

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 265

Komunikowanie się z osobami
sprawującymi nadzór i kierownictwem
w sprawie słabości kontroli wewnętrznej

WAŻNE ZMIANY

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

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

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. 2015, poz. 649), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

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

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

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

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

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 265

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

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

- **31 grudnia 2016 r.** i później – jeśli usługi świadczone są jednostkom zainteresowania publicznego,
- **31 grudnia 2017 r.** i później – w odniesieniu **do wszystkich** innych podmiotów objętych obowiązkiem badania sprawozdań finansowych.

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

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

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

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

KSRF 265 dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za odpowiednie komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej, rozpoznanych podczas badania sprawozdań finansowych.

Wskazuje się, że standard ten:

- należy **odczytywać w kontekście MSB 200** „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)),
- mimo, iż odnosi się do słabości kontroli wewnętrznych, to **nie nakłada** na biegłego kolejnych obowiązków w zakresie: rozpoznania kontroli, opracowania i przeprowadzania ich testów ponad te, które określają MSB 315, MSB 330,
- jest uzupełnieniem standardu MSB 260, w którym określono ogólne zasady komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór (porównaj [ALERT nr 7](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 265

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- słabość kontroli wewnętrznej,
- znacząca słabość kontroli wewnętrznej.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

- zgodnie z wymogami MSB, biegły rewident dokonując rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, ma obowiązek poznania kontroli wewnętrznej w zakresie związanym z badaniem (aczkolwiek nie w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli, tylko w celu opracowania procedur badania odpowiednich w danych okolicznościach). W trakcie oceny ryzyka, jak i na każdym innym etapie badania, biegły może rozpoznać słabość kontroli wewnętrznej,
- standard wskazuje, o których rozpoznanych słabościach biegły rewident powinien poinformować osoby sprawujące nadzór i kierownictwo. Standard nie wyklucza jednak informowania przez biegłego osób sprawujących nadzór i kierownictwo o innych sprawach dotyczących kontroli wewnętrznej, które zostały stwierdzone w trakcie badania,
- standard, określając wymogi wobec biegłego, koncentruje się tylko na takich słabościach, które wynikają z faktu, że (a) mimo istnienia kontroli, nie jest ona w stanie na bieżąco zapobiegać lub wykrywać i naprawiać zniekształceń w sprawozdaniach finansowych, (b) w ogóle brakuje kontroli niezbędnej dla bieżącego zapobiegania lub wykrywania i naprawiania zniekształceń w sprawozdaniach finansowych,
- biegły rewident ustala, czy na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, rozpoznał jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej i czy osobno, bądź łącznie, stanowią one **znaczącą słabość kontroli wewnętrznej**,
- biegły ma obowiązek odpowiedniego informowania osób sprawujących nadzór i kierownictwa o tak ustalonych słabościach kontroli wewnętrznej, jeśli zgodnie z jego zawodowym osądem ma/mają one na tyle duże znaczenie, że zasługuje/zasługują na poświęcenie jej/im uwagi (ważne: jeśli zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór, to wówczas słabości są znaczące),
- podkreśla się, że odpowiedzialność za ocenę kosztów i korzyści wynikających z podjęcia lub niepodjęcia działań naprawczych wobec zgłoszonych przez biegłego słabości spoczywa na kierownictwie i osobach sprawujących nadzór. Niekiedy zdarza się, że wobec braku działań naprawczych przy kolejnym badaniu sprawozdań biegły ponownie zgłasza te same znaczące słabości,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 265

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- biegły rewident informuje **na bieżąco, na piśmie** osoby sprawujące nadzór, o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej, rozpoznanej w trakcie badania,
- biegły rewident informuje także na bieżąco kierownictwo odpowiedniego szczebla: **(a)** na piśmie, o znaczącej słabości kontroli wewnętrznej, o której poinformował lub ma zamiar poinformować osoby sprawujące nadzór (chyba, że sprawa dotyczy kierownictwa i nie byłoby to odpowiednie, np. kwestionuje prawość lub kompetencje kierownictwa lub wiąże się z ryzykiem oszustwa), **(b)** o innych słabościach kontroli wewnętrznej, rozpoznanych w trakcie badania, które nie zostały przedstawione kierownictwu przez inne strony (np. audyt wewnętrzny, kontrolę zewnętrzną), a które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę kierownictwa (w tym przypadku komunikacja nie musi być pisemna),
- w pisemnej korespondencji dotyczącej znaczących słabości kontroli wewnętrznej biegły rewident zamieszcza: (a) opis słabości wraz z wyjaśnieniem potencjalnych skutków, (b) wystarczające informacje umożliwiające osobom sprawującym nadzór oraz kierownictwu poznanie kontekstu powiadomienia (czyli, że celem badania było wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym (a nie o kontrolach), że nawet, jeśli analizowano, testowano kontrole, to tylko w zakresie dotyczącym sporządzenia sprawozdań finansowych, na potrzeby zaprojektowania przez biegłego odpowiednich procedur badania, oraz, że przekazane sprawy ograniczają się do tych słabości, które biegły rewident rozpoznał w trakcie badania, i które uznał za na tyle ważne, by przedstawić je osobom sprawującym nadzór),
- wyjaśniając potencjalne skutki znaczącej słabości, biegły rewident nie musi przedstawiać tych skutków w ujęciu liczbowym,
- standard zwraca uwagę, że na biegłych rewidentach działających w sektorze publicznym może spoczywać dodatkowy obowiązek, aby o słabości kontroli wewnętrznej stwierdzonej podczas badania (niezależnie od istotności) informować dodatkowe strony i z innym stopniem szczegółowości niż określa to MSB 265.

UWAGA: standard zawiera rozbudowane załączniki z wyjaśnieniami i przykładami.

GDZIE MOŻNA
ZNALEŹĆ
STANDARD?

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

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_265.pdf

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 265

CO BYŁO POPZEDNIO?

[Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#) w sposób bardzo ogólny odnosił się do kwestii komunikowania się z kierownictwem i organami nadzoru. W szczególności Rozdział XIII standardu dedykowano komunikowaniu się z komitetami audytu działającymi w jednostkach zainteresowania publicznego. W kilku punktach określono jakie informacje należy przekazać komitetowi. Jednym z punktów jest komunikowanie słabości kontroli wewnętrznej. Nie zdefiniowano jednak zagadnienia.

Wymogi KRSF 265 są szersze niż te, które wynikają z KSRF 1.

Należy mieć na względzie, że specyficzne wymogi w zakresie komunikacji z organami nadzoru zawierają również bezpośrednio przepisy prawa (np. w odniesieniu do spółek publicznych, komunikacji z komitetem audytu, badaniu instytucji z sektora finansowego).

UWAGI KOŃCOWE

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