia stanów kont. Słabość kontroli wewnętrznej sama w sobie może nie być na tyle ważna, aby stanowić znaczącą słabość. Niemniej jednak splot słabości mających wpływ na stan tego samego konta albo na dane ujawnienie, znaczące stwierdzenie lub składnik kontroli wewnętrznej, może zwiększyć ryzyko zniekształcenia do takiego stopnia, że spowoduje powstanie znaczącej słabości.

A9. Prawo lub regulacje w niektórych systemach prawnych mogą nałożyć na biegłego rewidenta wymóg (szczególnie w przypadku badań jednostek, których papiery wartościowe znajdują się w obrocie na regulowanym rynku), informowania osób sprawujących nadzór lub innych odpowiednich stron (takich jak regulatorzy), o jednym lub więcej określonych rodzajach słabości kontroli wewnętrznej, które biegły rewident rozpoznał podczas badania. W przypadku gdy prawo lub regulacje ustalają określone pojęcia i definicje tego rodzaju słabości oraz nakładają na biegłego rewidenta wymóg ich stosowania dla celów informowania o słabości, biegły rewident informując o słabościach korzysta z tych pojęć i definicji zgodnie z wymogami prawa lub regulacji.

A10. W przypadku gdy dany system prawa ustala specyficzne pojęcia na określenie różnych rodzajów słabości kontroli wewnętrznej, o których należy informować, ale tych pojęć nie definiuje, może okazać się niezbędne kierowanie się przez biegłego rewidenta własnym osądem przy wyborze spraw, o których poinformuje w myśl wymogów prawa lub regulacji. W tej sytuacji biegły rewident może uznać za właściwe uwzględnienie wymogów i wytycznych zawartych w niniejszym standardzie. Na przykład, jeśli celem wymogów prawa i regulacji jest zwrócenie uwagi osób sprawujących nadzór na określone sprawy związane z kontrolą wewnętrzną, których powinny być świadome, odpowiednie może być postrzeganie takich spraw jako generalnie tożsamych ze znaczącą słabością, o której zgodnie z niniejszym standardem należy informować osoby sprawujące nadzór.

A11. Wymogi zawarte w niniejszym standardzie mają zastosowanie niezależnie od tego, czy prawo lub regulacje mogą wymagać od biegłego rewidenta stosowania określonych pojęć lub definicji.

Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej

Informowanie osób sprawujących nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej (zob. par. 9)

A12. Informowanie na piśmie osób sprawujących nadzór o znaczącej słabości odzwierciedla wagę spraw i pomaga osobom sprawującym nadzór w pełnieniu obowiązków nadzorczych. MSB 260 zawiera odnośne rozważania dotyczące informowania osób sprawujących nadzór w sytuacji, gdy wszystkie te osoby są zaangażowane w zarządzanie jednostką⁶.

A13. Ustalając czas wydania pisemnej informacji, biegły rewident może rozważyć, czy otrzymanie takiej informacji przez osoby sprawujące nadzór będzie ważnym czynnikiem umożliwiającym tym osobom wypełnienie obowiązku nadzoru. Dodatkowo, w przypadku jednostek, których papiery wartościowe znajdują się w regulowanym obrocie, osoby sprawujące nadzór mogą potrzebować pisemnej informacji biegłego rewidenta przed dniem aprobaty sprawozdań finansowych, aby mogły wypełnić określone obowiązki związane z kontrolą wewnętrzną wynikające z regulacji lub innych wymogów. W przypadku innych jednostek, biegły rewident może wydać pisemną informację w późniejszym terminie. Niemniej jednak, w drugim przypadku, ponieważ pisemna informacja biegłego rewidenta o słabości systemu kontroli stanowi część końcowych akt badania, to podlega nadrzędnemu wymogowi⁷, zgodnie z którym biegły rewident jest zobowiązany do terminowego skompletowania końcowych akt badania. MSB 230 określa, że właściwy czas, w którym należy ukończyć kompletowanie końcowych akt badania zwykle nie przekracza 60 dni, licząc od daty sprawozdania biegłego rewidenta⁸.

A14. Niezależnie od terminu wydania pisemnej informacji o znaczącej słabości, biegły rewident może poinformować o niej ustnie w pierwszej instancji kierownictwo, a stosownych przypadkach również osoby sprawujące nadzór, aby pomóc tym osobom w podjęciu na czas działań naprawczych w celu zminimalizowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Niemniej jednak, takie postępowanie nie zwalnia biegłego rewidenta z obowiązku poinformowania o znaczącej słabości na piśmie, czego wymaga niniejszy standard.

A15. Poziom szczegółowości informacji o znaczącej słabości poddaje się zawodowemu osądowi biegłego rewidenta stosownie do okoliczności. Czynniki, które biegły rewident może uwzględnić podczas ustalania odpowiedniego poziomu szczegółowości informacji obejmują, np.:

⁵ MSB 315 (zmieniony), paragraf A66.

⁶ MSB 260, paragraf 13.

⁷ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragraf 14.

⁸ MSB 230, paragraf A21.

- charakterystyka jednostki, np. informacje wymagane w przypadku jednostki zainteresowania publicznego mogą różnić się od tych, które są przedstawiane w przypadku jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego,

- wielkość i złożoność jednostki, np. w przypadku złożonej jednostki informacje mogą różnić się od tych, które są przedstawiane w przypadku jednostki prowadzącej prostą działalność,

- rodzaj znaczących słabości rozpoznanych przez biegłego rewidenta,

- skład organów nadzoru jednostki, np. więcej szczegółów może być potrzebne, gdy wśród osób sprawujących nadzór znajdują się osoby nieposiadające znaczącego doświadczenia w branży jednostki lub w obszarach dotkniętych słabością,

- wymogi prawne lub regulacyjne dotyczące informowania o określonych rodzajach słabości kontroli wewnętrznej.

A16. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą być już świadome znaczących słabości rozpoznanych przez biegłego rewidenta podczas badania i mogą uznać, że nie ma potrzeby podejmowania działań zaradczych z uwagi na koszty lub inne przyczyny. Odpowiedzialność za ocenę kosztów i korzyści wynikających z podjęcia działań naprawczych spoczywa na kierownictwie i osobach sprawujących nadzór. Jednakże wymóg zawarty w paragrafie 9 stosuje się niezależnie od kosztów lub innych przyczyn, które kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą uznać za istotne, podejmując decyzję o potrzebie podjęcia działań naprawczych wobec tych słabości.

A17. Fakt poinformowania o znaczącej słabości osób sprawujących nadzór i kierownictwa przez biegłego rewidenta podczas poprzedniego badania nie wyklucza potrzeby ponownego poinformowania o nich, jeśli działania naprawcze nie zostały dotąd podjęte. W przypadku gdy znacząca słabość, o której wcześniej poinformowano nadal istnieje, w informacji [o znaczącej słabości] za rok bieżący można powtórzyć opis z wcześniejszej informacji lub po prostu zamieścić odsyłacz do wcześniejszej informacji. Biegły rewident może skierować do kierownictwa lub, gdy jest to stosowne, do osób sprawujących nadzór zapytanie, dlaczego znacząca słabość nie została jeszcze usunięta. Niepodjęcie działania, przy jednoczesnym braku racjonalnego wytłumaczenia, może samo w sobie stanowić znaczącą słabość.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A18. W przypadku badania mniejszych jednostek, biegły rewident może komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w mniej sformalizowany sposób niż w przypadku większych jednostek.

Informowanie kierownictwa o słabości kontroli wewnętrznej (zob. par. 10)

A19. Zwykle kierownictwo odpowiedniego szczebla ponosi odpowiedzialność i ma uprawnienia do oceny słabości kontroli wewnętrznej oraz podejmowania niezbędnych działań naprawczych. W przypadku znaczącej słabości, właściwą osobą będzie prawdopodobnie dyrektor zarządzający lub dyrektor finansowy (lub ich odpowiednik), jako że o tych sprawach należy również poinformować osoby sprawujące nadzór. W przypadku innych słabości kontroli wewnętrznej odpowiednimi mogą być osoby z kierownictwa operacyjnego, ponieważ są one bezpośrednio zaangażowane w obszary kontroli, w których stwierdzono słabości i posiadają uprawnienia, by podjąć odpowiednie działania naprawcze.

Informowanie kierownictwa o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej (zob. par. 10(a))

A20. Niektóre rozpoznane znaczące słabości kontroli wewnętrznej mogą kwestionować prawość lub kompetencje kierownictwa. Na przykład mogą one być dowodem oszustwa lub zamierzonego nieprzestrzegania prawa i regulacji przez kierownictwo, lub też kierownictwo może wykazywać się niezdolnością do nadzorowania sporządzania właściwych sprawozdań finansowych, co może rodzić wątpliwości co do kompetencji kierownictwa. W takich przypadkach bezpośrednie informowanie kierownictwa o tego rodzaju słabości może nie być właściwe.

A21. MSB 250 określa wymogi i dostarcza wytyczne dotyczące informowania o rozpoznanym lub podejrzanym nieprzestrzeganiu prawa i regulacji, w tym także o tym o przypadkach, kiedy w ich nieprzestrzeganiu są uwikłane osoby sprawujące nadzór⁹. MSB 240 określa wymogi i dostarcza wytyczne dotyczące informowania osób sprawujących nadzór o rozpoznanym lub podejrzanym przez biegłego rewidenta oszustwie z udziałem kierownictwa¹⁰.

Informowanie kierownictwa o innych słabościach kontroli wewnętrznej (zob. par. 10(b))

A22. Podczas badania biegły rewident może rozpoznać inne słabości kontroli wewnętrznej, które nie są znaczące, ale mogą być na tyle ważne, że zasługują na uwagę kierownictwa. Ustalenie tego, jakie inne słabości

⁹ MSB 250 „Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych”, paragrafy 22-28.

¹⁰ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”, paragraf 41.

kontroli wewnętrznej zasługują na uwagę kierownictwa, poddaje się zawodowemu osądowi stosownie do okoliczności biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo i potencjalne nasilenie zniekształceń, które mogą wystąpić w sprawozdaniach finansowych na skutek tych słabości.

A23. Informacja o innych słabościach kontroli wewnętrznej, które zasługują na uwagę kierownictwa, nie musi mieć formy pisemnej, lecz może być w formie ustnej. Jeżeli biegły rewident omówił z kierownictwem fakty i okoliczności poczynionych przez siebie ustaleń, może rozważyć, aby w trakcie dyskusji z kierownictwem informować je ustnie o tych innych słabościach. W związku z tym nie ma późniejszej potrzeby sporządzania formalnej informacji.

A24. W przypadku gdy biegły rewident we wcześniejszym okresie poinformował kierownictwo o słabościach kontroli wewnętrznej innych niż znacząca słabość, w przypadku których kierownictwo nie podjęło 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 tych słabościach, jeśli wcześniej kierownictwo zostało o nich poinformowane przez strony trzecie, takie jak audytorzy wewnętrzni lub regulatorzy. Może jednakże być właściwe, aby biegły rewident ponownie informował o innych słabościach, jeśli nastąpiła zmiana kierownictwa lub też biegły rewident poznał nowe informacje zmieniające wcześniejsze rozumienie słabości przez biegłego rewidenta i kierownictwo. Niemniej jednak, niepodjęcie przez kierownictwo działań naprawczych wobec innych słabości kontroli wewnętrznej, o których zostało wcześniej poinformowane, może samo stanowić znaczącą słabość wymagającą informowania o tym osób sprawujących nadzór. O tym, czy należy tak postąpić, biegły rewident decyduje, kierując się w danych okolicznościach własnym osądem.

A25. W niektórych okolicznościach osoby sprawujące nadzór mogą chcieć poznać szczegóły innych słabości kontroli wewnętrznej, o których biegły rewident poinformował kierownictwo, lub też chce otrzymać skrócone informacje o charakterze tych innych słabości. Alternatywnie, biegły rewident za właściwe może uznać poinformowanie osób sprawujących nadzór o informacji obejmującej inne słabości, która została przekazana kierownictwu. W każdym z tych przypadków biegły rewident może poinformować osoby sprawujące nadzór ustnie lub na piśmie – stosownie do sytuacji.

A26. MSB 260 zawiera odnośne rozważania dotyczące informowania osób sprawujących nadzór w sytuacji, gdy wszystkie te osoby są zaangażowane w zarządzanie jednostką¹¹.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego (zob. par. 9-10)

A27. Na biegłych rewidentach działających w sektorze publicznym może spoczywać dodatkowy obowiązek, aby o słabości kontroli wewnętrznej stwierdzonej przez biegłego rewidenta podczas badania informować na takim poziomie szczegółowości i takie strony, których nie przewiduje niniejszy standard. Na przykład może istnieć wymóg informowania wymiaru prawnego lub organu nadzorującego o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej. Prawo lub inne regulacje mogą również upoważnić biegłych rewidentów działających w sektorze publicznym do informowania o słabości kontroli wewnętrznej niezależnie od znaczenia potencjalnych skutków słabości. Ponadto, prawo może wymagać od biegłych rewidentów informowania o szerokim spektrum zagadnień powiązanych z kontrolą wewnętrzną a nie tylko o słabości kontroli wewnętrznej, o której należy informować zgodnie z niniejszym standardem, np. o kontroli w zakresie przestrzegania aktów wydawanych przez organy legislacyjne, regulacji, postanowień kontraktów lub umów o dotacje.

Treść pisemnej informacji dotyczącej znaczącej słabości kontroli wewnętrznej (zob. par. 11)

A28. Wyjaśniając potencjalne skutki znaczącej słabości, biegły rewident nie musi przedstawiać tych skutków w ujęciu liczbowym. Znaczące słabości mogą być pogrupowane dla celów raportowania, tam gdzie jest to stosowne. Biegły rewident może również zawrzeć w pisemnej informacji sugestie dotyczące działań naprawczych wobec słabości, faktyczne lub proponowane działania zaradcze kierownictwa oraz stwierdzenie, czy biegły rewident podjął kroki, czy też ich nie podjął, sprawdzające czy reakcje kierownictwa zostały wdrożone.

A29. Biegły rewident może uznać za właściwe zamieszczenie następujących treści stanowiących dodatkowy kontekst informacji:

- zaznaczyć, że gdyby biegły rewident przeprowadził szersze procedury dotyczące kontroli wewnętrznej, mógłby rozpoznać więcej słabości, o których należałoby poinformować lub też mógłby stwierdzić, że o niektórych z raportowanych słabości nie trzeba było w ogóle informować,
- zaznaczyć, że informacja została przekazana na potrzeby osób sprawujących nadzór i może nie być odpowiednia do innych celów.

A30. Prawo lub regulacje mogą wymagać od biegłego rewidenta lub kierownictwa dostarczenia odpowiednim władzom regulacyjnym kopii pisemnej informacji biegłego rewidenta o znaczącej słabości. W takim przypadku, pisemna informacja biegłego rewidenta może wskazywać takie władze regulacyjne.

¹¹ MSB 26, paragraf 13.

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania 265* opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 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 265* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 265* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.