Załącznik Nr 1
do uchwały Nr [●]
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia [●] 2026 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 240 (ZMIENIONY)

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 240 (ZMIENIONEGO)

OBOWIĄZKI AUDYTORA PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO DOTYCZĄCE OSZUSTW

PROJEKT

Ostateczny dokument

Międzynarodowy Standard Badania 240 (zmieniony)

Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw

W tym zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów IAASB

LIPIEC 2025 R.



IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

Potwierdzenie przez PIOB

Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 240 (zmienionego), „Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw" opracowanego przez IAASB

Public Interest Oversight Board (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym) sprawowała nadzór nad procesem ustanawiania standardów na wszystkich etapach opracowywania przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) MSB 240 (zmienionego), *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* (dalej: „Standard").

Zalecenia oraz kwestie dotyczące interesu publicznego, które PIOB zgłaszała i przekazywała IAASB w trakcie procesu ustanawiania standardów, są dostępne na stronie internetowej PIOB.

IAASB przedstawiła pisemne oświadczenie, że Standard został opracowany zgodnie z uzgodnioną procedurą ustanawiania standardów i służy interesowi publicznemu, z uwzględnieniem koncepcji i zasad zawartych w Ramowych założeniach interesu publicznego (Public Interest Framework – PIF), które są wdrażane w procesie ustanawiania standardów i są dostępne na stronie internetowej PIOB[1].

PIOB uznaje, że Standard został opracowany zgodnie z uzgodnioną procedurą ustanawiania standardów. PIOB uznaje również, że Standard służy interesowi publicznemu, z uwzględnieniem koncepcji i zasad zawartych w PIF.

Lipiec 2025 r.

[1] Ramowe założenia interesu publicznego

Prawa autorskie © lipiec 2025 r. International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Niniejszą publikację można pobrać do osobistego użytku niekomercyjnego lub zakupić na stronie internetowej International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®): www.iaasb.org. Powielanie, tłumaczenie, przechowywanie lub przesyłanie niniejszego dokumentu, a także inne podobne sposoby jego wykorzystania wymagają pisemnej zgody IFAC, z wyjątkiem sytuacji, gdy dokument jest wykorzystywany wyłącznie do osobistego użytku niekomercyjnego. International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™) wspiera struktury i procesy umożliwiające funkcjonowanie IAASB.

Informacje dotyczące praw autorskich, znaków towarowych i zezwoleń można znaleźć na stronie Permissions lub uzyskać, kontaktując się pod adresem Permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 240 (zmieniony), *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, w tym zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów IAASB, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lipcu 2025 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w listopadzie 2026 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants". Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 240 (zmienionego), *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, w tym zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów IAASB w języku angielskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 240 (zmienionego), *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, w tym zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów IAASB w języku polskim © 2026 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nie udziela się żadnych praw do wykorzystywania tego materiału w związku ze sztuczną inteligencją, uczeniem maszynowym lub podobnymi technologiami, chyba że IFAC wyraźnie na to zezwoli.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 240 (Revised), *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*, Including Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB International Standards.

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.

O IAASB

Niniejszy dokument został opracowany i zatwierdzony przez International Auditing and Assurance Standards Board (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych).

Celem IAASB jest działanie w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych usług oraz ułatwianie konwergencji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, co przyczynia się do podnoszenia jakości i spójności praktyki zawodowej na całym świecie oraz wzmacniania zaufania publicznego do osób zawodowo świadczących usługi badania i usługi atestacyjne w skali globalnej.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne dotyczące badania i usług atestacyjnych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym), sprawująca nadzór nad działalnością IAASB, oraz Consultative Advisory Group (Rada Doradcza Interesariuszy), która zapewnia wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowywanie standardów i wytycznych.

SPIS TREŚCI

	Strona
MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*.....	6
Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów IAASB	96

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 240 (ZMIENIONY)

OBOWIĄZKI AUDYTORA PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO DOTYCZĄCE OSZUSTW

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2026 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Odpowiedzialność audytora, kierownictwa i osób sprawujących nadzór	2–3
Kluczowe koncepcje w niniejszym MSB	4–14
Powiązanie z innymi MSB	15
Data wejścia w życie	16
Cele	17
Definicje	18
Wymogi	
Zawodowy sceptycyzm	19–22
Zasoby zlecenia	23
Wykonanie zlecenia	24
Ciągły charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór	25
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane z tym czynności	26–30
Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki	31–37
Ocena czynników ryzyka oszustwa	38
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem	39–41
Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem	42–53
Całościowa ocena oparta na wykonanych procedurach badania	54
Oszustwo lub podejrzenie oszustwa	55–58
Audytor nie jest w stanie kontynuować zlecenia badania	59
Sprawozdanie audytora	60–62
Pisemne oświadczenia	63
Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór	64–66
Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki	67
Dokumentacja	68

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Odpowiedzialność audytora, kierownictwa i osób sprawujących nadzór A1

Kluczowe koncepcje w niniejszym MSB A2–A17

Powiązanie z innymi MSB A18

Definicje A19–A26

Zawodowy sceptycyzm A27–A37

Zasoby zlecenia A38–A42

Wykonanie zlecenia A43

Ciągły charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór A44–A48

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane z tym czynności A49–A60

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki A61–A109

Ocena czynników ryzyka oszustwa A110–A112

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem A113–A125

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem A126–A155

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa A156–A172

Audytor nie jest w stanie kontynuować zlecenia badania A173–A176

Sprawozdanie audytora A177–A192

Pisemne oświadczenia A193–A194

Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór A195–A200

Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki A201–A205

Dokumentacja A206

Załącznik 1: Przykłady czynników ryzyka oszustwa

Załącznik 2: Przykłady możliwych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

Załącznik 3: Przykłady okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa

Załącznik 4: Dodatkowe rozważania, które mogą ukierunkować audytora podczas wybierania zapisów dziennika i innych korekt do testowania

Załącznik 5: Inne MSB odnoszące się do szczególnych zagadnień, które odwołują się do oszustw lub podejrzeń oszustwa

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczących oszustw oraz ich wpływu na sprawozdanie audytora. Wymogi i wytyczne w niniejszym MSB odwołują się do, lub rozszerzają, zastosowanie innych stosownych MSB, w szczególności MSB (PL) 200,[1] MSB 220 (zmienionego),[2] MSB 315 (zmienionego w 2019 r.),[3] MSB 330,[4] i MSB 701.[5] W związku z tym niniejszy MSB w zamierzeniu ma być stosowany w połączeniu z innymi stosownymi MSB.

Odpowiedzialność audytora, kierownictwa i osób sprawujących nadzór

Odpowiedzialność audytora

2. Odpowiedzialność audytora dotycząca oszustw podczas przeprowadzania badania zgodnie z niniejszym MSB oraz innymi stosownymi MSB, obejmuje: (zob. par. A1)

   (a) zaplanowanie i wykonanie badania, aby uzyskać racjonalną pewność co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Ta odpowiedzialność obejmuje identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym spowodowanego oszustwem oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji, aby odpowiedzieć na te oszacowane ryzyka.

   (b) komunikowanie i zgłaszanie spraw związanych z oszustwami.

Odpowiedzialność kierownictwa i osób sprawujących nadzór

3. Podstawowa odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw pozostaje w gestii zarówno kierownictwa, jak i osób sprawujących nadzór nad jednostką. Ważne jest, aby kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, kładło silny nacisk na zapobieganie oszustwom, które może redukować okazje do wystąpienia oszustwa, i odstraszanie od oszustwa, które mogłoby nakłonić osoby do niepopełniania oszustw ze względu na prawdopodobieństwo wykrycia i ukarania. Obejmuje to zobowiązanie do stworzenia i utrzymywania kultury uczciwości i etycznego zachowania, która może zostać wzmocniona poprzez aktywny nadzór przez osoby sprawujące nadzór. Nadzór przez osoby sprawujące nadzór obejmuje rozważenie możliwości obchodzenia kontroli lub innego nieodpowiedniego wpływu na proces sprawozdawczości finansowej, takiego jak starania kierownictwa, aby manipulować zyskami w celu wpływania na postrzeganie dotyczące wyników jednostki przez użytkowników sprawozdania finansowego.

Kluczowe koncepcje w niniejszym MSB

Charakterystyka oszustwa

4. Zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu. Czynnikiem odróżniającym oszustwo od błędu jest to, czy działanie leżące u podstaw

---

[1] MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

[2] MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*.

[3] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

[4] MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

[5] MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

zniekształcenia, które skutkuje zniekształceniem sprawozdania finansowego, jest zamierzone czy niezamierzone.

5. Dwa rodzaje zamierzonych zniekształceń mają znaczenie dla audytora – zniekształcenia wynikające z oszukańczej sprawozdawczości finansowej i zniekształcenia wynikające ze sprzeniewierzenia aktywów. (Zob. par. A2–A6)

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa

6. Chociaż oszustwo jest szeroką koncepcją prawną, dla celów MSB audytor zajmuje się istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego spowodowanym oszustwem. Chociaż audytor może zidentyfikować lub podejrzewać wystąpienie oszustwa zdefiniowanego przez niniejszy MSB, audytor nie dokonuje kwalifikacji prawnej, czy oszustwo rzeczywiście wystąpiło.

7. Audytor może zidentyfikować oszustwo lub podejrzenie oszustwa podczas wykonywania procedur badania zgodnie z niniejszym i innymi MSB. Podejrzenie oszustwa obejmuje zarzuty oszustwa, które zwracają uwagę audytora podczas trwania badania. (Zob. par. A7–A10 i A28)

8. Ustalenie przez audytora czy oszustwo lub podejrzenie oszustwa jest istotne dla sprawozdania finansowego obejmuje zastosowanie zawodowego osądu. Dla zidentyfikowanego(-ych) zniekształcenia(-eń) spowodowanego(-ych) oszustwem obejmuje to rozważenie charakteru okoliczności powodujących powstanie oszustwa. Osądy dotyczące istotności obejmują rozważania zarówno jakościowe, jak i ilościowe. (Zob. par. A11)

Nieodłączne ograniczenia

9. Chociaż ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż ryzyko niewykrycia tego wynikającego z błędu, nie zmniejsza to odpowiedzialności audytora, aby zaplanować i wykonać badanie, aby uzyskać racjonalną pewność co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Racjonalna pewność jest wysokim, ale nie absolutnym, poziomem zapewnienia.[6]

10. Ze względu na znaczenie nieodłącznych ograniczeń badania, gdy odnoszą się one do oszustwa, występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą nie zostać wykryte, pomimo że badanie zostało poprawnie zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB.[7] Jednakże, nieodłączne ograniczenia badania nie są usprawiedliwieniem dla audytora, aby zadowolił się mniej niż przekonującymi dowodami badania.[8] (Zob. par. A12)

11. Ponadto ryzyko niewykrycia przez audytora istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa kierownictwa jest większe niż w przypadku oszustwa pracownika, ponieważ kierownictwo często jest w stanie bezpośrednio lub pośrednio manipulować dokumentacją księgową, przedstawiać oszukańcze informacje finansowe lub obchodzić kontrole zaprojektowane w celu zapobiegania podobnym oszustwom ze strony innych pracowników.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd

12. Zgodnie z MSB (PL) 200[9], od audytora wymagane jest, aby zaplanował i wykonał badanie z zawodowym sceptycyzmem oraz aby zastosował zawodowy osąd. Niniejszy MSB wymaga od audytora, aby pozostał wyczulony na możliwość, że inne wykonywane procedury badania mogą

---

6 MSB (PL) 200, paragraf 5.

7 MSB (PL) 200, paragrafy A56–A57.

8 MSB (PL) 200, paragraf A57.

9 MSB (PL) 200, paragrafy 15–16.

zwrócić uwagę audytora na informacje dotyczące oszustw lub podejrzeń oszustwa. W związku z tym ważne jest, aby audytor zachował zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania, biorąc pod uwagę możliwość obchodzenia kontroli przez kierownictwo oraz uznając, że procedury badania, które są skuteczne dla wykrywania błędów, mogą nie być skuteczne w wykrywaniu oszustw.

13. Zawodowy osąd jest stosowany podczas podejmowania świadomych decyzji o sposobach działania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, w tym, gdy audytor identyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa. Zawodowy sceptycyzm wspiera jakość osądów dokonywanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz, poprzez te osądy, wspiera całościową skuteczność zespołu wykonującego zlecenie w osiąganiu jakości na poziomie zlecenia. (Zob. par. A13–A14)

Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami

14. Dla celów niniejszego i innych stosownych MSB oszustwo zwykle stanowi przejaw niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. I tak, jeżeli audytor identyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa, audytor ma także obowiązki zgodnie z MSB 250 (zmienionym).[10] (Zob. par. A15–A17)

Powiązanie z innymi MSB

15. Niektóre MSB, które odnoszą się do szczególnych zagadnień, mają również wymogi i wytyczne, które mają zastosowanie do pracy audytora w zakresie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz reakcji odnoszących się do takich oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. W tych przypadkach inne MSB rozszerzają, w jaki sposób niniejszy MSB jest stosowany. (Zob. par. A18)

Data wejścia w życie

16. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2026 r. lub później.

Cele

17. Celami audytora są:

    (a) zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem,

    (b) uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji,

    (c) odpowiednia reakcja na oszustwo lub podejrzenie oszustwa zidentyfikowane podczas badania oraz

    (d) raportowanie lub zgłaszanie zgodnie z niniejszym MSB.

Definicje

18. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

[10] MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego*.

(a) Oszustwo – zamierzone działanie jednej lub wielu osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór, pracowników lub stron trzecich, dotyczące wykorzystania podstępu, aby uzyskać nienależną lub bezprawną korzyść. (Zob. par. A19–A23)

(b) Czynniki ryzyka oszustwa – zdarzenia lub warunki, które wskazują na zachętę lub naciski do popełnienia oszustwa lub stwarzają okazję do popełnienia oszustwa, lub postawa lub racjonalizacja, które usprawiedliwiają oszukańcze działanie. (Zob. par. A24–A26)

Wymogi

Zawodowy sceptycyzm

19. Stosując MSB (PL) 200,[11] audytor zachowuje zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania, uznając możliwość, że może występować istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem. (Zob. par. A27)

20. Audytor pozostaje wyczulony w trakcie całego badania na informacje, które wskazują, że występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa oraz okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa. (Zob. par. A28–A32)

21. Gdy odpowiedzi na zapytania kierowane do kierownictwa, osób sprawujących nadzór, osób wewnątrz funkcji audytu wewnętrznego lub innych osób wewnątrz jednostki są niespójne, audytor wyjaśnia te niespójności. (Zob. par. A33)

22. Jeżeli zidentyfikowane w trakcie badania warunki spowodują, że audytor będzie uważał, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub warunki w dokumencie zostały zmienione, ale nie zostały ujawnione audytorowi, audytor wyjaśnia to dalej. (Zob. par. A34–A37)

Zasoby zlecenia

23. Stosując MSB 220 (zmieniony)[12], partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i zdolności, w tym wystarczającą ilość czasu i odpowiednie specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, aby wykonać procedury oszacowania ryzyka, zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, zaprojektować i wykonać dalsze procedury badania, aby odpowiedzieć na te ryzyka lub ocenić uzyskane dowody badania. (Zob. par. A38–A42)

Wykonanie zlecenia

24. Stosując MSB 220 (zmieniony)[13], partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu odpowiadają rodzajowi i okolicznościom zlecenia badania, biorąc pod uwagę sprawy zidentyfikowane w trakcie zlecenia badania, w tym: (zob. par. A43)

(a) czynniki ryzyka oszustwa,

(b) oszustwo lub podejrzenie oszustwa oraz

(c) słabości kontroli związane z zapobieganiem lub wykrywaniem oszustw.

Ciągły charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

25. Audytor komunikuje kierownictwu i osobom sprawującym nadzór sprawy związane

[11] MSB (PL) 200, paragraf 15.

[12] MSB 220 (zmieniony), paragrafy 25–28.

[13] MSB 220 (zmieniony), paragraf 30(b).

z oszustwami w odpowiednim czasie w trakcie całego zlecenia badania. (Zob. par. A44–A48)

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane z tym czynności

26. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[14], audytor wykonuje procedury opisane w paragrafach 27–38. Dokonując tego, audytor rozważa czy występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa. (Zob. par. A49)

Informacje z innych źródeł

27. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[15], audytor rozważa, czy informacje z innych źródeł uzyskane przez audytora wskazują, że występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa. (Zob. par. A50–A51)

Retrospektywny przegląd wyniku poprzednich szacunków księgowych

28. Stosując MSB 540 (zmieniony)[16], audytor wykonuje retrospektywny przegląd osądów kierownictwa i założeń powiązanych z wynikiem poprzednich szacunków księgowych lub gdy ma to zastosowanie, ich późniejszego ponownego oszacowania, aby pomóc w identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w bieżącym okresie. Dokonując tego, audytor bierze pod uwagę cechy szacunków księgowych podczas ustalania charakteru i zakresu tego przeglądu. (Zob. par. A52)

Dyskusja w zespole wykonującym zlecenie

29. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[17], podczas przeprowadzania dyskusji zespołu wykonującego zlecenie partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie kładą szczególny nacisk na to, jak i gdzie sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym, w jaki sposób może wystąpić oszustwo. Dokonując tego, dyskusja zespołu wykonującego zlecenie obejmuje: (zob. par. A43, A53–A54 i A59)
    (a) wymianę myśli na temat:
        (i) kultury jednostki, zobowiązania kierownictwa do uczciwości i wartości etycznych oraz powiązanego nadzoru przez osoby sprawujące nadzór, (zob. par. A55)
        (ii) czynników ryzyka oszustwa, w tym: (zob. par. A56–A57)
            a. zachęt lub nacisków na kierownictwo, osoby sprawujące nadzór lub pracowników, aby popełnić oszustwo,
            b. w jaki sposób jedna lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników mogłaby popełnić i ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową oraz
            c. w jaki sposób aktywa jednostki mogłyby zostać sprzeniewierzone przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór, pracowników lub strony trzecie,

[14] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 13–27.

[15] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 15–16.

[16] MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, paragraf 14.

[17] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 17 i A42–A43.

(iii) które rodzaje przychodów, transakcji dotyczących przychodów lub stosownych stwierdzeń mogą powodować powstawanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów oraz

(iv) w jaki sposób kierownictwo może być w stanie obchodzić kontrole, (zob. par. A58)

(b) rozważenie wszelkich oszustw lub podejrzeń oszustwa, które mogą wpływać na ogólną strategię badania i plan badania, w tym oszustwa, które wydarzyły się w jednostce podczas bieżącego roku lub poprzednich lat.

Wykonane procedury analityczne oraz zidentyfikowane nietypowe lub niespodziewane powiązania

30. Audytor ustala, czy nietypowe lub niespodziewane powiązania, które zostały zidentyfikowane podczas wykonywania procedur analitycznych, w tym tych związanych z kontami przychodów, mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A60)

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

31. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[18], na podstawie zrozumienia przez audytora jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz polityk rachunkowości jednostki audytor uzyskuje zrozumienie spraw, które mogą prowadzić do zwiększonej podatności na zniekształcenia spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa. (Zob. par. A61–A70)

Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Środowisko kontroli

32. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),[19] audytor:

(a) uzyskuje zrozumienie:

(i) w jaki sposób są wykonywane obowiązki nadzorcze kierownictwa, takie jak kultura jednostki i zobowiązanie kierownictwa do uczciwości i wartości etycznych, w tym w jaki sposób kierownictwo komunikuje pracownikom swoje poglądy na praktyki biznesowe i etyczne zachowanie w odniesieniu do zapobiegania i wykrywania oszustw, (zob. par. A71–A72)

(ii) programu sygnalistów jednostki (lub innego programu mającego na celu zgłaszanie oszustw), jeżeli jednostka ma taki program, w tym w jaki sposób kierownictwo i, jeżeli ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór reagują na zarzuty oszustwa zgłoszone poprzez program, (zob. par. A73–A75)

(iii) w jaki sposób osoby sprawujące nadzór wykonują nadzór nad procesami kierownictwa dla identyfikowania i odpowiadania na ryzyka oszustwa oraz kontrolami, które kierownictwo ustanowiło, aby reagować na te ryzyka, (zob. par. A76–A79)

[18] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 19.

[19] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21.

(b) kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące komunikowania się kierownictwa z osobami sprawującymi nadzór dotyczącego jego procesów identyfikowania i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce,

(c) kieruje do osób sprawujących nadzór zapytania na temat: (zob. par. A80–A82)

(i) czy posiadają wiedzę o jakichkolwiek oszustwach lub podejrzeniach oszustwa, w tym zarzutach oszustwa, w tym tych otrzymanych ze zgłoszeń lub skarg, mających wpływ na jednostkę, a jeżeli tak, w jaki sposób odpowiedzieli na takie sprawy,

(ii) ich poglądów na temat tego, czy i w jaki sposób sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone ze względu na oszustwo, w tym ich poglądów na możliwe obszary, które są podatne na zniekształcenie ze względu na stronniczość kierownictwa lub oszustwo kierownictwa, oraz

(iii) czy są świadomi słabości w systemie kontroli wewnętrznej związanych z zapobieganiem i wykrywaniem oszustw, oraz starań, aby im zaradzić w reakcji na takie słabości.

Proces oszacowania ryzyka w jednostce

33. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[20], audytor:

(a) uzyskuje zrozumienie, w jaki sposób proces oszacowania ryzyka w jednostce: (zob. par. A83–A91, A107)

(i) identyfikuje ryzyka oszustwa związane ze sprzeniewierzeniem aktywów i oszukańczą sprawozdawczością finansową, w tym wszelkimi grupami transakcji, saldami kont lub ujawnieniami, dla których występuje ryzyko oszustwa, oraz

(ii) szacuje znaczenie zidentyfikowanych ryzyk oszustwa, w tym prawdopodobieństwo ich wystąpienia, oraz

(iii) reaguje na oszacowane ryzyka oszustwa,

(b) kieruje zapytania do kierownictwa i innych odpowiednich osób wewnątrz jednostki na temat: (zob. par. A92–A95)

(i) czy posiadają wiedzę o jakichkolwiek oszustwach lub podejrzeniach oszustwa, w tym zarzutach oszustwa, które mają wpływ na jednostkę, oraz

(ii) ich poglądów na temat tego, czy i w jaki sposób sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone ze względu na oszustwo.

Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce

34. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[21], audytor:

(a) uzyskuje zrozumienie:

(i) aspektów procesów jednostki monitorujących system kontroli wewnętrznej, które odnoszą się do ciągłych i odrębnych ocen w celu monitorowania skuteczności kontroli zapobiegających lub wykrywających oszustwa oraz identyfikacji i korygowania zidentyfikowanych powiązanych słabości kontroli, oraz (zob. par. A96)

[20] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 22.

[21] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 24.

(ii) jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, celów funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do kontroli monitorujących ryzyka oszustwa,

(b) jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, kieruje zapytania do odpowiednich osób wewnątrz funkcji audytu wewnętrznego na temat tego, czy: (zob. par. A97–A98)

(i) wykonały jakiekolwiek procedury w odniesieniu do monitorowania kontroli dotyczących ryzyk oszustwa w trakcie okresu,

(ii) posiadają wiedzę o jakichkolwiek oszustwach lub podejrzeniach oszustwa, w tym zarzutach oszustwa, mających wpływ na jednostkę oraz, aby uzyskać ich poglądy na temat ryzyk oszustwa, oraz

(iii) są świadomi słabości w systemie kontroli wewnętrznej związanych z zapobieganiem i wykrywaniem oszustw.

System informacyjny i komunikacja

35. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[22], zrozumienie przez audytora systemu informacyjnego i komunikacji w jednostce stosownych dla sporządzenia sprawozdania finansowego obejmuje zrozumienie, w jaki sposób zapisy dziennika i inne korekty są inicjowane, przetwarzane, rejestrowane i korygowane, jeżeli to konieczne. (Zob. par. A99–A101)

Czynności kontrolne

36. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[23], zrozumienie przez audytora czynności kontrolnych jednostki obejmuje identyfikowanie kontroli, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń, w tym kontroli zapisów dziennika i innych korekt zaprojektowanych, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa. (Zob. par. A102–A107)

Słabości kontroli wewnątrz systemu kontroli wewnętrznej jednostki

37. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[24], na podstawie oceny przez audytora każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, audytor ustala, czy występują zidentyfikowane słabości w kontroli wewnętrznej, które są stosowne dla zapobiegania lub wykrywania oszustw. (Zob. par. A108–A109)

Ocena czynników ryzyka oszustwa

38. Audytor ocenia, czy dowody badania uzyskane z procedur oszacowania ryzyka i związanych z nimi czynności wskazują, że występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa. (Zob. par. A24–A26 i A110–A112)

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

39. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[25], audytor:

(a) identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz ustala czy występują one na poziomie sprawozdania finansowego, czy na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, biorąc pod uwagę czynniki ryzyka oszustwa, (zob. par. A113–A114, A116)

---

22 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 25.

23 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26.

24 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 27.

25 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 28–34.

(b) traktuje te oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako znaczące ryzyka. W związku z tym w zakresie, w jakim do tej pory tego nie uczynił, audytor identyfikuje kontrole, które odnoszą się do takich znaczących ryzyk, ocenia czy zostały one zaprojektowane skutecznie, aby zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia, lub zostały zaprojektowane skutecznie, aby wspierać działanie innych kontroli, oraz ustala, czy zostały one wdrożone. (Zob. par. A115)

Ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo

40. Ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki kierownictwo jest w stanie obejść kontrole i bez względu na oszacowanie przez audytora ryzyk obchodzenia kontroli przez kierownictwo, audytor: (zob. par. A117–A118)

(a) traktuje ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego oraz

(b) ustala, czy takie ryzyka wpływają na oszacowanie ryzyk na poziomie stwierdzeń.

Ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów

41. Podczas identyfikowania i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem audytor, na podstawie domniemania, że ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem występują w ujmowaniu przychodów, ustala, które rodzaje przychodów, transakcje dotyczące przychodów lub stosowne stwierdzenia powodują powstanie takich ryzyk, biorąc pod uwagę powiązane z nimi czynniki ryzyka oszustwa. (Zob. par. A119–A125)

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

Projektowanie i wykonywanie procedur badania w sposób, który nie jest stronniczy

42. Audytor projektuje i wykonuje procedury badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskiwanie dowodów badania, które mogą potwierdzać stwierdzenia kierownictwa lub na wykluczanie dowodów badania, które mogą zaprzeczać tym stwierdzeniom.

Nieprzewidywalność podczas wyboru procedur badania

43. Podczas ustalania reakcji, aby odnieść się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, audytor włącza element nieprzewidywalności do wyboru rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania. (Zob. par. A126–A127)

Ogólne reakcje

44. Zgodnie z MSB 330[26], audytor określa ogólne reakcje, aby odnieść się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A128)

45. Podczas ustalania ogólnych reakcji, aby odnieść się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego, audytor ocenia, czy wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę,

[26] MSB 330, paragraf 5.

w szczególności tych związanych z subiektywnymi wycenami i złożonymi transakcjami, może wskazywać na oszukańczą sprawozdawczość finansową.

Procedury badania odpowiadające na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń

46. Zgodnie z MSB 330[27], audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte i odpowiadają na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń. (Zob. par. A129–A135)

Procedury badania odpowiadające na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo

47. Niezależnie od oszacowania przez audytora ryzyk obejścia kontroli przez kierownictwo, audytor projektuje i wykonuje procedury badania zgodnie z paragrafami 48–52 oraz ustala, czy inne procedury badania są konieczne dodatkowo do tych opisanych w paragrafach 48–52, aby odpowiedzieć na zidentyfikowane ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo.

Zapisy dziennika i inne korekty

48. Audytor projektuje i wykonuje procedury badania, aby przetestować odpowiedniość zapisów dziennika zarejestrowanych w księdze głównej i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (Zob. par. A136–A139)

49. Projektując i wykonując procedury badania zgodnie z paragrafem 48, audytor: (zob. par. A99)

    (a) kieruje zapytania do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej dotyczące ich wiedzy o nieodpowiednich lub nietypowych działaniach związanych z przetwarzaniem zapisów dziennika i innych korekt,

    (b) uzyskuje dowody badania dotyczące kompletności populacji zapisów dziennika i innych korekt dokonanych w trakcie całego okresu, (zob. par. A140 i A147)

    (c) wybiera zapisy dziennika i inne korekty dokonane na koniec okresu sprawozdawczego oraz (zob. par. A141–A143, A144 i A146–A147)

    (d) ustala potrzebę przetestowania zapisów dziennika i innych korekt dokonanych w trakcie całego okresu. (Zob. par. A142–A143 i A145–A146)

Szacunki księgowe

50. Stosując MSB 540 (zmieniony)[28], jeżeli identyfikowane są oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, audytor ocenia czy mogą one przedstawiać ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A148–A150)

51. Dokonując oceny zgodnie z paragrafem 50, audytor:

    (a) rozważa dowody badania uzyskane z retrospektywnego przeglądu wykonanego zgodnie z paragrafem 28 oraz

    (b) jeżeli identyfikowane są oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, ponownie ocenia szacunki księgowe wzięte jako całość. (Zob. par. A150–A152)

Znaczące transakcje poza zwykłym tokiem działalności lub z innego powodu wydające się nietypowymi

---

[27] MSB 330, paragraf 6.

[28] MSB 540 (zmieniony), paragraf 32.

52. Dla znaczących transakcji, które są poza zwykłym tokiem działalności jednostki, lub które z innego powodu wydają się być nietypowe biorąc pod uwagę zrozumienie przez audytora jednostki i jej otoczenia oraz informacje z innych źródeł uzyskane podczas badania, audytor ocenia, czy uzasadnienie biznesowe transakcji (lub jego brak) sugeruje, że mogły one zostać zawarte, w celu dokonania oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub aby ukryć sprzeniewierzenie aktywów. (Zob. par. A153)

Procedury analityczne wykonywane blisko zakończenia badania podczas formułowania całościowego wniosku

53. Stosując MSB 520[29] audytor ustala, czy wyniki procedur analitycznych, które są wykonywane blisko zakończenia badania podczas formułowania całościowego wniosku co do tego, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem jednostki przez audytora, wskazują na uprzednio nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A154–A155)

Całościowa ocena oparta na wykonanych procedurach badania

54. Stosując MSB 330[30] audytor ocenia na podstawie wykonanych procedur badania oraz uzyskanych dowodów badania, czy:

    (a) oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem pozostają odpowiednie oraz

    (b) zostały uzyskane wystarczające odpowiednie dowody badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa (Zob. par. A7–A11, A28 i A156–A172)

55. Jeżeli audytor identyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa, audytor uzyskuje zrozumienie spraw(-y) w celu ustalenia wpływu na zlecenie badania. Dokonując tego, audytor: (zob. par. A158–A162)

    (a) kieruje zapytania dotyczące spraw(-y) do odpowiedniego poziomu kierownictwa oraz gdy to odpowiednie w danych okolicznościach, kieruje zapytania dotyczące spraw(-y) do osób sprawujących nadzór,

    (b) jeżeli jednostka posiada proces, aby wyjaśnić tę(-e) sprawę(-y), ocenia czy jest to odpowiednie w danych okolicznościach, oraz

    (c) jeżeli jednostka wdrożyła działania naprawcze, aby zareagować na tę(-e) sprawę(-y), ocenia czy są one odpowiednie w danych okolicznościach.

56. Z wyjątkiem oszustwa lub podejrzenia oszustwa określonego przez audytora jako oczywiście błahe na podstawie procedur wykonanych zgodnie z paragrafem 55, partner odpowiedzialny za zlecenie: (zob. par. A163–A165)

    (a) ustala, czy:

        (i) wykonać dodatkowe procedury oszacowania ryzyka, aby zapewnić odpowiednią podstawę dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.),

---

[29] MSB 520 *Procedury analityczne*, paragraf 6.

[30] MSB 330, paragrafy 25–26, A62–A64.

(ii) zaprojektować i wykonać dalsze procedury badania, aby odpowiednio zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 330 oraz

(iii) występuje dodatkowa odpowiedzialność audytora zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub stosownymi wymogami etycznymi dotycząca niezgodności jednostki z przepisami prawa lub regulacjami zgodnie z MSB 250 (zmienionym),

(b) jeżeli ma to zastosowanie, rozważa wpływ na badania za wcześniejsze okresy.

57. Jeżeli audytor identyfikuje zniekształcenie spowodowane oszustwem, audytor: (zob. par. A166–A172)

(a) ustala, czy zidentyfikowane zniekształcenie jest istotne, poprzez rozważenie charakteru jakościowych lub ilościowych okoliczności powodujących powstanie zniekształcenia,

(b) ustala czy występują słabości kontroli, w tym znaczące słabości w kontroli wewnętrznej związane z zapobieganiem lub wykrywaniem oszustw, dotyczące zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa,

(c) ustala wpływ zniekształcenia w powiązaniu z innymi aspektami badania, w tym, gdy audytor ma powód, aby uważać, że zaangażowane jest kierownictwo, oraz

(d) ponownie rozważa wiarygodność oświadczeń kierownictwa i wcześniej uzyskanych dowodów badania, w tym, gdy okoliczności lub warunki powodujące powstanie zniekształcenia wskazują na możliwą zmowę obejmującą pracowników, kierownictwo lub strony trzecie.

58. Jeżeli audytor ustala, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na oszustwo lub audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby umożliwić audytorowi wyciągnięcie wniosku czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na oszustwo, audytor:

(a) ustala wpływ na badanie i opinię audytora o sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSB 705 (zmienionym)[31] i

(b) jeżeli to odpowiednie, uzyskuje poradę od doradcy prawnego.

Audytor nie jest w stanie kontynuować zlecenia badania

59. Jeżeli na skutek zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub podejrzenia oszustwa, audytor napotyka wyjątkowe okoliczności, które poddają w wątpliwość zdolność audytora do kontynuowania wykonywania zlecenia badania, audytor:

(a) określa obowiązki zawodowe i prawne mające zastosowanie w danych okolicznościach, w tym, czy istnieje wymóg, aby audytor poinformował osobę lub osoby, które zleciły badanie, lub też, w niektórych przypadkach, organy regulacyjne,

(b) rozważa, czy jest to odpowiednie, aby wycofać się ze zlecenia, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją,

(c) jeżeli audytor wycofuje się:

(i) omawia z kierownictwem odpowiedniego szczebla i osobami sprawującymi nadzór wycofanie się audytora ze zlecenia i przyczyny wycofania się oraz

[31] MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

(ii) ustala, czy istnieje zawodowy lub prawny wymóg, aby poinformować osobę lub osoby, które zleciły badanie lub, w niektórych przypadkach, organy regulacyjne, o wycofaniu się audytora ze zlecenia i przyczynach wycofania się, oraz (zob. par. A173–A176)

(d) gdy przepisy prawa lub regulacja zabraniają audytorowi wycofania się ze zlecenia, rozważa, czy wyjątkowe okoliczności będą skutkować odmową wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

Sprawozdanie audytora

Ustalenie kluczowych spraw badania związanych z oszustwem

60. Stosując MSB 701[32] audytor ustala, spośród spraw związanych z oszustwem komunikowanych osobom sprawującym nadzór, te sprawy, które wymagały znaczącej uwagi audytora podczas wykonywania badania. Podczas dokonywania ustalenia audytor bierze pod uwagę następujące: (zob. par. A177–A183)

(a) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,

(b) identyfikację oszustwa lub podejrzenia oszustwa oraz

(c) identyfikację znaczących słabości w kontroli wewnętrznej, które są stosowne dla zapobiegania i wykrywania oszustw.

61. Stosując MSB 701[33] audytor ustala, które spośród spraw ustalonych zgodnie z paragrafem 60 były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres, a przez to są kluczowymi sprawami badania. (Zob. par. A184–A186)

Komunikowanie kluczowych spraw badania związanych z oszustwem

62. Stosując MSB 701[34], w sekcji sprawozdania audytora Kluczowe sprawy badania, audytor używa odpowiedniego podtytułu, który wyraźnie opisuje, że sprawa dotyczy oszustwa. (Zob. par. A187–A192)

Pisemne oświadczenia

63. Audytor uzyskuje od kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór pisemne oświadczenia, że: (zob. par. A193–A194)

(a) potwierdzają oni swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i działanie kontroli wewnętrznej, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa oraz odpowiednio wypełnili te obowiązki,

(b) ujawnili oni audytorowi wyniki oszacowania przez kierownictwo ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa,

(c) ujawnili oni audytorowi swoją wiedzę na temat oszustwa lub podejrzenia oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, dotyczącego jednostki, w które zaangażowani są:

(i) kierownictwo,

(ii) pracownicy, którzy odgrywają znaczącą rolę w kontroli wewnętrznej, lub

---

[32] MSB 701, paragraf 9.

[33] MSB 701, paragraf 10.

[34] MSB 701, paragraf 11.

(iii) inne osoby, gdy oszustwo mogłoby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, oraz

(d) ujawnili oni audytorowi swoją wiedzę na temat podejrzeń oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, wpływających na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszonych przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów lub innych.

Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

Komunikowanie się z kierownictwem

64. Jeżeli audytor zidentyfikował oszustwo lub podejrzenie oszustwa, audytor w odpowiednim czasie informuje o tych sprawach, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, odpowiedni szczebel kierownictwa, aby poinformować osoby ponoszące główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw o sprawach stosownych dla ich obowiązków. (Zob. par. A195–A196)

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

65. O ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, jeżeli audytor zidentyfikował oszustwo lub podejrzenie oszustwa, w które zaangażowani są:

(a) kierownictwo,

(b) pracownicy, którzy odgrywają znaczące role w kontroli wewnętrznej, lub

(c) inne osoby, z wyjątkiem spraw, które są oczywiście błahe,

audytor informuje w odpowiednim czasie o tych sprawach osoby sprawujące nadzór. Jeżeli audytor identyfikuje podejrzenie oszustwa obejmującego kierownictwo, audytor informuje o podejrzeniu oszustwa osoby sprawujące nadzór i omawia z nimi rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania niezbędnych do zakończenia badania. Taka komunikacja z osobami sprawującymi nadzór jest wymagana, o ile komunikacja nie jest zabroniona przez przepisy prawa lub regulację. (Zob. par. A195 i A197–A199)

66. Audytor informuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, osoby sprawujące nadzór o wszelkich innych sprawach związanych z oszustwem, które według osądu audytora są stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A195 i A200)

Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki

67. Jeżeli audytor zidentyfikował oszustwo lub podejrzenie oszustwa, audytor ustala, czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne: (zob. par. A201–A205)

(a) wymagają od audytora, aby zgłosił to odpowiedniemu organowi zewnętrznemu w stosunku do jednostki,

(b) ustanawiają obowiązki lub prawa, zgodnie z którymi zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki może być odpowiednie w danych okolicznościach.

Dokumentacja

68. Stosując MSB 230[35] audytor zawiera w dokumentacji badania następujące elementy: (zob. par. A206)

[35] MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8–11, A6–A7 i załącznik.

(a) sprawy omawiane w gronie zespołu wykonującego zlecenie odnośnie do podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem zgodnie z paragrafem 29,

(b) kluczowe elementy zrozumienia audytora zgodnie z paragrafami 31–36, źródła informacji, z których zostało uzyskane zrozumienie audytora, oraz wykonane procedury oszacowania ryzyka,

(c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń oraz uzasadnienie dokonanych znaczących osądów,

(d) jeżeli audytor stwierdził, że domniemanie, iż ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów nie ma zastosowania w danych okolicznościach zlecenia, powody dla takiego wniosku,

(e) wyniki procedur badania wykonanych, aby odnieść się do ryzyk obchodzenia kontroli przez kierownictwo, dokonane znaczące zawodowe osądy oraz wyciągnięte wnioski,

(f) zidentyfikowane oszustwo lub podejrzenie oszustwa, wyniki wykonanych procedur badania, dokonane znaczące zawodowe osądy oraz wyciągnięte wnioski,

(g) sprawy powiązane z oszustwem lub podejrzeniem oszustwa zakomunikowane kierownictwu, osobom sprawującym nadzór, organom regulacyjnym i organom ścigania oraz innym, w tym w jaki sposób kierownictwo oraz gdy ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór zareagowały na te sprawy.

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Odpowiedzialność audytora, kierownictwa i osób sprawujących nadzór

Odpowiedzialność audytora (Par. 2)

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A1. Odpowiedzialność audytora sektora publicznego dotycząca oszustw może wynikać z przepisów prawa, regulacji lub innego upoważnienia mających zastosowanie do jednostek sektora publicznego lub odrębnie objętych w powołaniu audytora. W związku z tym odpowiedzialność audytora sektora publicznego może nie być ograniczona do rozważenia ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, ale może także obejmować szerszą odpowiedzialność, aby rozważyć ryzyka oszustwa.

Kluczowe koncepcje w niniejszym MSB

Charakterystyka oszustwa (Zob. par. 5)

A2. Oszustwo, niezależnie od tego, czy w formie oszukańczej sprawozdawczości finansowej, czy sprzeniewierzenia aktywów, wiąże się z zachętą lub presją, aby dokonać oszustwa, dostrzeganiem okazji do jego popełnienia oraz racjonalizacją jego popełnienia.

Przykłady:

- Zachęta lub presja, aby dokonać oszukańczej sprawozdawczości finansowej, może występować, gdy kierownictwo jest pod presją, ze źródeł zewnętrznych lub wewnątrz jednostki, aby osiągnąć oczekiwany (i być może nierealistyczny) cel dochodowy lub wynik finansowy – szczególnie, gdy konsekwencje dla kierownictwa za niespełnienie celów

finansowych mogą być znaczące. Podobnie, osoby mogą mieć zachętę, aby sprzeniewierzyć aktywa – na przykład, ponieważ osoby żyją ponad stan.

- Postrzegana okazja, aby popełnić oszustwo, może wystąpić, gdy osoba jest przekonana, że kontrole można obejść, na przykład, ponieważ osoba jest obdarzana zaufaniem lub posiada wiedzę o określonych słabościach kontroli.
- Osoby mogą uzasadniać popełnianie oszukańczych czynów, ponieważ mogą posiadać postawę, charakter lub zestaw wartości etycznych, które pozwalają im świadomie i intencjonalnie popełnić nieuczciwy czyn. Jednakże, nawet jeżeli w innych sytuacjach osoby są uczciwe, mogą popełnić oszustwo w środowisku, które nakłada na nich wystarczającą presję.

A3. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa obejmuje umyślne zniekształcenia, w tym pominięcie kwot lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym, aby wprowadzić w błąd użytkowników sprawozdania finansowego. Może być spowodowana staraniami kierownictwa, aby zarządzać wynikiem finansowym w celu wprowadzenia w błąd użytkowników sprawozdania finansowego poprzez wpływanie na ich postrzeganie wyników działalności i rentowności jednostki. Takie zarządzanie wynikiem finansowym może się rozpocząć drobnymi działaniami lub korektą założeń i zmianami osądów dokonywanych przez kierownictwo. Naciski i zachęty mogą prowadzić do zwiększenia tych działań do takich rozmiarów, że skutkują one istotną oszukańczą sprawozdawczością finansową.

Przykłady:

- Kierownictwo umyślnie przyjmuje pozycje, które prowadzą do oszukańczej sprawozdawczości finansowej poprzez istotne zniekształcanie sprawozdania finansowego spowodowane presją, aby spełnić oczekiwania rynku lub chęcią, aby zmaksymalizować wynagrodzenie oparte na wynikach.
- Kierownictwo zmniejsza wynik finansowy o istotną kwotę, aby zminimalizować podatek.
- Kierownictwo sztucznie podnosi wynik finansowy, aby zabezpieczyć finansowanie z banku.
- W sektorze publicznym błędna sprawozdawczość dotycząca dochodów lub zbyt niskie wydatki w sprawozdaniu, szczególnie gdy takie wydatki podlegają ograniczeniom prawnym.

A4. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa może zostać osiągnięta poprzez następujące:

- manipulację, falsyfikację (w tym fałszerstwo) lub modyfikację zapisów księgowych lub wspierającej dokumentacji, na podstawie której zostało sporządzone sprawozdanie finansowe,
- fałszywe przedstawienie lub umyślne pominięcie w sprawozdaniu finansowym zdarzeń, transakcji lub innych znaczących informacji,
- umyślne błędne zastosowanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących kwot, klasyfikacji, sposobu prezentacji lub ujawnienia.

A5. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa często obejmuje obchodzenie przez kierownictwo kontroli, które w innych okolicznościach mogą się wydawać skuteczne. Oszustwo może zostać popełnione przez kierownictwo obchodzące kontrole przy wykorzystaniu takich technik jak umyślne:

- rejestrowanie fikcyjnych zapisów dziennika, aby manipulować wynikami operacyjnymi lub osiągać inne cele,
- niewłaściwe korygowanie założeń i zmienianie osądów wykorzystywanych, aby oszacować salda kont,
- pomijanie, przyspieszanie lub opóźnianie ujmowania w sprawozdaniu finansowym zdarzeń i transakcji, które wydarzyły się podczas okresu sprawozdawczego,
- zniekształcanie ujawnień, w tym pomijanie i zaciemnianie ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub ujawnień, które są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację,
- ukrywanie faktów, które mogłyby wpłynąć na kwoty zarejestrowane w sprawozdaniu finansowym,
- zaangażowanie w złożone transakcje, które są strukturyzowane, aby fałszywie przedstawić sytuację finansową lub wynik finansowy jednostki,
- modyfikowanie zapisów i warunków związanych z transakcjami,
- modyfikowanie raportów, które podkreśliłyby niewłaściwą działalność lub transakcje,
- korzystanie z nieadekwatnych kontroli przetwarzania informacji w aplikacjach technologii informacyjnych („IT"), w tym kontroli i przeglądu logów zdarzeń w aplikacji IT (np. modyfikowanie logiki aplikacji lub, gdy użytkownicy mogą uzyskać dostęp do wspólnej bazy danych używając generycznej identyfikacji dostępu, lub modyfikować identyfikację dostępu, aby ukryć działalność).

A6. Sprzeniewierzenie aktywów obejmuje kradzież aktywów jednostki i jest często popełniane przez pracowników w relatywnie małych i nieistotnych kwotach. Jednakże może także obejmować kierownictwo, które jest zazwyczaj w lepszej pozycji, aby zamaskować lub ukryć sprzeniewierzenia w sposób, który jest trudny do wykrycia. Dodatkowo sprzeniewierzenie aktywów może obejmować strony trzecie, które są w stanie wykorzystać aktywa jednostki w celu uzyskania nienależnej lub bezprawnej korzyści. Sprzeniewierzenie aktywów może zostać osiągnięte na różne sposoby i często towarzyszą mu fałszywe lub wprowadzające w błąd zapisy lub dokumenty w celu ukrycia faktu, że aktywa zaginęły lub zostały zastawione bez właściwej autoryzacji.

Przykłady:

- defraudacja funduszy (np. defraudowanie spłat należności lub przekierowywanie na osobiste rachunki bankowe wpłat dotyczących spisanych należności),
- kradzież aktywów (np. dokonywanie kradzieży zapasów do użytku osobistego, dokonywanie kradzieży odpadów produkcyjnych przeznaczonych do odsprzedaży, kradzież aktywów cyfrowych poprzez wykorzystywanie prywatnego klucza, a przez to umożliwienie sprawcy przejęcia kontroli nad funduszami jednostki, kradzież własności intelektualnej poprzez zmawianie się z konkurentem, aby ujawnić dane technologiczne w zamian za płatność),
- powodowanie, aby jednostka zapłaciła za nieotrzymane dobra i usługi (np. płatności do fikcyjnych dostawców, łapówki płacone przez dostawców agentom zakupowym jednostki w zamian za akceptowanie płatności po zawyżonych cenach lub płatności do fikcyjnych pracowników),

- wykorzystywanie aktywów jednostki do użytku osobistego (np. wykorzystywanie aktywów jednostki jako zabezpieczenia dla osobistej pożyczki lub pożyczki dla strony powiązanej).

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa (Zob. par. 7, 8 i 55–58)

A7. Dowody badania uzyskane podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka oraz dalsze procedury badania zgodnie z niniejszym MSB mogą wskazywać na występowanie oszustwa lub podejrzenia oszustwa.

Przykłady:

- Podczas uzyskiwania zrozumienia programu sygnalistów w jednostce audytor zidentyfikował zgłoszenie złożone na infolinii zgłaszania oszustw w jednostce, w którym zarzucano, że kierownictwo zawyżyło wynik finansowy zawierając transakcje ze stronami powiązanymi, które nie miały celu biznesowego.
- Podczas wykonywania dalszych procedur badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń dla zapasów, audytor uzyskał dowody badania, które wskazywały na możliwe sprzeniewierzenie przez pracowników produktów z magazynu jednostki.

A8. Procedury badania wykonane, aby przestrzegać innych MSB, mogą także zwracać uwagę audytora na przypadki oszustw lub podejrzeń oszustwa, w tym na przykład te wykonane zgodnie z MSB 600 (zmienionym)[36] podczas reagowania na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem powstające w procesie konsolidacji.

A9. Audytor może wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki, aby wykonywać procedury badania związane z identyfikowaniem i oszacowaniem ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub podczas reagowania na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Może to pozwolić audytorowi na łatwiejszą ocenę dużych ilości danych, aby na przykład zapewnić głębszy wgląd lub zidentyfikować nietypowe trendy, które zwiększają zdolność audytora do zastosowania zawodowego sceptycyzmu i bardziej skutecznego kwestionowania stwierdzeń kierownictwa. Audytor może także wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki, aby wykonywać procedury badania związane z testowaniem zapisów dziennika w bardziej efektywny i skuteczny sposób. Jednakże wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik nie zastępuje potrzeby zachowania zawodowego sceptycyzmu i stosowania zawodowego osądu w trakcie całego badania.

A10. Dla celu niniejszego MSB zarzuty oszustwa popełnionego przez jednostkę podnoszone przez inną stronę są traktowane przez audytora jako podejrzenie oszustwa, gdy zarzuty zwróciły uwagę audytora (np. zidentyfikowane w wyniku zapytań kierowanych przez audytora do kierownictwa lub podczas uzyskiwania zrozumienia programu sygnalistów w jednostce (lub innego programu do zgłaszania oszustw)). Strona stawiająca zarzuty może być wewnętrzna lub zewnętrzna w stosunku do jednostki. W związku z tym audytor wykonuje procedury badania zgodnie z paragrafami 55–58, aby odnieść się do podejrzenia oszustwa.

A11. Nawet gdy zidentyfikowane zniekształcenie spowodowane oszustwem nie jest ilościowo istotne, może być jakościowo istotne w zależności od tego:

[36] MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania — badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*, paragraf 38(d).

(a) kto nakłaniał lub popełnił oszustwo – w innym przypadku nieznaczące oszustwo popełnione przez kierownictwo wysokiego szczebla lub urzędnika publicznego jest zwykle uważane za jakościowo istotne bez względu na zaangażowaną kwotę. To z kolei może spowodować powstanie obaw dotyczących uczciwości kierownictwa odpowiedzialnego za system kontroli wewnętrznej jednostki,

(b) dlaczego oszustwo zostało popełnione – zniekształcenia, które nie są ilościowo istotne, ani jednostkowo, ani łącznie, mogły zostać dokonane umyślnie przez kierownictwo, aby „zarządzać" kluczowymi wskaźnikami działalności w celu, na przykład, spełnienia oczekiwań rynku, maksymalizowania wynagrodzenia opartego na wynikach lub zgodności z warunkami kowenantów zadłużenia. W sektorze publicznym zniekształcenia mogły zostać dokonane umyślnie przez kierownictwo, aby osiągnąć nadwyżkę, gdy niedobór jest zabroniony przez prawo lub, aby błędnie zaraportować poniesione koszty, aby uniknąć złamania ograniczeń prawnych.

Nieodłączne ograniczenia (Zob. par. 10)

A12. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa występuje, ponieważ oszustwo może obejmować skomplikowane i starannie zorganizowane schematy zaprojektowane, aby je ukryć, takie jak fałszerstwo, celowe nierejestrowanie transakcji lub umyślne fałszywe oświadczenia dokonywane audytorowi. Takie próby ukrywania mogą być nawet trudniejsze do wykrycia, gdy towarzyszy im zmowa. Zmowa może powodować, że audytor będzie uważał, że dowody badania są przekonujące, gdy w rzeczywistości są one fałszywe. Zdolność audytora do wykrycia oszustwa zależy od czynników takich jak umiejętności sprawcy, częstotliwość i zakres manipulacji, zaangażowany stopień zmowy, relatywna wielkość zmanipulowanych pojedynczych kwot oraz szczebel zaangażowanych osób. Podczas gdy audytor może być w stanie zidentyfikować potencjalne okazje do popełnienia oszustwa, trudno jest audytorowi ustalić, czy zniekształcenia w obszarach wymagających osądu, takich jak szacunki księgowe, zostały spowodowane przez oszustwo, czy błąd.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd (Zob. par. 13)

A13. MSZJ 1[37] wymaga, aby firma zaprojektowała, wdrożyła i stosowała system zarządzania jakością dla badań sprawozdań finansowych. Zaangażowanie się firmy w skuteczny system zarządzania jakością wspiera wymóg stosowania zawodowego sceptycyzmu przez audytora podczas wykonywania zlecenia badania. To zaangażowanie jest dostrzegane i wzmacniane w elemencie ładu korporacyjnego i przywództwa, w tym:

(a) zaangażowanie się kierownictwa firmy na rzecz jakości, takie jak ton nadawany z góry przez kierownictwo wnosi wkład w kulturę firmy, która z kolei wspiera i zachęca audytora do skupienia się na odpowiedzialności audytora dotyczącej oszustw podczas badania sprawozdania finansowego,

(b) uznanie, że potrzeby w zakresie zasobów są planowane, a zasoby są uzyskiwane, alokowane lub przydzielane w sposób, który jest spójny z zaangażowaniem firmy na rzecz jakości, tak jakie jak zasoby z odpowiednią specjalistyczną wiedzą i umiejętnościami, które mogą być potrzebne podczas wykonywania procedur badania związanych z oszustwem podczas badania sprawozdania finansowego.

[37] Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne zlecenia usług atestacyjnych lub pokrewnych.*

A14. MSZJ 1[38] wyjaśnia również, że jakość zawodowych osądów stosowanych przez firmę prawdopodobnie zostanie wzmocniona, gdy osoby dokonujące takich osądów wykazują postawę, która obejmuje dociekliwy umysł.

Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami (Zob. par. 14)

A15. Identyfikacja przez audytora oszustwa lub podejrzenia oszustwa wpływającego na jednostkę, które zostało popełnione przez stronę trzecią (zobacz paragrafy 18(a) i A22) może także spowodować powstanie dodatkowych obowiązków dla audytora zgodnie z MSB 250 (zmienionym).

Przykład:

- Podczas uzyskiwania zrozumienia ogólnych kontroli technologii informacyjnych jednostki audytor został poinformowany o naruszeniu cyberbezpieczeństwa obejmującym nieautoryzowany dostęp przez stronę trzecią do poufnych plików klienckich jednostki, w tym powiązanych informacji bankowych. Po uzyskaniu zrozumienia podejrzenia oszustwa partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, że naruszenie cyberbezpieczeństwa prawdopodobnie złamało lokalne przepisy prawa o ochronie danych.

A16. Zgodność z wymogami niniejszego MSB może także spełnić pewne mające zastosowanie wymogi opisane w MSB 250 (zmienionym).

Przykład:

- Podczas wykonywania testów wiarygodności dotyczących portfela kredytowego banku audytor zidentyfikował szereg kredytów dla nowo utworzonych jednostek powiązanych z wyższym kierownictwem, którym brakowało odpowiedniej dokumentacji. Audytor ustalił, że okoliczności wskazywały na oszukańcze akceptacje przez kierownictwo wyższego szczebla kredytów dla stron powiązanych. Po uzyskaniu zrozumienia podejrzenia oszustwa zgodnie z paragrafem 55 audytor wyciągnął wniosek, że zrozumienie było także wystarczające, aby spełnić wymóg opisany w paragrafie 19(a) w MSB 250 (zmienionym). Audytor oszacował możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe kary za podejrzewane złamanie regulacji bankowych przez jednostkę dotyczącej udzielania kredytów stronom powiązanym zgodnie z paragrafem 19(b) w MSB 250 (zmienionym).

A17. Przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne mogą wymagać od audytora, aby wykonał dodatkowe procedury i podjął dalsze działania. Na przykład *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA) wymaga, aby audytor podjął kroki, aby odpowiedzieć na zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność z przepisami prawa i regulacjami.[39]

Powiązanie z innymi MSB (Zob. par. 15)

A18. **Załącznik 5** identyfikuje inne MSB, które odnoszą się do konkretnych zagadnień, które odwołują się do oszustwa lub podejrzenia oszustwa.

---

[38] MSZJ 1, paragraf A31.

[39] Kodeks IESBA, sekcja 360.

Definicje (Zob. par. 18)

Powiązanie oszustwa z korupcją, łapówkarstwem i praniem pieniędzy (Zob. par. 18(a))

A19. Zależnie od charakterystyki i okoliczności jednostki pewne przepisy prawa, regulacje lub aspekty stosownych wymogów etycznych dotyczące korupcji, łapówkarstwa lub prania pieniędzy mogą być stosowne dla obowiązków audytora, aby rozważył on przepisy prawa i regulacje podczas badania sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 250 (zmienionym).[40]

A20. Korupcja, łapówkarstwo i pranie pieniędzy są formami czynów bezprawnych lub nieetycznych. Korupcja, łapówkarstwo i pranie pieniędzy mogą być odrębnymi pojęciami w przepisach prawa lub regulacji, jednakże mogą one być także działaniami oszukańczymi lub mogą być dokonywane, aby ułatwić lub ukryć oszustwo.

Przykłady:

- Oszustwo obejmujące korupcję – kierownictwo zmawia się z innymi konkurencyjnymi stronami, aby podnieść ceny lub obniżyć jakość dóbr lub usług dla nabywców, którzy chcą nabyć produkty lub usługi poprzez proces ofertowy (tj. zmowa przetargowa). Zmowa przetargowa obejmowała płatności pieniężne przez wyznaczonego wygrywającego oferenta do stron zmawiających się przy wykorzystaniu oszukańczych umów doradczych, dla których nie miała miejsca żadna rzeczywista praca.
- Łapówkarstwo, aby ukryć oszustwo – kierownictwo oferowało pracownikom łapówki za ukrywanie sprzeniewierzenia aktywów przez kierownictwo.
- Pranie pieniędzy, aby ułatwić oszustwo – pracownik prał przez zagraniczne konto bankowe pieniądze, które zostały nielegalnie uzyskane z malwersacji płatności za fikcyjne zakupy zapasów poprzez tworzenie fałszywych zamówień, dokumentów przewozowych dostawcy i faktur dostawcy.

A21. Podczas gdy audytor może zidentyfikować lub podejrzewać korupcję, łapówkarstwo lub pranie pieniędzy jako związane z oszustwem, audytor nie dokonuje kwalifikacji prawnej co do tego, czy takie działania rzeczywiście się wydarzyły.

Oszustwo strony trzeciej (Zob. par. 18(a))

A22. Oszustwo lub podejrzenie oszustwa popełnione wobec jednostki przez strony zewnętrzne w stosunku do jednostki jest zazwyczaj opisywane jako oszustwo strony trzeciej. Oszustwo zdefiniowane w paragrafie 18(a) może obejmować umyślne działanie strony trzeciej i, w związku z tym, jeżeli zostało zidentyfikowane lub jest podejrzewane umyślne działanie strony trzeciej, które mogło skutkować sprzeniewierzeniem aktywów jednostki lub oszukańczą sprawozdawczością finansową przez jednostkę, audytor wykonuje procedury badania opisane w paragrafach 55–58.

A23. Strony zewnętrzne w stosunku do jednostki, które mogą popełnić oszustwo strony trzeciej, mogą obejmować:

- strony powiązane, gdy mogą występować potencjalne okazje dla zmowy z kierownictwem, nadmiernie złożone transakcje lub stronniczość w strukturze transakcji, jak wyjaśniono w MSB 550,[41]

[40] MSB 250 (zmieniony), paragrafy 6 i A6.

[41] MSB 550 *Strony powiązane*.

- strony trzecie, z którymi jednostka ma powiązanie, aby wspierać ich model biznesowy, takie jak klienci, dostawcy, usługodawcy lub inne strony zewnętrzne znane jednostce. Powiązania te mogą przedstawiać ryzyko zmowy z pracownikami lub innymi wewnątrz jednostki, aby na przykład, tworzyć fikcyjne transakcje, aby manipulować wynikami finansowymi,
- strony trzecie nieznane jednostce, które mogą, na przykład, próbować zdobyć nieautoryzowany dostęp do środowiska technologii informacyjnych jednostki, co wpływa na sprawozdawczość finansową lub aktywa, lub zakłóca działalność gospodarczą jednostki lub proces sprawozdawczości finansowej.

Czynniki ryzyka oszustwa (Zob. par. 18(b) i 38)

A24. Obecność czynników ryzyka oszustwa może wpływać na oszacowanie przez audytora ryzyka nieodłącznego lub ryzyka kontroli. Czynniki ryzyka oszustwa mogą:

- być czynnikami ryzyka nieodłącznego, o ile wpływają na ryzyko nieodłączne i mogą występować ze względu na stronniczość kierownictwa. Mogą także powstawać z innych zidentyfikowanych czynników ryzyka nieodłącznego (np. złożoność lub niepewność mogą tworzyć okazje, które skutkują podatnością na zniekształcenie spowodowane oszustwem). Gdy czynniki ryzyka oszustwa są czynnikami ryzyka nieodłącznego, ryzyko nieodłączne jest szacowane przed rozważeniem kontroli,
- dotyczyć zdarzeń lub warunków, które mogą występować w systemie kontroli wewnętrznej jednostki, które dostarczają okazji do popełnienia oszustwa i są stosowne dla rozważenia kontroli w jednostce (tj. związane z ryzykiem kontroli) oraz mogą być wskazówką, że występują inne czynniki ryzyka oszustwa.

A25. Chociaż czynniki ryzyka oszustwa niekoniecznie mogą wskazywać na występowanie oszustwa, często występowały w okolicznościach, gdzie wystąpiło oszustwo, a przez to mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

A26. Przykłady czynników ryzyka oszustwa związanych z oszukańczą sprawozdawczością finansową i sprzeniewierzeniem aktywów zostały zaprezentowane w **Załączniku 1**. Te przykładowe czynniki ryzyka oszustwa są klasyfikowane na podstawie trzech warunków, które zazwyczaj występują, pojedynczo lub łącznie, gdy występuje oszustwo:

- zachęta lub presja, aby popełnić oszustwo,
- dostrzegana okazja, aby popełnić oszustwo, oraz
- postawa lub racjonalizacja, które usprawiedliwiają oszukańcze działanie.

Czynniki ryzyka oszustwa odzwierciedlające postawę, która zezwala na uzasadnienie oszukańczego działania, mogą nie być podatne na obserwację przez audytora. Niemniej jednak audytor może uświadomić sobie występowanie takich informacji poprzez, na przykład, wymagane zrozumienie środowiska kontroli jednostki.[42] Pomimo że czynniki ryzyka oszustwa opisane w **Załączniku 1** obejmują szeroki zakres sytuacji, z którymi mogą się zmierzyć audytorzy, są one tylko przykładami i mogą występować inne czynniki ryzyka oszustwa.

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 7, 19–22 i 55–58)

A27. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie całego badania obejmuje stałe stawianie pytań, czy informacje i uzyskane dowody badania sugerują, że może występować istotne zniekształcenie

[42] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21.

spowodowane oszustwem. Obejmuje to rozważenie wiarygodności informacji, które w zamierzeniu mają zostać wykorzystane jako dowody badania, oraz zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych, jeżeli jakiekolwiek występują, dotyczących ich tworzenia i utrzymania. Ze względu na cechy oszustwa zawodowy sceptycyzm audytora jest szczególnie ważny podczas rozważania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

A28. Sposób, w który okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa, które wpływa na jednostkę, zwracają uwagę audytora w trakcie całego badania może się różnić.

Przykłady:

Możliwe źródła, które mogą dostarczyć informacji na temat okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa, które wpływa na jednostkę, obejmują:

- audytora (np. podczas wykonywania procedur badania zgodnie z MSB 550 audytor dowiaduje się o istnieniu powiązania ze stroną powiązaną, którego kierownictwo umyślnie nie ujawniło audytorowi),
- osoby sprawujące nadzór (np. gdy członkowie komitetu audytu przeprowadzają niezależne wyjaśnienie nietypowych zapisów dziennika i innych korekt),
- kierownictwo (np. gdy dokonuje oceny wyników procesu oszacowania ryzyka w jednostce),
- osoby wewnątrz funkcji audytu wewnętrznego (np. gdy osoby przeprowadzają roczne procedury zgodności związane z systemem kontroli wewnętrznej jednostki),
- pracownika (np. poprzez zgłoszenie zgłoszenia przy wykorzystaniu programu sygnalistów w jednostce),
- byłego pracownika (np. poprzez wysłanie skargi pocztą elektroniczną do funkcji audytu wewnętrznego).

A29. Pozostawanie wyczulonym na okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa w trakcie całego badania jest ważne, w tym podczas wykonywania procedur badania blisko końca badania, gdy może wystąpić presja czasu, aby zakończyć zlecenie badania. Na przykład blisko końca badania mogą zostać uzyskane dowody badania, które mogą zakwestionować wiarygodność innych uzyskanych dowodów badania lub wzbudzić wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór. **Załącznik 3** zawiera przykłady okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa.

A30. Jak wyjaśniono w MSB 220 (zmienionym)[43], nieodłączne warunki podczas niektórych zleceń badania mogą tworzyć presję na zespół wykonujący zlecenie, która może utrudniać odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas projektowania i wykonywania procedur badania oraz dokonywania oceny dowodów badania. Paragrafy A35–A37 w MSB 220 (zmienionym) wymieniają przykłady utrudnień dla stosowania zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia, nieświadomą lub świadomą stronniczość, która może wpływać na zawodowe osądy zespołu wykonującego zlecenie, oraz działania, które mogą zostać podjęte, aby złagodzić utrudnienia dla stosowania zawodowego sceptycyzmu.

Przykłady:

- Brak współpracy i zbytnia presja czasu narzucona przez kierownictwo negatywnie wpłynęła na zdolność zespołu wykonującego zlecenie do rozwiązania złożonej i spornej kwestii.

[43] MSB 220 (zmieniony), paragraf A34.

Okoliczności te wskazywały, w oparciu o zawodowy osąd partnera odpowiedzialnego za zlecenie, na możliwe starania kierownictwa, aby ukryć oszustwo. Partner odpowiedzialny za zlecenie zaangażował bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie, aby poradzili sobie z członkami kierownictwa, którzy byli trudni podczas wchodzenia z nimi w interakcje, oraz komunikował się z osobami sprawującymi nadzór co do charakteru okoliczności stanowiących wyzwanie, w tym możliwego wpływu na badanie.

- Utrudnienia narzucone przez kierownictwo stworzyły trudności dla zespołu wykonującego zlecenie podczas uzyskiwania dostępu do zapisów, obiektów, pewnych pracowników, klientów, dostawców i innych. Te okoliczności wskazywały, w oparciu o zawodowy osąd partnera odpowiedzialnego za zlecenie, na możliwe starania kierownictwa, aby ukryć oszustwo. Partner odpowiedzialny za zlecenie przypomniał zespołowi wykonującemu zlecenie, aby nie zadowalał się dowodami badania, które były mniej niż przekonujące odpowiadając na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz komunikował się z osobami sprawującymi nadzór co do charakteru okoliczności stanowiących wyzwanie, w tym możliwego wpływu na badanie.

A31. Można napotkać także okoliczności, które mogą stworzyć zagrożenia dla zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi. MSB 220 (zmieniony)[44] omawia, że stosowne wymogi etyczne, na przykład Kodeks IESBA, mogą zawierać postanowienia odnośnie do identyfikacji i oceny zagrożeń oraz w jaki sposób należy z nimi postępować.[45]

A32. Audytor może także odnieść się do zagrożenia dla zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi, takiego jak zasada uczciwości, poprzez komunikowanie się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór na temat okoliczności powodujących powstanie zagrożenia. Ta komunikacja może obejmować dyskusję na temat niespójności w uzyskanych dowodach badania, dla których kierownictwo nie dostarczyło zadowalającego wyjaśnienia.

Niespójne odpowiedzi

A33. Niespójne odpowiedzi na zapytania mogą obejmować niespójności zarówno pomiędzy różnymi grupami osób wyszczególnionych w paragrafie 21 (tj. kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór, osobami wewnątrz funkcji audytu wewnętrznego lub innymi osobami wewnątrz jednostki) oraz między osobami wewnątrz tej samej grupy. Na przykład audytor może zidentyfikować niespójne odpowiedzi między różnymi osobami wewnątrz kierownictwa.

Warunki, które powodują, że audytor jest przekonany, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub, że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane

A34. MSB 500[46] wymaga od audytora, aby rozważył wiarygodność informacji, które w zamierzeniu mają zostać wykorzystane jako dowody badania, podczas projektowania i wykonywania procedur badania. Wiarygodność informacji, które w zamierzeniu mają zostać wykorzystane jako dowody badania dotyczy stopnia, do którego audytor może polegać na takich informacjach. Autentyczność

---

[44] MSB 220 (zmieniony), paragraf A45.

[45] Paragrafy R111.1 i R113.1 Kodeksu IESBA wymagają od zawodowego księgowego, aby był prostolinijny i staranny podczas przestrzegania zasad uczciwości oraz, odpowiednio, kompetencji zawodowych i należytej staranności. Paragraf 111.1A1 Kodeksu IESBA wyjaśnia, że uczciwość obejmuje posiadanie siły charakteru, aby działać właściwie, nawet w obliczu nacisku, aby postąpić inaczej. Paragraf 113.1 A3 Kodeksu IESBA wyjaśnia, że staranne działanie także obejmuje wykonywanie przydzielonego zadania uważnie i dogłębnie zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi. Te obowiązki etyczne są wymagane bez względu na presję narzuconą przez kierownictwo wprost lub domyślnie.

[46] MSB 500 *Dowody badania*, paragraf 7.

jest cechą wiarygodności informacji, którą audytor może rozważyć. Dokonując tego, audytor może rozważyć, czy źródło rzeczywiście stworzyło lub dostarczyło informację i było upoważnione, aby to zrobić, a informacja nie została nieodpowiednio zmieniona.

A35. Procedury badania wykonane zgodnie z MSB 500, niniejszym lub innymi MSB, lub informacje z innych źródeł mogą zwrócić uwagę audytora na warunki, które powodują, że audytor będzie przekonany, że zapis lub dokument może nie być autentyczny lub, że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie ujawnione audytorowi. Od audytora nie jest jednakże wymagane, aby wykonywał procedury, które są specyficznie zaprojektowane, aby zidentyfikować warunki, które wykazują, że zapis lub dokument mogą nie być autentyczne lub, że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane. Paragraf 22 ma zastosowanie, jeżeli audytor identyfikuje takie warunki w trakcie trwania badania.

Przykłady:

Warunki, które jeżeli zostały zidentyfikowane, mogą powodować, że audytor jest przekonany, że zapis lub dokument nie jest autentyczny lub, że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały audytorowi ujawnione, obejmują:

- niewyjaśnione zmiany do dokumentów otrzymanych od źródeł zewnętrznych,
- używane numery seryjne spoza sekwencji lub zdublowane,
- adresy i logo niezgodne z oczekiwaniem,
- różniący się styl dokumentu do różnych podmiotów tego samego typu z tego samego źródła (np. zmiany w czcionkach i formatowaniu),
- brak informacji, których można byłoby oczekiwać, że zostaną zawarte,
- odwołania lub opisy na fakturze, które różnią się od innych faktur otrzymanych od jednostki,
- nietypowe warunki handlowe, takie jak nietypowe ceny, stopy procentowe, gwarancje i warunki spłaty (np. koszty zakupu, które wydają się nieracjonalne dla dóbr lub usług, dla których zostało naliczone obciążenie),
- informacje, które wydają się nieprawdopodobne lub niespójne ze zrozumieniem i wiedzą audytora,
- zmiana upoważnionego sygnatariusza,
- dokumenty elektroniczne z ostatnio edytowaną datą, która jest po dacie, w której oświadczono, że zostały zakończone.

A36. Gdy zidentyfikowano warunki, które powodują, że audytor uważa, iż zapis lub dokument może nie być autentyczny lub, iż warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione audytorowi, możliwe dodatkowe procedury badania, aby wyjaśnić to dalej, mogą obejmować:

- zapytania kierowane do kierownictwa lub innych osób wewnątrz jednostki,
- bezpośrednie potwierdzenie ze stroną trzecią,
- wykorzystanie pracy eksperta, aby ocenić autentyczność dokumentu,
- wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik, takich jak technologie weryfikacji autentyczności lub integralności dokumentów do oceny autentyczności danego zapisu lub dokumentu.

A37. Gdy wyniki dodatkowych procedur badania wskazują, że zapis lub dokument nie jest autentyczny lub, że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, audytor może ustalić, że okoliczności wskazują na oszustwo lub podejrzenie oszustwa oraz, odpowiednio, wykonuje procedury badania zgodnie z paragrafami 55–58.

Zasoby zlecenia (Zob. par. 23)

A38. MSB 220 (zmieniony)[47] wyjaśnia, że ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, czy przydzielenie zespołowi wykonującemu zlecenie dodatkowych zasobów na poziomie zlecenia jest wymagane, jest sprawą zawodowego osądu i ma na to wpływ charakter i okoliczności zlecenia badania, biorąc pod uwagę wszelkie zmiany, które mogły powstać podczas zlecenia.

A39. Charakter, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania osób o specjalistycznych umiejętnościach lub wiedzy, takich jak eksperci śledczy i inni eksperci, gdy zostali uznani za niezbędnych, lub zaangażowanie bardziej doświadczonych osób może się różnić w oparciu o charakter i okoliczności zlecenia badania.

Przykłady:

- Jednostka wyjaśnia oszustwo lub podejrzenie oszustwa, które może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe (np. gdy obejmuje kierownictwo wyższego szczebla). Osoba o umiejętnościach śledczych może pomóc w planowaniu i wykonywaniu procedur badania, gdy są związane z konkretnym obszarem badania, gdzie zostało zidentyfikowane oszustwo lub podejrzenie oszustwa.
- Jednostka podlega dochodzeniu prowadzonemu przez organ zewnętrzny w stosunku do jednostki z powodu oszustwa lub podejrzenia oszustwa lub przypadków niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa i regulacjami (np. istotnie zniekształcona rezerwa na podatek związana z uchylaniem się od płacenia podatków oraz istotnie zniekształcone przychody ze względu na to, że takie przychody są generowane z nielegalnych działań ułatwianych przez pranie pieniędzy). Eksperci podatkowi i przeciwdziałający praniu pieniędzy mogą pomóc w identyfikowaniu tych oszukańczych aspektów niezgodności lub podejrzenia niezgodności, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
- Złożoność struktury organizacyjnej jednostki oraz powiązań ze stronami powiązanymi, w tym tworzenie lub istnienie jednostek specjalnego przeznaczenia, może przedstawiać okazję dla kierownictwa, aby fałszywie przedstawić sytuację finansową lub wynik finansowy jednostki. Na przykład, ekspert prawa podatkowego może pomóc w zrozumieniu celu biznesowego i działalności lub jednostek gospodarczych wewnątrz złożonych organizacji, w tym w jaki sposób ich struktura dla celów podatkowych może być różna od ich struktury operacyjnej.
- Złożoność otoczenia branżowego lub regulacyjnego, w którym działa jednostka, może przedstawiać okazję lub nakładać presję, aby kierownictwo zaangażowało się w oszukańczą sprawozdawczość finansową. Na przykład osoba specjalizująca się w schematach oszustw na konkretnych rynkach wschodzących może pomóc w identyfikowaniu czynników ryzyka oszustwa lub gdzie sprawozdanie finansowe może być podatne na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- Wykorzystanie złożonych instrumentów finansowych lub innych złożonych umów o finansowanie może przedstawiać okazję, aby nieadekwatnie ujawnić ryzyka

[47] MSB 220 (zmieniony), paragraf A77.

i charakterystykę produktów o złożonej strukturze. Na przykład ekspert w zakresie wyceny może pomóc w zrozumieniu struktury, celu, aktywów bazowych i warunków rynkowych produktu, które mogą podkreślić czynniki ryzyka oszustwa, takie jak rozbieżności pomiędzy warunkami rynkowymi i wyceną strukturyzowanego produktu.

A40. Umiejętności śledcze w kontekście badania sprawozdań finansowych mogą łączyć umiejętności w zakresie rachunkowości, badania i wyjaśniania. Takie umiejętności mogą być stosowane podczas wyjaśniania i oceny ksiąg rachunkowych jednostki, aby uzyskać możliwe dowody oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub sprzeniewierzenia aktywów lub podczas wykonywania procedur badania. Wykorzystanie umiejętności śledczych może także pomóc audytorowi w dokonaniu oceny, czy występuje obchodzenie kontroli przez kierownictwo lub umyślna stronniczość kierownictwa w sprawozdawczości finansowej.

Przykłady:

Umiejętności śledcze mogą obejmować specjalistyczne umiejętności lub wiedzę w zakresie:

- identyfikowania i dokonywania oceny czynników ryzyka oszustwa,
- identyfikowania i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,
- dokonywania oceny skuteczności kontroli wdrożonych przez kierownictwo, aby zapobiec lub wykryć oszustwo,
- dokonywania oceny autentyczności informacji, które w zamierzeniu mają być wykorzystane jako dowody badania,
- gromadzenia, analizowania i dokonywania oceny informacji lub danych przy wykorzystaniu zautomatyzowanych narzędzi i technik, aby identyfikować połączenia, wzorce lub trendy, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa,
- stosowania wiedzy o schematach oszustwa oraz technik wywiadu, gromadzenia informacji i analizowania danych podczas wykrywania oszustw,
- technik prowadzenia wywiadów wykorzystywanych podczas omawiania spraw wrażliwych z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór,
- analizowania informacji finansowych i niefinansowych poprzez wykorzystywanie zautomatyzowanych narzędzi i technik, aby szukać niespójności, nietypowych wzorców lub anomalii, które mogą wskazywać na umyślną stronniczość kierownictwa lub, że mogą być wynikiem obchodzenia kontroli przez kierownictwo.

A41. Ustalając, czy zespół wykonujący zlecenie posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, partner odpowiedzialny za zlecenie może rozważyć sprawy takie jak wiedza ekspercka o systemach technologii informacyjnych lub aplikacjach IT wykorzystywanych przez jednostkę lub zautomatyzowanych narzędziach lub technikach, które mają zostać wykorzystane przez zespół wykonujący zlecenie podczas planowania i wykonywania badania (np. podczas testowania wysokiego wolumenu zapisów dziennika oraz innych korekt podczas odpowiadania na ryzyka związane z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo).

A42. Ustalając, czy członkowie zespołu wykonującego zlecenie łącznie posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, aby odpowiedzieć na zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, partner odpowiedzialny za zlecenie może rozważyć, na przykład:

- przydzielenie dodatkowych osób o specjalistycznych umiejętnościach lub wiedzy, takich

jak eksperci śledczy i inni,

- dokonanie zmiany składu zespołu wykonującego zlecenie, aby włączyć bardziej doświadczone osoby, lub
- przydzielenie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie do przeprowadzania pewnych procedur badania dla tych szczególnych obszarów badania, które wymagają znaczącej uwagi audytora, w tym kierowania zapytań do kierownictwa oraz, gdy to odpowiednie w danych okolicznościach, osób sprawujących nadzór związanych z tymi szczególnymi obszarami badania.

Wykonanie zlecenia (Zob. par. 24 i 29)

A43. Zależnie od charakteru i okoliczności zlecenia badania, podejście partnera odpowiedzialnego za zlecenie do kierowania, nadzoru i przeglądu może obejmować zwiększenie zakresu i częstotliwości dyskusji zespołu wykonującego zlecenie. Może być korzystne, aby przeprowadzić dodatkowe dyskusje zespołu wykonującego zlecenie na podstawie występowania zdarzeń lub warunków, które miały wpływ na jednostkę, które mogą identyfikować nowe lub dostarczać dodatkowych informacji o występujących czynnikach ryzyka oszustwa (zobacz przykłady czynników ryzyka oszustwa w **Załączniku 1**).

Przykłady:

- Nagłe zmiany w działalności gospodarczej lub wynikach działalności (np. spadek operacyjnych przepływów pieniężnych jednostki powstający na skutek warunków ekonomicznych, co powoduje zwiększoną presję wewnętrzną przez kierownictwo, aby spełnić cele dochodowe ujawnione publicznie).
- Nieoczekiwane zmiany wyższej kadry kierowniczej jednostki (np. rezygnuje dyrektor finansowy bez udzielenia wyjaśnienia powodu nagłego odejścia, dostarczając okazji, aby inni pracownicy w departamencie skarbu popełnili oszustwo ze względu na brak nadzoru wyższego kierownictwa).

Ciągły charakter komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 25)

A44. Silna dwustronna komunikacja pomiędzy kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór i audytorem pomaga w identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

A45. Zakres komunikacji audytora z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór zależy od związanych z oszustwem faktów i okoliczności jednostki, jak również od postępu i wyniku procedur badania związanych z oszustwami wykonanych podczas zlecenia badania.

A46. Odpowiedni czas komunikacji może się różnić w zależności od znaczenia i charakteru spraw związanych z oszustwami oraz oczekiwanego(-ych) działania(-ń), które ma(-ją) zostać podjęte przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.

Przykłady:

- Kierowanie wymaganych zapytań do kierownictwa i osób sprawujących nadzór na temat spraw, do których odnoszą się paragrafy 32(b)–32(c) i 33(b), tak wcześnie, jak to możliwe podczas zlecenia badania, na przykład jako część komunikacji audytora odnoszącej się do zagadnień planowania.
- Gdy zastosowanie ma MSB 701, audytor może komunikować wstępne poglądy na temat

kluczowych spraw badania związanych z oszustwami podczas omawiania planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania.

- Prowadzenie konkretnych dyskusji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, w miarę uzyskiwania stosownych dowodów badania odnoszących się do oceny przez audytora każdego spośród elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Te dyskusje mogą stanowić część komunikacji audytora dotyczącej znaczących ustaleń z badania.
- Komunikowanie w odpowiednim czasie, zgodnie z MSB 265,[48] znaczących słabości kontroli wewnętrznej (w tym tych, które są stosowne dla zapobiegania lub wykrywania oszustw) odpowiedniemu(-m) szczeblowi(-m) kierownictwa i osobom sprawującym nadzór może pozwolić im podjąć konieczne i terminowe działania naprawcze.

Przydzielanie odpowiedniemu(-m) członkowi(-m) w zespole wykonującym zlecenie odpowiedzialności za komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

A47. MSB 220 (zmieniony)[49] dotyczy całościowej odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie w odniesieniu do zasobów zlecenia i wykonania zlecenia. Ze względu na charakter i wrażliwość oszustwa, w szczególności tego obejmującego kierownictwo wyższego szczebla, przydzielanie zadań lub działań członkom zespołu wykonującego zlecenie o odpowiednich umiejętnościach lub odpowiednio doświadczonych oraz zapewnienie odpowiedniego poziomu kierowania, nadzoru i przeglądu ich pracy jest także ważne dla wymaganych komunikacji zgodnie z niniejszym MSB. Obejmuje to zaangażowanie członków zespołu wykonującego zlecenie o odpowiednich umiejętnościach lub odpowiednio doświadczonych podczas komunikowania spraw związanych z oszustwami kierownictwu i osobom sprawującym nadzór.

A48. MSB 220 (zmieniony)[50] dotyczy odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie, aby uświadomić członkom zespołu wykonującego zlecenie stosowne wymogi etyczne. Na przykład, Kodeks IESBA wymaga zgodności z zasadą uczciwości, która obejmuje nieustępowanie w konfrontacji z dylematami i trudnymi sytuacjami; lub kwestionowanie stanowiska innych osób, o ile i gdy uzasadniają to okoliczności, w sposób odpowiedni do tych okoliczności. Jest to ważne, szczególnie dla tych członków zespołu wykonującego zlecenie, którzy będą zaangażowani wraz z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w sprawy związane z oszustwami, aby rozważyli zawartość komunikacji i sposób, w który takie komunikowanie ma zostać dokonane.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności (Zob. par. 26)

A49. Jak wyjaśniono w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)[51], uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki jest dynamicznym i iteratywnym procesem gromadzenia, aktualizowania oraz analizowania informacji i trwa w trakcie całego badania. Przez to oczekiwania audytora w odniesieniu do ryzyk istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem mogą się zmienić, gdy zostaną uzyskane nowe informacje.

Informacje z innych źródeł (Zob. par. 27)

A50. Informacje uzyskane z innych źródeł zgodnie z paragrafami 15–16 w MSB 315 (zmienionym

[48] MSB 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa.*

[49] MSB 220 (zmieniony), paragrafy 25–34.

[50] MSB 220 (zmieniony), paragraf 17.

[51] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A48.

w 2019 r.) mogą być stosowne dla identyfikacji czynników ryzyka oszustwa poprzez dostarczanie informacji i wskazówek dotyczących:

- jednostki i branży, w której działa jednostka, oraz jej powiązanych ryzyk biznesowych, które mogą tworzyć presję na organizację, aby osiągnąć wyznaczone wyniki finansowe,
- zaangażowania kierownictwa na rzecz uczciwości i wartości etycznych,
- zaangażowania się kierownictwa w naprawę znanych znaczących słabości kontroli wewnętrznej w odpowiednim czasie,
- złożoności w stosowaniu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ze względu na charakterystykę i okoliczności jednostki, które mogą tworzyć okazje dla kierownictwa, aby popełnić i ukryć oszukańczą działalność finansową.

A51. Podczas przeprowadzania po raz pierwszy zlecenia badania zgodnie z MSB 510,[52] w niektórych okolicznościach, podlegając przepisom prawa, regulacji lub stosownym wymogom etycznym, proponowany zastępujący audytor może żądać od poprzedniego audytora, aby dostarczył informacje odnoszące się do zidentyfikowanego lub podejrzewanego oszustwa. Takie informacje mogą dać wskazówkę co do występowania czynników ryzyka oszustwa lub mogą dać wskazówkę co do oszustwa lub podejrzenia oszustwa.

Retrospektywny przegląd wyniku wcześniejszych szacunków księgowych (Zob. par. 28)

A52. Celem wykonywania retrospektywnego przeglądu osądów i założeń kierownictwa związanych z szacunkami księgowymi odzwierciedlonymi w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres jest ocena, czy występuje wskazówka co do możliwej stronniczości ze strony kierownictwa. Nie jest zamierzeniem, aby kwestionować osądy audytora dotyczące szacunków księgowych za poprzedni okres, które były odpowiednie w oparciu o informacje dostępne w czasie, gdy zostały dokonane.

Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 29)

A53. Jak wyjaśniono w MSB 220 (zmienionym)[53], partner odpowiedzialny za zlecenie jest odpowiedzialny za tworzenie środowiska, które podkreśla ważność otwartej i silnej komunikacji wewnątrz zespołu wykonującego zlecenie. Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie umożliwiają członkom zespołu wykonującego zlecenie dzielenie się wiedzą bez zbędnej zwłoki na podstawie ich umiejętności, wiedzy i doświadczenia dotyczących tego, w jaki sposób i gdzie sprawozdanie finansowe może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

A54. Osoby, które mają specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, takie jak eksperci śledczy i inni, mogą być zapraszane do udziału w dyskusji zespołu wykonującego zlecenie, aby zapewnić głębszy wgląd w podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem. Zaangażowanie i wkład osób posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę może podnieść jakość mających miejsce dyskusji.

A55. Wymiana myśli może służyć poinformowaniu o wstępnej perspektywie audytora dotyczącej tonu nadawanego z góry. Rozmowa może obejmować dyskusję na temat działań i zachowań kierownictwa i osób sprawujących nadzór, w tym czy występują jasne i spójne działania i komunikacje dotyczące uczciwości i etycznego zachowania na wszystkich szczeblach wewnątrz jednostki.

---

[52] MSB 510 *Zlecenie badania po raz pierwszy – salda początkowe.*

[53] MSB 220 (zmieniony), paragraf 14.

A56. Następujące podejścia mogą być użyteczne, aby ułatwić wymianę myśli:

- scenariusze „co, jeżeli" – mogą być pomocne podczas dyskutowania, czy pewne zdarzenia lub warunki tworzą środowisko w jednostce, gdzie jedna lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników ma zachętę lub presję, aby popełnić oszustwo, postrzeganą okazję, aby to zrobić i jakąś racjonalizację swojego działania, a jeżeli tak, w jaki sposób oszustwo może się wydarzyć,
- zautomatyzowane narzędzia i techniki – mogą być wykorzystane, aby wspierać dyskusję dotyczącą podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem. Na przykład zautomatyzowane narzędzia i techniki mogą zostać wykorzystane, aby wspierać identyfikację czynników ryzyka oszustwa, w tym techniki, które ułatwiają zrozumienie zachęt i presji, takie jak benchmarking wskaźników finansowych branżowych lub sektorowych. Na nietypowe powiązania wewnątrz danych jednostki za bieżący okres (np. danych finansowych i operacyjnych) mogą wskazywać przeciwne wskaźniki lub trendy w porównaniu do konkurentów lub przeszłe wyniki działalności jednostki.

A57. Wymiana myśli może obejmować, między innymi, czy:

- wzajemne relacje obserwowane przez zespół wykonujący zlecenie pomiędzy kierownictwem (np. pomiędzy dyrektorem generalnym i dyrektorem finansowym) lub pomiędzy kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór mogą wskazywać na brak współpracy lub wzajemnego szacunku między stronami. Te okoliczności z kolei mogą wskazywać na środowisko, które sprzyja występowaniu oszustwa,
- jakiekolwiek nietypowe lub niewyjaśnione zmiany w zachowaniu lub stylu życia kierownictwa lub pracowników, które zwróciły uwagę zespołu wykonującego zlecenie, mogą wskazywać na możliwość oszukańczej działalności,
- znane informacje (np. uzyskane poprzez czytanie prasy ekonomicznej lub dostęp do raportów wydawanych przez organy regulacyjne) dotyczące oszustw wpływających na inne jednostki, które skutkowały zniekształceniem sprawozdania finansowego tych jednostek, takich jak jednostek w tej samej branży lub regionie geograficznym, mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem dla jednostki objętej badaniem,
- ujawnienia lub ich brak mogą być wykorzystane przez kierownictwo, aby zaciemnić właściwe zrozumienie sprawozdania finansowego jednostki (np. poprzez włączenie zbyt wielu nieistotnych informacji, poprzez użycie niejasnego lub dwuznacznego języka lub poprzez brak ujawnień, takich jak ujawnienia odnoszące się do pozabilansowych umów o finansowanie lub umów leasingowych),
- występują zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczącą wątpliwość co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (np. patent na lek jednostki w branży farmaceutycznej wygasł prowadząc do spadku przychodów). W takich okolicznościach mogą występować zachęty lub presja, aby kierownictwo popełniło oszustwo w celu ukrycia istotnej niepewności dotyczącej zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- jednostka ma znaczące powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi (np. jednostka ma złożoną strukturę organizacyjną, która obejmuje wiele jednostek specjalnego przeznaczenia kontrolowanych przez kierownictwo). Te okoliczności mogą dostarczać kierownictwu okazji do popełnienia oszustwa, na przykład poprzez zawyżanie wyniku finansowego lub ukrywanie zadłużenia,

- jednostka ma inne powiązania ze stronami trzecimi, które powodują powstanie czynników ryzyka oszustwa lub ryzyko oszustwa strony trzeciej.

Przykłady:

- Na podstawie zrozumienia przez audytora czynności przetwarzania danych przez jednostkę audytor zidentyfikował czynnik ryzyka oszustwa (tj. okazję do popełnienia oszustwa) wynikający z braku nadzoru kierownictwa nad znaczącymi procesami biznesowymi powierzonymi zewnętrznemu usługodawcy („outsourcing").
- Na podstawie zrozumienia przez audytora kontroli dostępu fizycznego w jednostce audytor zidentyfikował czynnik ryzyka oszustwa (tj. okazję do popełnienia oszustwa) wynikający z braku wystarczającej ochrony w lokalizacjach jednostki posiadających istotną ilość małych, lekkich aktywów o wysokiej wartości.
- Na podstawie zrozumienia przez audytora umów dotyczących przychodów audytor dowiaduje się, że jednostka wykorzystuje umowy komisu, gdzie strona trzecia sprzedaje zapasy jednostki w jej imieniu, a jednostka uzyskuje przychody z tej sprzedaży. Audytor zidentyfikował czynnik ryzyka oszustwa (tj. zachętę, aby popełnić oszustwo) wynikający z zachęty strony trzeciej, aby zaniżać w raportach dla jednostki sprzedaż komisową w celu, aby strona trzecia spełniła swoje własne cele sprzedażowe.

A58. Zespół wykonujący zlecenie może rozważyć inne sposoby, na które kierownictwo może obchodzić kontrole wykraczające poza wykorzystanie zapisów dziennika i innych korekt, znaczących szacunków lub transakcji poza zwykłym tokiem działalności.

Przykłady:

- Tworzenie kartotek fikcyjnych pracowników lub dostawców w celu przekazania gotówki na prywatne rachunki bankowe.
- Modyfikowanie czasu przeprowadzenia prawnie uzasadnionych transakcji, aby manipulować zapisami księgowymi.

A59. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie uczestniczący w dyskusji zespołu wykonującego zlecenie mogą także, jeżeli ma to zastosowanie, wykorzystać to jako okazję, aby:

- podkreślić ważność utrzymania dociekliwego umysłu w trakcie całego badania dotyczącego możliwości istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,
- przypomnieć członkom zespołu wykonującego zlecenie o ich roli w służeniu interesowi publicznemu poprzez wykonywanie wysokiej jakości zleceń badania oraz ważności pozostawania obiektywnym przez zespół wykonujący zlecenie w celu lepszego ułatwienia krytycznej oceny dowodów badania uzyskanych od osób wewnątrz lub na zewnątrz funkcji sprawozdawczości finansowej lub rachunkowości, lub na zewnątrz jednostki,
- rozważyć procedury badania, które mogą zostać wybrane, aby odpowiedzieć odpowiednio na podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym, czy pewne typy procedur badania mogą być bardziej skuteczne niż inne oraz w jaki sposób włączyć element nieprzewidywalności w rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania do wykonania. **Załącznik 2** zawiera przykłady procedur, które włączają element nieprzewidywalności.

Wykonywane procedury analityczne i zidentyfikowane nietypowe lub niespodziewane powiązania (Zob. par. 30)

A60. Audytor może zidentyfikować wahania lub powiązania podczas wykonywania procedur analitycznych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)[54], które są niespójne z innymi stosownymi informacjami lub, które różnią się znacząco od oczekiwanych wartości.

Przykład:

Procedura analityczna	Niespodziewany lub niespójny wynik procedury analitycznej
Porównanie zarejestrowanego wolumenu sprzedaży jednostki do zdolności produkcyjnych jednostki.	Nadwyżka wolumenu sprzedaży nad zdolnościami produkcyjnymi może wskazywać na fikcyjną sprzedaż lub sprzedaż rejestrowaną przed spełnieniem kryteriów ujmowania przychodów.
Analiza trendu przychodów po miesiącach w porównaniu do zwrotów ze sprzedaży po miesiącach, w tym w czasie i krótko po okresie sprawozdawczym.	Wzrost zwrotów ze sprzedaży krótko po okresie sprawozdawczym względem zwrotów ze sprzedaży podczas miesiąca może wskazywać na istnienie nieujawnionych pobocznych umów z klientami obejmujących zwrot towarów, które, gdyby były znane, uniemożliwiłyby ujęcie przychodów.

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Jednostka i jej otoczenie (Zob. par. 31)

Struktura organizacyjna i właścicielska jednostki, ład korporacyjny, cele i strategia oraz rozproszenie geograficzne

A61. Zrozumienie struktury organizacyjnej i właścicielskiej jednostki pomaga audytorowi w identyfikowaniu czynników ryzyka oszustwa. Nadmiernie złożona struktura organizacyjna obejmująca nietypowe jednostki prawne lub niepotrzebnie złożone lub nietypowe struktury organizacyjne w porównaniu z innymi jednostkami w tej samej branży mogą wskazywać, że występuje czynnik ryzyka oszustwa.

Przykład:

- Gdy występują złożone transakcje pomiędzy spółkami powiązanymi, zwiększa to okazje do manipulowania saldami lub tworzenia fikcyjnych transakcji.

A62. Zrozumienie charakterystyki rozwiązań w zakresie ładu korporacyjnego jednostki pomaga audytorowi w identyfikowaniu czynników ryzyka oszustwa. Na przykład słaby ład korporacyjny lub ustalenia w zakresie rozliczalności mogą osłabić nadzór i zwiększyć okazję dla oszustwa (zobacz także paragrafy A71–A82). Jednakże niektóre jednostki mogły przydzielić

[54] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 14(b).

odpowiedzialność za nadzór nad procesami identyfikowania i reagowania na oszustwa w jednostce członkowi wyższego kierownictwa lub komuś o wyznaczonej odpowiedzialności.

Przykład:

Jeżeli jednostka podejmuje znaczące działania transformacji cyfrowej, słabe rozwiązania w zakresie ładu korporacyjnego dotyczącego nowo wdrażanych technologii wpływające na system informacyjny jednostki stosowny dla sporządzania sprawozdania finansowego mogą zwiększyć okazję dla oszustwa.

A63. Zrozumienie celów i strategii jednostki pomaga audytorowi w identyfikowaniu czynników ryzyka oszustwa. Cele i strategia wpływają na oczekiwania, wewnętrznie i zewnętrznie, i mogą tworzyć presję na jednostkę, aby osiągnąć cele wyników finansowych.

Przykład:

Gdy jednostka ma bardzo agresywną strategię wzrostu, może to tworzyć presję na personel wewnątrz jednostki, aby popełnić oszustwo, aby spełnić postawione cele.

A64. Zrozumienie geograficznego rozproszenia jednostki pomaga audytorowi w identyfikowaniu czynników ryzyka oszustwa. Jednostka może prowadzić działalność w lokalizacjach, które mogą być podatne na oszustwa lub inne bezprawne lub nieetyczne działania, które mogą być dokonywane, aby ułatwić lub ukryć oszustwo. Audytor może uzyskać informacje na temat tych lokalizacji z różnych wewnętrznych i zewnętrznych źródeł, w tym przeszukiwania stosownych baz danych.

Przykłady:

- Słabe ramowe założenia prawne i regulacyjne, które tworzą środowisko zezwalające na oszukańczą sprawozdawczość finansową bez znaczących konsekwencji.
- Centra finansowe w rajach podatkowych, które mają mniej restrykcyjne regulacje i zachęty podatkowe, które mogą ułatwiać oszustwa poprzez pranie pieniędzy.
- Normy kulturowe, w których łapówki są akceptowalną praktyką prowadzenia biznesu, które mogłyby prowadzić do wykorzystywania łapówek do ułatwiania lub ukrycia oszustwa.

Otoczenie branżowe i regulacyjne

A65. Zrozumienie otoczenia branżowego i regulacyjnego, w których działa jednostka, pomaga audytorowi w identyfikowaniu czynników ryzyka oszustwa. Jednostka może działać w branży, która może być podatna na oszustwa lub inne bezprawne lub nieetyczne działania, które mogą być dokonywane, aby ułatwiać lub ukryć oszustwo. Audytor może uzyskać zrozumienie dotyczące tego, czy jednostka działa w:

- branży, gdzie występuje więcej okazji do popełnienia oszustwa (np. w branży budowlanej polityki dotyczące ujmowania przychodów mogą być złożone i podlegać znaczącym osądom, które mogą tworzyć okazje do popełniania oszustw),
- branży, która jest pod presją (np. wysoki stopień konkurencji lub nasycenie rynku, którym towarzyszą spadające marże w tym sektorze). Taka charakterystyka może tworzyć okazje do popełniania oszustw, ponieważ może być trudniej osiągnąć cele wyników finansowych,

- branży, która jest podatna na działania dotyczące prania pieniędzy (np. branże bankowa lub gier i zakładów mogą być szczególnie wrażliwe na pranie pieniędzy, które może ułatwiać oszustwa),
- otoczeniu regulacyjnym, które może tworzyć zachęty lub presję, aby popełnić oszustwo (np. programy pomocy rządowej mogą zawierać progi, które mają być spełnione, aby uzyskać pomoc).

Wykorzystywane mierniki wyników działalności, zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne

A66. Mierniki wyników działalności, zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne, mogą tworzyć presję na jednostkę. Presja ta, z kolei, może motywować kierownictwo lub pracowników do podejmowania działań, aby nieodpowiednio polepszać wyniki działalności biznesowej lub zniekształcać sprawozdania finansowe. Wewnętrzne mierniki działalności mogą obejmować mierniki wyników działalności pracowników oraz polityki wynagrodzeń premiowych. Zewnętrzne mierniki wyników działalności mogą obejmować oczekiwania od udziałowców/akcjonariuszy, analityków lub innych użytkowników.

> **Przykład:**
>
> Zautomatyzowane narzędzia i techniki, takie jak analiza danych zdezagregowanych, na przykład po segmentach biznesowych lub liniach produktowych, mogą zostać wykorzystane przez audytora, aby zidentyfikować niespójności lub anomalie w danych wykorzystywanych w miarach wyników działalności.

A67. Audytor może rozważyć wysłuchiwanie telekonferencji jednostki z analitykami dotyczących wyników finansowych lub czytanie raportów analityków. Może to dostarczyć audytorowi informacji dotyczących tego, czy analitycy mają agresywne lub nierealistyczne oczekiwania dotyczące wyników finansowych jednostki. Audytorzy mogą również dowiadywać się o nastawieniu kierownictwa do tych oczekiwań na podstawie tego, w jaki sposób kierownictwo wchodzi w interakcje z analitykami. Agresywne oczekiwania analityków, które są spełniane poprzez zobowiązania kierownictwa, aby spełnić te oczekiwania, mogą wskazywać na presję i uzasadnienie dla kierownictwa, aby manipulować kluczowymi miarami wyników działalności.

A68. Inne sprawy, które audytor może rozważyć, obejmują:

- pakiety wynagrodzeń kierownictwa. Gdy znacząca część pakietów wynagrodzenia kierownictwa jest warunkowa i zależy od osiągnięcia celów finansowych, kierownictwo może mieć zachętę, aby manipulować wynikami finansowymi,
- negatywna uwaga mediów, raporty inwestorów zajmujących krótkie pozycje („short-selling reports") lub negatywne raporty analityków. Gdy kierownictwo jest pod presją lub intensywną obserwacją, aby zareagować na te sprawy, kierownictwo może mieć zachętę, aby manipulować wynikami finansowymi.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A69. W przypadku jednostki sektora publicznego legislatorzy i regulatorzy często są podstawowymi użytkownikami ich sprawozdań finansowych i mogą przez to mieć oczekiwania w związku z zewnętrznymi miarami wyników działalności. Audytor może także rozważyć charakter i zakres zewnętrznej obserwacji przez inne strony lub obywateli, ponieważ kierownictwo jednostki sektora publicznego może mieć zachętę, aby manipulować wynikami finansowymi, gdy jest ono pod presją lub intensywną obserwacją.

Zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i polityk rachunkowości jednostki (Zob. par. 31)

A70. Sprawy powiązane z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, które audytor może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia, gdzie może występować zwiększona podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa, obejmują:

- obszary w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które wymagają:
  - podstawy wyceny, która skutkuje potrzebą złożonej metody odnoszącej się do szacunku księgowego,
  - aby kierownictwo dokonało znaczących osądów, takich jak szacunki księgowe o wysokiej niepewności szacunku lub gdzie podejście księgowe jeszcze nie zostało ustalone dla nowych i rozwijających się produktów finansowych (np. rodzajów aktywów cyfrowych),
  - wiedzy eksperckiej na polu innym niż księgowość, takim jak kalkulacje aktuarialne, wyceny lub dane inżynieryjne. W szczególności, gdy kierownictwo może wpływać i kierować wykonywaną pracą oraz wnioskami wyciągniętymi przez ekspertów kierownictwa,
- zmiany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Na przykład kierownictwo może umyślnie błędnie zastosować nowe wymogi księgowe odnoszące się do kwot, klasyfikacji, sposobu prezentacji lub ujawnień,
- wybór i zastosowanie polityk rachunkowości przez kierownictwo. Na przykład wybór przez kierownictwo polityki rachunkowości nie jest spójny z podobnymi jednostkami w tej samej branży,
- kwota szacunku księgowego wybrana przez kierownictwo do ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Przykłady:

- Kierownictwo może systematycznie dążyć do jednego końca zakresu możliwych wyników, który zapewnia bardziej korzystny wynik sprawozdawczości finansowej dla kierownictwa.
- Kierownictwo może wykorzystać model, który stosuje metodę, która nie jest ustalona lub powszechnie wykorzystywana w konkretnej branży lub otoczeniu.

Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Środowisko kontroli

Kultura jednostki i zaangażowanie kierownictwa dotyczące uczciwości i wartości etycznych (Zob. par. 32(a)(i))

A71. Aspekty zrozumienia środowiska kontroli jednostki, które odnoszą się do kultury jednostki i zrozumienia zaangażowania kierownictwa na rzecz uczciwości i wartości etycznych pomagają

audytorowi w ustalaniu postawy kierownictwa i tonu nadawanego z góry w odniesieniu do zapobiegania lub wykrywania oszustw.

A72. Rozważając w jakim stopniu kierownictwo wykazuje zaangażowanie na rzecz etycznego zachowania, audytor może uzyskać zrozumienie poprzez zapytania kierownictwa i pracowników oraz poprzez rozważenie informacji ze źródeł zewnętrznych na temat:

- zaangażowania kierownictwa na rzecz uczciwości i wartości etycznych poprzez jego działania. Jest to ważne, ponieważ pracownicy mogą z większym prawdopodobieństwem zachowywać się etycznie, gdy kierownictwo jest zaangażowane w uczciwość i etyczne zachowania,
- komunikacji jednostki w odniesieniu do uczciwości i wartości etycznych. Na przykład jednostka może mieć deklarację misji, kodeks etyki lub politykę przeciwdziałania oszustwom, która przedstawia oczekiwania wobec personelu jednostki w odniesieniu do ich zaangażowania na rzecz uczciwości i wartości etycznych w odniesieniu do zarządzania ryzykiem oszustw. W większych lub bardziej złożonych jednostkach kierownictwo może także ustalić proces, który wymaga, aby pracownicy corocznie potwierdzali, że przestrzegali kodeksu etyki jednostki,
- tego czy jednostka opracowała szkolenie dotyczące świadomości oszustw. Na przykład jednostka może wymagać, aby pracownicy przystępowali do szkolenia dotyczącego etyki i kodeksu postępowania jako część ciągłego lub wprowadzającego programu. W większej lub bardziej złożonej jednostce konkretne szkolenie może być wymagane dla tych osób, które pełnią role w zapobieganiu i wykrywaniu oszustw (np. funkcja audytu wewnętrznego),
- reakcji kierownictwa na oszukańczą działalność. Na przykład, gdy mniejsze nieetyczne praktyki są przeoczane (np. kradzież z kasy, oszustwa w wydatkach), może to wskazywać, że bardziej znaczące oszustwa popełniane przez kluczowych pracowników mogą być traktowane z podobną pobłażliwością.

Program sygnalistów w jednostce (lub inny program mający na celu zgłaszanie oszustw) (Zob. par. 32(a)(ii))

A73. Oszustwa są często wykrywane poprzez zgłoszenia lub skargi zgłaszane poprzez program sygnalistów w jednostce. Programy sygnalistów, do których niektóre jednostki mogą odwoływać się poprzez inne nazwy, w tym na przykład infolinia zgłaszania oszustw, są zaprojektowane, aby gromadzić między innymi informacje od pracowników, klientów i innych interesariuszy na temat zarzutów oszustwa mających wpływ na jednostkę. Program sygnalistów jest często zasadniczym elementem zarządzania ryzykiem oszustw przez jednostkę.

A74. Zaprojektowanie programu sygnalistów będzie się różnić w zależności od charakteru i złożoności jednostki, w tym narażenia jednostki na ryzyka oszustwa. Na przykład bardziej sformalizowany program sygnalistów może obejmować dedykowany adres e-mail, stronę internetową lub mechanizm zgłoszeń telefonicznych, formalne szkolenie dla wszystkich pracowników, okresowe raportowanie do kierownictwa i osób sprawujących nadzór dla spraw zgłoszonych poprzez program lub zarządzanie programem przez stronę trzecią. Alternatywnie, programy sygnalistów mogą obejmować mniej formalne procesy, które mogą obejmować werbalną komunikację programu lub komunikację przez stronę internetową jednostki, gdzie mogą zostać otrzymane zgłoszenia lub skargi razem z monitorowaniem wykonywanym przez personel do spraw zasobów ludzkich jednostki lub przez niezależną stronę, taką jak zewnętrzny doradca.

A75. Uzyskując zrozumienie programu sygnalistów jednostki, audytor może:

- uzyskiwać zrozumienie, w jaki sposób jednostka otrzymuje zgłoszenia lub skargi, obiektywizmu i kompetencji osób zaangażowanych w administrowanie programem, odpowiedniości procesów jednostki dla odnoszenia się do podnoszonych spraw, w tym jej procesów wyjaśniania i korygowania oraz ochrony zapewnionej sygnalistom. W większej lub bardziej złożonej jednostce brak programu sygnalistów lub nieskuteczny program mogą wskazywać na słabości w systemie kontroli wewnętrznej jednostki,
- dokonać inspekcji akt programu sygnalistów pod kątem wszelkich zgłoszeń lub skarg, które mogą zarzucać oszustwa, które nie są objęte wyjaśnianiem przez jednostkę lub pod kątem informacji, które mogą stawiać pytania dotyczące zaangażowania kierownictwa w tworzenie i utrzymywanie kultury uczciwości oraz etycznego zachowania,
- wykonać dodatkowe procedury związane z zarzutami oszustwa, które są objęte wyjaśnianiem przez jednostkę zgodnie z wymogami opisanymi w paragrafach 55–58.

Nadzór wykonywany przez osoby sprawujące nadzór (Zob. par. 32(a)(iii))

A76. W wielu systemach prawnych praktyki ładu korporacyjnego są dobrze rozwinięte i osoby sprawujące nadzór odgrywają aktywną rolę w nadzorze nad oszacowaniem ryzyk przez jednostkę, w tym ryzyk oszustwa i kontroli, które odnoszą się do takich ryzyk. Ponieważ odpowiedzialność osób sprawujących nadzór i kierownictwa może się różnić pomiędzy jednostkami i systemami prawnymi, ważne jest, aby audytor rozumiał ich odpowiednią odpowiedzialność, aby umożliwić audytorowi uzyskanie zrozumienia nadzoru wykonywanego przez odpowiednie osoby w odniesieniu do zapobiegania i wykrywania oszustw.[55]

A77. Zrozumienie nadzoru wykonywanego przez osoby sprawujące nadzór może dostarczyć spostrzeżeń w odniesieniu do podatności jednostki na oszustwo kierownictwa, adekwatności kontroli, które zapobiegają lub wykrywają oszustwa, oraz kompetencji i uczciwości kierownictwa. Audytor może uzyskać to zrozumienie na wiele sposobów, takich jak uczestnictwo w spotkaniach, gdzie takie dyskusje się odbywają, czytanie protokołów z takich spotkań lub kierowanie zapytań do osób sprawujących nadzór.

A78. Na skuteczność nadzoru przez osoby sprawujące nadzór wpływa ich obiektywizm i znajomość procesów i kontroli, które kierownictwo wdrożyło, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa. Na przykład nadzór przez osoby sprawujące nadzór nad skutecznością kontroli, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa, jest ważnym aspektem ich roli nadzorczej, a na obiektywizm takiej oceny wpływa ich niezależność od kierownictwa.

Skalowalność (Zob. par. 32(a)(iii))

A79. W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką. Może tak być w przypadku mniejszej lub mniej złożonej jednostki, gdzie jeden właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie pełni roli nadzorczej. W tych przypadkach zazwyczaj nie są podejmowane działania ze strony audytora, ponieważ nie ma nadzoru odrębnego od zarządzania.

Zapytania do osób sprawujących nadzór (Zob. par. 32(c))

A80. Audytor może także kierować zapytania do osób sprawujących nadzór na temat tego, w jaki sposób jednostka szacuje ryzyko oszustwa oraz kontroli jednostki, aby zapobiegać lub wykrywać

[55] MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór,* paragrafy A1–A8 zapewniają wytyczne dotyczące tego, z kim audytor powinien się komunikować, w tym, gdy struktura ładu korporacyjnego nie jest dobrze zdefiniowana.

oszustwa, kultury jednostki i zaangażowania kierownictwa na rzecz uczciwości i wartości etycznych.

A81. Konkretne pytania w obszarach, które są podatne na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub oszustwem kierownictwa mogą dotyczyć zarówno ryzyka nieodłącznego, jak i ryzyka kontroli. Konkretne zapytania mogą obejmować osąd kierownictwa podczas ujmowania złożonych szacunków księgowych lub nietypowych lub złożonych transakcji, w tym tych w kontrowersyjnych lub rozwijających się obszarach, które mogą być podatne na oszukańczą sprawozdawczość finansową.

A82. Zapytania dotyczące tego, czy osoby sprawujące nadzór są świadome jakichkolwiek słabości kontroli związanych z zapobieganiem i wykrywaniem oszustw, mogą dostarczać informacji dla oceny przez audytora elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Takie zapytania mogą podkreślać warunki wewnątrz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, które dostarczają okazji, aby popełnić oszustwo, lub które mogą wpływać na postawę kierownictwa lub jego zdolność do uzasadniania oszukańczych działań. Na przykład zrozumienie zachęt lub presji na kierownictwo, które mogą skutkować umyślną lub nieumyślną stronniczością kierownictwa, może dostarczać informacji do zrozumienia przez audytora procesu oszacowania ryzyka jednostki i zrozumienia ryzyk gospodarczych. Takie informacje mogą wpływać na rozważenie przez audytora wpływu na racjonalność znaczących założeń dokonanych przez kierownictwo lub jego oczekiwań.

Proces oszacowania ryzyka w jednostce

Proces identyfikowania, oszacowania i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce (Zob. par. 33(a))

A83. Kierownictwo może kłaść silny nacisk na zapobieganie oszustwom poprzez wdrażanie programu zarządzania ryzykiem oszustwa. Na projekt programu zarządzania ryzykiem oszustwa może mieć wpływ charakterystyka i złożoność jednostki i może on obejmować następujące elementy:

- ustanowienie polityk zarządzania ryzykiem oszustwa,
- wykonywanie oszacowania ryzyka oszustwa,
- projektowanie i uruchamianie czynności kontrolnych zapobiegających i wykrywających oszustwa,
- przeprowadzanie postępowań wyjaśniających,
- monitorowanie i dokonywanie oceny całościowego programu zarządzania ryzykiem oszustwa.

Identyfikowanie ryzyk oszustwa (Zob. par. 33(a)(i))

A84. Proces oszacowania ryzyka przez jednostkę może obejmować ocenę zachęt, presji i okazji, aby popełnić oszustwo, lub w jaki sposób jednostka może być podatna na oszustwo strony trzeciej. Proces oszacowania ryzyka w jednostce może także rozważać potencjalne obchodzenie kontroli przez kierownictwo, jak również obszary, gdzie występują słabości kontroli, w tym brak podziału obowiązków.

A85. Gdy zastosowanie mają wymogi prawne lub regulacyjne, kierownictwo może rozważyć ryzyka odnoszące się do sprzeniewierzenia aktywów lub oszukańczej sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do zgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami. Na przykład ryzyko oszustwa może obejmować sporządzenie niedokładnych informacji do złożenia regulatorowi w celu poprawienia wyglądu wyników działalności jednostki, a przez to uniknięcia inspekcji przez organy regulacyjne lub kar.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A86. W sektorze publicznym kierownictwo może być zmuszone, aby rozważyć ryzyka związane z presją polityczną, aby osiągnąć konkretne wyniki, oraz z presją, aby osiągnąć lub pozostać w ramach zatwierdzonego budżetu, w tym wydatków podlegających ograniczeniom prawnym.

Oszacowanie znaczenia zidentyfikowanych ryzyk oszustwa i odniesienie się do oszacowanych ryzyk oszustwa (Zob. par. 33(a)(ii)–(iii))

A87. Jest wiele podejść, które kierownictwo może wykorzystać, aby oszacować ryzyka oszustwa i podejście może się różnić zależnie od charakterystyki i okoliczności jednostki. Jednostka może oszacować ryzyka oszustwa wykorzystując różne formy, takie jak rozbudowana macierz oceny ryzyka lub prosty opis.

A88. Ustalając możliwość wystąpienia oszustwa, kierownictwo może rozważyć zarówno prawdopodobieństwo, jak i częstotliwość (tj. liczbę przypadków oszustwa, której można się spodziewać). Inne czynniki, które kierownictwo może rozważyć ustalając prawdopodobieństwo, mogą obejmować wolumen transakcji lub wymierną korzyść dla sprawcy.

A89. Kierownictwo może odnieść się do prawdopodobieństwa ryzyka oszustwa poprzez podjęcie działania w innych elementach systemu kontroli wewnętrznej jednostki lub poprzez dokonywanie zmian do pewnych aspektów jednostki lub jej otoczenia. Aby odnieść się do ryzyk oszustwa, jednostka może wybrać zaprzestanie wykonywania działalności gospodarczej w pewnych lokalizacjach, zmienić przydział uprawnień między kluczowym personelem lub dokonać zmian do aspektów modelu biznesowego jednostki.

> **Przykład:**
>
> Podczas procesu oszacowania ryzyka w jednostce odnoszącego się do oszustwa strony trzeciej kierownictwo zidentyfikowało nietypowy poziom wydatków na rzecz dostawców niedawno dodanych do bazy danych zatwierdzonych dostawców jednostki. Podczas wyjaśniania tej sprawy kierownictwo ustaliło, że personel działu zakupów i dostaw był w zmowie z dostawcami podczas dodawania tych dostawców do bazy danych. Kierownictwo zaprojektowało i wdrożyło kontrole, aby zapobiegać i wykrywać ponowne wystąpienie oszustwa związanego z dostawcami.

A90. Jeżeli audytor zidentyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, których kierownictwo nie zidentyfikowało, od audytora wymagane jest ustalenie, czy jakiekolwiek takie ryzyka są tego rodzaju, że audytor oczekuje, iż powinny były zostać zidentyfikowane przez proces oszacowania ryzyka w jednostce, a jeżeli tak, uzyskuje zrozumienie, dlaczego proces oszacowania ryzyka w jednostce nie zidentyfikował takich ryzyk istotnego zniekształcenia.[56]

Skalowalność (Zob. par. 33(a))

A91. W mniejszych i mniej złożonych jednostkach, a w szczególności w jednostkach zarządzanych przez właściciela, sposób, w jaki proces oszacowania ryzyka w jednostce jest zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany może się różnić zależnie od wielkości i złożoności jednostki. Gdy nie ma żadnych sformalizowanych procesów lub udokumentowanych polityk lub procedur, od audytora nadal wymagane jest, aby uzyskał zrozumienie, w jaki sposób kierownictwo, lub gdy to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór identyfikują ryzyka oszustwa związane ze

[56] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 23.

sprzeniewierzeniem aktywów i oszukańczą sprawozdawczością finansową, szacują znaczenie zidentyfikowanych ryzyk oszustwa i odnoszą się do oszacowanych ryzyk.

Zapytania do kierownictwa i innych osób wewnątrz jednostki (Zob. par. 33(b))

A92. Kierownictwo przyjmuje odpowiedzialność za system kontroli wewnętrznej jednostki i za sporządzenie sprawozdania finansowego jednostki. W związku z tym odpowiednim jest, aby audytor kierował zapytania do kierownictwa odnośnie do własnego procesu kierownictwa do identyfikowania i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce. Charakterystyka, zakres i częstotliwość procesu oszacowania ryzyka przez kierownictwo może się różnić pomiędzy jednostkami. W niektórych jednostkach proces kierownictwa może mieć miejsce corocznie lub jako część ciągłego monitorowania. W innych jednostkach proces kierownictwa może być mniej ustrukturyzowany i mniej częsty. Charakterystyka, zakres i częstotliwość procesu oszacowania ryzyka przez kierownictwo są stosowne dla zrozumienia przez audytora środowiska kontroli jednostki. Na przykład fakt, że kierownictwo nie ma procesu oszacowania ryzyka lub, gdy proces oszacowania ryzyka przez jednostkę nie odnosi się do zidentyfikowanych ryzyk oszustwa, może być wskazówką braku przywiązywania przez kierownictwo wagi do kontroli wewnętrznej.

A93. Zapytania do kierownictwa mogą dostarczyć przydatnych informacji dotyczących ryzyk istotnego zniekształcenia na skutek oszustwa pracowników. Jednakże takie zapytania prawdopodobnie nie dostarczą przydatnych informacji odnośnie do ryzyk istotnego zniekształcenia wynikających z oszustwa kierownictwa. Zapytania do innych osób wewnątrz jednostki mogą dostarczyć dodatkowego wglądu w kontrole zapobiegające oszustwom, ton nadawany z góry oraz kulturę organizacji. Odpowiedzi na te zapytania mogą także służyć do potwierdzania odpowiedzi otrzymanych od kierownictwa lub dostarczać informacji odnośnie do możliwości obchodzenia kontroli przez kierownictwo.

Przykłady:

Inne osoby wewnątrz jednostki, do których audytor może kierować zapytania na temat występowania lub podejrzenia oszustwa, obejmują:

- personel operacyjny, niebezpośrednio zaangażowany w proces sprawozdawczości finansowej,
- pracowników z różnymi poziomami uprawnień,
- pracowników zaangażowanych w inicjowanie, przetwarzanie lub rejestrowanie złożonych lub nietypowych transakcji i osoby, które nadzorują lub monitorują takich pracowników,
- wewnętrznego doradcę prawnego,
- dyrektora do spraw etyki, dyrektora do spraw zgodności lub równoważną osobę,
- osobę lub osoby na stanowisku zajmującym się podejrzeniami oszustwa.

A94. Kierownictwo jest często w najlepszej pozycji, aby popełnić oszustwo. W związku z tym, oceniając odpowiedzi kierownictwa na zapytania z nastawieniem zawodowego sceptycyzmu, audytor może uznać za konieczne, aby potwierdzić odpowiedzi na zapytania z informacjami z innych źródeł.

A95. Zapytania do kierownictwa i innych osób wewnątrz jednostki mogą być najbardziej skuteczne, gdy obejmują dyskusję i gdy są przeprowadzane przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie. Pozwala to na dwustronny dialog z rozmówcami i zapewnia audytorowi okazję, aby zadać pytania sondujące i wyjaśniające.

Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce

Ciągłe i odrębne oceny monitorowania skuteczności kontroli, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa (Zob. par. 34(a))

A96. Sprawy, które mogą być stosowne do rozważenia przez audytora podczas rozumienia tych aspektów procesu jednostki, które odnoszą się do ciągłych i odrębnych ocen monitorowania skuteczności kontroli, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa, oraz identyfikacji i korygowania powiązanych słabości kontroli mogą obejmować:

- czy kierownictwo zidentyfikowało konkretne lokalizacje operacyjne lub segmenty biznesowe, dla których występowanie ryzyka oszustwa może być bardziej prawdopodobne, oraz czy kierownictwo wprowadziło różne podejścia, aby monitorować te lokalizacje operacyjne lub segmenty biznesowe,
- w jaki sposób jednostka monitoruje kontrole, które odnoszą się do ryzyk oszustwa w każdym elemencie systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym skuteczności działania kontroli przeciwdziałających oszustwom oraz korygowania słabości kontroli, jeżeli to konieczne.

Zapytania do audytu wewnętrznego (Zob. par. 34(b))

A97. Funkcja audytu wewnętrznego w jednostce może wykonywać czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane, aby ocenić i polepszyć skuteczność procesów ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej w jednostce. W ramach tej zdolności funkcja audytu wewnętrznego może identyfikować oszustwa lub być zaangażowana podczas całego procesu wyjaśniania oszustwa. Zapytania do odpowiednich osób wewnątrz funkcji audytu wewnętrznego mogą przez to dostarczyć audytorowi przydatnych informacji na temat przypadków oszustw, podejrzeń oszustw lub zarzutów oszustw oraz ryzyka oszustwa.

A98. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) ustanawiają wymogi i zapewniają wytyczne stosowne dla badań tych jednostek, które posiadają funkcję audytu wewnętrznego.[57]

Przykłady:

Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) w kontekście oszustw, audytor może, na przykład, zapytać o:

- to, w jaki sposób proces oszacowania ryzyka w jednostce odnosi się do ryzyka oszustwa,
- procesy i kontrole w jednostce, aby zapobiec lub wykryć oszustwo,
- kulturę jednostki i zaangażowanie kierownictwa dotyczące uczciwości i wartości etycznych,
- to, czy funkcja audytu wewnętrznego jest świadoma jakichkolwiek przypadków obchodzenia kontroli przez kierownictwo,
- procedury wykonywane, jeżeli jakiekolwiek były, przez funkcję audytu wewnętrznego w trakcie roku związane z oszustwami oraz, czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór zadowalająco odpowiedziały na wszelkie ustalenia wynikające z tych procedur,
- wykonane procedury, jeżeli jakiekolwiek były, przez funkcję audytu wewnętrznego dotyczących wyjaśniania oszustw i podejrzeń naruszeń kodeksu etyki i wartości jednostki

[57] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 14(a) i 24(a)(ii), oraz MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych.*

oraz, czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór zadowalająco odpowiedziały na wszelkie ustalenia wynikające z tych procedur,

- raporty związane z oszustwami, jeżeli jakiekolwiek były, lub komunikacje sporządzone przez funkcję audytu wewnętrznego oraz, czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór zadowalająco odpowiedziały na wszelkie ustalenia wynikające z tych raportów,
- słabości kontroli zidentyfikowane przez funkcję audytu wewnętrznego, które są stosowne dla zapobiegania i wykrywania oszustwa oraz, czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór zadowalająco zareagowały na wszelkie ustalenia wynikające z tych słabości.

System informacyjny i komunikacja (Zob. par. 35 i 49)

A99. Uzyskiwanie zrozumienia systemu informacyjnego i komunikacji w jednostce stosownych dla sporządzenia sprawozdania finansowego obejmuje sposób, w jaki jednostka włącza informacje z przetwarzania transakcji do księgi głównej. To zazwyczaj obejmuje wykorzystanie zapisów dziennika, zarówno standardowych, jak i niestandardowych, lub zarówno automatycznych, jak i ręcznych. To zrozumienie umożliwia audytorowi zidentyfikowanie populacji zapisów dziennika i innych korekt, których przetestowanie jest wymagane zgodnie z paragrafem 49(b). Uzyskanie zrozumienia populacji może zapewnić audytorowi wgląd w zapisy dziennika i inne korekty, które mogą być podatne na nieupoważnioną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację. Może to pomóc audytorowi w zaprojektowaniu i wykonaniu procedur badania zapisów dziennika i innych korekt zgodnie z paragrafami 49(c) i 49(d).

A100. **Załącznik 4** obejmuje dodatkowe rozważania podczas wybierania zapisów dziennika i innych korekt do testowania, w tym spraw, o których audytor uzyskuje wiedzę dzięki wymaganemu zrozumieniu.

A101. Podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka audytor może rozważyć zmiany w środowisku technologii informacyjnych jednostki ze względu na wprowadzenie nowych aplikacji IT lub ulepszeń do infrastruktury IT, które mogą wpływać na podatność jednostki na oszustwa lub tworzyć słabe punkty w środowisku technologii informacyjnych (np. zmiany do baz danych zaangażowanych w przetwarzanie transakcji magazynowych). Może również występować zwiększona podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa, gdy występują złożone aplikacje IT wykorzystywane, aby inicjować lub przetwarzać transakcje lub informacje, takie jak wykorzystanie sztucznej inteligencji lub algorytmów uczenia maszynowego, aby wyliczyć i zainicjować zapisy księgowe. W takich okolicznościach audytor może przydzielić do zlecenia osoby o specjalistycznych umiejętnościach i wiedzy, takie jak eksperci dochodzeniowi i IT, lub bardziej doświadczone osoby.

Czynności kontrolne (Zob. par. 33 i 36)

A102. Kierownictwo może dokonywać osądów dotyczących charakteru i zakresu kontroli, które wybiera do wdrożenia, oraz charakterystyki i zakresu ryzyk, które wybiera do zaakceptowania, biorąc pod uwagę charakterystykę i okoliczności jednostki. Ustalając, które kontrole wprowadzić, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa, kierownictwo rozważa ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa.

A103. Kontrole zaprojektowane, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa, są zazwyczaj klasyfikowane albo jako prewencyjne (zaprojektowane, aby zapobiegać wystąpieniu oszukańczych zdarzeń lub transakcji), albo jako detekcyjne (zaprojektowane, aby odkryć oszukańcze zdarzenie lub transakcję po wystąpieniu oszustwa). Odnoszenie się do ryzyk oszustwa może obejmować

połączenie kontroli ręcznych i automatycznych zapobiegających i wykrywających oszustwa, które umożliwiają jednostce monitorowanie oznak oszustwa w ramach zakresu jej tolerancji ryzyka.

Przykłady:

Kontrole prewencyjne

- Jasno zdefiniowane i udokumentowane uprawnienia decyzyjne przy użyciu delegacji, upoważnień i innych instrukcji.
- Kontrole dostępu, w tym te, które odnoszą się do bezpieczeństwa fizycznego aktywów wobec nieupoważnionego dostępu, nabycia, wykorzystania lub zbycia, oraz te, które zapobiegają nieupoważnionemu dostępowi do środowiska technologii informacyjnych jednostki i informacji, takie jak technologia uwierzytelniania.
- Kontrole procesu projektowania, programowania, testowania i migracji zmian do systemu technologii informacyjnych.
- Sprawdzenia poziomu wejścia, okresy próbne, oceny odpowiedniości lub weryfikacja w celu dokonania oceny uczciwości nowych pracowników, osób współpracujących lub stron trzecich.
- Wrażliwe lub poufne informacje nie mogą opuścić środowiska technologii informacyjnych jednostki bez upoważnienia lub wykrycia.

Kontrole detekcyjne

- Raporty wyjątków, aby zidentyfikować działania, które są nietypowe lub poza zwykłym tokiem działalności gospodarczej do dalszego wyjaśnienia.
- Mechanizmy dla pracowników jednostki i stron trzecich umożliwiające dokonanie anonimowego lub poufnego zgłoszenia do odpowiednich osób wewnątrz jednostki na temat zidentyfikowanego lub podejrzenia oszustwa.
- Oprogramowanie wykrywające oszustwa włączone w infrastrukturę technologii informacyjnych, które automatycznie analizują dane transakcji lub umożliwiają monitorowanie danych i analizę, aby wykryć to, co jest różne od tego, co jest standardowe, normalne lub oczekiwane i przez to może wskazywać na oszustwo.

A104. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[58] wymaga, aby audytor uzyskał zrozumienie kontroli nad zapisami dziennika oraz, aby ocenił ich zaprojektowanie i ustalił, czy zostały one wdrożone jako część zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki. To zrozumienie skupia się na kontrolach nad zapisami dziennika, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, bez względu na to, czy zostały spowodowane oszustwem, czy błędem. Paragrafy 48–49 niniejszego MSB wymagają od audytora, aby zaprojektował i wykonał procedury badania, aby przetestować odpowiedniość zapisów dziennika i są szczególnie skupione na ryzykach istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (zobacz **Załącznik 4** dla dodatkowych rozważań podczas testowania zapisów dziennika).

A105. Informacje ze zrozumienia kontroli nad zapisami dziennika zaprojektowane, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa, lub brak takich kontroli, mogą być także przydatne w identyfikowaniu czynników ryzyka oszustwa, które mogą wpływać na oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

[58] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 26(a)(ii) i 26(d).

A106. Poniżej znajdują się przykłady ogólnych kontroli technologii informacyjnych, które mogą odnosić się do ryzyk powstających na skutek wykorzystania technologii informacyjnych i mogą być również stosowne dla zapobiegania lub wykrywania oszustw.

Przykłady:

- Kontrole, które oddzielają dostęp, aby dokonywać zmian w środowisku produkcyjnym (tj. użytkowników końcowych).
- Kontrole dostępu, aby zarządzać:
  - dostępem uprzywilejowanym – takie jak kontrole w odniesieniu użytkowników o dostępie administracyjnym lub uprzywilejowanym,
  - konfiguracją i udostępnianiem infrastruktury – takie jak kontrole, aby autoryzować modyfikacje do przywilejów dostępu istniejących użytkowników, w tym nieosobiste lub generyczne konta, które nie są związane z konkretnymi osobami wewnątrz jednostki.
- Przegląd logów w systemie, które śledzą dostęp do systemu informacyjnego, umożliwiających monitorowanie działalności użytkownika i raportowanie naruszeń bezpieczeństwa do kierownictwa.

Skalowalność

A107. W niektórych jednostkach, których charakterystyka i okoliczności są bardziej złożone, takich jak te działające w branży ubezpieczeniowej lub bankowej, mogą występować bardziej złożone kontrole prewencyjne i detekcyjne. Te kontrole mogą także wpływać na zakres, w jakim niezbędne są specjalistyczne umiejętności, aby pomóc audytorowi w uzyskaniu zrozumienia procesu zarządzania ryzykiem w jednostce.

Słabości kontroli wewnątrz systemu kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. par. 37)

A108. Podczas wykonywania ocen każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki audytor może ustalić, że pewne spośród polityk jednostki w elemencie nie są odpowiednie do charakterystyki i okoliczności jednostki. Takie ustalenie może być wskazówką, która pomaga audytorowi w zidentyfikowaniu słabości w kontroli wewnętrznej, które są stosowne dla zapobiegania i wykrywania oszustw. Jeżeli audytor zidentyfikował jedną lub wiele słabości kontroli stosownych dla zapobiegania lub wykrywania oszustw, audytor może rozważyć wpływ tych słabości kontroli na zaprojektowanie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330.

A109. Paragraf 60(c) niniejszego MSB i MSB 265[59] ustanawiają inne wymogi dotyczące zidentyfikowanych słabości w kontroli wewnętrznej.

Ocena czynników ryzyka oszustwa (Zob. par. 38)

A110. Znaczenie czynników ryzyka oszustwa bardzo się różni. Niektóre spośród tych czynników będą występowały w jednostkach, gdzie konkretne warunki nie przedstawiają ryzyk istotnego zniekształcenia. W związku z tym ustalenie, czy czynniki ryzyka oszustwa pojedynczo lub łącznie wskazują, że występują ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest sprawą zawodowego osądu.

[59] MSB 265, paragraf 8.

A111. Rozmiar, złożoność i charakterystyka właścicielska jednostki mają znaczący wpływ na rozważanie czynników ryzyka oszustwa. Na przykład, zależnie od charakterystyki i okoliczności jednostki mogą występować czynniki, które zazwyczaj ograniczają niewłaściwe postępowanie kierownictwa, takie jak:

- skuteczny nadzór przez osoby sprawujące nadzór,
- skuteczna funkcja audytu wewnętrznego,
- istnienie i egzekwowanie pisemnego kodeksu postępowania,
- istnienie skutecznego programu sygnalistów (lub innego programu, aby zgłaszać oszustwa).

Ponadto czynniki ryzyka oszustwa rozważane na poziomie operacyjnym segmentu biznesowego mogą zapewnić różny wgląd w porównaniu do tych uzyskanych podczas rozważania na poziomie całej jednostki.

Skalowalność

A112. W przypadku mniejszej lub mniej złożonej jednostki niektóre lub wszystkie spośród tych rozważań mogą nie mieć zastosowania lub być mniej stosowne. Na przykład mniejsza lub mniej złożona jednostka może nie mieć pisemnego kodeksu postępowania, ale zamiast tego mogła rozwinąć kulturę, która podkreśla ważność uczciwości i etycznego zachowania poprzez komunikację ustną oraz poprzez przykład kierownictwa. Zdominowanie kierownictwa przez pojedynczą osobę w mniejszej lub mniej złożonej jednostce zazwyczaj samo w sobie nie wskazuje na nieokazywanie i niekomunikowanie przez kierownictwo odpowiedniej postawy odnośnie do kontroli wewnętrznej i procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach konieczność autoryzacji przez kierownictwo może skompensować w innych okolicznościach uznane za niedoskonałe kontrole i obniżyć ryzyko oszustwa przez pracownika. Jednakże zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę tworzy środowisko sprzyjające obchodzeniu kontroli przez kierownictwo.

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (Zob. par. 39)

A113. Ustalając, czy czynniki ryzyka oszustwa pojedynczo lub łącznie wskazują, że występują ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, audytor może rozważyć:

- prawdopodobieństwo i wielkość oszustwa wynikającego z czynników ryzyka oszustwa. Czynniki ryzyka oszustwa wpływają na oszacowanie przez audytora prawdopodobieństwa i wielkości potencjalnego zniekształcenia dla zidentyfikowanych ryzyk zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Rozważenie stopnia, do jakiego czynniki ryzyka oszustwa wpływają na podatność stwierdzenia na zniekształcenie pomaga audytorowi w odpowiednim oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń spowodowanego oszustwem,
- liczba czynników ryzyka oszustwa, które odnoszą się do tej samej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia. Gdy wiele czynników ryzyka oszustwa odnosi się do tej samej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, może to wskazywać, że występuje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń.

A114. Ustalanie, czy ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem występują na poziomie sprawozdania finansowego lub na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, może pomóc audytorowi w ustaleniu odpowiednich reakcji, aby odnieść się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Przykłady:

Stosowne stwierdzenia i powiązane grupy transakcji, sald kont lub ujawnień, które mogą być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem obejmują:

- dokładność lub wycenę przychodów z umów z klientami – przychody z umów z klientami mogą być podatne na nieodpowiednie oszacowania kwoty wynagrodzenia, do którego jednostka spodziewa się być uprawniona w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi,
- wystąpienie lub klasyfikacja wydatków – wydatki mogą być podatne na włączanie fikcyjnych lub osobistych wydatków, aby zminimalizować zobowiązania podatkowe lub pozostałe zobowiązania ustawowe,
- istnienie sald środków pieniężnych – salda środków pieniężnych mogą być podatne na tworzenie sfałszowanych lub przerobionych zewnętrznych potwierdzeń lub wyciągów bankowych,
- wycenę sald kont obejmującą złożone szacunki księgowe – salda kont obejmujące złożone szacunki księgowe, takie jak wartość firmy i pozostałe aktywa niematerialne, utrata wartości zapasów, oczekiwane straty kredytowe, zobowiązania z tytułu umów ubezpieczeniowych, zobowiązania z tytułu pracowniczych programów świadczeń emerytalnych, zobowiązania z tytułu ochrony środowiska lub rezerwy z tytułu rekultywacji środowiska mogą być podatne na wysoką niepewność szacunku, znaczący subiektywizm i stronniczość kierownictwa podczas dokonywania osądów na temat przyszłych zdarzeń lub warunków,
- klasyfikację – pewne przychody lub koszty mogą być podatne na błędną klasyfikację wewnątrz sprawozdania z całkowitych dochodów, na przykład, aby manipulować kluczowymi miernikami działalności,
- prezentację ujawnień – ujawnienia mogą być podatne na pominięcia lub niekompletną lub niedokładną prezentację, na przykład ujawnienia odnoszące się do zobowiązań warunkowych, umów pozabilansowych, gwarancji finansowych lub wymogów kowenantów kredytowych.

A115. Dokonanie oceny zaprojektowania kontroli, która odnosi się do znaczących ryzyk, lub wspiera działanie innych kontroli, które odnoszą się do znaczących ryzyk, obejmuje rozważenie przez audytora, czy kontrola pojedynczo lub łącznie z innymi kontrolami jest w stanie skutecznie zapobiegać lub wykrywać i korygować istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem (tj. cel kontroli). Audytor ustala, czy zidentyfikowane kontrole zostały wdrożone poprzez ustalenie, że kontrole istnieją i że jednostka je wykorzystuje. Kontrole w środowisku kontroli, proces oszacowania ryzyka w jednostce i proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce są przede wszystkim kontrolami pośrednimi. Na przykład program sygnalistów (lub inny program, aby zgłaszać oszustwa) może być kontrolą pośrednią wewnątrz środowiska kontroli. Kontrole pośrednie mogą nie być wystarczająco szczegółowe, aby zapobiegać, wykrywać lub korygować zniekształcenia spowodowane oszustwem na poziomie stwierdzeń, ale wspierają inne kontrole i mogą przez to mieć pośredni wpływ na prawdopodobieństwo, że zniekształceniu spowodowanemu oszustwem uda się zapobiec lub wykryć je w odpowiednim czasie. Jednakże niektóre kontrole wewnątrz tych elementów mogą także być kontrolami bezpośrednimi.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A116. W sektorze publicznym sprzeniewierzenie aktywów (w tym nadużycie pieniędzy publicznych dla osobistych korzyści) może być bardziej powszechnym rodzajem oszustwa w porównaniu do oszukańczej sprawozdawczości finansowej. Dodatkowo może być więcej okazji, aby strony trzecie popełniły oszustwo poprzez programy dotacji, kontrakty i pomoc społeczną lub programy świadczeń.

Przykład:

- Czynniki ryzyka oszustwa mogą występować, gdy osoba o znaczącej roli w jednostce sektora publicznego ma samodzielne uprawnienia, aby zaangażować jednostkę sektora publicznego we wrażliwe wydatki, w tym podróże, zakwaterowanie lub rozrywkę, a te wrażliwe wydatki zapewniają osobiste korzyści tej osobie.

Ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo (Zob. par. 40)

A117. Kierownictwo jest w wyjątkowej pozycji, aby popełnić oszustwo ze względu na zdolność kierownictwa do manipulowania zapisami księgowymi i sporządzenia oszukańczego sprawozdania finansowego poprzez obchodzenie kontroli, które w innej sytuacji wydawałyby się działać skutecznie. Pomimo że poziom ryzyk obchodzenia kontroli przez kierownictwo będzie się różnił pomiędzy jednostkami, niemniej jednak ryzyko występuje we wszystkich jednostkach. Zobacz także paragrafy 47–52.

A118. W pewnych okolicznościach, audytor może ustalić, że ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo wpływają na pojedyncze stwierdzenia i powiązane znaczące grupy transakcji, salda kont i ujawnienia. W takich przypadkach dodatkowo do wymogów opisanych w paragrafach 48–52 audytor identyfikuje te ryzyka na poziomie stwierdzeń oraz projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, aby odnieść się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń zgodnie z paragrafem 46.

Przykłady:

- Na podstawie wykonanych procedur oszacowania ryzyka audytor zidentyfikował agresywny miernik wyników działalności pracownika w programie premiowym kierownictwa związany z rachunkiem zysków i strat jednostki. Przez to audytor ustalił, że występują także ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo na poziomie stwierdzeń i zidentyfikował ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związane z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo na poziomie stwierdzeń. Audytor ustalił, że ryzyko wiąże się z kompletnością kosztów, ponieważ kalkulacja miary wyniku działalności może być podatna na manipulacje kierownictwa poprzez korekty dokonywane do kont kosztów. Dodatkowo do procedur wykonanych zgodnie z opisem w paragrafach 48–52, audytor zaprojektował i wykonał dalsze procedury badania, aby odnieść się do tych znaczących ryzyk.
- Na podstawie wykonanych procedur oszacowania ryzyka audytor zidentyfikował presję na kierownictwo, aby spełnić wskaźniki finansowe dla kowenantów pożyczki jednostki, aby uniknąć niewypłacalności. Przez to audytor zidentyfikował ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związane z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo na poziomie stwierdzeń. Audytor ustalił, że ryzyko wiąże się z wyceną zapasów i kompletnością zobowiązań, ponieważ metody wyceny mogą być podatne na

nieodpowiednią korektę przez kierownictwo lub zapisy mogą być zmanipulowane, aby zaniżyć zobowiązania netto. Dodatkowo do procedur wykonanych zgodnie z opisem w paragrafach 48–52, audytor zaprojektował i wykonał dalsze procedury badania, aby odnieść się do tego znaczącego ryzyka.

Ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów (Zob. par. 41)

A119. Istotne zniekształcenie spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową w ujmowaniu przychodów często wynika z zawyżania przychodów poprzez, na przykład, zbyt wczesne ujmowanie przychodów lub rejestrowanie fikcyjnych przychodów. Może to także wynikać z zaniżania przychodów poprzez, na przykład, nieprawidłowo odroczone przychody do późniejszego okresu.

A120. Ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów mogą być większe w niektórych jednostkach niż w innych. Na przykład może występować presja lub zachęty dla kierownictwa, aby dokonać oszukańczej sprawozdawczości finansowej poprzez nieodpowiednie ujmowanie przychodów w przypadku jednostek notowanych, gdy na przykład wyniki działalności są mierzone w kategoriach wzrostu przychodów lub zysku rok do roku. Podobnie, na przykład mogą występować większe ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów w przypadku jednostek, które generują znaczącą część przychodów poprzez sprzedaż gotówkową, która stanowi okazję dla kradzieży, lub które mają złożone umowy dotyczące ujmowania przychodów (np. licencje własności intelektualnej lub stopień zaawansowania), które są podatne na stronniczość kierownictwa podczas ustalania stopnia zaawansowania dla ujęcia przychodów.

A121. Zrozumienie biznesu jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki pomaga audytorowi zrozumieć charakterystykę transakcji dotyczących przychodów, mających zastosowanie kryteriów ujmowania przychodów oraz odpowiednich praktyk branżowych związanych z przychodami. To zrozumienie może pomóc audytorowi w zidentyfikowaniu zdarzeń lub warunków (zobacz przykłady poniżej) odnoszących się do rodzajów przychodów, transakcji dotyczących przychodów lub stosownych stwierdzeń, które mogłyby powodować powstanie czynników ryzyka oszustwa.

Przykłady:

- Gdy występują zmiany w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej odnoszące się do ujmowania przychodów, które mogą stanowić okazję dla kierownictwa do dokonania oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub uwidocznić brak (lub znaczącą słabość) kontroli zarządzania zmianami w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.
- Gdy zasady rachunkowości jednostki dla ujmowania przychodów są bardziej agresywne niż lub niespójne z podmiotami z branży.
- Gdy jednostka działa w branżach rozwijających się.
- Gdy ujmowanie przychodów obejmuje złożone szacunki księgowe.
- Gdy ujmowanie przychodów jest oparte na złożonych porozumieniach umownych z wysokim stopniem niepewności szacunku, na przykład umowy o charakterze budowlanym lub produkcyjnym (np. umowy o przerób) i umowy wieloelementowe.
- Gdy z wykonania procedur oszacowania ryzyka zostały uzyskane dowody zaprzeczające.
- Gdy jednostka posiada historię znaczących korekt nieprawidłowego ujmowania przychodów (np. przedwczesne ujmowanie przychodów).
- Gdy okoliczności wskazują na rejestrowanie fikcyjnych przychodów.
- Gdy okoliczności wskazują na pominięcie wymaganych ujawnień lub prezentację niekompletnych lub niedokładnych ujawnień dotyczących przychodów, na przykład, aby manipulować wynikami finansowymi jednostki ze względu na presję, aby spełnić oczekiwania inwestorów / rynku lub ze względu na zachętę dla kierownictwa, aby zmaksymalizować wynagrodzenie połączone z wynikami finansowymi jednostki.
- Gdy jednostka jest częścią niepotrzebnie złożonej struktury podnoszącej ryzyko nieujawnionych transakcji ze stronami powiązanymi.

A122. Jeżeli występują czynniki ryzyka oszustwa związanego z ujmowaniem przychodów, ustalenie, czy takie czynniki ryzyka oszustwa wskazują na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jest sprawą zawodowego osądu. Znaczenie czynników ryzyka oszustwa (zobacz paragrafy A110–A112) związanych z ujmowaniem przychodów pojedynczo lub łącznie, zazwyczaj sprawia, że niewłaściwym jest, aby audytor obalił domniemanie, że występują ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów.

A123. Mogą występować ograniczone okoliczności, gdy może być odpowiednie, aby obalić domniemanie, że występują ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów. Audytor może stwierdzić, że nie występują żadne ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem odnoszące się do ujmowania przychodów w przypadku, gdy czynniki ryzyka oszustwa nie są znaczące.

Przykłady

- Przychody z tytułu leasingu z pojedynczego obiektu leasingowanej nieruchomości lub wielu leasingowanych nieruchomości jednemu najemcy. Na podstawie wykonanych procedur oszacowania ryzyka audytor ustalił, że przychody z tytułu leasingu nie są kluczowym wskaźnikiem wyników działalności dla leasingodawcy, ponieważ są przewidywalne i stałe. Przez to nie występują znaczące zachęty lub presja związane z przychodami z tytułu leasingu. Audytor także ustalił, że prowadzenie rachunkowości powierzono niezależnej

firmie zarządzającej aktywami tak, że nie występują żadne znaczące okazje, aby kierownictwo manipulowało przychodami z tytułu leasingu.

- Proste lub nieskomplikowane poboczne źródła przychodów, które są ustalone poprzez stałe stawki lub stawki publikowane zewnętrznie (np. przychody z tytułu odsetek lub dywidend od inwestycji o danych wejściowych z poziomu 1). Na podstawie wykonanych procedur oszacowania ryzyka audytor ustalił, że kluczowe wskaźniki wyników działalności kierownictwa nie są związane z przychodami z tytułu odsetek lub dywidend od takich inwestycji, że nie występują znaczące zachęty lub presja związane z przychodami z tytułu odsetek lub dywidend od inwestycji. Audytor ustalił także, że transakcje są rejestrowane w wysoko zautomatyzowanym systemie bez znaczących okazji, aby kierownictwo manipulowało przychodami z tytułu odsetek lub dywidend od inwestycji.

A124. Paragraf 68(d) uszczegóławia dokumentację wymaganą, gdy audytor stwierdza, że domniemanie nie ma zastosowania w danych okolicznościach zlecenia i w związku z tym nie zidentyfikował ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A125. W jednostkach sektora publicznego może być mniej zachęt lub presji, aby angażować się w oszukańczą sprawozdawczość finansową poprzez umyślne zawyżanie lub zaniżanie przychodów, ale mogą występować ryzyka oszustwa związane z wydatkami, szczególnie, gdy takie wydatki podlegają ograniczeniom prawnym.

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

Nieprzewidywalność podczas wyboru procedur badania (Zob. par. 43)

A126. Włączanie elementu nieprzewidywalności podczas wyboru rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania do wykonania jest kluczowe, w szczególności, gdy osoby wewnątrz jednostki, które są zaznajomione z procedurami badania zazwyczaj wykonywanymi podczas zleceń mogą być w lepszej pozycji, aby ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową i sprzeniewierzenie aktywów. Zatem ważne jest, aby audytor utrzymał otwarty umysł na nowe pomysły lub różne perspektywy podczas dokonywania wyboru procedur badania do wykonania, aby zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Przykłady:

- Wykonywanie dalszych procedur badania na wybranych grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, które nie zostały ustalone jako istotne.
- Wykonywanie testów szczegółowych, gdy audytor wykonywał szczegółowe procedury analityczne podczas poprzednich badań.
- Skorygowanie czasu przeprowadzenia procedur badania w stosunku do tego, który w innej sytuacji byłby spodziewany.
- Wykorzystanie innych metod próbkowania lub wykorzystanie innych podejść do stratyfikacji populacji.
- Wykonywanie procedur badania w innych lokalizacjach lub w lokalizacjach bez zapowiedzi.
- Wykonywanie szczegółowych procedur analitycznych na bardziej szczegółowym poziomie lub obniżanie progów, gdy wykonuje się szczegółowe procedury analityczne, aby

przeprowadzić dalsze wyjaśnienie dotyczące nietypowych lub nieoczekiwanych powiązań.

- Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik, takich jak wykrywanie anomalii lub metody statystyczne, na całej populacji, aby zidentyfikować pozycje do przeprowadzenia dalszego wyjaśnienia.

A127. Zakres, jaki audytor wybiera, aby włączyć element nieprzewidywalności do wyboru rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania jest sprawą zawodowego osądu. Audytor może podczas wbudowywania elementu nieprzewidywalności do wyboru rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur badania odwołać się do **Załącznika 2** niniejszego MSB dla przykładów możliwych procedur badania do wykorzystania podczas odnoszenia się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Ogólne reakcje (Zob. par. 44)

A128. Zgodnie z paragrafem 39(b) oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego są także traktowane jako znaczące ryzyka. Ma to znaczący związek z ogólnym podejściem audytora i przez to ogólnymi reakcjami audytora na takie ryzyka.

Przykłady:

- Zwiększona wrażliwość podczas wyboru rodzaju i zakresu dokumentacji do sprawdzenia wspierającej istotne transakcje.
- Zwiększone rozpoznanie potrzeby, aby potwierdzać wyjaśnienia lub oświadczenia kierownictwa odnośnie do znaczących spraw.
- Zwiększone zaangażowanie ekspertów audytora, aby pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w złożonych lub subiektywnych obszarach badania.
- Dokonywanie zmian składu zespołu wykonującego zlecenie poprzez, na przykład, wymaganie, aby bardziej doświadczone osoby o większych umiejętnościach lub wiedzy lub konkretnej wiedzy eksperckiej zostały przydzielone do zlecenia.
- Zwiększenie zakresu i częstotliwości kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz bardziej szczegółowy przegląd ich pracy.
- Wykorzystanie metod lub technologii bezpośredniego pozyskiwania podczas uzyskiwania danych z systemu informacyjnego jednostki do wykorzystania w zautomatyzowanych narzędziach i technikach, aby odnieść się do ryzyka manipulacji danymi.
- Zwiększony nacisk na testy szczegółowe.

Procedury badania odpowiadające na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń (Zob. par. 46)

A129. Zgodnie z paragrafem 39(b) oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem są traktowane jako znaczące ryzyka. MSB 330 wymaga, aby audytor uzyskał tym bardziej przekonujące dowody, im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez audytora. Podczas uzyskiwania bardziej przekonujących dowodów badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, audytor może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, na przykład poprzez położenie

większego nacisku na uzyskanie dowodów od stron trzecich lub poprzez uzyskanie dowodów badania z wielu niezależnych źródeł.

Przykłady:

Rodzaj

- Audytor identyfikuje, że kierownictwo jest pod presją, aby spełnić oczekiwania dotyczące dochodów i w związku z tym może występować powiązane ryzyko, że kierownictwo zawyża sprzedaż poprzez wchodzenie w umowy sprzedaży, które obejmują warunki, które uniemożliwiają ujęcie przychodów, lub poprzez fakturowanie sprzedaży przed dostawą. W tych okolicznościach audytor może, na przykład, zaprojektować potwierdzenia zewnętrzne nie tylko, aby potwierdzić należne kwoty, ale także, aby potwierdzić szczegóły umów sprzedażowych, w tym datę, wszelkie prawa do zwrotu i warunki dostawy. Dodatkowo, audytor może uznać za skuteczne, aby uzupełnić takie potwierdzenia zewnętrzne zapytaniami kierowanymi do personelu niefinansowego w jednostce w odniesieniu do wszelkich zmian w umowach sprzedaży i warunkach dostawy.

Czas przeprowadzenia

- Audytor może stwierdzić, że wykonanie testów szczegółowych na koniec okresu lub blisko niego lepiej odnosi się do oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Audytor może stwierdzić, że biorąc pod uwagę oszacowane ryzyka umyślnego zniekształcenia lub manipulacji, procedury badania mające na celu rozszerzenie wniosków z badania z daty śródrocznej na koniec okresu nie byłyby skuteczne. Przeciwnie, ze względu na to, że umyślne zniekształcenie – na przykład zniekształcenie obejmujące nieprawidłowe ujęcie przychodów – mogło być zainicjowane podczas okresu śródrocznego, audytor może wybrać zastosowanie procedur szczegółowych do transakcji mających miejsce wcześniej w lub podczas całego okresu sprawozdawczego.

Zakres

- Audytor może wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki, aby wykonać szersze testowanie informacji cyfrowych. Takie zautomatyzowane techniki mogą być wykorzystywane do testowania wszystkich pozycji w populacji, wybierania konkretnych pozycji do testowania, które odpowiadają na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, lub wybierania pozycji do testowania podczas wykonywania próbkowania. Na przykład audytor może stratyfikować populację na podstawie konkretnych cech, aby uzyskać bardziej stosowne dowody badania, które odpowiadają na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Procedury potwierdzeń zewnętrznych

A130. Podczas stosowania MSB 330[60] procedury potwierdzeń zewnętrznych mogą być uważane za przydatne podczas poszukiwania dowodów badania, które nie są stronnicze w kierunku potwierdzania lub zaprzeczania stosownym stwierdzeniom w sprawozdaniach finansowych, w szczególności w przypadkach, gdzie zostały zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związane z grupą transakcji, saldem konta lub ujawnieniem.

A131. MSB 505[61] wymaga, aby audytor zachował kontrolę nad prośbami o potwierdzenia zewnętrzne oraz ocenił skutki odmowy kierownictwa, aby zezwolić audytorowi na wysłanie próśb o potwierdzenie.

[60] MSB 330, paragraf 19.

[61] MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne*, paragrafy 7–8.

Jeżeli audytor, jeżeli ma to zastosowanie, nie jest w stanie zachować kontroli nad procesem potwierdzeń lub uzyskuje niezadowalającą odpowiedź co do tego, dlaczego kierownictwo odmawia zezwolenia audytorowi na wysłanie próśb o potwierdzenie, wtedy może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa.

A132. Wykorzystanie procedur potwierdzeń zewnętrznych może być bardziej skuteczne lub dostarczyć bardziej przekonujące dowody badania warunków porozumienia umownego.

> **Przykład:**
>
> Audytor może wystąpić o potwierdzenie warunków umownych dla konkretnej grupy transakcji dotyczących przychodów, takich jak ustalanie cen, warunki płatności i rabatów, mających zastosowanie gwarancji i występowania lub braku jakichkolwiek pobocznych umów.

A133. MSB 505[62] obejmuje czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości dotyczące wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie zewnętrzne, ponieważ wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą jakieś ryzyko przechwycenia, modyfikacji lub oszustwa. Może tak być w przypadku, gdy odpowiedź na prośbę o potwierdzenia:

- została wysłana z adresu poczty elektronicznej, który nie został rozpoznany,
- nie zawiera oryginalnego wątku poczty elektronicznej lub żadnej innej informacji wskazującej, że strona potwierdzająca odpowiada na prośbę o potwierdzenie audytora,
- zawiera nietypowe ograniczenia lub zastrzeżenia.

A134. MSB 505[63] zawiera wytyczne dla audytora, gdy odpowiedź na prośbę o potwierdzenie wskazuje na różnicę pomiędzy informacjami żądanymi do potwierdzenia lub zawartymi w rejestrach jednostki i informacjami dostarczonymi przez stronę potwierdzającą.

> **Przykład:**
>
> Odpowiedź na prośbę o potwierdzenie bankowe wskazywała, że rachunek bankowy w imieniu w całości posiadanej jednostki zależnej zarejestrowanej w zagranicznym centrum finansowym będącym rajem podatkowym nie istniał. Podczas wyjaśniania wyjątku audytor ustalił, że jednostka zniekształciła swoje sprawozdanie finansowe poprzez zawyżenie swojego salda środków pieniężnych.

Przykłady innych dalszych procedur badania

A135. Przykłady możliwych procedur badania odpowiadających na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zostały zaprezentowane w **Załączniku 2**. Załącznik zawiera przykłady odpowiedzi na oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia wynikającego zarówno z oszukańczej sprawozdawczości finansowej, w tym oszukańczej sprawozdawczości finansowej wynikającej z ujmowania przychodów, jak i sprzeniewierzenia aktywów.

Procedury badania odpowiadające na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo

Zapisy dziennika i inne korekty (Zob. par. 48–49)

---

62 MSB 505, paragraf A11.

63 MSB 505, paragrafy 14 i A21–A22.

Dlaczego wykonywane jest testowanie zapisów dziennika i innych korekt

A136. Istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem często obejmują manipulację procesem sprawozdawczości finansowej poprzez rejestrowanie nieodpowiednich lub nieautoryzowanych zapisów dziennika w księdze głównej i innych korekt. Może to mieć miejsce w trakcie całego roku lub na koniec okresu lub poprzez dokonywanie przez kierownictwo korekt do kwot zaraportowanych w sprawozdaniu finansowym, które nie zostały odzwierciedlone w zapisach dziennika, tak jak poprzez korekty i reklasyfikacje konsolidacyjne.

A137. Testowanie odpowiedniości zapisów dziennika zarejestrowanych w księdze głównej i innych korekt (np. zapisów dokonanych bezpośrednio w sprawozdaniach finansowych, takich jak korekty eliminujące transakcje, niezrealizowane zyski i wewnątrzgrupowe salda kont na poziomie grupy) może pomóc audytorowi w identyfikowaniu oszukańczych zapisów dziennika i innych korekt.

A138. Rozważenie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia powiązanych z obchodzeniem kontroli nad zapisami dziennika przez kierownictwo[64] jest ważne, ponieważ zautomatyzowane procesy i kontrole mogą zmniejszyć ryzyko nieumyślnego błędu, ale nie przezwyciężą ryzyka, że kierownictwo może nieodpowiednio obchodzić takie zautomatyzowane procesy i kontrole, na przykład poprzez zmienianie kwot zapisywanych automatycznie w księdze głównej lub w systemie sprawozdawczości finansowej. Ponadto, gdy wykorzystywane są technologie informacyjne, aby przenosić informacje automatycznie, może być niewiele lub nie być żadnych widocznych dowodów takiej interwencji w systemach informacyjnych.

A139. Podczas planowania badania[65] czerpanie z doświadczenia i spostrzeżeń partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie może być pomocne w projektowaniu procedur badania, aby przetestować odpowiedniość zapisów dziennika i innych korekt (np. aby odnieść się do ryzyk obchodzenia kontroli przez kierownictwo), w tym planowania odpowiednich zasobów, i ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu i związanego z tym kierowania, nadzoru i przeglądu wykonywanej pracy.

Uzyskiwanie dowodów badania dotyczących kompletności populacji zapisów dziennika i innych korekt (Zob. par. 49(b))

A140. Populacja zapisów dziennika może obejmować ręczne korekty lub inne „odgórne" korekty, które są dokonywane bezpośrednio do kwot raportowanych w sprawozdaniu finansowym. Nieuzyskanie dowodów badania dotyczących kompletności populacji może ograniczyć skuteczność procedur badania podczas reagowania na ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo związanego z oszukańczymi zapisami dziennika i innymi korektami.

Wybieranie zapisów dziennika i innych korekt (Zob. par. 49(c) i 49(d))

A141. Przed wybieraniem pozycji do testowania audytor może potrzebować rozważenia, czy integralność populacji zapisów dziennika i innych korekt była utrzymywana podczas wszystkich etapów przetwarzania informacji na podstawie zrozumienia przez audytora oraz oceny systemu informacyjnego jednostki i czynności kontrolnych (np. ogólne kontrole technologii informacyjnych, które zabezpieczają i utrzymują integralność informacji finansowych) zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).[66]

---

64 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a)(ii).

65 MSB 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, paragrafy 5, 9 i 12.

66 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 25–26.

A142. Zrozumienie przez audytora jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki może pomóc audytorowi w wybraniu do testowania zapisów dziennika i innych korekt.

Przykłady:

Proces wybierania do testowania zapisów dziennika i innych korekt może zostać ulepszony, jeżeli audytor wykorzystuje spostrzeżenia na podstawie zrozumienia audytora dotyczącego:

- w jaki sposób sprawozdanie finansowe (w tym zdarzenia i transakcje) może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w szczególności w obszarach, gdzie występują czynniki ryzyka oszustwa,
- zastosowania zasad i metod rachunkowości, które mogą być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa,
- słabości kontroli wewnętrznej, które stanowią okazje dla osób sprawujących nadzór, kierownictwa lub innych osób wewnątrz jednostki, aby popełnić oszustwo.

A143. **Załącznik 4** dostarcza dodatkowe rozważania, które mogą zostać wykorzystane przez audytora podczas wybierania do testowania zapisów dziennika i innych korekt.

Czas przeprowadzania testowania zapisów dziennika i innych korekt (Zob. par. 49(c) i 49(d))

A144. Oszukańcze zapisy dziennika i inne korekty są często dokonywane na koniec okresu sprawozdawczego; w związku z tym paragraf 49(c) wymaga, aby audytor wybrał zapisy dziennika i inne korekty dokonane w tym czasie.

Przykład:

- Pomiędzy zapisami dziennika i innymi korektami najbardziej podatne na obchodzenie kontroli przez kierownictwo są ręczne korygujące zapisy dziennika i inne korekty dokonywane bezpośrednio na sprawozdaniu finansowym, które mają miejsce po zamknięciu finansowego okresu sprawozdawczego i są wspierane wyjaśnieniami w niewielkim stopniu lub wcale.

A145. Paragraf 49(d) wymaga od audytora, aby ustalił, czy występuje także potrzeba testowania zapisów dziennika i innych korekt w trakcie całego okresu, ponieważ istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem mogą wystąpić w trakcie całego okresu i mogą obejmować szerokie starania, aby ukryć, w jaki sposób oszustwo zostało osiągnięte.

Przykłady:

- Ryzyka istotnego zniekształcenia, które mogą być silnie powiązane ze schematami oszustw, które mogą się zdarzyć w długim okresie (np. złożone struktury transakcji ze stronami powiązanymi, które mogą zaciemniać ich sens ekonomiczny).
- Anomalie lub odstępstwa w danych zapisów dziennika w trakcie całego okresu, które mogą zostać wykryte przy wykorzystaniu zautomatyzowanych narzędzi i technik.

Sprawdzanie dokumentów źródłowych stanowiących podstawę wybranych zapisów dziennika i innych korekt (Zob. par. 49(c) i 49(d))

A146. Podczas testowania odpowiedniości zapisów dziennika i innych korekt audytor może potrzebować uzyskania i sprawdzenia dokumentacji wspierającej, aby ustalić biznesowe

uzasadnienie dla ich zarejestrowania, w tym, czy zarejestrowanie zapisów dziennika odzwierciedla sens transakcji i jest zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Rozważanie wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas testowania zapisów dziennika i innych korekt (Zob. par. 49(b) i 49(c))

A147. Audytor może rozważyć wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas testowania zapisów dziennika i innych korekt (np. ustalenie kompletności populacji lub wybranie pozycji do testowania). Na takie rozważania może wpływać wykorzystanie przez jednostkę technologii podczas przetwarzania zapisów dziennika i innych korekt.

Szacunki księgowe (Zob. par. 50–51)

Dlaczego wykonywany jest przegląd szacunków księgowych pod kątem stronniczości kierownictwa

A148. Sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa dokonywania wielu osądów lub założeń, które wpływają na szacunki księgowe, oraz ciągłego monitorowania racjonalności takich szacunków. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa jest często osiągana poprzez umyślne zniekształcenie szacunków księgowych. Na przykład może to zostać osiągnięte poprzez zaniżenie lub zawyżenie rezerw zaprojektowane w taki sposób, aby albo wygładzić dochody przez dwa lub więcej okresów księgowych, albo osiągnąć wyznaczony poziom dochodów w celu oszukania użytkowników sprawozdania finansowego poprzez wpływanie na ich postrzeganie wyników działalności i zyskowności jednostki.

A149. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zapewnia wytyczne, że stronniczość kierownictwa jest często związana z pewnymi warunkami, które mają potencjał, aby powodować niezachowanie neutralności przez kierownictwo podczas dokonywania osądu (tj. oznakami potencjalnej stronniczości kierownictwa), które mogą prowadzić do istotnego zniekształcenia informacji, które mogłyby być oszukańcze, gdyby zostały sporządzone umyślnie.[67]

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa

A150. MSB 540 (zmieniony)[68] zawiera wymóg i powiązany materiał dotyczący zastosowania odnoszące się do oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

Przykłady:

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa w sposobie, w jaki kierownictwo dokonało szacunków księgowych, które mogą przedstawiać ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, obejmują:

- zmiany w metodyce, znaczących założeniach, źródłach lub wybranych pozycjach danych, które nie są oparte na nowych okolicznościach lub nowych informacjach, które mogą nie być ani racjonalne w danych okolicznościach, ani nie być zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- korekty dokonane do wyniku uzyskanego z modelu(-i), które nie są odpowiednie w danych okolicznościach podczas rozważania wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

[67] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 2 załącznika 2.

[68] MSB 540 (zmieniony), paragrafy 32 i A133–A136.

A151. Audytor może wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki, aby dokonać przeglądu szacunków księgowych pod kątem stronniczości kierownictwa.

Przykłady:

- Analizowanie obrotów w trakcie roku na koncie dotyczącym szacunku i porównanie ich do szacunków za bieżący i poprzedni okres.
- Porównanie założeń wykorzystanych do szacunku, używając wizualizacji danych, aby zrozumieć lokalizację szacunków punktowych wewnątrz zakresu akceptowalnych wyników.
- Wykorzystanie analityki predykcyjnej, aby zidentyfikować prawdopodobieństwo przyszłych wyników na podstawie danych historycznych.

A152. Jeżeli występują oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, które mogą być umyślne, audytor może uznać za odpowiednie, aby zaangażować osoby z umiejętnościami dochodzeniowymi podczas wykonywania przeglądu szacunków księgowych pod kątem stronniczości kierownictwa zgodnie z paragrafami 50–51. Zastosowanie umiejętności dochodzeniowych poprzez analizowanie zapisów księgowych, przeprowadzanie wywiadów, dokonywanie przeglądu komunikacji wewnętrznych i zewnętrznych, wyjaśnianie transakcji ze stronami powiązanymi lub dokonywanie przeglądu kontroli wewnętrznych może również pomóc audytorowi w dokonaniu oceny, czy oznaki możliwej stronniczości kierownictwa stanowią istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

Znaczące transakcje poza zwykłym tokiem działalności lub z innego powodu wydające się być nietypowe (Zob. par. 52)

A153. Oznaki, które mogą sugerować, że mogło nastąpić wejście w znaczące transakcje, które są poza zwykłym tokiem działalności jednostki lub, które z innego powodu wydają się być nietypowe, aby zaangażować się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub, aby ukryć sprzeniewierzenie aktywów, obejmują:

- forma takich transakcji wydaje się nadmiernie złożona (np. transakcja obejmuje wiele jednostek wewnątrz skonsolidowanej grupy lub wiele niepowiązanych stron trzecich),
- kierownictwo nie omówiło charakterystyki i ujęcia takich transakcji z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką i występuje nieadekwatna dokumentacja,
- kierownictwo kładzie większy nacisk na potrzebę konkretnego ujęcia księgowego niż na ekonomiczną podstawę transakcji,
- transakcje, które angażują niekonsolidowane strony powiązane, w tym jednostki specjalnego przeznaczenia, nie podlegały prawidłowemu przeglądowi lub nie zostały zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką,
- nietypowa działalność bez żadnego logicznego biznesowego uzasadnienia,
- transakcje angażują niezidentyfikowane wcześniej strony powiązane lub strony, które nie mają wiarygodności lub siły finansowej, aby wspierać transakcję bez pomocy od jednostki objętej badaniem.

Procedury analityczne wykonywane blisko zakończenia badania podczas formułowania całościowego wniosku (Zob. par. 53)

A154. MSB 520 wyjaśnia, że procedury analityczne wykonywane blisko zakończenia badania mają w zamierzeniu potwierdzać wnioski sformułowane podczas badania poszczególnych składników lub elementów sprawozdania finansowego.[69] Jednakże audytor może wykonać procedury analityczne na bardziej szczegółowym poziomie dla pewnych grup transakcji, sald kont i ujawnień o wyższym ryzyku, aby ustalić, czy pewne trendy lub powiązania mogą wskazywać wcześniej niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Ustalanie, które konkretnie trendy i powiązania mogą wskazywać ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, wymaga zawodowego osądu. Nietypowe powiązania obejmujące przychody na koniec roku są szczególnie stosowne.

Przykłady:

- Niecharakterystycznie duże kwoty przychodów raportowane podczas ostatnich kilku tygodni okresu sprawozdawczego.
- Nietypowe transakcje.
- Dochody lub wydatki, które są niespójne z trendami w przepływach pieniężnych z działalności operacyjnej:
  - niecharakterystycznie niskie kwoty przychodów lub wydatków na początku następnego okresu lub
  - niecharakterystycznie wysokie poziomy zwrotów pieniężnych lub faktur korygujących na początku następnego okresu.

A155. Audytor może wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki, aby zidentyfikować nietypowe lub niespójne wzorce księgowania transakcji w celu ustalenia, czy występuje wcześniej nieujęte ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa (Zob. par. 55–58)

A156. Jeżeli audytor zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa, polityki lub procedury firmy mogą obejmować działania, które ma podjąć partner odpowiedzialny za zlecenie, zależnie od faktów i okoliczności zlecenia badania i charakteru oszustwa.

Przykłady:

- Konsultowanie się z innymi osobami w firmie.
- Uzyskanie porady prawnej od zewnętrznego doradcy, aby zrozumieć opcje partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz zawodowe lub prawne skutki powzięcia każdego konkretnego trybu działania.
- Konsultowanie na zasadzie poufności z regulatorem lub organem zawodowym (o ile dokonanie tego nie jest zabronione przez prawo lub regulację lub mogłoby złamać obowiązek poufności).

A157. Zgodnie z MSB 220 (zmienionym)[70], od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest, aby wziął odpowiedzialność za uświadomienie zespołowi wykonującemu zlecenie polityk lub procedur firmy związanych ze stosownymi wymogami etycznymi. Obejmuje to obowiązki

[69] MSB 520, paragrafy A17–A19.

[70] MSB 220 (zmieniony), paragraf 17(c).

członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy dowiedzą się oni o przypadku niezgodności z przepisami prawa i regulacjami przez jednostkę, co obejmuje przypadki oszustw.

Uzyskiwanie zrozumienia oszustwa lub podejrzeń oszustwa

A158. Ustalenie, który poziom kierownictwa jest odpowiedni, jest sprawą zawodowego osądu i mają na to wpływ takie czynniki jak prawdopodobieństwo zmowy oraz charakterystyka i wielkość podejrzenia oszustwa. Zazwyczaj odpowiedni poziom kierownictwa jest co najmniej jeden poziom powyżej osób, które wydają się być zaangażowane w oszustwo lub podejrzenie oszustwa.

A159. Uzyskując zrozumienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa, audytor może zrobić jedno lub więcej spośród następujących, zależnie od faktów i okoliczności zlecenia badania oraz charakteru oszustwa:

- zaangażować eksperta audytora, takiego jak osoba z umiejętnościami dochodzeniowymi,
- przeprowadzić inspekcję akt programu sygnalistów jednostki dla dodatkowych informacji,
- kierować dalsze zapytania do:
  - wewnętrznego doradcy jednostki lub zewnętrznego doradcy prawnego,
  - osób wewnątrz funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli funkcja występuje).

Dokonanie oceny procesu wyjaśniania i korygowania oszustw i podejrzeń oszustwa w jednostce

A160. Charakterystyka i zakres procesu wyjaśniania oszustw lub podejrzeń oszustwa w jednostce podejmowanego przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór mogą się różnić zależnie od okoliczności i może na nie wpływać oszacowanie przez jednostkę znaczenia ryzyk oszustwa stosownych dla celów sprawozdawczości finansowej jednostki. Na przykład program sygnalistów w jednostce (lub inny program, aby zgłosić oszustwo) może ustanowić polityki lub procedury, które mają być stosowane w związku z wyjaśnianiem i korygowaniem spraw, w tym ustanowić progi dla podejmowania dalszych działań.

Przykłady:

- Nowe zarzuty oszustwa zostały wysunięte przez niezadowolonego byłego pracownika. Kierownictwo zastosowało polityki i procedury istniejące w jednostce i skierowało sprawę do departamentów prawnego i zasobów ludzkich. Ponieważ zostały zastosowane polityki i procedury jednostki, a wcześniejsze zarzuty przy podobnych faktach i okolicznościach zostały wyjaśnione i ustalono, że były bezpodstawne, kierownictwo ustaliło, że żadne dalsze działania nie były konieczne.
- Podejrzenie oszustwa obejmującego członka wyższego kierownictwa zostało zgłoszone osobom sprawującym nadzór przez pracownika. W wyniku tego osoby sprawujące nadzór zastosowały polityki i procedury istniejące w jednostce, w tym zaangażowanie certyfikowanego śledczego w zakresie oszustw, aby przeprowadzić niezależne dochodzenie.

A161. Dokonując oceny odpowiedniości procesu wyjaśniania i działań naprawczych w jednostce wdrożonych, aby zareagować na oszustwa lub podejrzenia oszustwa zgodnie z paragrafami 55(b) i 55(c), audytor może rozważyć:

- w odniesieniu do procesu wyjaśniania oszustwa lub podejrzenia oszustwa w jednostce:
  - obiektywizm i kompetencje osób zaangażowanych w proces wyjaśniania oszustwa lub podejrzenia oszustwa w jednostce,

- rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur, aby przeprowadzić wyjaśnienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa, w tym identyfikację pierwotnych przyczyn, jeżeli ma to zastosowanie,

- w odniesieniu do działań jednostki, aby naprawić oszustwo lub podejrzenie oszustwa:
  - czy działania naprawcze odnoszą się do pierwotnych(-ej) przyczyn(-y),
  - czy działania naprawcze są proporcjonalne do wagi i rozległości zidentyfikowanego oszustwa lub podejrzenia oszustwa oraz pilności, z którą musi nastąpić odniesienie się do sprawy, w tym w jaki sposób kierownictwo:
    - zareagowało na wszelkie zniekształcenia, które zostały zidentyfikowane (np. terminowość skorygowania zidentyfikowanych zniekształceń przez kierownictwo),
    - zareagowało na oszustwo (np. sankcje dyscyplinarne lub prawne nałożone na osoby zaangażowane w popełnienie oszustwa),
    - odniosło się do słabości kontroli odnoszących się do zapobiegania lub wykrywania oszustw.

A162. Audytor może wykorzystywać informacje uzyskane ze swojego zrozumienia programu sygnalistów w jednostce zgodnie z paragrafem 32(a)(ii), w tym procesu wyjaśniania i korygowania zarzutów oszustwa w jednostce, które przeszły przez program sygnalistów w jednostce, aby ustalić, czy oszustwo lub podejrzenie oszustwa jest oczywiście błahe.

Przykład:

- Na podstawie zrozumienia podejrzenia oszustwa uzyskanego poprzez zrozumienie programu sygnalistów w jednostce, partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, że podejrzenie oszustwa było oczywiście błahe, ponieważ było ograniczone do sprzeniewierzenia nieistotnych aktywów przez pracowników.

Wpływ na ogólną strategię badania

A163. Uzyskane zrozumienie dotyczące oszustwa lub podejrzenia oszustwa wpływa na ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, czy i w jaki sposób skorygować całościową strategię badania, w tym ustalić, czy występuje potrzeba, aby wykonać dodatkowe procedury oszacowania ryzyka lub dalsze procedury badania, w szczególności w okolicznościach, gdy uwagę partnera odpowiedzialnego za zlecenie zwracają informacje, które różnią się znacząco od informacji dostępnych, gdy całościowa strategia badania była oryginalnie ustanawiana.[71]

A164. Jak opisano w MSB 220 (zmienionym)[72], wypełniając wymóg opisany w paragrafie 56, partner odpowiedzialny za zlecenie może uzyskać informacje od innych członków zespołu wykonującego zlecenie (np. audytorów części składowych grupy).

A165. Na podstawie uzyskanego zrozumienia dotyczącego oszustwa lub podejrzenia oszustwa oraz wpływu na całościową strategię badania partner odpowiedzialny za zlecenie może ustalić, że konieczne jest, aby omówić wydłużenie terminów raportowania z badania z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, gdy wydłużenie jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją. Jeżeli wydłużenie nie jest możliwe, MSB 705 (zmieniony) dotyczy skutków dla opinii audytora o sprawozdaniu finansowym.

---

[71] MSB 300, paragrafy 10 i A18.

[72] MSB 220 (zmieniony), paragraf 9.

Przykład:

- Na podstawie zrozumienia podejrzenia oszustwa partner odpowiedzialny za zlecenie uważał, że uczciwość kierownictwa była pod znakiem zapytania. Biorąc pod uwagę znaczenie i rozległość sprawy, partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, że żadna dalsza praca nie zostanie wykonana w trakcie całego zlecenia badania, dopóki sprawa nie zostanie odpowiednio rozwiązana.

Audytor identyfikuje zniekształcenie spowodowane oszustwem

A166. MSB 450[73] i MSB 700 (zmieniony)[74] ustanawiają wymogi i zapewniają wytyczne dotyczące oceny zniekształceń i skutku dla opinii audytora w sprawozdaniu audytora.

A167. Poniżej znajdują się przykłady jakościowych i ilościowych okoliczności, które mogą być stosowne podczas ustalania, czy zniekształcenie spowodowane oszustwem jest istotne:

Przykłady:

Okoliczności jakościowe obejmują, czy zniekształcenie:

- angażuje osoby sprawujące nadzór, kierownictwo, strony powiązane lub strony trzecie, co stawia pod znakiem zapytania uczciwość lub kompetencje zaangażowanych osób,
- wpływa na zgodność z przepisami prawa lub regulacją, co może także wpływać na rozważenie przez audytora uczciwości kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników,
- wpływa na zgodność z kowenantami zadłużenia lub innymi wymogami umownymi, które mogą spowodować, że audytor postawi pytania o presję wywieraną na kierownictwo, aby spełnić pewne oczekiwania dotyczące dochodów.

Okoliczności ilościowe obejmują, czy zniekształcenie:

- wpływa na kluczowe wskaźniki działalności, takie jak zysk na akcję, przychód netto i kapitał obrotowy, które mogą mieć negatywny wpływ na kalkulację ustalonych wynagrodzeń dla wyższego kierownictwa w jednostce,
- wpływa na wiele okresów sprawozdawczych, tak jak gdy zniekształcenie ma nieistotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, ale prawdopodobnie będzie miało istotny wpływ na sprawozdania finansowe za przyszłe okresy.

A168. Skutki zidentyfikowanych zniekształceń spowodowanych oszustwem dla wiarygodności informacji, które w założeniu mają zostać wykorzystane jako dowody badania, zależą od okoliczności. Na przykład w innej sytuacji nieznaczące oszustwo może być znaczące, jeżeli angażuje kierownictwo wyższego szczebla. W takich okolicznościach wiarygodność informacji uzyskanych wcześniej, a które w zamierzeniu mają zostać wykorzystane jako dowody badania, może zostać zakwestionowana, ponieważ mogą być wątpliwości dotyczące kompletności i prawdziwości dokonanych oświadczeń oraz dotyczące autentyczności ksiąg rachunkowych i dokumentacji.

A169. Ponieważ oszustwo obejmuje zachęty lub presję, aby popełnić oszustwo, postrzeganą okazję, aby to zrobić lub jakąś racjonalizację działania, przypadek oszustwa prawdopodobnie nie jest

[73] MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania.*

[74] MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego.*

odosobnionym zdarzeniem. Zniekształcenia, takie jak liczne zniekształcenia w jednostce biznesowej lub lokalizacji geograficznej, nawet jeżeli skumulowany wpływ nie jest istotny, mogą być także przejawem ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A170. Dla jednostek sektora publicznego przykład zarówno jakościowych, jak i ilościowych okoliczności, obejmuje, czy zniekształcenie wpływa na ustalenie nadwyżki lub niedoboru zaraportowanego za dany okres lub, czy jednostka sektora publicznego osiągnęła lub przekroczyła swój zaakceptowany budżet, w tym, gdy to stosowne, czy jej wydatki są w ustawowych granicach.

Ustalenie, czy występują słabości kontroli

A171. MSB 265[75] zapewnia wymogi i wytyczne dotyczące komunikowania przez audytora znaczących słabości w kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych podczas badania osobom sprawującym nadzór. Przykłady spraw, które audytor rozważa podczas ustalania, czy słabość lub połączenie słabości w kontroli wewnętrznej stanowi znaczącą słabość, obejmują:

- podatność na stratę spowodowaną oszustwem dotyczącym powiązanego składnika aktywów lub zobowiązań,
- ważność kontroli dla procesu sprawozdawczości finansowej (np. kontrole zapobiegania i wykrywania oszustw).

A172. Oznaki znaczących słabości w kontroli wewnętrznej obejmują, na przykład:

- dowody nieskutecznych aspektów środowiska kontroli, takich jak identyfikacja oszustwa kierownictwa, istotnego czy nie, któremu nie zapobiegł system kontroli wewnętrznej jednostki,
- brak procesu wyjaśniania oszustwa lub podejrzenia oszustwa lub proces wyjaśniania oszustwa lub podejrzenia oszustwa, który nie jest odpowiedni w danych okolicznościach,
- brak lub nieskuteczność wdrożonych przez kierownictwo środków korygujących, aby zapobiec lub wykryć ponowne wystąpienie oszustwa lub podejrzenia oszustwa.

Audytor nie jest w stanie kontynuować zlecenia badania (Zob. par. 59)

A173. Przykłady wyjątkowych okoliczności, które mogą powstać i które mogą zakwestionować zdolność audytora do kontynuowania wykonywania badania obejmują:

- jednostka nie podejmuje odpowiedniego działania dotyczącego oszustwa, które audytor uważa za konieczne w danych okolicznościach, nawet gdy oszustwo nie jest istotne dla sprawozdania finansowego,
- rozważenie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub skutki wykonanych procedur badania wskazują na istotne i rozległe oszustwo lub
- audytor ma istotne obawy dotyczące kompetencji lub uczciwości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór.

A174. Ze względu na różnorodność okoliczności, które mogą powstać, nie jest możliwe, aby opisać ostatecznie, kiedy wycofanie się ze zlecenia jest odpowiednie. Czynniki, które wpływają na wniosek audytora, obejmują skutki zaangażowania członka kierownictwa lub osób sprawujących

[75] MSB 265, paragrafy 8 i A6–A7.

nadzór (które mogą wpływać na wiarygodność oświadczeń kierownictwa) oraz wpływ na audytora ciągłego powiązania z jednostką.

A175. Audytor ma zawodowe i prawne obowiązki w takich okolicznościach i te obowiązki mogą się różnić pomiędzy systemami prawnymi. W niektórych krajach, na przykład, audytor może być uprawniony lub może być od niego wymagane, aby dokonał oświadczenia lub zaraportował do osoby lub osób, które dokonały zlecenia badania lub, w niektórych przypadkach, do organów regulacyjnych. Biorąc pod uwagę wyjątkowy charakter okoliczności i potrzebę rozważenia wymogów prawnych, audytor może uznać za odpowiednie, aby poszukać porady prawnej podczas podejmowania decyzji, czy wycofać się ze zlecenia oraz podczas ustalania odpowiedniego trybu działania, w tym możliwości raportowania do udziałowców/akcjonariuszy, regulatorów lub innych.[76]

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A176. W wielu przypadkach w sektorze publicznym opcja wycofania się ze zlecenia może nie być dostępna dla audytora ze względu na charakter jego prawnego powołania, na podstawie rozważań dotyczących interesu publicznego.

Sprawozdanie audytora (Zob. par. 60–62)

Ustalanie kluczowych spraw badania związanych z oszustwami

A177. Użytkownicy sprawozdań finansowych są zainteresowani sprawami związanymi z oszustwami, na temat których audytor prowadził solidny dialog z osobami sprawującymi nadzór. Rozważania opisane w paragrafie 60 skupiają się na charakterze spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór, które w zamierzeniu mają odzwierciedlać sprawy związane z oszustwami, które mogą szczególnie interesować zamierzonych użytkowników.

A178. Dodatkowo do spraw, które wiążą się ze szczególnymi wymaganymi rozważaniami opisanymi w paragrafie 60, mogą występować inne sprawy związane z oszustwami komunikowane osobom sprawującym nadzór, które wymagały znaczącej uwagi audytora i które przez to mogą zostać uznane za kluczowe sprawy badania zgodnie z paragrafem 61.

A179. Sprawy związane z oszustwami są często sprawami, które wymagają znaczącej uwagi audytora. Na przykład zidentyfikowanie oszustwa lub podejrzenia oszustwa może wymagać znaczących zmian w oszacowaniu ryzyka przez audytora oraz ponownej oceny planowanych procedur badania (tj. znaczącej zmiany w podejściu do badania).

A180. Ustalenie kluczowych spraw badania obejmuje dokonanie osądu dotyczącego względnej ważności spraw, które wymagały znaczącej uwagi audytora. W związku z tym może być rzadkie, że audytor pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostki notowanej nie ustaliłby co najmniej jednej kluczowej sprawy badania związanej z oszustwami. Jednakże, w pewnych ograniczonych okolicznościach, audytor może ustalić, że nie występują żadne sprawy związane z oszustwami, które są kluczowymi sprawami badania zgodnie z paragrafem 61.

A181. Szacunki księgowe są często najbardziej złożonymi obszarami sprawozdania finansowego, ponieważ mogą być zależne od znaczącego osądu kierownictwa. Zgodnie z paragrafem 60(a) może być wymagana znacząca uwaga audytora, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem powiązanym z szacunkiem księgowym, który obejmuje znaczący osąd kierownictwa. Gdy szacunek księgowy podlega w wysokim stopniu

[76] Kodeks IESBA, paragrafy 320.5 A1–R320.8, zapewniają wymogi i materiał dotyczący zastosowania dotyczące komunikacji z obecnym lub poprzednim księgowym lub z proponowanym księgowym.

niepewności szacunku i subiektywizmowi, często zaangażowany jest znaczący osąd kierownictwa.

Przykład:

Audytor ustala, że wymagana była znacząca uwaga audytora, aby zareagować na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem powiązanym z szacunkiem jednostki dotyczącym oczekiwanych strat kredytowych. Kierownictwo używa modelu, który wymaga złożonego zestawu założeń dotyczących przyszłego rozwoju w różnych scenariuszach specyficznych dla jednostki, które są trudne do przewidzenia. Na podstawie identyfikacji przez audytora agresywnych oczekiwań zyskowności jednostki ze strony analityków inwestycyjnych audytor zidentyfikował ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem ze względu na subiektywizm zaangażowany w szacunku oczekiwanych strat kredytowych oraz zachętę, którą to tworzy dla umyślnej stronniczości kierownictwa.

A182. MSB 265 wymaga, aby audytor zakomunikował znaczącą słabość w kontroli wewnętrznej osobom sprawującym nadzór, która jest stosowna dla zapobiegania i wykrywania oszustw. Znaczące słabości mogą występować nawet jeżeli audytor nie zidentyfikował zniekształceń podczas badania. Na przykład brak programu sygnalistów (lub innego programu zgłaszania oszustw) może wskazywać na słabości w środowisku kontroli jednostki, ale nie musi to bezpośrednio wiązać się z ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Audytor może także zakomunikować te słabości kierownictwu.

A183. Niniejszy MSB wymaga, aby obchodzenie kontroli przez kierownictwo było ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (zobacz paragraf 40) i domniemuje, że występują ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w ujmowaniu przychodów (zobacz paragraf 41). Audytor może określić te sprawy jako będące kluczowymi sprawami badania związanymi z oszustwami, ponieważ ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem są często sprawami, które zarówno wymagają znaczącej uwagi audytora, jak i są najbardziej znaczące podczas badania. Jednakże nie musi tak być w przypadku wszystkich tych spraw. Audytor może ustalić, że pewne ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem nie wymagały znaczącej uwagi audytora, a w związku z tym te ryzyka nie byłyby rozważane podczas ustalania przez audytora kluczowych spraw badania zgodnie z paragrafem 60.

A184. Jak opisano w MSB 701[77], proces podejmowania decyzji przez audytora podczas ustalania kluczowych spraw badania jest oparty na zawodowym osądzie audytora dotyczącym tego, które sprawy były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Znaczenie może być rozważane w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak względna wielkość, charakter i wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia oraz zainteresowanie wyrażone przez zamierzonych użytkowników lub odbiorców.[78]

A185. Jedno z rozważań, które może być stosowne podczas ustalania względnego znaczenia sprawy, która wymagała znaczącej uwagi audytora, oraz czy taka sprawa jest kluczową sprawą badania, jest ważnością sprawy dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego jako całości.[79] Ponieważ użytkownicy sprawozdań finansowych są zainteresowani sprawami związanymi z oszustwami, jedna lub więcej spraw związanych z oszustwami, które wymagały znaczącej uwagi audytora podczas wykonywania badania, ustalonych zgodnie

[77] MSB 701, paragraf 10.

[78] MSB 701, paragraf A1.

[79] MSB 701, paragraf A29.

z paragrafem 60, byłyby zazwyczaj najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres, a przez to są kluczowymi sprawami badania.

A186. MSB 701[80] obejmuje inne rozważania, które mogą być stosowne dla ustalenia, które sprawy związane z oszustwem, które wymagały znaczącej uwagi audytora, były najbardziej znaczące podczas bieżącego okresu, a przez to są kluczowymi sprawami badania.

Komunikowanie kluczowych spraw badania związanych z oszustwem

A187. Jeżeli sprawa związana z oszustwem została określona jako będąca kluczową sprawą badania i występuje wiele odrębnych, ale powiązanych rozważań, które były najbardziej znaczące podczas badania, audytor może zakomunikować sprawy łącznie w sprawozdaniu audytora. Na przykład umowy długoterminowe mogą angażować znaczącą uwagę audytora w odniesieniu do ujmowania przychodów i ujmowanie przychodów może być także zidentyfikowane jako ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. W takich okolicznościach audytor może zawrzeć w sprawozdaniu audytora jedną kluczową sprawę badania związaną z ujmowaniem przychodów z odpowiednim podtytułem, który jasno opisuje sprawę, w tym to, że wiąże się ona z oszustwem.

A188. Odniesienie sprawy bezpośrednio do konkretnych okoliczności jednostki może pomóc zminimalizować potencjał, że takie opisy staną się nadmiernie wystandaryzowane i mniej przydatne z upływem czasu. Opisując dlaczego audytor uznał sprawę za będącą jedną z najbardziej znaczących podczas badania, audytor może podkreślić aspekty specyficzne dla jednostki (np. okoliczności, które wpływały na bazowe osądy dokonane w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres) tak, aby uczynić opis bardziej stosownym dla zamierzonych użytkowników. Może to być szczególnie ważne podczas opisywania kluczowej sprawy badania, która powtarza się przez wiele okresów. Podobnie, opisując w jaki sposób odniesiono się do kluczowej sprawy badania związanej z oszustwem, audytor może podkreślić sprawy bezpośrednio związane z konkretnymi okolicznościami jednostki, jednocześnie unikając generycznego lub wystandaryzowanego języka.

A189. MSB 701[81] obejmuje rozważania i wytyczne dotyczące oryginalnych informacji (informacji na temat jednostki, które w inny sposób nie zostały udostępnione publicznie przez jednostkę), które mogą być szczególnie stosowne w kontekście komunikowania kluczowych spraw badania związanych z oszustwami.

A190. MSB 701[82] opisuje, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór mogą zdecydować, aby zawrzeć nowe lub ulepszone ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub w innym miejscu w raporcie rocznym odnoszącym się do kluczowej sprawy badania w świetle faktu, że sprawa zostanie zakomunikowana w sprawozdaniu audytora. Takie nowe lub ulepszone ujawnienia, na przykład, mogą być zawarte, aby dostarczyć rozbudowanych informacji na temat zidentyfikowanego oszustwa lub podejrzenia oszustwa lub zidentyfikowanych słabości w kontroli wewnętrznej, które są stosowne dla zapobiegania i wykrywania oszustwa.

Okoliczności, w których sprawa określona jako będąca kluczową sprawą badania nie jest komunikowana w sprawozdaniu audytora

A191. MSB 701, paragraf 14(b), wskazuje, że będzie to niezwykle rzadkie, aby sprawa określona jako będąca kluczową sprawą badania nie była komunikowana w sprawozdaniu audytora, i zawiera

[80] MSB 701, paragraf A29.

[81] MSB 701, paragrafy A34–A36.

[82] MSB 701, paragraf A37.

wytyczne dotyczące okoliczności, w których taka sprawa określona jako będąca kluczową sprawą badania nie jest komunikowana w sprawozdaniu audytora. Na przykład:

- przepisy prawa lub regulacja mogą uniemożliwiać publiczne ujawnienie albo przez kierownictwo, albo przez audytora, dotyczące konkretnych spraw określonych jako będące kluczowymi sprawami badania,
- domniemuje się, że korzyścią dla interesu publicznego jest zapewnienie zamierzonym użytkownikom większej przejrzystości dotyczącej badania. W związku z tym osąd, aby nie komunikować kluczowej sprawy badania jest odpowiedni tylko w przypadkach, gdy negatywne konsekwencje dla jednostki lub społeczeństwa jako wynik takiej komunikacji są postrzegane jako tak znaczące, że można byłoby racjonalnie oczekiwać, że przeważą nad korzyściami dla interesu publicznego komunikowania dotyczącego sprawy.[83]

A192. Może być także konieczne, aby audytor rozważył skutki komunikowania dotyczącego sprawy określonej jako będąca kluczową sprawą badania w świetle stosownych wymogów etycznych.[84] Dodatkowo od audytora może być wymagane przez przepisy prawa lub regulację, aby komunikował się z mającymi zastosowanie organami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, bez względu na to, czy sprawa jest komunikowana w sprawozdaniu audytora.

Pisemne oświadczenia (Zob. par. 63)

A193. MSB 580[85] ustanawia wymogi i zapewnia wytyczne dotyczące uzyskiwania odpowiednich oświadczeń od kierownictwa oraz, gdy to odpowiednie, osób sprawujących nadzór podczas badania. Pomimo że pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów badania, nie dostarczają one same w sobie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących żadnej sprawy, której dotyczą. Dodatkowo, ponieważ kierownictwo jest w wyjątkowej pozycji, aby popełnić oszustwo, ważne jest, aby audytor rozważył wszystkie uzyskane dowody badania, w tym dowody badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania podczas wyciągania wniosku wymaganego zgodnie z MSB 330.[86]

A194. MSB 580[87] odnosi się także do okoliczności, gdy audytor ma wątpliwość co do wiarygodności pisemnych oświadczeń, w tym jeżeli pisemne oświadczenia są niespójne z innymi dowodami badania. Wątpliwości dotyczące wiarygodności informacji od kierownictwa mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 64–66)

A195. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać komunikowanie przez audytora pewnych spraw kierownictwu i osobom sprawującym nadzór. Przepisy prawa lub regulacja mogą specyficznie zabraniać komunikowania lub innego działania, które mogłoby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiedni organ w sprawie

---

83 MSB 701, paragrafy A53–A54.

84 Na przykład, z wyjątkiem pewnych szczególnych okoliczności, paragraf R114.2 Kodeksu IESBA nie zezwala na wykorzystanie lub ujawnianie informacji w odniesieniu do których zastosowanie ma obowiązek poufności. Jako jeden z wyjątków paragraf R114.3 Kodeksu IESBA zezwala zawodowemu księgowemu ujawnić lub wykorzystać poufne informacje, gdy występuje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo do uczynienia tego. Paragraf 114.3 A1(b)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że występuje zawodowy obowiązek lub prawo, aby ujawnić takie informacje w celu zgodności ze standardami technicznymi i zawodowymi.

85 MSB 580 *Pisemne oświadczenia.*

86 MSB 330, paragraf 26.

87 MSB 580, paragrafy 16–18.

rzeczywistego lub podejrzewanego bezprawnego działania, w tym ostrzec jednostkę, na przykład, gdy od audytora wymagane jest zgłoszenie oszustwa odpowiedniemu organowi zgodnie z prawodawstwem dotyczącym przeciwdziałania praniu pieniędzy. W takich okolicznościach sprawy rozważane przez audytora mogą być złożone, a audytor może uznać za odpowiednie, aby uzyskać poradę prawną.

Komunikacja z kierownictwem (Zob. par. 64)

A196. Jeżeli audytor identyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa, ważne jest, aby sprawy były przedstawiane uwadze odpowiedniego szczebla kierownictwa tak szybko, jak to wykonalne, nawet jeżeli sprawa może zostać uznana za oczywiście błahą (np. niewielkie sprzeniewierzenie funduszy przez pracownika na niskim poziomie w organizacji jednostki).

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 65)

A197. Komunikacja audytora z osobami sprawującymi nadzór może zostać dokonana ustnie lub na piśmie. MSB 260 (zmieniony) identyfikuje czynniki, które audytor rozważa, ustalając, czy komunikować się ustnie, czy na piśmie.[88] Ze względu na charakter i wrażliwość oszustwa obejmującego kierownictwo wyższego szczebla lub oszustwa, które skutkuje istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego, audytor zgłasza takie sprawy w odpowiednim czasie i może uznać za konieczne, aby także zgłosić takie sprawy na piśmie.

A198. W niektórych przypadkach audytor może uznać za odpowiednie, aby zakomunikować osobom sprawującym nadzór oszustwo lub podejrzenie oszustwa w odniesieniu do innych osób, które audytor określił jako będące oczywiście błahym. Podobnie osoby sprawujące nadzór mogą życzyć sobie informowania ich o takich okolicznościach. Proces komunikacji jest wspomagany, jeżeli audytor i osoby sprawujące nadzór uzgadniają na wczesnym etapie badania charakter i zakres komunikacji audytora w odniesieniu do tego.

A199. W wyjątkowych okolicznościach, gdy audytor ma wątpliwości co do szczerości i uczciwości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, audytor może uznać za odpowiednie, aby uzyskać poradę prawną do pomocy w ustaleniu odpowiedniego trybu działania.

Inne sprawy związane z oszustwami (Zob. par. 66)

A200. Inne sprawy związane z oszustwami, które mają zostać omówione z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką mogą obejmować, na przykład:

- wątpliwości dotyczące charakteru, zakresu i częstotliwości ocen kierownictwa dotyczących istniejących kontroli, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwa, oraz ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być zniekształcone,
- niewywiązanie się kierownictwa z odpowiedniego odniesienia się do zidentyfikowanych znaczących słabości w kontroli wewnętrznej lub z odpowiedniej reakcji na zidentyfikowane oszustwo,
- ocenę audytora dotyczącą środowiska kontroli jednostki, w tym pytania odnoszące się do kompetencji i uczciwości kierownictwa,
- działania kierownictwa, które mogą wskazywać na oszukańczą sprawozdawczość finansową, takie jak wybór i zastosowanie przez kierownictwo polityk rachunkowości, które mogą wskazywać na starania kierownictwa, aby zarządzać dochodami w celu

[88] MSB 260 (zmieniony), paragraf A38.

oszukania użytkowników sprawozdania finansowego poprzez wpływanie na ich postrzeganie wyników działalności i zyskowności jednostki,

- obawy dotyczące adekwatności i kompletności autoryzacji transakcji, które wydają się być poza zwykłym tokiem działalności.

Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki (Zob. par. 67)

A201. Zgłoszenie może być do mającego zastosowanie organu regulacyjnego, wykonawczego, nadzorczego lub innego odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki.

A202. MSB 250 (zmieniony)[89] zapewnia dalsze wytyczne w odniesieniu do ustalenia przez audytora, czy zgłoszenie zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki jest wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, w tym rozważenie obowiązku poufności audytora.[90]

A203. Czynniki, które audytor może rozważyć podczas ustalania, czy odpowiednie jest zgłoszenie sprawy do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki, gdy nie jest to zabronione przez przepisy prawa, regulację lub stosowne wymogi etyczne, mogą obejmować:

- wszelkie poglądy wyrażone przez organ regulacyjny, wykonawczy, nadzorczy lub inny odpowiedni zewnętrzny organ w stosunku do jednostki,
- czy zgłoszenie sprawy byłoby działaniem w interesie publicznym.

A204. Zgłoszenie spraw oszustw odpowiedniemu organowi zewnętrznemu w stosunku do jednostki może obejmować złożone rozważania i zawodowe osądy. W tych okolicznościach audytor może rozważyć wewnętrzne konsultacje (np. wewnątrz firmy lub firmy sieciowej) lub na zasadzie poufności z regulatorem lub organem zawodowym (o ile zrobienie tego nie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację lub złamałoby obowiązek poufności). Audytor może także rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby zrozumieć opcje audytora oraz zawodowe lub prawne skutki podjęcia każdego konkretnego trybu działania.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A205. W sektorze publicznym wymogi dla zgłaszania oszustwa bez względu na to, czy zostało ono odkryte poprzez proces badania, czy nie, mogą podlegać szczególnym postanowieniom powołania do badania lub powiązanych przepisów prawa, regulacji lub innego upoważnienia.

Dokumentacja (Zob. par. 68)

A206. MSB 230[91] odnosi się do okoliczności, gdy audytor identyfikuje informacje, które są niespójne z końcowym wnioskiem audytora odnośnie do znaczącej sprawy i wymaga od audytora, aby udokumentował, w jaki sposób audytor odniósł się do niespójności.

---

89 MSB 250 (zmieniony), paragrafy A28–A34.

90 Na przykład, paragraf R114.3 Kodeksu IESBA zezwala zawodowemu księgowemu, aby ujawnił lub wykorzystał poufne informacje, gdy jest prawne lub zawodowe prawo do dokonania tego. Paragraf 114.3 A1(b)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że istnieje zawodowy obowiązek lub prawo, aby ujawnić takie informacje w celu przestrzegania standardów technicznych i zawodowych.

91 MSB 230, paragrafy 11 i A15.

Załącznik 1

(Zob. par. A26 i A43)

Przykłady czynników ryzyka oszustwa

Czynniki ryzyka oszustwa zidentyfikowane w niniejszym Załączniku stanowią przykłady takich czynników, które audytorzy mogą napotkać w wielu różnych sytuacjach. Odrębnie przedstawione zostały przykłady dotyczące dwóch rodzajów oszustw stosownych do rozważenia przez audytora, to jest oszukańczej sprawozdawczości finansowej oraz sprzeniewierzenia aktywów. Dla każdego z tych rodzajów oszustwa, czynniki ryzyka oszustwa zostały dalej sklasyfikowane na podstawie trzech warunków, które zazwyczaj występują, gdy występują istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem: (a) zachęty/naciski, (b) okazje oraz (c) postawy/racjonalizacja. Pomimo że czynniki ryzyka pokrywają szeroki zakres sytuacji, są one tylko przykładami, a tym samym, audytor może zidentyfikować dodatkowe lub odmienne czynniki ryzyka. Nie wszystkie spośród tych przykładów są stosowne we wszystkich okolicznościach, a niektóre mogą mieć większe lub mniejsze znaczenie w jednostkach różnej wielkości lub o różnych cechach struktury właścicielskiej lub okoliczności. Także kolejność przedstawionych przykładów czynników ryzyka w zamierzeniu nie ma odzwierciedlać ich względnej ważności ani częstotliwości występowania.

Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej

Poniżej znajdują się przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej.

Zachęty/naciski

Stabilność finansowa lub zyskowność są zagrożone przez warunki ekonomiczne, branżowe, geopolityczne lub operacyjne jednostki, takie jak (lub jak wskazane przez):

- Wysoki stopień konkurencji lub nasycenie rynku w połączeniu ze zmniejszającymi się marżami.
- Wysoka podatność na szybkie zmiany, takie jak zmiany w technologii, starzenie się produktów lub stopy procentowe.
- Zwiększona zmienność na rynkach finansowych i towarowych ze względu na fluktuacje stóp procentowych i trendów inflacyjnych.
- Znaczące spadki popytu rynkowego oraz rosnące niepowodzenia gospodarcze zarówno w branży, jak i w całej gospodarce.
- Straty operacyjne przybliżające zagrożenie upadłością, egzekucją mienia lub wrogim przejęciem.
- Powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do wypracowania przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej przy jednoczesnym wykazywaniu zysków i wzrostu zysków.
- Szybki lub nietypowy wzrost zyskowności, w szczególności w porównaniu z innymi firmami w tej samej branży.
- Nowe wymogi rachunkowości, ustawowe lub regulacyjne.
- Pandemie lub wojny wyzwalające główne zakłócenia w działalności operacyjnej jednostki, trudną sytuację finansową i dotkliwe niedobory przepływów pieniężnych.
- Sankcje gospodarcze nałożone przez rządy i organizacje międzynarodowe na dany system prawny, w tym jego spółki i produkty.

Występuje nadmierny nacisk na kierownictwo, aby spełniło wymogi lub oczekiwania stron trzecich spowodowane następującymi czynnikami:

- Oczekiwania analityków inwestycyjnych, inwestorów instytucjonalnych, znaczących kredytodawców lub innych stron zewnętrznych co do poziomu zyskowności lub trendu (szczególnie oczekiwania, które są agresywne lub nierealistyczne), w tym oczekiwania stworzone przez kierownictwo w, na przykład nadmiernie optymistycznych komunikatach prasowych lub informacjach w raportach rocznych.
- Potrzeba pozyskania dodatkowego finansowania dłużnego lub kapitałowego lub zakwalifikowania się do pomocy rządowej lub premii, aby uniknąć bankructwa lub zajęcia obciążonej nieruchomości, lub aby pozostać konkurencyjnym – w tym finansowanie głównych wydatków badawczych i rozwojowych lub inwestycyjnych.
- Marginalne zdolności, aby spełnić wymogi notowania na rynku giełdowym lub spłaty zadłużenia lub inne wymogi kowenantów zadłużenia.
- Dostrzegany lub rzeczywisty negatywny wpływ raportowania słabych wyników finansowych na znaczące transakcje w toku, takie jak pierwsza oferta publiczna, fuzje i przejęcia, połączenia jednostek gospodarczych lub zdobycie kontraktu.
- Kierownictwo wchodzi w znaczące transakcje, które kładą nadmierny nacisk na osiągnięcie kluczowych wskaźników działalności dla interesariuszy (np. osiągnięcie prognoz zysku na akcję lub utrzymanie ceny giełdowej).
- Negatywna uwaga mediów wobec jednostki lub kluczowych członków kierownictwa.

Dostępne informacje wskazują na to, że osobista sytuacja finansowa kierownictwa lub osób sprawujących nadzór jest zagrożona przez finansowe wyniki działalności na skutek:

- znaczących udziałów finansowych w jednostce,
- uzależnienia znaczącej części ich wynagrodzenia (np. premii, opcji na akcje i dodatkowego wynagrodzenia po zawarciu transakcji) od osiągnięcia agresywnych celów dotyczących cen akcji, wyników operacyjnych, sytuacji finansowej, przepływów pieniężnych lub innych kluczowych wskaźników działalności,[92]
- osobistego gwarantowania zadłużenia jednostki.

Występuje nadmierna presja na kierownictwo lub personel operacyjny, aby osiągnąć cele finansowe ustalone przez osoby sprawujące nadzór, w tym cele premiowe dotyczące sprzedaży lub zyskowności.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- Jednostki sektora publicznego podlegające limitom ustawowym dotyczącym ich wydatkowania mogą w ich efekcie niedokładnie zaraportować poniesione wydatki.

Okazje

Charakterystyka branży lub działalności operacyjnej jednostki stwarza okazje, aby zaangażować się w oszukańczą sprawozdawczość finansową, która może wynikać z następujących czynników:

- znaczących transakcji ze stronami powiązanymi poza normalnym tokiem działalności gospodarczej lub z jednostkami powiązanymi niebadanymi lub badanymi przez inną firmę,

[92] Plany premiowe kierownictwa mogą być uwarunkowane osiągnięciem celów związanych tylko z pewnymi kontami lub wybranymi działaniami jednostki, nawet gdy powiązane konta lub działania mogą nie być istotne dla jednostki jako całości.

- aktywami, zobowiązaniami, przychodami lub kosztami opartymi na znaczących szacunkach, które wiążą się z subiektywnymi osądami lub niepewnościami, które są trudne do potwierdzenia,
- znaczących, nietypowych lub wysoce złożonych transakcji, szczególnie tych blisko końca okresu, które rodzą trudne pytania z zakresu „przewagi treści ekonomicznej nad formą”,
- znaczących działalności zlokalizowanych lub prowadzonych transgranicznie w systemach prawnych, gdzie istnieją różniące się między sobą środowiska gospodarcze i kultury,
- wykorzystywania pośredników gospodarczych, dla których wydaje się, że nie ma jasnego uzasadnienia gospodarczego,
- modyfikowania, odwoływania lub zmieniania umów dotyczących przychodów poprzez wykorzystanie umów pobocznych, które zazwyczaj są wykonywane poza uznanym procesem biznesowym i kanałami sprawozdawczości,
- znaczących kont bankowych, bądź działalności jednostek zależnych lub oddziałów w systemach prawnych rajów podatkowych, dla których wydaje się, że nie ma jasnego uzasadnienia gospodarczego,
- nietradycyjne wejście na rynki kapitałowe przez jednostkę, na przykład poprzez nabycie przez lub fuzję z jednostką nabywającą specjalnego przeznaczenia,
- agresywne promocje akcji/udziałów przez jednostkę poprzez komunikaty prasowe, wiadomości inwestycyjne, zasięg stron internetowych, ogłoszenia on-line, pocztę elektroniczną lub bezpośrednią pocztę.

Monitorowanie przez kierownictwo nie jest skuteczne w wyniku następujących czynników:

- zdominowania kierownictwa przez jedną osobę lub małą grupę (w przedsięwzięciu niebędącym przedsięwzięciem zarządzanym przez właściciela) bez kontroli kompensujących,
- nadzoru przez osoby sprawujące nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej i kontroli wewnętrznej, które nie są skuteczne,
- osłabionego środowiska kontroli wywołanego przez przesunięcie uwagi kierownictwa i osób sprawujących nadzór, aby odnieść się do pilniejszych potrzeb biznesu, takich jak sprawy finansowe i operacyjne,

Występuje skomplikowana lub niestabilna struktura organizacyjna, na co wskazują następujące czynniki:

- trudność w ustaleniu organizacji lub osób, które mają udziały kontrolujące w jednostce,
- nadmiernie skomplikowana struktura organizacyjna, na którą składają się nietypowe jednostki prawne lub linie uprawnień kierowniczych,
- nadmiernie złożone środowisko technologii informacyjnych względem charakterystyki biznesu jednostki, starsze systemy technologii informacyjnych po nabyciach, które nigdy nie zostały zintegrowane z systemem sprawozdawczości finansowej jednostki lub nieskuteczne ogólne kontrole technologii informacyjnych,
- wysoka rotacja kierownictwa wyższego szczebla, radców prawnych lub osób sprawujących nadzór.

Słabości w kontroli wewnętrznej w wyniku następujących czynników:

- nieadekwatny proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym kontroli automatycznych oraz kontroli nad śródroczną sprawozdawczością finansową (tam, gdzie wymagana jest sprawozdawczość zewnętrzna),

- nieadekwatny program zarządzania ryzykiem oszustwa, w tym brak programu sygnalistów,
- nieadekwatne kontrole ze względu na zmiany w bieżącym otoczeniu, na przykład zwiększone ryzyka bezpieczeństwa danych wynikające z używania niezabezpieczonych sieci, które czynią dane jednostki i informacje bardziej podatnymi na przestępstwa cybernetyczne,
- wysokie wskaźniki rotacji lub zatrudnienie nieskutecznego personelu w rachunkowości, technologiach informacyjnych lub funkcji audytu wewnętrznego,
- systemy księgowe i informacyjne, które są nieskuteczne, w tym sytuacje obejmujące znaczące słabości w kontroli wewnętrznej.

Postawy/racjonalizacja

- Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie stworzyły kultury uczciwości i etycznych zachowań. Na przykład komunikacja, wdrażanie, wspieranie lub egzekwowanie wartości lub standardów etycznych w jednostce przez kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie są skuteczne lub komunikowanie nieodpowiednich wartości lub standardów etycznych.
- Nadmierne uczestnictwo lub zajmowanie się wyborem zasad (polityki) rachunkowości lub ustalaniem znaczących szacunków przez kierownictwo niefinansowe.
- Znana historia naruszeń przepisów prawa dotyczącego papierów wartościowych lub innych przepisów prawa i regulacji lub oskarżenia wobec jednostki, jej kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór zarzucające oszustwo lub naruszenia przepisów prawa i regulacji, w tym zajmowanie się korupcją, łapówkarstwem i praniem pieniędzy.
- Nadmierne zainteresowanie kierownictwa utrzymaniem bądź podwyższeniem giełdowych kursów akcji lub trendu zysków jednostki.
- Praktyka kierownictwa zobowiązywania się wobec analityków, wierzycieli i innych stron trzecich do osiągnięcia agresywnych lub nierealistycznych prognoz.
- Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór okazują nadzwyczaj wysoką tolerancję ryzyka lub okazują nadzwyczaj wysoki standard stylu życia, wzorzec znaczących osobistych problemów finansowych lub często angażują się w działania o wysokim ryzyku.
- Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór dokonują istotnie fałszywych lub wprowadzających w błąd oświadczeń w innych informacjach zawartych w raporcie rocznym jednostki (np. kluczowe aspekty biznesu jednostki, produktów lub technologii).
- Kierownictwo niekorygujące znanych znaczących słabości w kontroli wewnętrznej w odpowiednim czasie.
- Zainteresowanie kierownictwa stosowaniem niewłaściwych środków, aby zminimalizować wykazywane zyski z powodów motywowanych podatkami.
- Stosowanie agresywnych założeń do wyceny w fuzjach i przejęciach, aby wspierać wysokie ceny nabycia lub zawyżać wartość nabytych aktywów niematerialnych.
- Racjonalizacja wykorzystania nieuzasadnionych założeń wpływających na moment i kwotę ujęcia przychodów, na przykład próbując łagodzić negatywne wpływy silnych spowolnień gospodarczych.
- Racjonalizacja przyjmowania nieuzasadnionych założeń wykorzystanych w projekcjach na potrzeby ujęcia utraty wartości aktywów niematerialnych i wartości firmy, na przykład, aby uniknąć ujęcia znaczących strat z tytułu utraty wartości.
- Niskie morale wśród kierownictwa wyższego szczebla.

- Zarządzający właściciel nie rozdziela transakcji prywatnych i firmowych.
- Spory między udziałowcami/akcjonariuszami w ściśle powiązanej jednostce.
- Powtarzające się próby kierownictwa, aby usprawiedliwić na granicy prawa lub nieodpowiednie księgowania na podstawie istotności.
- Stosunki pomiędzy kierownictwem i obecnym lub poprzednim audytorem są napięte, co pokazują następujące czynniki:
    - częste spory z obecnym lub poprzednim audytorem dotyczące spraw związanych z rachunkowością, badaniem lub sprawozdawczością,
    - nieuzasadnione wymagania wobec audytora, takie jak nierealistyczne ramy czasowe dotyczące zakończenia badania lub wydania sprawozdania audytora,
    - ograniczenia nakładane na audytora, które nieodpowiednio ograniczają dostęp do osób lub informacji, lub możliwości skutecznego komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór,
    - dominujące zachowanie kierownictwa w kontaktach z audytorem, w szczególności obejmujące próby wpływania na zakres pracy audytora lub na wybór bądź kontynuację współpracy z personelem przydzielonym do zlecenia badania lub udzielającym konsultacji.

Czynniki ryzyka odnoszące się do zniekształceń powstających ze sprzeniewierzenia aktywów

Czynniki ryzyka, które dotyczą zniekształceń powstających ze sprzeniewierzenia aktywów, są także klasyfikowane zgodnie z trzema warunkami występującymi zazwyczaj, gdy występuje oszustwo: zachęty/naciski, okazje oraz postawy/racjonalizacja. Niektóre z czynników ryzyka związane ze zniekształceniami powstającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej mogą także być obecne, gdy występują zniekształcenia powstające ze sprzeniewierzenia aktywów. Na przykład, nieskuteczne monitorowanie przez kierownictwo oraz inne słabości w kontroli wewnętrznej mogą mieć miejsce, gdy występują zniekształcenia spowodowane albo oszukańczą sprawozdawczością finansową, albo sprzeniewierzeniem aktywów. Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami powstającymi ze sprzeniewierzenia aktywów.

Zachęty/naciski

Osobiste zobowiązania finansowe mogą stwarzać presję na kierownictwo lub pracowników mających dostęp do środków pieniężnych lub innych aktywów podatnych na kradzież, aby sprzeniewierzyć te aktywa.

Negatywne powiązania pomiędzy jednostką i pracownikami posiadającymi dostęp do środków pieniężnych lub innych aktywów podatnych na kradzież mogą motywować tych pracowników do sprzeniewierzania tych aktywów. Na przykład, negatywne powiązania mogą być tworzone poprzez następujące czynniki:

- Znane lub przewidywane przyszłe zwolnienia pracowników.
- Niedawne lub przewidywane zmiany w wynagrodzeniach lub programach świadczeń dla pracowników.
- Awanse, wynagrodzenia lub inne nagrody niespójne z oczekiwaniami.

Okazje

Pewne cechy lub okoliczności mogą zwiększyć podatność aktywów na sprzeniewierzenie. Na przykład, okazje, aby sprzeniewierzyć aktywa wzrastają, gdy występują następujące czynniki:

- Duże kwoty środków pieniężnych w kasie lub w drodze.
- Pozycje zapasów, które są małe rozmiarowo, o wysokiej wartości lub, na które jest duży popyt.
- Łatwo wymienialne aktywa, takie jak obligacje na okaziciela, diamenty lub podzespoły komputerowe.
- Środki trwałe, które są małe rozmiarowo, łatwo zbywalne lub którym brakuje możliwej do zaobserwowania identyfikacji prawa własności.

Nieadekwatne kontrole nad aktywami mogą zwiększyć podatność na sprzeniewierzenie tych aktywów. Na przykład, sprzeniewierzenie aktywów może wystąpić, ponieważ występują następujące czynniki:

- Nieadekwatny podział obowiązków lub niezależnych sprawdzeń.
- Nieadekwatny nadzór nad wydatkami kierownictwa wyższego szczebla, takimi jak koszty podróży i inne zwroty wydatków.
- Nieadekwatny nadzór przez kierownictwo nad pracownikami odpowiedzialnymi za aktywa, na przykład, nieadekwatny nadzór lub monitorowanie odległych lokalizacji.
- Nieadekwatna selekcja osób ubiegających się o pracę w charakterze pracowników mających dostęp do aktywów.
- Nieadekwatna ewidencja w odniesieniu do aktywów.
- Nieadekwatny system autoryzacji i zatwierdzania transakcji (np. zakupów).
- Nieadekwatne fizyczne zabezpieczenie środków pieniężnych, inwestycji, zapasów lub środków trwałych.
- Brak pełnych i terminowych uzgodnień aktywów.
- Brak aktualnej i odpowiedniej dokumentacji transakcji, na przykład, faktur korygujących za zwrócone towary.
- Brak obowiązkowych urlopów dla pracowników wykonujących kluczowe funkcje kontrolne.
- Nieadekwatne zrozumienie przez kierownictwo technologii informacyjnej, co umożliwia pracownikom działu technologii informacyjnej dokonanie sprzeniewierzenia.
- Nieadekwatne kontrole dostępu do zautomatyzowanych zapisów, w tym kontrole i przeglądy rejestrów zdarzeń w systemie komputerowym.
- Nieadekwatne kontrole zarządzania dostawcami, w tym zmiany w łańcuchu dostaw, które mogą narazić jednostkę na współpracę z fikcyjnymi dostawcami lub niezweryfikowanymi dostawcami, którzy płacą łapówki lub są zaangażowani w inną oszukańczą lub nielegalną działalność.
- Brak nadzoru przez osoby sprawujące nadzór nad tym, w jaki sposób kierownictwo wykorzystało pomoc finansową od rządów i lokalnych władz (np. programy ratunkowe podczas pandemii, wojny lub nadciągającego upadku branży).

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- Administrowane fundusze powiernicze – jednostki sektora publicznego często zarządzają aktywami w imieniu innych, w tym osób bezbronnych, które mogą być bardziej podatne na nadużycia.
- Charakter pewnych transakcji dotyczących przychodów (np. podatków i dotacji) może zapewniać większą okazję, aby manipulować momentem lub kwotą przychodów ujętych w bieżącym okresie.

Postawy/racjonalizacja

- Lekceważenie potrzeby monitorowania lub obniżenia ryzyk związanych ze sprzeniewierzeniem aktywów.
- Lekceważenie kontroli nad sprzeniewierzeniem aktywów, poprzez obchodzenie istniejących kontroli lub poprzez niepodejmowanie odpowiednich działań naprawczych dotyczących znanych słabości w kontroli wewnętrznej.
- Zachowanie wskazujące na irytację lub niezadowolenie z jednostki lub sposobu traktowania przez nią pracowników.
- Zmiany w zachowaniu lub stylu życia, które mogą wskazywać, że aktywa zostały sprzeniewierzone.
- Tolerancja dla drobnych kradzieży.
- Racjonalizacja sprzeniewierzeń popełnionych podczas silnych spowolnień gospodarczych poprzez zamierzenie dokonania zwrotu jednostce, gdy okoliczności wrócą do normalności.

Załącznik 2

(Zob. par. A59, A127 i A135)

Przykłady możliwych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem

Poniżej znajdują się przykłady możliwych procedur badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wynikające zarówno z oszukańczej sprawozdawczości finansowej, jak i ze sprzeniewierzenia aktywów. Pomimo że te procedury pokrywają szeroki zakres sytuacji, są one tylko przykładami, a zatem mogą nie być najbardziej odpowiednie, ani konieczne w każdych okolicznościach. Także kolejność przedstawionych procedur w zamierzeniu nie ma odzwierciedlać ich relatywnej ważności.

Rozważania na poziomie stwierdzeń

Konkretne reakcje na oszacowane przez audytora ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem będą się różnić zależnie od rodzaju lub kombinacji czynników ryzyka oszustwa lub zidentyfikowanych warunków oraz od grup transakcji, sald kont, ujawnień i stwierdzeń, na które mogą wpływać.

Poniżej przedstawiono konkretne przykłady reakcji:

- Odwiedzenie lokalizacji lub wykonywanie pewnych testów na zasadach niespodziewanych lub niezapowiedzianych. Na przykład, obserwowanie zapasów w lokalizacjach, gdzie uczestnictwo audytora nie było wcześniej zapowiadane lub przeliczanie gotówki na konkretną datę na zasadzie nieoczekiwanej.
- Żądanie, aby zapasy były spisywane z natury na koniec okresu sprawozdawczego lub na datę bliższą końca okresu, aby zminimalizować ryzyko manipulacji sald w okresie pomiędzy datą zakończenia spisu, a końcem okresu sprawozdawczego.
- Dokonanie zmian podejścia do badania w bieżącym roku. Na przykład, ustne kontaktowanie się z głównymi klientami i dostawcami, dodatkowo do wysłania pisemnego potwierdzenia, wysyłanie próśb o potwierdzenie do konkretnych stron w organizacji lub poszukiwanie więcej lub innych informacji.
- Wykonywanie szczegółowego przeglądu zapisów korygujących jednostki na koniec kwartału lub na koniec roku i wyjaśnienie wszystkich tych, które wydają się nietypowe, co do rodzaju lub kwoty.
- Dla znaczących i nietypowych transakcji, w szczególności tych występujących na koniec lub blisko końca roku, wyjaśnienie możliwości wystąpienia stron powiązanych i źródeł zasobów finansowych wspierających te transakcje.
- Wykonanie analitycznych procedur wiarygodności wykorzystując zdezagregowane dane. Na przykład, porównanie sprzedaży i kosztu własnego sprzedaży według lokalizacji, linii produktowych lub miesięcy do oczekiwań opracowanych przez audytora.
- Przeprowadzenie wywiadów z personelem zaangażowanym w obszarach, gdzie zostało zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, aby uzyskać ich spostrzeżenia dotyczące ryzyka oraz, czy lub w jaki sposób kontrole reagują na ryzyko.
- Przeprowadzanie wywiadów z personelem spoza funkcji sprawozdawczości finansowej, na przykład, personelu sprzedaży i marketingu.

- Gdy inni niezależni audytorzy badają sprawozdania finansowe jednej lub wielu jednostek zależnych, wydziałów lub oddziałów, omówienie z nimi zakresu prac koniecznych do wykonania, aby zareagować na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wynikającego z transakcji i działań pomiędzy tymi częściami składowymi.
- Jeżeli praca eksperta staje się szczególnie znacząca w odniesieniu do pozycji sprawozdania finansowego, dla której oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest wysokie, wykonanie dodatkowych procedur związanych z niektórymi lub wszystkimi założeniami, metodami lub ustaleniami eksperta, aby rozstrzygnąć, że ustalenia nie są bezzasadne lub zaangażować dla tego celu innego eksperta.
- Wykonanie procedur badania, aby przeanalizować wybrane salda kont bilansu otwarcia uprzednio zbadanego sprawozdania finansowego, aby ocenić z perspektywy czasu w jaki sposób zostały rozwiązane pewne kwestie, obejmujące szacunki księgowe i osądy, na przykład, odliczenie ze sprzedaży z tytułu zwrotów.
- Wykonanie procedur dotyczących kont lub innych uzgodnień sporządzonych przez jednostkę, w tym rozważenie uzgodnień wykonanych w okresach śródrocznych.
- Stosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik, takich jak eksploracja danych w celu sprawdzenia anomalii w populacji. Na przykład wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik, aby zidentyfikować liczby, które były często używane, ponieważ może występować nieświadoma stronniczość kierownictwa lub pracowników podczas księgowania oszukańczych zapisów dziennika i innych korekt, aby użyć tej samej liczby powtarzalnie.
- Przetestowanie integralności zapisów i transakcji tworzonych przez komputer.
- Poszukiwanie dodatkowych dowodów badania ze źródeł zewnętrznych wobec badanej jednostki.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- Testowanie, czy dotacje lub pożyczki udzielone stronom trzecim spełniły stosowne kryteria kwalifikowalności i zostały odpowiednio zatwierdzone i zaksięgowane przez jednostkę sektora publicznego.
- Testowanie, czy odpisy i inne korekty sald należności z tytułu podatków i opłat publicznych lub salda pożyczek zostały odpowiednio zatwierdzone.

Szczególne reakcje – zniekształcenia spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową

Przykłady reakcji na oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszukańczą sprawozdawczością finansową są następujące:

Ujmowanie przychodów

- Wykonywanie analitycznych procedur wiarygodności dotyczących przychodów wykorzystując zdezagregowane dane, na przykład, porównanie przychodów wykazanych w bieżącym okresie sprawozdawczym w podziale na miesiące i linię produktową lub segment działalności z porównywalnymi wcześniejszymi okresami. Zautomatyzowane narzędzia i techniki mogą być przydatne w identyfikowaniu nietypowych lub nieoczekiwanych powiązań lub transakcji dotyczących przychodów.
- Potwierdzenie z klientami pewnych stosownych warunków umów oraz braku pobocznych umów, ponieważ na odpowiednie ujęcie księgowe mają często wpływ takie warunki lub porozumienia i podstawa rabatów lub okres, do którego się odnoszą, są często słabo udokumentowane. Na przykład, kryteria zatwierdzania, warunki dostaw i płatności, brak przyszłych lub ciągłych

zobowiązań dostawców, prawo, aby zwrócić produkt, gwarantowane kwoty odsprzedaży oraz postanowienia dotyczące anulowania zamówień lub refundacji są często stosowne w takich okolicznościach.

- Skierowanie zapytań do personelu sprzedaży i marketingu w jednostce lub wewnętrznych doradców prawnych dotyczących sprzedaży lub załadunku blisko końca okresu oraz ich wiedzy na temat wszelkich nietypowych zasad lub warunków związanych z tymi transakcjami.
- Bycie fizycznie obecnym w jednej lub w większej liczbie lokalizacji na koniec okresu, aby obserwować towary załadowywane lub przygotowywane do załadunku (lub zwroty oczekujące na przetworzenie) oraz wykonywanie innych odpowiednich procedur dotyczących rozgraniczenia między okresami sprzedaży i zapasów.
- Dla tych sytuacji, w których transakcje dotyczące przychodów są inicjowane, przetwarzane i rejestrowane elektronicznie, testowanie kontroli, aby ustalić, czy dostarczają one zapewnienia, że zarejestrowane transakcje dotyczące przychodów wystąpiły i zostały prawidłowo zarejestrowane.
- Sprawdzanie akt korespondencji z klientami w jednostce pod względem wszelkich nietypowych zasad lub warunków, które nasuwają pytania dotyczące odpowiedniości ujętego przychodu.
- Analizowanie dostarczonych powodów zwrotów produktów otrzymanych krótko po zakończeniu roku finansowego (np. niezamówiony produkt, jednostka wysłała więcej sztuk niż zamówiono).
- Ustalenie, czy transakcje dotyczące przychodów zostały zarejestrowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami (polityką) rachunkowości jednostki. Na przykład wysłane dobra nie są zarejestrowane jako sprzedaż dopóki nie nastąpiło przekazanie tytułu prawnego zgodnie z warunkami wysyłki, szczególnie w okolicznościach, gdy jednostka wykorzystuje spedytora lub magazyn strony trzeciej lub centrum realizacji zamówień.

Ilości zapasów

- Sprawdzenie zapisów jednostki dotyczących zapasów, aby zidentyfikować lokalizacje lub pozycje, które wymagają szczególnej uwagi podczas lub po spisie z natury zapasów.
- Obserwacja spisu z natury zapasów w pewnych lokalizacjach bez zapowiedzi lub przeprowadzenie spisu z natury zapasów we wszystkich lokalizacjach na tę samą datę.
- Przeprowadzenie spisu z natury zapasów na koniec lub blisko końca okresu sprawozdawczego, aby zminimalizować ryzyko nieodpowiedniej manipulacji podczas okresu pomiędzy spisem i końcem okresu sprawozdawczego.
- Wykonanie dodatkowych procedur podczas obserwacji spisu, na przykład, bardziej rygorystyczne sprawdzenie zawartości pozycji w pudełkach, sposobu, w jaki dobra są układane w stosy (na przykład, puste pola) lub etykietowane oraz jakości (to jest czystości, gatunku lub stężenia) substancji płynnych takich, jak perfumy lub środki chemiczne. W odniesieniu do tego pomocne może być wykorzystanie pracy eksperta.
- Porównanie ilości za bieżący okres z poprzednimi okresami w podziale na grupy lub kategorie zapasów, lokalizacje lub inne kryteria, lub porównanie ilości przeliczonych z ciągłą ewidencją.
- Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik do dalszego testowania zestawienia spisu z natury zapasów – na przykład, poprzez sortowanie po numerze identyfikacyjnym, aby przetestować kontrole zasad nadawania identyfikatorów lub po numerze seryjnym, aby przetestować możliwość pominięcia lub zdublowania pozycji.

- Weryfikowanie dokładnej kalibracji narzędzi, które są wykorzystywane, aby rejestrować, mierzyć lub ważyć ilość pozycji zapasów – na przykład wag, urządzeń pomiarowych lub urządzeń skanujących.
- Wykorzystywanie eksperta, aby potwierdził rodzaj ilości zapasów produktów specjalistycznych – na przykład waga cennych kamieni szlachetnych może być możliwa do ustalenia, ale ekspert może pomóc w ustaleniu szlifu, koloru i czystości cennych kamieni szlachetnych.

Szacunki kierownictwa

- Wykorzystanie eksperta, aby opracował niezależne oszacowanie w celu porównania go z szacunkami kierownictwa.
- Rozszerzenie zapytań do osób spoza kierownictwa i działu rachunkowości, aby potwierdzić zdolność i zamiar kierownictwa, aby zrealizować plany, które są stosowne dla opracowania oszacowań.

Szczególne reakcje – zniekształcenia spowodowane sprzeniewierzeniem aktywów

Różne okoliczności mogłyby jako niezbędne narzucać różne reakcje. Zazwyczaj reakcja badania na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanego ze sprzeniewierzeniem aktywów będzie nakierowana na pewne salda księgowe i grupy transakcji. Pomimo że niektóre spośród reakcji badania odnotowywanych w dwóch kategoriach powyżej mogą mieć zastosowanie w takich okolicznościach, zakres pracy powinien być powiązany z konkretnymi informacjami na temat ryzyka sprzeniewierzenia, które zostało zidentyfikowane.

Przykłady reakcji na oszacowanie przez audytora ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego sprzeniewierzeniem aktywów są następujące:

- Przeliczenie środków pieniężnych lub papierów wartościowych na koniec roku lub blisko końca roku.
- Potwierdzanie bezpośrednio z klientami obrotów na koncie (w tym faktur korygujących i dokonywanych zwrotów ze sprzedaży, a także dat, w których dokonano płatności) w okresie objętym badaniem.
- Analizowanie odzyskanych spisanych uprzednio aktywów.
- Analizowanie niedoborów zapasów w podziale na lokalizacje lub rodzaj produktu.
- Porównywanie kluczowych wskaźników zapasów z normami branżowymi.
- Przegląd dokumentacji wspierającej dla zmniejszeń do ciągłej ewidencji zapasów.
- Wykonanie skomputeryzowanego porównania listy dostawców z listą pracowników, aby zidentyfikować pasujące do siebie adresy lub numery telefonów.
- Wykonanie skomputeryzowanego przeszukania zapisów listy płac, aby zidentyfikować duplikujące się adresy, numery identyfikacyjne lub nadawane przez organy podatkowe lub konta bankowe pracowników.
- Przegląd akt osobowych pod kątem tych, które zawierają niewielkie lub nie zawierają dowodów aktywności, na przykład brak ocen wyników działalności.
- Analiza rabatów od sprzedaży i zwrotów pod kątem nietypowych wzorców lub trendów.
- Potwierdzenia szczególnych warunków umów ze stronami trzecimi.
- Uzyskanie dowodów, że umowy są realizowane zgodnie z ich warunkami.

- Przegląd poprawności dużych lub nietypowych kosztów.
- Przegląd autoryzacji i wartości bilansowej pożyczek udzielonych kierownictwu wyższego szczebla i stronom powiązanym.
- Przegląd poziomu i poprawności raportów dotyczących kosztów przedstawionych przez kierownictwo wyższego szczebla.

Załącznik 3

(Zob. par. A29)

Przykłady okoliczności, które mogą wskazywać na oszustwo lub podejrzenie oszustwa

Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności, które mogą wskazywać, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie wynikające z oszustwa.

Rozbieżności w zapisach księgowych, w tym:

- Transakcje, które nie zostały zarejestrowane w sposób kompletny lub terminowy, lub które są nieprawidłowo zarejestrowane co do kwoty, okresu sprawozdawczego, klasyfikacji lub zasad (polityki) jednostki.
- Niepotwierdzone lub nieautoryzowane salda lub transakcje.
- Dokonywane w ostatniej chwili korekty, które znacząco wpływają na wyniki finansowe (np. korekty zapasów).

Sprzeczne lub brakujące dowody, w tym:

- Brakujące dokumenty.
- Brakujące zatwierdzenia lub podpisy autoryzujące.
- Rozbieżności podpisów lub pisma odręcznego i nieważne podpisy elektroniczne.
- Dokumenty, które wydaje się, że zostały zmienione.
- Brak dostępu do dokumentów w innej formie niż kserokopia lub przekazanych elektronicznie, gdy oczekuje się istnienia dokumentów w formie oryginalnej.
- Znaczące niewyjaśnione pozycje w uzgodnieniach.
- Nietypowe zmiany w bilansie lub zmiany trendów lub ważnych wskaźników lub powiązań sprawozdania finansowego - na przykład należności rosnące szybciej niż przychody.
- Niespójne, niejasne lub nieprawdopodobne odpowiedzi od kierownictwa lub pracowników wynikające z zapytań lub procedur analitycznych.
- Nietypowe rozbieżności między zapisami jednostki i odpowiedziami na potwierdzenie.
- Duże ilości zapisów po stronie kredytowej oraz innych korekt dokonanych do zapisów na kontach należności.
- Księgi pomocnicze, które nie uzgadniają się z kontami kontrolnymi.
- Niewyjaśnione lub nieadekwatnie wyjaśnione różnice pomiędzy księgą pomocniczą należności i kontem syntetycznym lub pomiędzy zestawieniami klientów i księgą pomocniczą należności.
- Niewyjaśnione wahania sald kont zapasów, różnic inwentaryzacyjnych i wskaźników rotacji.
- Znaczące ilości brakujących zapasów lub aktywów rzeczowych.
- Niedostępne lub brakujące dowody elektroniczne, niespójne z praktykami lub politykami przechowywania dokumentacji księgowej jednostki.
- Mniej odpowiedzi na potwierdzenia niż przewidywano lub większa liczba odpowiedzi niż przewidywano.
- Niezdolność do stworzenia dowodów dotyczących rozwoju kluczowych systemów oraz testowania zmian programów i działań związanych z wdrożeniem zmian i rozwoju systemów w bieżącym roku.

- Informacje na temat nadmiernie optymistycznych projekcji uzyskane z przysłuchiwania się telekonferencjom jednostki z analitykami dotyczącym dochodów lub z czytania raportów badawczych analityków, które są sprzeczne z informacjami przedstawianymi w wewnętrznych prognozach jednostki wykorzystywanych do celów budżetowania.

Problematyczne lub nietypowe powiązania pomiędzy audytorem i kierownictwem, w tym:

- Odmowa dostępu do zapisów, pomieszczeń, pewnych pracowników, klientów, dostawców lub innych, od których można byłoby oczekiwać dowodów badania.
- Odmowa dostępu do kluczowych pracowników i pomieszczeń związanych z IT, w tym personelu związanego z bezpieczeństwem, funkcjonowaniem i rozwojem systemów.
- Nadmierna presja czasu nałożona przez kierownictwo, aby rozwiązać złożone lub sporne kwestie.
- Skargi kierownictwa dotyczące przeprowadzania badania lub zastraszanie członków zespołu wykonującego zlecenie przez kierownictwo, w szczególności w związku z krytycznymi ocenami dowodów badania przez audytora lub podczas rozwiązywania potencjalnych sporów z kierownictwem.
- Nietypowe opóźnienia przez jednostkę podczas przekazywania wymaganych informacji.
- Niechęć do ułatwienia audytorowi dostępu do kluczowych plików elektronicznych, aby wykonać testy poprzez wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik.
- Niechęć do umożliwienia rozmowy pomiędzy audytorem i ekspertem kierownictwa będącym stroną trzecią (np. ekspert prawa podatkowego).
- Niechęć kierownictwa, aby zezwolić audytorowi spotkać się na osobności z osobami sprawującymi nadzór.
- Niechęć do skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym lub w innych informacjach zawartych w raporcie rocznym jednostki.
- Niechęć do dodania lub korekty ujawnień w sprawozdaniu finansowym, aby uczynić je bardziej kompletnym i zrozumiałym.
- Niechęć do zareagowania na zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej w odpowiednim czasie.
- Niechęć, aby umożliwić audytorowi wysłanie prośby o potwierdzenie.
- Niechęć, aby dostarczyć żądane pisemne oświadczenie.

Inne, w tym:

- Rozległe wykorzystanie kont przejściowych.
- Zasady (polityka) rachunkowości, które wydają się odbiegać od norm obowiązujących w branży.
- Częste zmiany szacunków księgowych, które nie wydają się być skutkiem zmienionych okoliczności.
- Tolerowanie naruszania kodeksu postępowania jednostki.
- Rozbieżność pomiędzy dochodami i stylem życia.
- Nietypowe, nieracjonalne lub niespójne zachowanie.
- Zarzuty oszustwa przez anonimową pocztę elektroniczną, listy, rozmowy telefoniczne, zgłoszenia lub skargi, które mogą zwrócić uwagę audytora.

- Dowody dostępu pracowników do systemów i zapisów niespójne z tymi niezbędnymi do wykonania ich zatwierdzonych obowiązków.
- Kontrole lub dzienniki audytu zostały wyłączone.

Załącznik 4

(Zob. par. A100, A104 i A143)

Dodatkowe rozważania, które mogą ukierunkować audytora podczas wybierania zapisów dziennika i innych korekt do testowania

Następujące rozważania są stosowne podczas wybierania zapisów dziennika i innych korekt do testowania:

- zrozumienie systemu informacyjnego i komunikacji w jednostce stosownych dla sporządzenia sprawozdania finansowego[93] (zobacz także paragraf 35 niniejszego MSB) – uzyskanie tego wymaganego zrozumienia zapewnia audytorowi wiedzę o:
    - politykach i procedurach jednostki odnośnie do tego (w tym osobach wewnątrz jednostki odpowiedzialnych za), w jaki sposób transakcje są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, korygowane, jeżeli to konieczne, rejestrowane w księdze głównej i raportowane w sprawozdaniu finansowym,
    - rodzajach zapisów dziennika (zarówno standardowych, jak i niestandardowych) rejestrowanych w księdze głównej i następnie raportowanych w sprawozdaniu finansowym, w tym innych korektach dokonywanych bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym,
    - procesie, w jaki sposób zapisy dziennika i inne korekty są rejestrowane lub dokonywane (zarówno automatyczne, jak i ręczne), jak również wymaganej dokumentacji wspierającej, na podstawie polityk i procedur jednostki,
    - procesie zamknięcia sprawozdania finansowego jednostki,
- zrozumienie kontroli jednostki nad zapisami dziennika zaprojektowanymi, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwo[94] (zobacz także paragraf 36 niniejszego MSB) – dla wielu jednostek rutynowe przetwarzanie transakcji obejmuje kombinację ręcznych i automatycznych kontroli. Podobnie, przetwarzanie zapisów dziennika i innych korekt może obejmować zarówno ręczne, jak i automatyczne kontrole w jednym lub wielu systemach technologii informacyjnych. Gdy technologie informacyjne są wykorzystywane w procesie sprawozdawczości finansowej, zapisy dziennika i inne korekty mogą istnieć tylko w formie elektronicznej,
    - rodzaje kontroli zapisów dziennika zaprojektowane, aby zapobiegać lub wykrywać oszustwo, mogą obejmować autoryzacje i zatwierdzenia, uzgodnienia, weryfikacje (takie jak reguły sprawdzające i weryfikacja poprawności lub automatyczne obliczenia), podział obowiązków i kontrole fizyczne lub logiczne,
    - wymóg opisany w paragrafie 36 pokrywa kontrole zapisów dziennika, które odnoszą się do ryzyk(-a) istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń, i które mogłyby być podatne na nieautoryzowaną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację. Kontrole te obejmują:
        - kontrole niestandardowych zapisów dziennika – gdy zapisy dziennika są zautomatyzowane lub ręczne i są wykorzystywane do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji lub korekt,

[93] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 25.

[94] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26.

- kontrole standardowych zapisów dziennika – gdy zapisy dziennika są zautomatyzowane lub ręczne i są podatne na nieautoryzowaną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację,

- skuteczność kontroli zapisów dziennika i innych korekt, które zostały wdrożone – skuteczne kontrole sporządzania i księgowania zapisów dziennika i innych korekt mogą zmniejszać zakres koniecznych testów szczegółowych, przy założeniu, że audytor testował skuteczność działania kontroli,

- identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem – ocena informacji uzyskanych z procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności, w tym rozważenie informacji uzyskanych z innych źródeł, mogłyby wskazywać na obecność czynników ryzyka oszustwa. Takie czynniki ryzyka oszustwa, w szczególności zdarzenia lub warunki, które wskazują na zachęty i naciski na kierownictwo, aby obchodzić kontrole, okazje do obchodzenia przez kierownictwo i postawy lub racjonalizacja, które umożliwiają kierownictwu uzasadnienie obejścia kontroli, mogą pomóc audytorowi zidentyfikować konkretne grupy zapisów dziennika i innych korekt do testowania. Mogą one obejmować zapisy dziennika i inne korekty podatne na nieautoryzowaną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację wynikającą z:

  - nacisków lub zachęt, aby osiągnąć lub przekroczyć wykorzystywane mierniki wyników działalności, wewnętrznie i zewnętrznie (np. autokorekta zapisów dziennika dokonanych na koniec roku),

  - nacisków lub zachęt, aby minimalizować lub unikać podatków (np. nieodpowiednie zapisy dziennika, aby zarejestrować przedwczesne lub opóźnione ujęcie przychodów lub wydatków),

  - nacisków, aby przestrzegać spłat zadłużenia lub innych wymogów kowenantów zadłużenia (np. nieodpowiednio skompensowane aktywa i zobowiązania w bilansie poprzez bezpośrednie dokonanie korekt do sprawozdania finansowego, aby osiągnąć kowenant zadłużenia dotyczący wskaźnika zadłużenia do kapitału własnego jednostki, nawet gdy warunki prawa do kompensaty nie zostały spełnione),

  - okazji, powstających na skutek nieodpowiedniego podziału obowiązków, aby jakakolwiek osoba w jednostce mogła ukryć lub popełnić oszustwo w normalnym toku wykonywania obowiązków tej osoby (np. zapisy dziennika i inne korekty odnoszące się do transakcji wpływających na aktywa, gdzie osoba ta jest odpowiedzialna za (a) nadzór nad aktywami lub (b) autoryzację lub zatwierdzanie powiązanych transakcji wpływających na te aktywa i (c) rejestrowanie lub raportowanie powiązanych transakcji),

  - okazji powstających na skutek słabości w kontroli wewnętrznej (np. zapisy dziennika i inne korekty powiązane z płatnościami za zakupy do nieautoryzowanych dostawców lub dokonywane przez pracowników zwolnionych lub przeniesionych),

  - okazji powstających na skutek uprzywilejowanego dostępu nadanego osobom zaangażowanym w proces zamknięcia sprawozdania finansowego (np. zapisy dziennika i inne korekty dokonywane przez osoby z dostępem administratora lub silnego użytkownika),

  - okazji powstających na skutek obliczeń opartych na narzędziach obliczeniowych użytkownika końcowego, które wspierają szacunki księgowe podatne na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub oszustwem (np. zapisy dziennika i inne korekty oparte na wyliczeniach utraty wartości dotyczącej wartości firmy i innych aktywów niematerialnych przy wykorzystaniu oprogramowania arkusza kalkulacyjnego),

- cechy oszukańczych zapisów dziennika i innych korekt – nieodpowiednie zapisy dziennika lub inne korekty często mają niepowtarzalne cechy identyfikujące. Takie cechy mogą obejmować zapisy:
  - dokonane na niepowiązanych, nietypowych lub rzadko używanych kontach,
  - dokonane przez osoby, które zazwyczaj nie dokonują zapisów dziennika,
  - zarejestrowane na koniec okresu lub jako zapisy po zamknięciu, które mają niewielkie lub nie mają żadnego wyjaśnienia lub opisu,
  - dokonane albo przed, albo podczas sporządzania sprawozdania finansowego, które nie mają numerów kont,
  - zawierające okrągłe liczby lub takie same końcówki liczb.

  Audytor może wykorzystać najświeższe informacje, takie jak dane o rzeczywistych popełnionych oszustwach lub raporty dotyczące trendów w oszustwach pracowniczych, aby uświadomić audytorowi cechy oszukańczych zapisów dziennika,
- charakterystyka i złożoność kont – nieodpowiednie zapisy dziennika lub korekty mogą być stosowane na kontach, które:
  - zawierają transakcje, które z natury swej są złożone lub nietypowe,
  - zawierają znaczące szacunki i korekty na koniec okresu,
  - były narażone na zniekształcenia w przeszłości,
  - nie zostały uzgodnione w odpowiednim czasie lub zawierają nieuzgodnione różnice,
  - zawierają transakcje wewnątrzgrupowe lub transakcje ze stronami powiązanymi,
  - są z innego powodu związane ze zidentyfikowanym ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,
- zapisy dziennika i inne korekty przetwarzane poza zwykłym tokiem działalności – niestandardowe zapisy dziennika mogą nie podlegać temu samemu rodzajowi i zakresowi kontroli co zapisy dziennika wykorzystywane na zasadzie powtarzalności, aby zarejestrować transakcje takie jak miesięczna sprzedaż, zakupy i wypłaty gotówkowe.

Załącznik 5

(Zob. par. A18)

Inne MSB odnoszące się do szczególnych zagadnień, które odwołują się do oszustw lub podejrzeń oszustwa

Załącznik identyfikuje inne MSB zawierające szczególne wymogi, które odnoszą się do oszustw lub podejrzeń oszustwa. Lista nie zawiera innych MSB zawierających wymogi, które odnoszą się do oszustw lub błędów (np. MSB 210,[95] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), MSB 700 (zmieniony)). Lista nie jest substytutem rozważenia wymogów i powiązanego zastosowania i innego materiału objaśniającego w tych MSB.

- MSB 402 *Rozważania podczas badania związane z jednostką korzystającą z organizacji usługowej* – paragraf 19
- MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* – paragrafy 8(b) i 11
- MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* – paragraf 32
- MSB 550 *Strony powiązane* – paragrafy 22(e) i 23(a)(i)
- MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)* – paragrafy 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) i 59(g)(i)
- MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* – paragraf 40(a)

[95] MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania.*

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI MSB 240 (ZMIENIONEGO)

Uwaga: Poniżej znajdują się zmiany dostosowawcze do innych standardów międzynarodowych wydanych przez IAASB na skutek zatwierdzenia MSB 240 (zmienionego). Te zmiany wejdą w życie w tym samym czasie co MSB 240 (zmieniony), i zostały pokazane z zaznaczonymi zmianami od ostatnich zatwierdzonych wersji standardów międzynarodowych wydanych przez IAASB, które zostały zmienione. Numery przypisów dolnych w tych zmianach nie uzgadniają się do standardów międzynarodowych wydanych przez IAASB, które są zmieniane i powinny zostać zrobione odwołania do tych standardów międzynarodowych wydanych przez IAASB.

MSB 200, OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA ORAZ PRZEPROWADZANIE BADANIA ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA

Wprowadzenie

Badanie sprawozdania finansowego

…

9. Audytor może mieć także pewne inne obowiązki informacyjne i sprawozdawcze wobec użytkowników, kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub stron spoza jednostki związane ze sprawami wynikającymi z badania. Mogą one zostać ustanowione przez MSB lub przez mające zastosowanie przepisy prawa lub regulację.[1]

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 15)

…

A24. Audytor może uznać zapisy i dokumenty za autentyczne, o ile nie ma powodów sądzić, że jest inaczej. Niemniej jednak od audytora wymagane jest rozważenie wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania.[2] W przypadkach wątpliwości co do wiarygodności informacji lub oznak możliwego oszustwa (na przykład, jeżeli warunki zidentyfikowane podczas badania powodują, iż audytor uważa, że dokument może nie być autentyczny lub że zapisy w dokumencie mogły zostać sfałszowane), MSB wymagają, aby audytor wyjaśnił to dalej i ustalił, jakie modyfikacje lub rozszerzenia procedur badania są niezbędne, aby rozstrzygnąć sprawę.[3]

…

Wystarczające odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)

…

---

1 Zobacz, na przykład, MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* oraz MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy ~~44~~64-67.

2 MSB 500 *Dowody badania*, paragrafy 7-9.

3 MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~14~~22; MSB 500, paragraf 11; MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne*, paragrafy 10-11 i 16.

Nieodłączne ograniczenia badania

…

Inne sprawy wpływające na nieodłączne ograniczenia badania

A56. W przypadku pewnych stwierdzeń lub zagadnień będących przedmiotem zlecenia potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność audytora do wykrycia istotnych zniekształceń jest szczególnie znaczący. Takie stwierdzenia lub zagadnienia będące przedmiotem zlecenia obejmują:

- oszustwo, szczególnie oszustwo, w które zaangażowane jest kierownictwo wyższego szczebla, lub zmowę. Zobacz MSB 240 (zmieniony) dla dalszego omówienia,

…

MSB 220 (ZMIENIONY), ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i osiągania jakości podczas badań (Zob. par. 13–15)

…

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 7)

…

A37. Możliwe działania, jakie zespół wykonujący zlecenie może podjąć, aby złagodzić trudności w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia, mogą obejmować:

…

- modyfikowanie charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru lub przeglądu poprzez zaangażowanie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie, większy i częstszy osobisty nadzór lub bardziej dogłębne przeglądy pewnych dokumentów roboczych dla:
  - złożonych lub subiektywnych obszarów badania,
  - obszarów stanowiących ryzyko dla osiągnięcia jakości podczas zlecenia badania,
  - obszarów, gdzie może występować wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem~~związanych z ryzykiem oszustwa~~ oraz
  - zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami,

…

Akceptacja i kontynuacja relacji z klientami oraz zleceń badania (Zob. par. 22-24)

…

A55. Informacje uzyskane podczas akceptacji i kontynuacji mogą być również stosowne dla przestrzegania wymogów określonych innych MSB oraz niniejszego MSB, dotyczących na przykład:

…

- identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem, czy oszustwem, zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) oraz MSB 240 (zmienionym).[4]

…

MSB 230, DOKUMENTACJA BADANIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Załącznik

(Zob. par. 1)

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które zawierają szczególne wymogi dotyczące dokumentacji. Lista ta nie jest substytutem dla rozważenia wymogów i powiązanego zastosowania oraz pozostałego materiału objaśniającego zawartego w MSB.

…

- MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* – paragrafy ~~45–48~~68.

…

MSB 250 (ZMIENIONY) ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Procedury badania, gdy niezgodność została zidentyfikowana lub jest podejrzewana

Oznaki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami (Zob. par. 19)

A17. Audytor może dowiedzieć się o informacji dotyczącej przypadku niezgodności z przepisami prawa i regulacjami inaczej niż w wyniku wykonania procedur z paragrafów 13-17 (np. gdy audytor został ostrzeżony o niezgodności przez sygnalistę).

…

[4] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw.*

MSB 260 (ZMIENIONY) KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR

…

Załącznik 1

(Zob. par. 3)

Specyficzne wymogi w MSZJ 1 i innych MSB, które odnoszą się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w MSZJ 1 oraz innych MSB, które wymagają przedstawiania specyficznych spraw osobom sprawującym nadzór. Lista nie zastępuje rozważenia wymogów i powiązanych z nimi zastosowania i innego materiału objaśniającego w MSB.

…

- MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* − paragrafy ~~22, 39(c)(i)~~ 25, 32(c),55(a), 59(c)(i) i ~~41–43~~ 64–66.

…

MSB 265 INFORMOWANIE O SŁABOŚCIACH W KONTROLI WEWNĘTRZNEJ OSÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Znaczące słabości w kontroli wewnętrznej (Zob. par. 6(b), 8)

…

A6. Przykłady spraw, które audytor może rozważyć podczas ustalania, czy słabość lub połączenie słabości w kontroli wewnętrznej stanowi znaczącą słabość, obejmują:

...

- znaczenie kontroli dla procesu sprawozdawczości finansowej, na przykład:

  …

  - kontrole nad zapobieganiem ~~i~~ lub wykrywaniem oszustw,

…

Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej

…

Informowanie kierownictwa o słabościach w kontroli wewnętrznej (Zob. par. 10)

…

Informowanie kierownictwa o znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej (Zob. par. 10(a))

…

A21. MSB 250 (zmieniony) ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących raportowania o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, w tym, gdy osoby sprawujące nadzór są osobiście zaangażowane w taką niezgodność.[5] MSB 240 (zmieniony) ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących informowania osób sprawujących nadzór, gdy audytor zidentyfikował oszustwo lub podejrzewał oszustwo z zaangażowaniem kierownictwa.[6]

…

MSB 300, PLANOWANIE BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Zaangażowanie kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 5)

A5. Zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie w planowanie badania pozwala czerpać z ich doświadczenia i wiedzy, przez co zwiększa skuteczność i efektywność procesu planowania.[7]

…

MSB 315 (ZMIENIONY W 2019 R.) IDENTYFIKACJA i OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA

Wprowadzenie

…

Kluczowe pojęcia w niniejszym MSB

…

6. Ryzyka istotnego zniekształcenia zidentyfikowane i oszacowane przez audytora obejmują zarówno te wynikające z błędu, jak i te wynikające z oszustwa. Chociaż do obu odnosi się niniejszy MSB, znaczenie oszustwa jest takie, że w MSB 240 (zmienionym)[8] są zawarte dalsze wymogi i wytyczne dotyczące procedur oszacowania ryzyka i związanych z nimi działań w celu uzyskania informacji, które są wykorzystywane do identyfikacji, oszacowania i reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia wynikające z oszustwa.

…

---

5 MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego*, paragrafy 23–29.

6 MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf ~~42~~65.

7 Paragrafy 17 i 18 w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), ustanawiają wymogi i dostarczają wytycznych dotyczących dyskusji zespołu wykonującego zlecenie na temat podatności jednostki na istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego. Paragraf ~~16~~29 w MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* dostarcza wytycznych dotyczących nacisku, jaki podczas dyskusji należy kłaść na podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

8 MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw.*

Definicje

12. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

…

(f) Czynniki ryzyka nieodłącznego – cechy zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność na zniekształcenie, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia przed rozważeniem kontroli. Czynniki takie mogą być jakościowe lub ilościowe i obejmują złożoność, subiektywność, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa[9], o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne. (Zob. par. A7–A8)

…

(l) Znaczące ryzyko – zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia: (zob. par. A10)

…

(ii) które należy traktować jako znaczące ryzyko zgodnie z wymogami innych MSB.[10]

…

Wymogi

…

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. A184–A185)

…

Ocena dowodów badania uzyskanych w ramach procedur oszacowania

35. Audytor ocenia, czy dowody badania uzyskane w ramach procedur oszacowania ryzyka zapewniają odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało spowodowane oszustwem, czy błędem. Jeżeli nie, audytor wykonuje dodatkowe procedury oszacowania ryzyka do czasu uzyskania dowodów badania zapewniających taką podstawę. Identyfikując i dokonując oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, audytor bierze pod uwagę wszystkie dowody badania uzyskane w ramach procedur oszacowania ryzyka, niezależnie od tego, czy są one potwierdzające stwierdzenia kierownictwa, czy sprzeczne z nimi. (Zob. par. A230–A232)

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności (Zob. par. 13–18)

A11. Ryzyka istotnego zniekształcenia, które należy zidentyfikować i oszacować, obejmują zarówno te wynikające z oszustwa, jak i te wynikające z błędu, i oba są objęte niniejszym MSB. Jednakże, znaczenie oszustwa jest takie, że w MSB 240 (zmienionym) zawarte zostały dalsze wymogi i wytyczne dotyczące procedur oszacowania ryzyka i związanych z nimi działań mających na celu uzyskanie informacji, które są wykorzystywane w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka

---

[9] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~A24–A27~~A24–A26.

[10] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~27~~39(b) i MSB 550 *Strony powiązane*, paragraf 18.

istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem[11]. Ponadto, poniższe MSB dostarczają dalszych wymogów i wytycznych dotyczących identyfikowania i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do poszczególnych spraw lub okoliczności:

…

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 17–18)

Dlaczego od zespołu wykonującego zlecenie wymagane jest przedyskutowanie zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie

A42. Dyskusja w gronie zespołu wykonującego zlecenie na temat zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie:

…

MSB 240 (zmieniony) wymaga, aby podczas dyskusji zespołu wykonującego zlecenie położyć szczególny nacisk na to, w jaki sposób i gdzie sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym na to, w jaki sposób może wystąpić oszustwo[12].

…

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. par. 19-27)

…

Dlaczego wymagane jest zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 19-20)

A50. Zrozumienie przez audytora jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej pomaga audytorowi w zrozumieniu zdarzeń i warunków, które są stosowne dla jednostki oraz w zidentyfikowaniu, w jaki sposób i w jakim stopniu czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Informacje takie ustalają ramy odniesienia, w których audytor identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia. Te ramy odniesienia pomagają również audytorowi w planowaniu badania oraz w stosowaniu zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu w trakcie całego badania, na przykład, gdy:

- identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) lub innymi stosownymi standardami (np. w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240 (zmienionym) lub podczas identyfikowania lub szacowania ryzyk związanych z szacunkami księgowymi zgodnie z MSB 540 (zmienionym)),

…

Jednostka i jej otoczenie (Zob. par. 19(a))

---

[11] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~12–27~~26–41.

[12] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~16~~29.

…

Mierniki wykorzystywane przez kierownictwo do oceny wyników finansowych jednostki (Zob. par. 19(a)(iii))

Dlaczego audytor rozumie mierniki wykorzystywane przez kierownictwo

A74. Zrozumienie mierników jednostki pomaga audytorowi w rozważeniu, czy takie mierniki, niezależnie od tego, czy są wykorzystywane zewnętrznie, czy wewnętrznie, powodują powstanie presji na jednostkę na osiągnięcie celów w zakresie wyników. Naciski te mogą motywować kierownictwo do podejmowania działań, które zwiększają podatność na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa lub oszustwa (np., aby poprawić wyniki działalności lub celowo zniekształcić sprawozdanie finansowe) (zobacz MSB 240 (zmieniony) dotyczący wymogów i wytycznych związanych z ryzykami istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem).

…

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 19(b))

…

W jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie (Zob. par. 19(c))

…

Wpływ czynników ryzyka nieodłącznego na daną grupę transakcji, saldo konta lub ujawnienie

…

A89. Zdarzenia lub warunki, które mogą wpływać na podatność na zniekształcenie ze względu na stronniczość kierownictwa, mogą również wpłynąć na podatność na zniekształcenie ze względu na inne czynniki ryzyka oszustwa. W związku z tym, mogą to być stosowne informacje do wykorzystania zgodnie z paragrafem ~~24~~38 w MSB 240 (zmienionym), który wymaga, aby audytor ocenił, czy informacje uzyskane z innych procedur oszacowania ryzyka i związanych z nimi czynności wskazują, że występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa.

…

Uzyskanie zrozumienia procesu oszacowania ryzyka w jednostce (Zob. par. 22-23)

Zrozumienie procesu oszacowania ryzyka w jednostce (Zob. par. 22(a))

A109. Jak wyjaśniono w paragrafie A62, nie wszystkie ryzyka gospodarcze powodują powstanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Uzyskując zrozumienie, w jaki sposób kierownictwo i osoby sprawujące nadzór zidentyfikowały ryzyka gospodarcze stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego oraz zdecydowały o działaniach mających na celu reakcję na te ryzyka, zagadnienia, które audytor może rozważyć, obejmują sposób, w jaki kierownictwo lub, odpowiednio, osoby sprawujące nadzór:

…

- rozważyły potencjał dla oszustwa w trakcie rozważania ryzyk dla osiągnięcia celów jednostki.[13]

…

[13] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~19~~ 33(b)(i).

Czynności kontrolne (Zob. par. 26)

…

Skalowalność (Zob. par. 26)

…

A157. Ustalenie podziału obowiązków w mniej złożonych jednostkach, które zatrudniają mniej pracowników, może być mniej praktyczne. Jednakże, w jednostce zarządzanej przez właściciela, zarządzający właściciel może być w stanie sprawować bardziej skuteczny nadzór poprzez swoje bezpośrednie zaangażowanie niż w większej jednostce, co może zrekompensować ogólnie bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków. Jak wyjaśniono również w MSB 240 (zmienionym), zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę może być potencjalną słabością kontroli, ponieważ istnieje możliwość obejścia kontroli przez kierownictwo[14].

Kontrole, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (Zob. par. 26(a))

Kontrole, które odnoszą się do ryzyk, które są określane jako ryzyka znaczące (Zob. par. 26(a)(i))

…

A159. MSB 240 (zmieniony)[15] wymaga, aby audytor zrozumiał kontrole związane z oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (które są traktowane jako ryzyka znaczące), a ponadto wyjaśnia, że ważne jest, aby audytor uzyskał zrozumienie kontroli, które kierownictwo zaprojektowało, wdrożyło i utrzymało w celu zapobiegania i wykrywania oszustwa.

…

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 28–37)

…

Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego (Zob. par. 28(a) i 30)

…

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego

A195. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniem finansowym jako całością i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami identyfikowalnymi z poszczególnymi stwierdzeniami na poziomie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia ~~(np. ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo)~~. Raczej przedstawiają one okoliczności, które mogą w sposób rozległy zwiększyć ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Ocena przez audytora, czy zidentyfikowane ryzyka wiążą się w sposób rozległy ze sprawozdaniem finansowym, wspiera oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. W innych przypadkach można również zidentyfikować szereg stwierdzeń jako podatnych na ryzyko, a zatem może mieć wpływ na identyfikację ryzyka przez audytora i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

…

---

[14] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~A28~~A112.

[15] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~28~~36, 39(b) i ~~A33~~A102.

Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń

…

Znaczące ryzyka (Zob. par. 32)

…

Ustalanie znaczących ryzyk

…

A220. Ustalenie, które z oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia są bliskie górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego, a tym samym stanowią znaczące ryzyka, jest sprawą zawodowego osądu, chyba że jest to ryzyko szczególnego rodzaju, które należy traktować jako znaczące ryzyko zgodnie z wymogami innego MSB. MSB 240 (zmieniony) zawiera dalsze wymogi i wytyczne w odniesieniu do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem[16].

…

Załącznik 2

(Zob. par. 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Zrozumienie czynników ryzyka nieodłącznego

Niniejszy załącznik zapewnia dalsze wyjaśnienia dotyczące czynników ryzyka nieodłącznego, jak również zagadnień, które audytor może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia i zastosowania czynników ryzyka nieodłącznego podczas identyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

Czynniki ryzyka nieodłącznego

1. Czynniki ryzyka nieodłącznego to cechy zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia na zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostały one spowodowane oszustwem, czy błędem, a przed rozważeniem kontroli. Czynniki takie mogą być jakościowe lub ilościowe i obejmują złożoność, subiektywizm, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa[17], o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne. Uzyskując zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zasad (polityki) rachunkowości jednostki, zgodnie z paragrafami 19(a)-(b), audytor posiada również zrozumienie, w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie podczas sporządzania sprawozdania finansowego.

2. Czynniki ryzyka nieodłącznego związane ze sporządzaniem informacji wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zwane w niniejszym paragrafie „wymaganymi informacjami") obejmują:

   …

[16] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~26–28~~39–41.

[17] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~A24–A27~~ A24–A26.

- *Podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa w zakresie, w jakim wpływają one na ryzyko nieodłączne* – podatność na stronniczość kierownictwa wynika z warunków, które stwarzają podatność na celowe lub niezamierzone niezachowanie przez kierownictwo neutralności podczas sporządzania informacji. Stronniczość kierownictwa jest często związana z pewnymi warunkami, które mogą potencjalnie powodować, że kierownictwo nie zachowa neutralności w dokonywaniu osądu (oznaki potencjalnej stronniczości kierownictwa), co mogłoby prowadzić do istotnego zniekształcenia informacji, które byłoby oszustwem, gdyby było zamierzone. Oznaki takie obejmują zachęty lub naciski w zakresie, w jakim wpływają one na ryzyko nieodłączne (na przykład w wyniku motywacji do osiągnięcia pożądanego rezultatu, takiego jak pożądany cel zysku lub wskaźnik kapitałowy) oraz możliwość niezachowania neutralności. Czynniki stosowne dla podatności na zniekształcenie spowodowane oszustwem w formie oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub sprzeniewierzenia aktywów zostały opisane w paragrafach ~~A1~~A2 do ~~A5~~A6 w MSB 240 (zmienionym).

…

Załącznik 3

(Zob. par. 12(m), 21–26, A90–A181)

Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki

…

Elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Środowisko kontroli

…

6. Środowisko kontroli obejmuje następujące elementy:

   …

   (b) Gdy osoby sprawujące nadzór są oddzielone od kierownictwa, w jaki sposób osoby sprawujące nadzór wykazują niezależność od kierownictwa i sprawują nadzór nad systemem kontroli wewnętrznej w jednostce. Osoby sprawujące nadzór mają wpływ na świadomość kontroli w jednostce. Rozważania mogą obejmować, czy istnieje wystarczająca liczba osób, które są niezależne od kierownictwa oraz obiektywne w swoich ocenach i podejmowaniu decyzji; w jaki sposób osoby sprawujące nadzór identyfikują i przyjmują odpowiedzialność za nadzór oraz czy osoby sprawujące nadzór zachowują odpowiedzialność za nadzór nad projektowaniem, wdrażaniem i kierowaniem systemem kontroli wewnętrznej w jednostce przez kierownictwo. Znaczenie odpowiedzialności osób sprawujących nadzór jest uznane w kodeksach postępowania oraz innych przepisach prawa i regulacjach lub wytycznych opracowanych na rzecz osób sprawujących nadzór. Inne obowiązki osób sprawujących nadzór obejmują nadzór nad zaprojektowaniem i skutecznym działaniem ~~procedur zgłaszania naruszeń~~ programu sygnalistów w jednostce (lub innego programu zgłaszania oszustw).

…

Załącznik 4

(Zob. par. 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Rozważania dotyczące zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego jednostki

Niniejszy załącznik zawiera dalsze rozważania dotyczące zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego jednostki, gdy taka funkcja istnieje.

…

Zapytania kierowane do funkcji audytu wewnętrznego

…

5. Dodatkowo, zgodnie z MSB 240 (zmienionym),[18] jeżeli funkcja audytu wewnętrznego dostarcza audytorowi informacje dotyczące jakichkolwiek ~~rzeczywistych,~~ oszustw lub podejrzeń~~wanych lub zarzucanych~~ oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, audytor bierze to pod uwagę podczas identyfikacji przez audytora ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

…

MSB 330 REAKCJE AUDYTORA NA OSZACOWANE RYZYKA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania (Zob. par. 6)

…

Rozłożenie w czasie

A11. Audytor może wykonać testy kontroli lub procedury wiarygodności w dacie śródrocznej lub na koniec okresu. Im wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia, tym większe prawdopodobieństwo, że audytor może zdecydować, iż bardziej skuteczne będzie wykonanie procedur wiarygodności raczej bliżej końca okresu lub na koniec okresu, a nie na wcześniejszą datę lub wykonanie procedur badania niezapowiedzianie lub w nieprzewidywalnym terminie (na przykład, wykonanie procedur badania w wybranych lokalizacjach w sposób niezapowiedziany). Jest to szczególnie stosowne przy rozważaniu reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Audytor może na przykład stwierdzić, że w przypadku zidentyfikowania ryzyk umyślnego zniekształcenia lub manipulacji, procedury badania mające na celu rozszerzenie wniosków z badania od daty śródrocznej do końca okresu nie byłyby skuteczne.

…

Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania (Zob. par. 25–27)

A62. Badanie sprawozdania finansowego jest procesem kumulatywnym i iteratywnym. W związku z tym, że audytor wykonuje zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą spowodować, że audytor zmieni rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres innych zaplanowanych procedur badania. Uwagę audytora mogą zwrócić informacje, które różnią się znacząco od informacji, na których opierało się oszacowanie ryzyka. Na przykład:

---

[18] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~19~~34(b).

…

W takich okolicznościach konieczne może okazać się przeprowadzenie przez audytora ponownej oceny planowanych procedur badania w oparciu o zrewidowane rozważenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz ich wpływu na znaczące grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz ich stosowne stwierdzenia. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera dalsze wytyczne dotyczące weryfikacji oszacowania ryzyka dokonanego przez audytora.[19]

…

MSB 450 OCENA ZNIEKSZTAŁCEŃ ZIDENTYFIKOWANYCH PODCZAS BADANIA

…

Wymogi

…

Rozważanie zidentyfikowanych zniekształceń w miarę postępu badania

5A. Jeżeli audytor identyfikuje zniekształcenie, audytor ocenia, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo. (Zob. par. A6A)

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Definicja zniekształcenia (Zob. par. 4(a))

A1. Zniekształcenia mogą wynikać z:

…

Przykłady zniekształceń powstających na skutek oszustwa zostały przedstawione w MSB 240 (zmienionym).[20]

…

Rozważanie zidentyfikowanych zniekształceń w miarę postępu badania (Zob. par. 5A–7)

A6A. Charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia mogą wskazywać, że zniekształcenia mogą być wynikiem oszustwa. W takich przypadkach audytor wykonuje także procedury wymagane przez MSB 240 (zmieniony),[21] uznając, że przypadek oszustwa prawdopodobnie nie jest odosobnionym zdarzeniem.

…

Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń (Zob. par. 10-11)

…

---

[19] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

[20] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy ~~A1–A7~~ A2–A6.

[21] MSB 240 (zmieniony), paragrafy 55–58.

A22. MSB 240 (zmieniony)[22] wyjaśnia, w jaki sposób skutki zniekształcenia, które jest lub może być wynikiem oszustwa, powinny zostać rozważone w odniesieniu do innych aspektów badania, nawet jeżeli wielkość zniekształcenia nie jest istotna w odniesieniu do sprawozdania finansowego. W zależności od okoliczności, zniekształcenia w ujawnieniach mogłyby również wskazywać na oszustwo oraz na przykład, mogą powstawać z:

- wprowadzających w błąd ujawnień wynikających ze stronniczości w osądach kierownictwa lub
- rozbudowanych powtarzających się lub niewiele mówiących ujawnień, które mają w zamierzeniu zaciemnić prawidłowe zrozumienie zagadnień w sprawozdaniu finansowym.

Rozważając konsekwencje zniekształceń w grupach transakcji, saldach kont i ujawnieniach, audytor stosuje zawodowy sceptycyzm, zgodnie z MSB (PL) 200.[23]

…

MSB 500 DOWODY BADANIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania

Stosowność i wiarygodność (Zob. par. 7)

…

Wiarygodność

…

A37. MSB 240 (zmieniony) dotyczy okoliczności, gdy audytor ma powód, aby uznać, że dokument może nie być autentyczny lub mógł zostać zmodyfikowany bez ujawnienia tej modyfikacji audytorowi.[24]

…

MSB 505, POTWIERDZENIA ZEWNĘTRZNE

Wprowadzenie

…

Procedury potwierdzeń zewnętrznych, aby uzyskać dowody badania

3. Inne MSB uznają znaczenie potwierdzeń zewnętrznych jako dowodów badania, na przykład:

   …

---

[22] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~36~~57.

[23] MSB 200 *Ogólne cele niezależnego audytora i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 15.

[24] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf ~~14~~22.

- MSB 240 (zmieniony) wskazuje, że audytor może zaprojektować ~~prośby o~~ procedury potwierdzeńnia zewnętrznych, aby w odpowiedzi uzyskać dowody badania ~~dodatkowe informacje potwierdzające~~, aby odnieść się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń.[25]

…

Wymogi

…

Odmowa zezwolenia przez kierownictwo, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie

8. Jeżeli kierownictwo odmawia zezwolenia, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie, wówczas audytor:

   (a) zwraca się z zapytaniem o powody odmowy przez kierownictwo oraz poszukuje dowodów badania co do ich zasadności i racjonalności, (zob. par. A8)

   (b) ocenia wpływ odmowy kierownictwa na oszacowanie przez audytora stosownych ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania, oraz (zob. par. A9)

   (c) wykonuje alternatywne procedury badania zaprojektowane, aby uzyskać stosowne i wiarygodne dowody badania. (Zob. par. A10)

…

Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych

Wiarygodność odpowiedzi na prośby o potwierdzenie

…

11. Jeżeli audytor ustala, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, audytor ocenia wpływ na oszacowanie stosownych ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, oraz na powiązany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania. (Zob. par. A17)

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Procedury potwierdzeń zewnętrznych

…

Projektowanie próśb o potwierdzenie (Zob. par. 7(c))

…

A4. Czynniki do rozważenia podczas projektowania próśb o potwierdzenie obejmują:

- stwierdzenia, do których odnoszą się potwierdzenia,

---

[25] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy ~~A38~~A129–A135.

- specyficzne zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,

…

Odmowa zezwolenia przez kierownictwo, aby audytor wysłał prośby o potwierdzenie

…

Wpływ na oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 8(b))

A9. Audytor może wyciągnąć wniosek z oceny, o której mowa w paragrafie 8(b), że byłoby odpowiednie, aby zweryfikować oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i zmodyfikować planowane procedury badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).[26] Na przykład, jeżeli prośba kierownictwa, aby nie potwierdzać, jest nieuzasadniona, może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240 (zmienionym).[27]

…

Wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych

Wiarygodność odpowiedzi na prośby o potwierdzenie (Zob. par. 10)

A11. MSB 500 wskazuje, że nawet gdy dowody badania są uzyskiwane ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki, mogą istnieć okoliczności, które wpływają na ich wiarygodność.[28] Wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą ryzyko przechwycenia, zmiany lub oszustwa. Takie ryzyko istnieje niezależnie od tego, czy odpowiedź jest uzyskiwana w formie papierowej, elektronicznej lub na innym medium. Czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi obejmują sytuację, w której:

- została ona otrzymana przez audytora pośrednio lub
- wydaje się nie pochodzić od pierwotnie zamierzonej strony potwierdzającej.

…

Niewiarygodne odpowiedzi (Zob. par. 11)

A17. Gdy audytor stwierdza, że odpowiedź jest niewiarygodna, audytor może potrzebować, aby zaktualizować oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i odpowiednio zmodyfikować zaplanowane procedury badania, zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).[29] Na przykład, niewiarygodna odpowiedź może wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240 (zmienionym).[30]

Brak odpowiedzi (Zob. par. 12)

...

A19. Na rodzaj i zakres alternatywnych procedur badania wpływa rozważane konto i stwierdzenie. Brak odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie może wskazywać na poprzednio niezidentyfikowane

---

[26] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 37.

[27] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~25~~38.

[28] MSB 500, paragraf A35.

[29] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

[30] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~25~~38.

ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich sytuacjach audytor może potrzebować, aby zweryfikować oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i zmodyfikować zaplanowane procedury badania, zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)[31]. Na przykład, mniej odpowiedzi na prośby o potwierdzenie niż przewidywano, lub większa ilość odpowiedzi niż przewidywano, może wskazywać na wcześniej niezidentyfikowany czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240 (zmienionym)[32].

...

Wyjątki (Zob. par. 14)

A21. Wyjątki zauważone w odpowiedziach na prośby o potwierdzenie mogą wskazywać na zniekształcenia lub potencjalne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. Gdy identyfikowane jest zniekształcenie, MSB 450[33] ~~MSB 240~~ wymaga od audytora oceny, czy takie zniekształcenie wskazuje na oszustwo.~~[34]~~ Wyjątki mogą dostarczać wskazówek na temat jakości odpowiedzi od podobnych stron potwierdzających lub dla podobnych kont. Wyjątki mogą także wskazywać na słabość lub słabości w kontroli wewnętrznej jednostki nad sprawozdawczością finansową.

…

MSB 530 (ZMIENIONY), PRÓBKOWANIE

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Projektowanie próbki, wielkość i wybór pozycji do testowania

Projektowanie próbki (Zob. par. 6)

…

A6. Rozważenie przez audytora celu procedury badania wymaganej przez paragraf 6 obejmuje jasne zrozumienie tego, co stanowi odchylenie lub zniekształcenie tak, aby wszystkie, i tylko te warunki, które są stosowne dla celu procedury badania, były włączone do oceny odchyleń lub ekstrapolacji zniekształceń. Na przykład, w teście szczegółowym dotyczącym istnienia należności, takim jak potwierdzenie, zapłaty dokonane przez nabywcę przed datą potwierdzenia, ale otrzymane przez klienta krótko po tej dacie, nie są uznawane za zniekształcenie. Również pomyłkowe księgowanie pomiędzy kontami klientów nie wpływa na łączne saldo należności. Dlatego, może nie być właściwe uznanie tego za zniekształcenie podczas oceny wyników próbki tej konkretnej procedury badania, nawet jeżeli może to mieć znaczący wpływ na inne obszary badania, takie jak oszacowanie ryzyk~~a~~ istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub adekwatność odpisu na należności wątpliwe.

…

---

[31] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

[32] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~25~~38.

[33] MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*, paragraf 5A.

[34] ~~MSB 240, paragraf 36.~~

MSB 540 (ZMIENIONY), BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

…

Dokonywanie przeglądu wyników lub ponownego oszacowania poprzednich szacunków księgowych (Zob. par. 14)

…

A57. Retrospektywny przegląd osądów i założeń kierownictwa związanych z~~e znaczącymi~~ szacunkami księgowymi jest wymagany przez MSB 240 (zmieniony).[35] W praktyce, dokonywany przez audytora przegląd poprzednich szacunków księgowych jako procedura szacowania ryzyka zgodnie z niniejszym MSB może zostać przeprowadzony w połączeniu z przeglądem wymaganym przez MSB 240 (zmieniony).

…

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (Zob. par. 32)

…

A136. Dodatkowo, stosując MSB 240 (zmieniony), od audytora wymagana jest ocena, czy osądy i decyzje kierownictwa podczas dokonywania szacunków księgowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, nawet jeżeli są one pojedynczo uzasadnione, są ~~wskazują~~ oznakami ~~na~~ możliwe~~ją~~ stronniczości~~ć~~ kierownictwa, która może stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa jest często osiągana przez celowe zniekształcenie szacunków księgowych, które może obejmować zamierzone zaniżanie lub zawyżanie szacunków księgowych. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, które mogą stanowić także czynniki ryzyka oszustwa[36], mogą spowodować, że audytor będzie zmuszony ponownie ocenić, czy ryzyka oszacowane przez audytora, w szczególności oszacowanie ryzyk~~a~~ istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem i powiązane reakcje pozostają odpowiednie.

…

MSB 550 STRONY POWIĄZANE

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora odnoszących się do powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi podczas badania sprawozdania finansowego. W szczególności, rozszerza on w jaki sposób należy stosować MSB

---

[35] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf ~~33(b)(ii)~~28.

[36] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~33(b)~~ 50–51.

315 (zmieniony w 2019 r.),[37] MSB 330[38] oraz MSB 240 (zmieniony)[39] w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi.

…

Odpowiedzialność audytora

…

5. Dodatkowo, zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi jest stosowne dla oceny przez audytora, czy występuje jeden lub więcej czynników ryzyka oszustwa zgodnie z wymogami MSB 240 (zmienionego)[40], ponieważ oszustwo może być łatwiej popełnione poprzez strony powiązane.

…

Wymogi

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

11. Jako część procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności, których wykonania w trakcie badania wymagają od audytora MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 240 (zmieniony)[41], audytor wykonuje* procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12-17, aby uzyskać informacje stosowne dla zidentyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A8)

Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi

12. Dyskusja w gronie zespołu wykonującego zlecenie, której wymagają MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 240 (zmieniony)[42], obejmuje szczególne rozważenie podatności sprawozdania finansowego na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem, które mogłoby wynikać z powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A9-A10)

…

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi

…

19. Jeżeli audytor identyfikuje czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności odnoszące się do istnienia strony powiązanej o dominującym wpływie) podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka oraz powiązanych czynności związanych ze stronami powiązanymi, audytor

---

37 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

38 MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka.*

39 MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw.*

40 MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~25~~38.

41 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13; MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~17~~26.

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

42 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 17; MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~16~~29.

rozważa takie informacje podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem zgodnie z MSB 240 (zmienionym). (Zob. par. A6, A29–A30)

…

Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi

…

Zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza zwykły tok działalności jednostki

23. Dla zidentyfikowanych znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, wykraczających poza zwykły tok działalności jednostki, audytor:

    (a) dokonuje inspekcji stanowiących ich podstawę umów lub porozumień, jeżeli jakiekolwiek występują, i ocenia, czy:

        (i) biznesowe uzasadnienie transakcji (lub jego brak) sugeruje, że mogły one zostać zawarte, aby zaangażować się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub, aby ukryć zawłaszczenie aktywów[43], (zob. par. A38–A39)

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

…

Zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi jednostki

…

Kontrole jednostki nad powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi (Zob. par. 14)

…

A17. Spełniając zawarty w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) wymóg, aby uzyskać zrozumienie środowiska kontroli, audytor może rozważyć cechy środowiska kontroli stosowne dla złagodzenia ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi, takie jak:

    …

    - istnienie ~~polityk i procedur powiadamiania o nieprawidłowościach*~~programu sygnalistów (lub innego programu zgłaszania oszustw) tam, gdzie ma to zastosowanie.

…

A19. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa często obejmuje obchodzenie przez kierownictwo kontroli, które w innych przypadkach mogą wydawać się skutecznie działające[44]. Ryzyko

---

[43] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~33(e)~~ 52.

~~* ang. whistle-blowing.~~

[44] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~32~~40 i ~~A4~~A5.

obchodzenia kontroli przez kierownictwo jest wyższe, jeżeli kierownictwo ma powiązania, które obejmują kontrolę lub znaczący wpływ na strony, z którymi jednostka prowadzi działalność, ponieważ te powiązania mogą dawać kierownictwu większe zachęty i okazje do popełnienia oszustwa. Na przykład interesy finansowe kierownictwa w pewnych stronach powiązanych mogą dostarczać kierownictwu zachęt, aby obchodzić kontrole poprzez (a) kierowanie jednostką wbrew jej interesom, aby zawrzeć transakcje dla korzyści tych stron lub (b) zmowę z takimi stronami lub kontrolowanie ich działań. Przykłady możliwego oszustwa obejmują:

…

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi

Czynniki ryzyka oszustwa związane ze stronami powiązanymi o dominującym wpływie (Zob. par. 19)

A29. Zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę lub małą grupę osób bez równoważących kontroli jest czynnikiem ryzyka oszustwa[45]. Wskaźniki dominującego wpływu wywieranego przez stronę powiązaną obejmują:

…

Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi (Zob. par. 20)

A31. Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania, które audytor może wybrać, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi, zależy od charakteru tych ryzyk i okoliczności danej jednostki.[46]

…

A33. Jeżeli audytor oszacował znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako wynik obecności strony powiązanej o dominującym wpływie, audytor może, dodatkowo do ogólnych wymogów MSB 240 (zmienionego), wykonać procedury badania takie jak poniższe, aby uzyskać zrozumienie powiązań biznesowych, które taka strona powiązana mogła ustanowić bezpośrednio lub pośrednio z jednostką oraz, aby określić potrzebę dla dalszych odpowiednich procedur badania wiarygodności:

…

- przegląd zgłoszeń ~~raportów~~ pracowników - sygnalistów ~~o podejrzeniu nieprawidłowości*~~ tam, gdzie zostały one zachowane.

…

Identyfikacja wcześniej niezidentyfikowanych lub nieujawnionych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi

…

---

[45] MSB 240 (zmieniony), Załącznik 1.

[46] MSB 330 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących rozważenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. MSB 240 (zmieniony) ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących właściwych reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

~~* *ang. whistle-blowing*~~

Zamierzone nieujawnienie informacji przez kierownictwo (Zob. par. 22(e))

A37. Wymogi i wytyczne w MSB 240 (zmienionym) dotyczące obowiązków audytora związanych z oszustwem podczas badania sprawozdania finansowego są stosowne tam, gdzie wydaje się, że kierownictwo w zamierzony sposób nie ujawniło audytorowi stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi. Audytor może także rozważyć, czy jest niezbędna ponowna ocena wiarygodności odpowiedzi kierownictwa na zapytania audytora oraz oświadczeń kierownictwa składanych audytorowi.

…

MSB 580 PISEMNE OŚWIADCZENIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Załącznik 1

(Zob. par. 2)

Wykaz MSB zawierających wymogi dla pisemnych oświadczeń

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które wymagają pisemnych oświadczeń dotyczących szczególnych przedmiotowych spraw. Ta lista nie jest substytutem dla rozważenia wymogów oraz powiązanych zastosowań i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* – paragraf ~~40~~63.

…

Załącznik 2

(Zob. par. A21)

Przykład listu z oświadczeniami

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia, które są wymagane przez niniejszy i inne MSB. W przykładzie tym przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej; wymóg MSB 570 (zmienionego w 2024 r.)[47], aby uzyskać pisemne oświadczenie nie jest stosowny; oraz, że nie występują żadne odstępstwa od żądanych pisemnych oświadczeń. Jeżeli występowałyby odstępstwa, oświadczenia wymagałyby modyfikacji, aby odzwierciedlić te odstępstwa.

…

Dostarczone informacje

- Zapewniliśmy [Pani/Panu]:[48]

---

47 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności*.

48 Jeżeli audytor zawarł inne sprawy dotyczące obowiązków kierownictwa w umowie o badanie, zgodnie z MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania*, można rozważyć zawarcie tych spraw w pisemnych oświadczeniach od kierownictwa lub osób sprawujących nadzór.

- dostęp do wszystkich informacji, co do których jesteśmy świadomi, że są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne sprawy,
- dodatkowe informacje, o które poprosili nas Państwo dla celu badania, oraz
- nieograniczony dostęp do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznała Pani/Pan za konieczne.

- Wszystkie transakcje zostały zarejestrowane w dokumentacji księgowej i są odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wyniki naszego oszacowania ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa. (MSB 240 (zmieniony))
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje odnoszące się do wszelkich oszustw lub podejrzeń oszustwa, których jesteśmy świadomi i które wpływają na jednostkę i dotyczą:
  - kierownictwa,
  - pracowników, którzy pełnią znaczące role w kontroli wewnętrznej, lub
  - innych osób tam, gdzie oszustwo mogłoby mieć ~~istotny~~ wpływ na sprawozdanie finansowe. (MSB 240 (zmieniony))
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje odnoszące się do ~~zarzutów o oszustwo lub~~ podejrzeń~~wane~~ oszustwa~~o~~, w tym zarzutów oszustwa, wpływające na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych. (MSB 240 (zmieniony))
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie znane przypadki niezgodności lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, których wpływ powinien zostać rozważony podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (MSB 250)
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] tożsamość stron powiązanych z jednostką i wszystkie powiązania oraz transakcje ze stronami powiązanymi, których jesteśmy świadomi. (MSB 550)
- [Wszelkie inne sprawy, które audytor może uznać za niezbędne (zobacz paragraf A11 niniejszego MSB).]

…

MSB 600 (ZMIENIONY) SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY (W TYM PRACA AUDYTORÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

…

Wymogi

…

Oszustwo lub podejrzenie oszustwa

44A. Stosując MSB 240 (zmieniony),[49] audytor grupy bierze odpowiedzialność za uzyskanie zrozumienia zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa.

[49] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 55.

Ocenianie komunikacji audytora części składowej grupy i adekwatności jego pracy

45. Audytor grupy występuje do audytora części składowej grupy, aby zakomunikował sprawy stosowne dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy. Taka komunikacja obejmuje: (zob. par. A144)

…

(h) oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem:

(i) kierownictwa jednostki części składowej grupy,

(ii) pracowników, którzy pełnią znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej grupy w części składowej grupy lub

(iii) innych osób, z wyjątkiem spraw, które są oczywiście błahe, ~~gdy oszustwo skutkowało istotnym zniekształceniem~~ dla informacji finansowych części składowej grupy,

…

Komunikacja z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą

Komunikacja z kierownictwem grupy

…

55. Jeżeli oszustwo lub podejrzenie oszustwa zostało zidentyfikowane przez audytora grupy lub zwrócił mu na nie uwagę audytor części składowej grupy (zobacz paragraf 45(h)) lub informacje wskazują, że może występować oszustwo lub podejrzenie oszustwa, audytor grupy komunikuje to w odpowiednim czasie kierownictwu grupy na odpowiednim szczeblu, w celu poinformowania osób ponoszących główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw w sprawach stosownych do ich obowiązków. (Zob. par. A160)

…

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór nad grupą

57. Audytor grupy komunikuje następujące sprawy osobom sprawującym nadzór nad grupą, dodatkowo do tych wymaganych przez MSB 260 (zmieniony) i inne MSB: (zob. par. A163)

(a) podsumowanie pracy do wykonania w częściach składowych grupy oraz charakter planowanego zaangażowania audytora grupy w pracę do wykonania przez audytorów części składowych grupy, (zob. par. A164)

(b) przypadki, gdy przegląd pracy audytora części składowej grupy przez audytora grupy spowodował powstanie wątpliwości dotyczących jakości pracy tego audytora części składowej grupy oraz w jaki sposób audytor grupy odniósł się do tych wątpliwości,

(c) wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy, na przykład, znaczące sprawy związane z ograniczeniami dostępu do osób lub informacji,

(d) oszustwo lub podejrzenie oszustwa, z udziałem:

(i) kierownictwa grupy~~,~~ lub kierownictwa jednostki części składowej grupy,

(ii) pracowników, którzy pełnią znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej grupy lub

(iii) innych osób, z wyjątkiem spraw, które są oczywiście błahe ~~gdy oszustwo skutkowało istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego grupy~~.

…

Dokumentacja

59. Zgodnie z MSB 230[50], dokumentacja badania dla zlecenia badania grupy musi być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi niemającemu wcześniejszego związku z badaniem, zrozumienie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonanych procedur badania, uzyskanych dowodów badania oraz wniosków wyciągniętych w odniesieniu do znaczących spraw powstających podczas badania grupy. Stosując MSB 230[51], audytor grupy włącza do dokumentacji badania: (zob. par. A166–A169, A179-A182)

    …

    (g) sprawy związane z komunikacją z audytorami części składowych grupy, w tym:

        (i) sprawy, jeżeli jakiekolwiek występują, związane z oszustwem lub podejrzeniem oszustwa, stronami powiązanymi lub kontynuacją działalności komunikowane zgodnie z paragrafem 32,

        (ii) sprawy stosowne dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy, zgodnie z paragrafem 45, w tym w jaki sposób audytor grupy odniósł się do znaczących spraw omawianych z audytorami części składowych grupy, kierownictwem jednostek części składowych grupy lub kierownictwem grupy,

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 1-2)

…

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 9)

…

A17. Na stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania grupy mogą mieć wpływ sprawy takie jak następujące:

    ...

    - złożona struktura niektórych grup może wprowadzić czynniki, które powodują powstawanie zwiększonej podatności na ryzyka istotnego zniekształcenia. Dodatkowo, nadmiernie złożona struktura organizacyjna może być czynnikiem ryzyka oszustwa zgodnie z MSB 240 (zmienionym)[52], a przez to może wymagać dodatkowego czasu lub wiedzy eksperckiej, aby zrozumieć cel biznesowy i działalność pewnych jednostek lub jednostek biznesowych,

…

Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej grupy (Zob. par. 30)

…

---

[50] MSB 230, paragraf 8.

[51] MSB 230, paragraf 1–3, 9–11, A6–A7 i załącznik.

[52] MSB 240 (zmieniony) ~~*Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*~~, załącznik 1.

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 30)

…

A92. Dyskusja stwarza szansę, aby:

…

- wymieniać się pomysłami na temat jak i gdzie sprawozdanie finansowe grupy może być podatne na istotne zniekształcenie ze względu na oszustwo lub błąd. MSB 240 (zmieniony)[53] wymaga, aby dyskusja zespołu wykonującego zlecenie położyła szczególny nacisk na to, jak i gdzie sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie ze względu na oszustwo, w tym w jaki sposób oszustwo może wystąpić,

…

- omówić oszustwo lub podejrzenie oszustwa, które zostało zidentyfikowane, lub informacje, które wskazują na występowanie oszustwa,

…

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 33)

…

Oszustwo

A113. Podczas stosowania MSB 240 (zmienionego),[54] od audytora wymagane jest, aby zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem oraz zaprojektował i wykonał dalsze procedury badania, których charakter, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadają na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem na poziomie stwierdzeń. Informacje wykorzystywane do zidentyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowanego oszustwem mogą obejmować następujące:

- oszacowanie przez kierownictwo grupy ryzyka, że sprawozdanie finansowe grupy może być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa,
- proces identyfikowania i reagowania przez kierownictwo grupy na ryzyka oszustwa w sprawozdaniu finansowym grupy, w tym wszelkie konkretne ryzyka oszustwa zidentyfikowane przez kierownictwo grupy, lub w grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, dla których ryzyko oszustwa jest wyższe,
- czy występują konkretne części składowe grupy, które są bardziej podatne na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem,
- czy występują jakiekolwiek czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki stronniczości kierownictwa jednostki w procesie konsolidacji,
- w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nad grupą monitorują procesy kierownictwa grupy dla identyfikacji i reagowania na ryzyka oszustwa w grupie oraz kontrole, które kierownictwo grupy ustanowiło, aby łagodzić te ryzyka,
- odpowiedzi osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego (oraz, gdy to odpowiednie, kierownictwa części składowej

---

[53] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~16~~29.

[54] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~26~~39, ~~31~~46.

grupy, audytorów części składowych grupy i innych osób) na zapytania audytora grupy na temat tego, czy posiadają wiedzę o jakichkolwiek oszustwach lub ~~rzeczywistych,~~ podejrzeniach~~wanych~~ oszustwa, w tym zarzutach ~~lub domniemanych~~ oszustwa~~ch~~, wpływających na część składową grupy.

…

Reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (Zob. par. 37)

…

Element nieprzewidywalności

A136. Włączenie elementu nieprzewidywalności w rodzaj pracy do wykonania, jednostki lub jednostki biznesowe, w których wykonywane są procedury oraz zakres, w którym audytor grupy jest zaangażowany w pracę, może zwiększyć prawdopodobieństwo zidentyfikowania istotnego zniekształcenia informacji finansowych części składowych grupy, które może spowodować powstanie istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowanego oszustwem.[55]

…

Ocenianie komunikacji audytora części składowej grupy i adekwatności jego pracy

Komunikacja na temat spraw stosownych dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy (Zob. par. 45)

A144. Pomimo że sprawy wymagane do zakomunikowania zgodnie z paragrafem 45 są stosowne dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy, pewne sprawy mogą być komunikowane podczas trwania procedur audytora części składowej grupy. Dodatkowo do spraw opisanych w paragrafach 32 i 50, takie sprawy mogą obejmować, na przykład:

…

- nowopowstające znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem,
- oszustwa ~~zidentyfikowane~~ lub podejrzenia oszustwa lub nielegalne czyny z udziałem kierownictwa części składowej grupy lub pracowników, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe grupy, lub

…

Komunikacja z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą

Komunikacja z kierownictwem grupy (Zob. par. 54-56)

…

A160. MSB 240 (zmieniony)[56] zawiera wymogi i wytyczne dotyczące komunikowania oszustwa lub podejrzenia oszustwa kierownictwu oraz~~, gdy kierownictwo może być zaangażowane w oszustwo,~~ osobom sprawującym nadzór.

…

[55] MSB 240 (zmieniony), paragraf ~~30(c)~~43.

[56] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~41–43~~64–66.

Załącznik 2

(Zob. par. A88)

Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej grupy

…

Proces oszacowania ryzyka w grupie

3. Zrozumienie przez audytora grupy procesu oszacowania ryzyka w grupie może obejmować sprawy takie jak proces oszacowania ryzyka przez kierownictwo grupy, to jest proces dla identyfikacji, analizy i zarządzania ryzykami biznesowymi, w tym ryzykiem oszustwa, które może skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego grupy. Może także obejmować zrozumienie tego, jak skomplikowany jest proces oszacowania ryzyka w grupie oraz zaangażowanie jednostek i jednostek biznesowych w ten proces.

…

MSB 610 WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego

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

…

A26. MSB 200[57] omawia znaczenie planowania i wykonywania badania przez audytora z zawodowym sceptycyzmem, w tym wyczulenie na informacje, które poddają w wątpliwość wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania. W związku z tym komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego w trakcie trwania zlecenia może dostarczyć audytorom wewnętrznym okazji do zwrócenia uwagi audytora zewnętrznego na sprawy, które mogą dotyczyć pracy audytora zewnętrznego.[58] Audytor zewnętrzny jest wtedy w stanie wziąć takie informacje pod uwagę podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora zewnętrznego. Dodatkowo, jeżeli taka informacja może wskazywać na podwyższone ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego lub może dotyczyć jakiegoś ~~rzeczywistego,~~ oszustwa lub podejrzenia ~~lub zarzucanego~~ oszustwa, w tym zarzutów oszustwa, audytor zewnętrzny może wziąć to pod uwagę podczas identyfikacji przez audytora zewnętrznego ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa, zgodnie z MSB 240 (zmienionym).[59]

…

---

[57] MSB (PL) 200, paragrafy 15 i A21.

[58] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 4.

[59] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 4 w związku z MSB 240 (zmienionym) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw.*

Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielenia bezpośredniej pomocy

…

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

…

A36. Podczas ustalania rodzaju pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, audytor zewnętrzny zachowuje ostrożność, aby ograniczać taką pracę do tych obszarów, które byłyby odpowiednie do przydzielenia. Przykłady czynności i zadań, które nie byłyby odpowiednie, aby wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy, obejmują następujące:

- omówienie ryzyk oszustwa. Jednakże audytorzy zewnętrzni mogą kierować zapytania do audytorów wewnętrznych na temat ryzyk oszustwa w organizacji zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.),[60]
- ustalanie niezapowiedzianych procedur badania jak wskazano w MSB 240 (zmienionym).

…

MSB 700 (ZMIENIONY) FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Wymogi

…

Sprawozdanie audytora

…

Sprawozdanie audytora dla badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania

…

Odpowiedzialność audytora dotycząca badania sprawozdania finansowego

…

40. Sekcja sprawozdania audytora „Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego" także: (zob. par. A51)

    (a) stwierdza, że audytor przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje dotyczące, między innymi, planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleń badania, które audytor zidentyfikuje podczas badania, w tym wszelkich:

        (i) znaczących słabości kontroli wewnętrznej~~, które audytor zidentyfikuje podczas badania~~,

[60] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 14(a).

(ii) zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa[61] oraz

(iii) innych spraw związanych z oszustwami, które są według osądu audytora stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór, [62]

…

Załącznik

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[63]

…

Kluczowe sprawy badania

…

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono występuje. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

…

Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii; ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,

…

[61] MSB 240 (zmieniony), paragraf 65.

[62] MSB 240 (zmieniony), paragraf 66.

[63] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi, planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według naszego osądu stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

Składamy także osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogą być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a gdy ma to zastosowanie, informujemy o działaniach podjętych, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach.

…

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego[64]

…

Kluczowe sprawy badania

…

Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono występuje. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

…

Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm a także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem,

[64] Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom oraz uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi, planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według naszego osądu stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

Składamy także osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogą być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a gdy ma to zastosowanie, informujemy o podjętych działaniach, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach.

…

Przykład ilustrujący 4 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono występuje. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

…

Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostały one spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom oraz uzyskujemy dowody

badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi, planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według naszego osądu stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

…

MSB 701 KOMUNIKOWANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 2)

…

Związek pomiędzy kluczowymi sprawami badania, opinią audytora oraz innymi elementami sprawozdania audytora (Zob. par. 4, 12, 15)

…

A8A. MSB 240 (zmieniony)[65] zawiera wymogi dla ustalania i komunikowania kluczowych spraw badania związanych z oszustwami. Wymogi i wytyczne w MSB 240 (zmienionego) odnoszą się do lub rozszerzają zastosowanie niniejszego MSB.

Ustalanie kluczowych spraw badania (Zob. par. 9–10)

…

Rozważania podczas ustalania tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi audytora (Zob. par. 9)

…

A18A. MSB 240 (zmieniony)[66] wskazuje, że sprawy związane z oszustwami są często sprawami, które wymagają znaczącej uwagi audytora i które biorąc pod uwagę zainteresowanie użytkowników sprawozdań finansowych jedną lub wieloma sprawami związanymi z oszustwami, które wymagały znaczącej uwagi audytora podczas wykonywania badania, zostały ustalone zgodnie

[65] MSB 240 (zmieniony) ~~*Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*~~, paragrafy 60–62.

[66] MSB 240 (zmieniony), paragrafy A179 i A185.

z paragrafem 60 w MSB 240 (zmienionym), byłyby zwykle najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres, a przez to są kluczowymi sprawami badania.

Obszary o wyższym oszacowanym ryzyku istotnego zniekształcenia lub znaczących ryzykach zidentyfikowanych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) (Zob. par. 9(a))

…

A21. ~~Jednakże, może tak nie być w przypadku wszystkich znaczących ryzyk. Na przykład,~~ MSB 240 (zmieniony) domniemuje, że występują ryzyka oszustwa w ujmowaniu przychodów i wymaga od audytora, aby traktował te oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia ze względu na oszustwo jako znaczące ryzyka.[67] Dodatkowo MSB 240 (zmieniony) wskazuje, że ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do obejścia kontroli przez kierownictwo, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem, a przez to znaczące ryzyko.[68] Audytor może określić te sprawy jako będące kluczowymi sprawami badania związanymi z oszustwem, ponieważ ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem są często sprawami, które zarówno wymagają znaczącej uwagi audytora, jak i są najbardziej znaczące podczas badania. Jednakże nie musi tak być w przypadku wszystkich tych spraw. Audytor może ustalić, że pewne ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem nie wymagały znaczącej uwagi audytora ~~Zależnie od ich charakteru, ryzyka te mogą nie wymagać znaczącej uwagi audytora~~, a przez to te ryzyka nie byłyby rozważane podczas ustalania kluczowych spraw badania przez audytora ~~zgodnie z paragrafem 10~~.

…

Komunikowanie kluczowych spraw badania

…

Okoliczności, w których sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie jest komunikowana w sprawozdaniu audytora (Zob. par. 14)

…

A55. Może być także konieczne, aby audytor rozważył skutki poinformowania o sprawie ustalonej jako kluczowa sprawa badania w świetle stosownych wymogów etycznych.[69] Dodatkowo od audytora może być wymagane przez przepisy prawa lub regulację, aby komunikował się z odnośnymi władzami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, bez względu na to, czy sprawa ta jest komunikowana w sprawozdaniu audytora. Taka komunikacja może być także przydatna, aby poinformować o rozważaniach audytora na temat negatywnych konsekwencji, które mogą powstać na skutek poinformowania o sprawie.

…

---

[67] MSB 240 (zmieniony) ~~*Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*~~, paragrafy ~~27–28~~39(b) i 41.

[68] MSB 240 (zmieniony), paragrafy ~~32~~39(b) i 40.

[69] Na przykład, z wyjątkiem pewnych szczególnych okoliczności, paragraf R114.2 Kodeksu IESBA nie zezwala na wykorzystanie lub ujawnienie informacji, w odniesieniu do których ma zastosowanie obowiązek poufności. Jako jeden z wyjątków paragraf R114.3 Kodeksu IESBA zezwala zawodowemu księgowemu ujawnić lub wykorzystać poufne informacje, gdy występuje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo do dokonania tego. Paragraf 114.3 A1(b)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że występuje zawodowy obowiązek lub prawo do ujawnienia takich informacji, aby przestrzegać standardów technicznych i zawodowych.

MSB 705 (ZMIENIONY) MODYFIKACJE OPINII W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Okoliczności, gdy modyfikacja opinii audytora jest wymagana

…

Istota niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania (Zob. par. 6(b))

…

A9. Niezdolność do wykonania konkretnej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu badania, jeżeli audytor jest w stanie uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania poprzez wykonanie procedur alternatywnych. Jeżeli nie jest to możliwe, stosuje się odpowiednio wymogi paragrafów 7(b) i 9-10. Ograniczenia nakładane przez kierownictwo mogą mieć inne skutki dla badania, takie jak dla oszacowania przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz rozważenia kontynuacji zlecenia.

…

MSB 800 (ZMIENIONY) SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Załącznik

(Zob. par. A13 i A21)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonym zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (dla potrzeb niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności).

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

…

Jako część badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie trwania całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według osądu audytora stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

…

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w systemie prawnym X (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności).

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne,

jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

…

Jako część badania zgodnie z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm podczas całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według osądu audytora stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

…

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej, które zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora (to jest ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia), aby spełnić wymogi tego regulatora. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.**

…

- **Regulator wymaga od audytora zakomunikowania kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz podczas formułowania naszej opinii o nim i nie dostarczamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo oprócz sprawy opisanej w sekcji „Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności" powyżej, ustaliliśmy, że sprawy opisane poniżej będące kluczowymi sprawami badania, zostaną zakomunikowane w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701 zastosowanym do tego badania.]

…

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

…

Jako część badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm podczas całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej.

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według osądu audytora stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

…

MSB 805 (ZMIENIONY) SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Rozważania podczas planowania i wykonywania badania (Zob. par. 10)

A10. Stosowność każdego z MSB wymaga starannego rozważenia. Nawet, gdy tylko określony element sprawozdania finansowego podlega badaniu, MSB takie jak MSB 240 (zmieniony),[70] MSB 550[71] i MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) są, co do zasady, stosowne. Jest tak dlatego, że element mógłby być zniekształcony na skutek oszustwa, jako skutek transakcji ze stronami powiązanymi lub nieprawidłowego zastosowania zasady kontynuacji działalności zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

…

Załącznik 2

(Zob. par. A17)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego oraz określonym elemencie sprawozdania finansowego

…

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (dla celów tego przykładu ilustrującego, ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

…

Jako część badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania,

[70] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw.*

[71] MSB 550 *Strony powiązane*.

które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż dla tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej.

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według osądu audytora stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

…

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenia. Zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

…

Jako część badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może angażować zmowę, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejście kontroli wewnętrznej,

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według osądu audytora stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

…

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o określonym elemencie sprawozdania finansowego jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Odpowiedzialność audytora za badanie zestawienia

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy zestawienie nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego zestawienia.

…

Jako część badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia zestawienia, niezależnie od tego, czy zostały one spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może angażować zmowę, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejścia kontroli wewnętrznej,

…

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, które zidentyfikujemy podczas badania, w tym wszelkich:

- znaczących słabości kontroli wewnętrznej, ~~które zidentyfikujemy podczas badania~~
- zidentyfikowanych oszustw lub podejrzeń oszustwa oraz
- innych spraw związanych z oszustwami, które są według osądu audytora stosowne do odpowiedzialności osób sprawujących nadzór.

…

MIĘDZYNARODOWY STANDARD ZLECEŃ PRZEGLĄDU (MSZP) 2400 (ZMIENIONY) ZLECENIA PRZEGLĄDU HISTORYCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

…

Wymogi

…

Wykonanie zlecenia

…

Projektowanie i wykonywanie procedur

…

48. Zapytania praktyka do, odpowiednio, kierownictwa i innych osób w jednostce, obejmują następujące: (zob. par. A82–A86)

    …

    ~~(i) oszustw lub nielegalnych działań wpływających na jednostkę~~ oraz

    ~~(ii)~~ zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z postanowieniami przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takich jak przepisy prawa i regulacje podatkowe i emerytalne,

…

Pisemne oświadczenia

…

62. Praktyk zwraca się także do kierownictwa o pisemne oświadczenia, że kierownictwo ujawniło praktykowi: (zob. par. A105)

    …

    (b) ~~znaczące fakty związane z~~ swoją wiedzę o wszelkich ~~jakimikolwiek~~ oszustwach ~~mi~~ lub podejrzeniach~~wanymi~~ oszustwa~~mi~~ znanych~~mi~~ kierownictwu, które mogły wpłynąć na jednostkę,

…

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (International Standards on Sustainability Assurance, ISSA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board", „International Standards on Auditing", „International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities", „International Standards on Review Engagements", „International Standards on Sustainability Assurance", „International Standards on Assurance Engagements", „International Standards on Related Services", „International Standards on Quality Management'", „International Auditing Practice Notes", „IAASB", „ISA", „ISA for LCE", „ISRE", „ISSA", „ISAE", „ISRS", „ISQM", „IAPN" oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit" i „IFEA" są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International Federation of Accountants®