

## PROCES IDENTYFIKACJI I OSZACOWANIA RYZYKA: WSKAZÓWKI DOTYCZĄCE WDRAŻANIA MSB 315 (ZMIENIONEGO W 2019 R.).

Szukasz wskazówek dotyczących wdrożenia wybranych nowych i innych wymogów określonych w [Międzynarodowym Standardzie Badania \(MSB\) 315 \(zmienionym w 2019 r.\)](#)? Czy interesuje Cię, dlaczego istnieją niektóre z wymogów określonych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i w jaki sposób powadzą one do skutecznego badania sprawozdania finansowego? Zapoznaj się z niniejszymi wytycznymi, aby się tego dowiedzieć!

### ZASTRZEŻENIE PRAWNE

Niniejsze Narzędzie zaprojektowano, aby pomóc biegłym rewidentom we wdrażaniu [MSB 315 \(zmienionego w 2019 r.\)](#), „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, ale nie może ono zastąpić zapoznania się z treścią samego standardu. Niniejszy dokument nie odnosi się do wszystkich wymogów zawartych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i koncentruje się wyłącznie na wybranych nowych wymogach i pewnych innych wymogach.

Ponadto, biegły rewident powinien stosować niniejsze Narzędzie w świetle własnego zawodowego osądu oraz faktów i okoliczności związanych z każdym konkretnym badaniem. Należy również wskazać, że podane przykłady nie są wyczerpujące i nie przedstawiają wszystkich aspektów identyfikacji i oszacowania ryzyka, ale raczej zapewniają pomoc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu pewnych konkretnych scenariuszy, a nie każdej sytuacji, z którą może się spotkać podczas badania.

IFAC zrzeka się wszelkiej odpowiedzialności lub zobowiązań, które mogą powstać bezpośrednio lub pośrednio w konsekwencji użycia i zastosowania niniejszego Narzędzia.

### Omawiany standard

MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”

### Data wejścia w życie

Zmiany w niniejszym MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2021 r. i później.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) stosuje się również do badań objętych zakresem MSB 805, „*Szczególne rozważania – Badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego*”. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) jest dostosowany w miarę potrzeb do określonych okoliczności w przypadku, gdy jest stosowany do innych historycznych informacji finansowych.

## Forma i treść niniejszego Narzędzia

Poniżej przedstawiono podsumowanie treści tego *Narzędzia*:

- Schemat 1 — ogólny zarys procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka określonego w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).
  - Każda etykieta **Schematu 1** pojawia się w objaśnieniu oznaczonym jako **N1**. Aby przejść do sekcji dotyczącej określonego zagadnienia, kliknij na odpowiednią etykietę. Aby wrócić do Schematu 1, kliknij bezpośrednio z każdej sekcji. Umieszczenie objaśnienia w Schemacie 1 wskazuje część procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka, której zasadniczo dotyczy omawiane zagadnienie.

Krótkie omówienie wybranych głównych pojęć stanowiących podstawę procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka oraz sposobu jego stosowania, w tym:

- Dynamiczny i iteracyjny proces oszacowania ryzyka
- Zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm
- Skalowalność

Objaśnienia dotyczące:

- Nowych wymogów (pytania od N1 do N6)
  - Objasnienia dotyczące nowych wymogów (pytania od N1 do N6) mogą obejmować sposób, w jaki są one powiązane z innymi wymogami i materiałem dotyczącym zastosowania, które nie są nowe.
- Innych wymogów (pytania od O1 do O5)

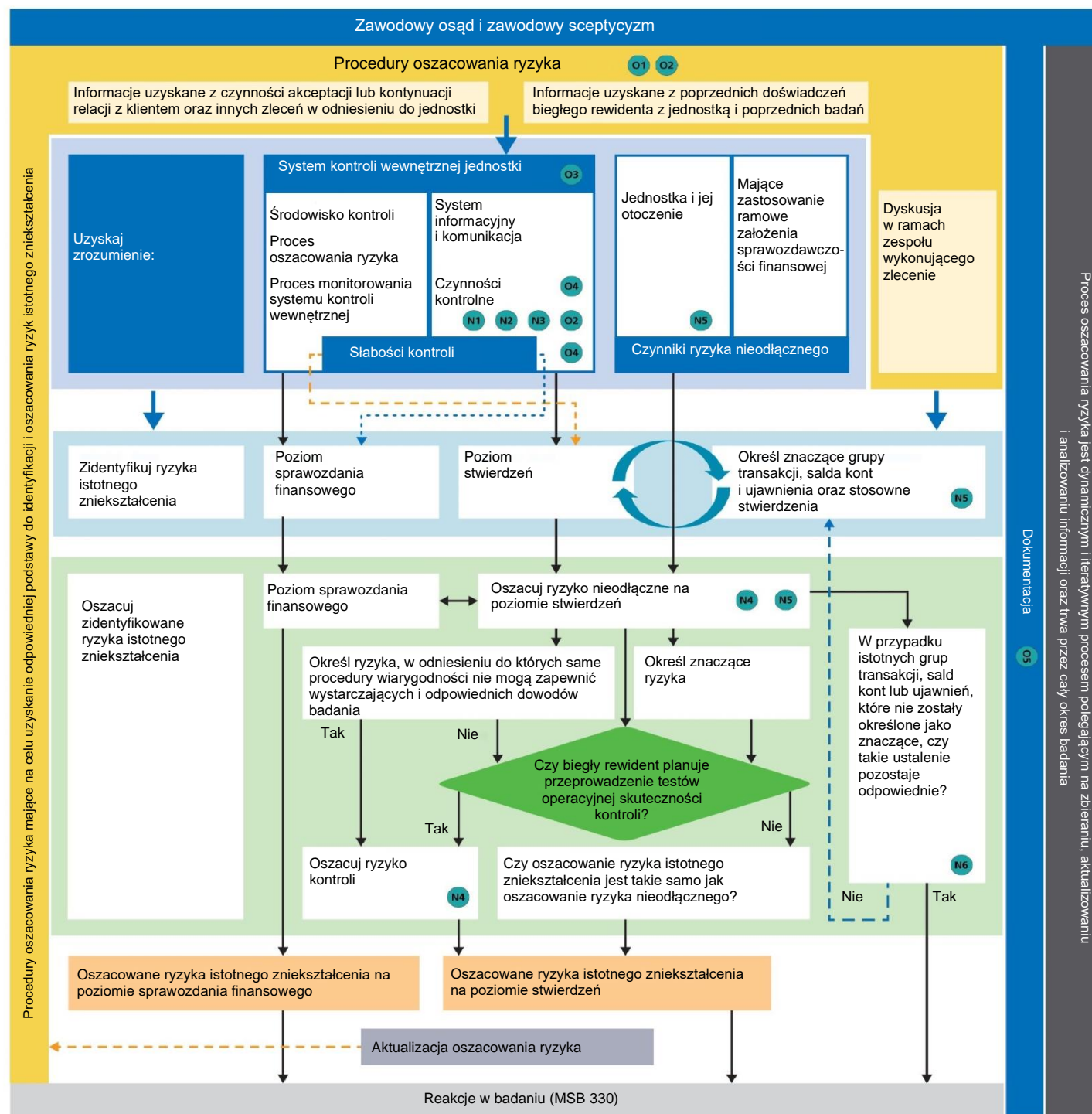
## Podziękowanie

*Narzędzie* oparte jest na [Narzędziu wdrażania dla biegłych rewidentów](#) opublikowanym przez Kanadyjskie Stowarzyszenie Biegłych Księgowych (Chartered Professional Accountants of Canada, CPA Canada), które zostało wykorzystane za zgodą CPA Canada.

<sup>2</sup> MSB nie określają definicji mniej złożonej jednostki (MZJ). MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) dotyczy badań wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości i złożoności, oraz, w związku z powyższym, materiał dotyczący zastosowania obejmuje określone rozważania odnoszące się zarówno do mniej, jak i bardziej złożonych jednostek, gdzie jest to odpowiednie. Podczas gdy wielkość jednostki może być oznaką jej złożoności, niektóre mniejsze jednostki mogą być złożone, a pewne większe jednostki mogą być mniej złożone. IAASB opracowała [projekt](#) nowego standardu dotyczącego badań MZJ, który przedstawia pewien dodatkowy kontekst w zakresie tego, jaka jednostka może stanowić MZJ.

## Ogólny zarys procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)

Schemat 1<sup>3,4</sup>: OGÓLNY ZARYS PROCESU IDENTYFIKACJI I OSZACOWANIA RYZYKA W MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)



<sup>3</sup> Niniejszy Schemat stanowi wyciąg z wprowadzenia do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.): *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB)*, opublikowanego przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2019 r.

<sup>4</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) dotyczy badań wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości lub złożoności. Materiał dotyczący zastosowania oraz niniejsze wytyczne obejmują szczególne rozważania dla mniej złożonych jednostek.

## Wybrane kluczowe pojęcia stanowiące podstawę procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka

### Cel

MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, został znacząco zmieniony. Celem zmian i nowych wymogów jest objaśnienie i pomoc biegłemu rewidentowi w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia w bardziej spójny i gruntowny sposób. Po zidentyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, MSB 330, „*Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*”, wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania, aby odpowiednio zareagować na te ryzyka istotnego zniekształcenia i sformułować wniosek dotyczący tego, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania. W związku z tym, proces identyfikacji i oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta (zwany dalej „oszacowaniem ryzyka”) ma rozległy wpływ na wszystkie aspekty badania. Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki zapewnia biegłemu rewidentowi ramy odniesienia, w których biegły rewident identyfikuje i oszacowuje ryzyka istotnego zniekształcenia. Podczas gdy niniejszy MSB został znacząco zmieniony, model ryzyka związanego z badaniem i cel biegłego rewidenta, jakim jest identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń, spowodowanego oszustwem lub błędem, pozostają niezmiennione.<sup>5</sup>

### Dynamiczny i iteracyjny proces oszacowania ryzyka

Prawa kolumna na **Schemacie 1** wskazuje, że proces oszacowania ryzyka ma charakter dynamiczny i iteracyjny. Może wystąpić potrzeba zmiany wstępnych oszacowań ryzyka przez biegłego rewidenta i planowanych reakcji na takie oszacowania w przypadku uzyskiwania nowych informacji, w miarę postępów w przeprowadzaniu badania przez biegłego rewidenta. Biegły rewident musi zachowywać czujność w odniesieniu do możliwości wystąpienia powyższych okoliczności przez cały czas trwania badania. Mogą one obejmować zmiany zarówno ogólnych reakcji biegłego rewidenta, jak i dalszych procedur badania. Ten kluczowy punkt jest podkreślony przez zamieszczenie ramki „aktualizacja oszacowania ryzyka” w dolnej części Schematu.

### Zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm

MSB 200, „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*” wymaga od biegłego rewidenta stosowania zawodowego osądu i zachowywania zawodowego sceptycyzmu<sup>6</sup> w trakcie planowania i wykonywania badania, w tym podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka.<sup>7</sup> Na przykład, jeden osąd, którego musi dokonać biegły rewident, dotyczy tego, czy zidentyfikowane ryzyko jest znaczącym ryzykiem (zob. pytanie **N5**).

Zmiany w standardzie zostały dokonane w celu zachęcenia biegłego rewidenta do stosowania bardziej sceptycznego nastawienia przy przeprowadzaniu procedur oszacowania ryzyka. Ważne jest podkreślenie, że podczas projektowania i wykonywania procedur oszacowania ryzyka, biegły rewident wykonuje te czynności w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskiwania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wyłączenia dowodów badania, które mogą być zaprzeczające. Może to pomóc biegłemu rewidentowi w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu przy identyfikacji i oszacowywaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. Zawodowy sceptycyzm oznacza podejście stosowane podczas dokonywania zawodowych osądów, co następnie stanowi podstawę działania biegłego rewidenta.

<sup>5</sup> **Arkusze informacyjne** IAASB Wprowadzenie do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, zawiera omówienie znaczących zmian.

<sup>6</sup> MSB 200, „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”, definiuje „zawodowy osąd” i „zawodowy sceptycyzm”. Zob. MSB 200.13 (k) i (l).

<sup>7</sup> MSB 315.12(j) definiuje „procedury oszacowania ryzyka” jako procedury badania zaprojektowane i wykonywane, aby zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.

W uproszczeniu, stosowanie zawodowego sceptycyzmu nie oznacza po prostu dążenia do uzyskania dowodów na potwierdzenie liczby wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Biegły rewident może stosować zawodowy sceptycyzm poprzez:

- kwestionowanie zaprzeczających informacji i wiarygodności dokumentów;
- rozważanie odpowiedzi na zapytania oraz innych informacji uzyskiwanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór;
- zachowywanie czujności co do warunków, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem; oraz
- rozważanie, czy uzyskane dowody badania potwierdzają identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta w świetle charakteru i okoliczności jednostki.

### Skalowalność

MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) stosuje się do badania sprawozdań finansowych wszystkich jednostek, niezależnie od ich charakteru, wielkości lub złożoności. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera pewne nowe paragrafy w materiale dotyczącym zastosowania (w tym przykłady) przedstawiające sprawy, które biegły rewident musi rozważyć podczas badania sprawozdania finansowego mniej złożonej jednostki (MZJ). Paragrafy te oznaczone są nagłówkami „Skalowalność”.

Co do zasady, paragrafy dotyczące skalowalności zapewniają biegłemu rewidentowi kontekst w odniesieniu do sposobu stosowania wymogów określonych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) do wszystkich rodzajów jednostek – od tych jednostek, które są mniej złożone do tych, które są złożone – oraz wspierają stosowanie zawodowego osądu przy określaniu procedur badania wykonywanych przez biegłego rewidenta. Ponadto, paragrafy te zawierają przydatne przypomnienia, że MZJ mogą posiadać systemy i procesy, niesformalizowane oraz, że wpływ na różne aspekty systemu kontroli wewnętrznej MZJ ma bezpośrednie zaangażowanie zarządzającego właściciela lub dyrektora zarządzającego organizacji not-for-profit (dla uproszczenia, zwanego „zarządzającym właścicielem” w przykładach przedstawionych w niniejszym *Narzędziu*), a także, że aspekty te mogą nadal być odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki.

**Uwaga: Niniejsze Narzędzie zawiera omówienie różnych zagadnień związanych ze skalowalnością. Wyjaśnienia i przykłady zawarte poniżej są przedstawione w kontekście badania sprawozdania finansowego MZJ.**



## Wyjaśnienia dotyczące nowych wymogów

### **N1 – Dlaczego MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) określa teraz kontrole, które biegły rewident zobowiązany jest zidentyfikować w celu zrozumienia elementu czynności kontrolnych?**

(MSB 315.26)

Wcześniej, biegły rewident był zobowiązany do identyfikowania „kontroli stosownych dla badania.” Określone kontrole wymagające identyfikacji były zawarte w różnych standardach, co skutkowało różnymi interpretacjami i brakiem spójności w praktyce. W związku z tym, dokonując zmian w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), IAASB zebrała i pogrupowała wszystkie stosowne kontrole, których zrozumienie jest wymagane w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, co zapewni jasność co do tego, które kontrole podlegają wymogom elementu czynności kontrolnych.

Wróć do [Schematu 1](#).

Aby uzyskać zrozumienie elementu czynności kontrolnych, biegły rewident jest zobowiązany zidentyfikować kontrole stanowiące reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

W przypadkach, gdy kontrole te istnieją, obejmują one:

1. Kontrole stanowiące reakcję na ryzyko, które biegły rewident określa jako znaczące
  2. Kontrole dotyczące zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych w celu rejestrowania niepowtarzalnych nietypowych transakcji lub korekt
  3. Kontrole, w odniesieniu do których biegły rewident planuje testy operacyjnej skuteczności przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu testów wiarygodności (kontrole te obejmują kontrole stanowiące reakcje na ryzyka, w odniesieniu do których same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania.)
  4. Inne kontrole, które biegły rewident, na podstawie swojego zawodowego osądu, uważa za odpowiednie, aby umożliwić mu osiągnięcie celów w zakresie uzyskania dowodów badania, które zapewniają odpowiednią podstawę do:
    - a. Identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń; oraz
    - b. Zaprojektowania dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330
- Ogólne kontrole technologii informacyjnych stanowiące reakcję na ryzyka wynikające z wykorzystania IT przez jednostkę.

Inne Międzynarodowe Standardy Badania<sup>8</sup> również zobowiązują biegłego rewidenta do zidentyfikowania następujących określonych kontroli w ramach elementów kontroli wewnętrznej, w stosownych przypadkach:

- Kontrole związane z informacjami przetwarzanymi przez organizację usługową
- Kontrole ustanowione w odniesieniu do powiązań ze stronami trzecimi w celu dokonywania identyfikacji, rozliczeń i ujawnień zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i umów ze stronami powiązanymi, oraz autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień zawieranych poza zwykłym tokiem prowadzenia działalności

Aby uzyskać więcej informacji dotyczących kontroli od 1 do 5 powyżej, zob. odpowiednie punkty w MSB 315.26 oraz par. A147-A157. Ponadto, IAASB opracowała [Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy MSB 315 \(zmienionego w 2019 r.\)](#) oraz paragrafy 57-64 są szczególnie pomocne w objaśnianiu zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych.

<sup>8</sup> MSB 402, „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej” (paragraf 10) oraz MSB 550, „Strony powiązane” (paragraf 14).

W odniesieniu do kontroli zidentyfikowanych w elemencie czynności kontrolnych, biegły rewident jest zobowiązany do:

- Oceny, czy kontrola została zaprojektowana skutecznie w odpowiedzi na ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń lub czy została skutecznie zaprojektowana w celu wspierania funkcjonowania innych kontroli, oraz
- Ustalenia, czy kontrola została wdrożona poprzez wykonanie dodatkowych procedur, poza skierowaniem zapytań do pracowników jednostki.

Jeżeli biegły rewident sformułuje wniosek, że powyższe kontrole nie są odpowiednio zaprojektowane, aby zapobiegać, wykrywać i korygować istotne zniekształcenie, biegły rewident jest zobowiązany określić, czy takie słabości, indywidualnie lub łącznie, stanowią znaczącą słabość na podstawie MSB 265, „*Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej*”,<sup>9</sup> oraz może być zmuszony do rozważenia wpływu słabości kontroli na zaprojektowanie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330.<sup>10</sup>

Zob. pytanie **O3**, aby zapoznać się z omówieniem powodów, dla których biegły rewident jest zobowiązany uzyskać zrozumienie elementu czynności kontrolnych systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

Zob. pytanie **O2**, aby uzyskać więcej informacji dotyczących uzyskiwania dowodów badania w odniesieniu do zaprojektowania i wdrożenia kontroli w elementach czynności kontrolnych.

Poniżej przedstawione zostały przykłady zastosowania paragrafu 26 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).

#### 1. Kontrole stanowiące reakcję na ryzyko, które biegły rewident określa jako znaczące

Wszystkie oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem są traktowane jako znaczące ryzyka - istnieje, możliwe do podważenia domniemanie, że występują ryzyka oszustwa związane z ujmowaniem przychodów.<sup>11</sup> Ponadto, mogą również istnieć znaczące ryzyka, które nie są powiązane z ryzykami oszustwa związanymi z ujmowaniem przychodów.

##### Przykład 1

Znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia przychodów może powstać na przykład w przypadku, gdy MZJ świadczy usługi na podstawie umów, których warunki są złożone, w tym powodują konieczność dokonywania szacunków co do tego, kiedy należy ująć przychody i w jakiej kwocie. Ryzyko polegałoby na tym, że przychody nie zostałyby wykazane we właściwym okresie oraz kwocie zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W takim przypadku, procesy związane z testowaniem zaprojektowania i wdrożenia kontroli mogą dotyczyć (1) sposobu identyfikacji takich umów, (2) ustalenia przez posiadających odpowiednią wiedzę pracowników sposobu księgowania umów zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz (3) zobowiązań do wykonania świadczenia oraz szacunków kierownictwa, aby pomóc w zapewnieniu, że zarejestrowane zostały odpowiednie kwoty.

##### Przykład 2

MZJ mogła zaprojektować swój system rachunkowości w taki sposób, aby przychody ze sprzedaży wyrobów MZJ były księgowane zgodnie z formułą FOB (ang. free-onboards) oznaczony port załadunku. Oznacza to, że zgodnie z warunkami określonymi w umowach sprzedaży, przeniesienie ryzyka z MZJ na klienta następuje w momencie, gdy wyroby opuszczają teren należący do MZJ. Jednakże, MZJ może również posiadać umowy sprzedaży zawarte zgodnie z formułą FOB oznaczony port przeznaczenia. Oznacza to, że przeniesienie ryzyka i korzyści wymaganych w celu wykazania przychodów następuje wyłącznie w chwili otrzymania wyrobów przez klienta. W związku z powyższym, na koniec okresu, przychody mogłyby zostać zawyżone z tytułu wyrobów wysłanych zgodnie z formułą FOB oznaczony port przeznaczenia, które nie zostały jeszcze otrzymane przez

9 MSB 315.A183.

10 MSB 315, A182.

11 MSB 240, „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” (paragrafy 27-28).

klientów. MZJ zaprojektowała kontrolę w celu zidentyfikowania wszystkich transakcji sprzedaży realizowanych zgodnie z formułą FOB oznaczony port przeznaczenia, w ramach których wyroby nie dotarły do portu przeznaczenia do końca roku. Na podstawie średniego czasu dotarcia do portu przeznaczenia (około dwóch tygodni), księgowy ds. należności uzyskuje informacje dotyczące transakcji sprzedaży realizowanych zgodnie z formułą FOB określony port przeznaczenia z ostatnich dwóch tygodni i uzgadnia je z informacjami przewoźnika potwierdzając datę przybycia wyrobów do portu przeznaczenia. Wszelkie wyroby nieotrzymane do końca roku wymagają zapisu w dzienniku w celu odwrócenia sprzedaży.

Po zidentyfikowaniu możliwości popełnienia oszustwa w drodze przeniesienia przychodów na bieżący okres sprawozdawczy bez spełnienia kryteriów ujmowania przychodów, biegły rewident powinien rozważyć czynniki ryzyka oszustwa związane z nakłanianiem lub naciskaniem na popełnienie oszustwa i wielkości sprzedaży realizowanej zgodnie z formułą FOB określony port przeznaczenia oraz, w związku z powyższym, rozważyć to, że może istnieć ryzyko oszustwa w ujmowaniu przychodów ,powodujące możliwość istotnego zniekształcenia. Zidentyfikowana kontrola „Uzgadnianie przez księgowego ds. należności sprzedaży realizowanej zgodnie z formułą FOB określony port przeznaczenia z informacjami przewoźnika” zostałaaby w związku z tym zidentyfikowana jako odpowiednia kontrola w reakcji na znaczące ryzyko.

**2. Kontrole dotyczące zapisów dziennika (w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych w celu rejestrowania niepowtarzalnych nietypowych transakcji lub korekt)**

Ze względu na to, że sposób, w jaki jednostka wprowadza informacje pochodzące z przetwarzania transakcji do księgi głównej, zazwyczaj wiąże się z wykorzystaniem zapisów dziennika, zarówno typowych, nietypowych, jak i zautomatyzowanych lub ręcznych, kontrole dotyczące zapisów dziennika są identyfikowane dla wszystkich badań. Ponadto, może istnieć ryzyko polegające na tym, że „niewłaściwe” zapisy dziennika mogą być wykorzystywane do obejścia księgowania w sposób zgodny z prawem lub manipulowania sprawozdaniem finansowym.

Określone przykłady obejmują:

- a. Odpowiedni podział obowiązków pomiędzy osobą sporządzającą i zatwierdzającą ręczne zapisy dziennika
- b. Odpowiednie kontrole interfejsu pomiędzy księgami pomocniczymi i księgą główną w odniesieniu do zautomatyzowanych zapisów dziennika

Zob. pytanie **N2**, aby uzyskać informacje jakie kontrole dotyczące zapisów dziennika są objęte zakresem paragrafu 26.

Zob. pytanie **N3**, aby zapoznać się z omówieniem i przykładem w zakresie tego, które ogólne kontrole technologii informacyjnych wymagają zidentyfikowania w związku z kontrolami dotyczącymi zapisów dziennika.

**3. Kontrole, w odniesieniu do których biegły rewident planuje testy operacyjnej skuteczności przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu testów wiarygodności**

Biegły rewident może napotkać okoliczności, w których sformułuje wniosek, że testy operacyjnej skuteczności jednej lub więcej niż jednej kontroli stanowią prawdopodobnie skuteczne i efektywne podejście do badania, przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności.. Powyższe może mieć miejsce na przykład w sytuacji, gdy strumień transakcji związanych z przychodami MZJ obejmuje dużą ilość niewielkich, jednorodnych kwot.

Na przykład, podczas badania sprawozdania finansowego sklepu ogólnospożywczego (całodobowy), biegły rewident może ocenić, że taka MZJ skutecznie zaprojektowała i wdrożyła kontrole nad swoim zautomatyzowanym procesem w zakresie wpływów z punktu sprzedaży oraz swoim procesem uzgadniania wpływów ze sprzedaży z zaksięgowanymi depozytami (środkami pieniężnymi) na rachunku bankowym. W rezultacie, biegły rewident może dojść do wniosku, że może być odpowiednie przeprowadzenie testów operacyjnej skuteczności takich kontroli, aby pomóc w zaprojektowaniu procedur wiarygodności biegłego rewidenta, w tym w ustaleniu zakresu takich testów.



**4. Inne kontrole, które biegły rewident, na podstawie swojego zawodowego osądu, uważa za odpowiednie, aby umożliwić mu osiągnięcie celów (zob. [punkt 4](#) powyżej, aby uzyskać informacje dotyczące celów)**

Kontrole, które biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby osiągnąć cele polegające na uzyskaniu dowodów badania, które zapewniają odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyka oraz zaprojektowania dalszych procedur badania. Mogą one obejmować kontrole dotyczące zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, oszacowane przez biegłego rewidenta jako znajdujące się wyżej na skali (spektrum) ryzyka nieodłącznego, jednakże nie określone jako znaczące ryzyka. Celem takich kontroli może być, na przykład, reakcja na ryzyka nieodłączne wskazane w ciemnoróżowych ramkach na **Schemacie 3** (tj. te związane z połączeniem umiarkowanego prawdopodobieństwa / dużej wielkości lub wysokiego prawdopodobieństwa / umiarkowanej wielkości).

Na przykład, charakter działalności MZJ i aspekty jej systemu informacyjnego mogą skutkować umieszczeniem licznych pozycji na rachunkach przejściowych. Ze względu na charakter rachunku przejściowego, biegły rewident wstępnie ustalił, że rachunki przejściowe należy oszacować jako znajdujące się wyżej na skali (spektrum) ryzyka nieodłącznego (jednakże nie jako znaczące ryzyko) - tj. istnieje wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia na rachunku przejściowym, jednak nie jest to znaczące ryzyko dla MZJ. Na podstawie zawodowego osądu biegłego rewidenta, może on ustalić, że polityki i procedury (tj. kontrole) związane z terminowym podjęciem działań następczych i rozliczeniem pozycji przejściowych są ważne w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania wszelkich znaczących zniekształceń, jakie mogą powstać. Biegły rewident identyfikuje kontrole nad uzgadnianiem, rozliczaniem i weryfikacją rachunków przejściowych oraz rodzaje czynności, które mogą zostać wykonane w związku z takimi rachunkami. Kontrole te występują w elemencie czynności kontrolnych. Jeżeli biegły rewident sformułuje wniosek, że powyższe kontrole nie zostały odpowiednio zaprojektowane, aby zapobiegać lub wykrywać i korygować istotne zniekształcenia bądź że nie zostały wdrożone, biegły rewident jest zobowiązany ustalić, czy słabości, indywidualnie lub łącznie, stanowią znaczącą słabość zgodnie z MSB 265<sup>12</sup>. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował jedną lub kilka słabości kontroli, może rozważyć wpływ takich słabości na zaprojektowanie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330<sup>13</sup>, takich jak wykonanie szerzej zakrojonych lub innych procedur dotyczących dysponowania pozycjami przejściowymi i być może wyznaczenie bardziej doświadczonych pracowników do wykonania takich procedur. W rezultacie, biegły rewident może również zidentyfikować nowe ryzyka istotnego zniekształcenia lub oszacować ryzyko nieodłączne jako wyższe na skali (spektrum) ryzyka nieodłącznego. Na przykład, biegły rewident mógł początkowo ustalić, że rachunki przejściowe nie stanowią znaczącego ryzyka; jednakże, po uzyskaniu powyższych informacji, biegły rewident może dojść do wniosku, że prawdopodobieństwo ryzyka istotnego zniekształcenia jest w rzeczywistości wyższe, jeżeli nie istnieją kontrole nad rachunkami przejściowymi.

**5. Ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC)**

Biegły rewident identyfikuje takie ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC) poprzez<sup>14</sup>:

- a. Identyfikację powiązanych aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT jednostki (tj. Infrastruktury IT i procesów IT), które są narażone na ryzyka wynikające z korzystania z takich technologii informacyjnych (IT), na podstawie [kontroli zidentyfikowanych w pkt. od 1. do 4. pierwszego paragrafu niniejszej sekcji](#)
- b. Identyfikację ryzyk wynikających z wykorzystania IT przez jednostkę w odniesieniu do tych aplikacji i innych aspektów środowiska IT jednostki wskazanych w powyższym punkcie
- c. Identyfikację ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC), dotyczących tych ryzyk<sup>15</sup>

12 MSB 315.A183.

13 MSB 315.A182.

14 MSB 315.26 (b)-(c).

15 MSB 315.12 zawiera definicje ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC), środowiska IT i ryzyk wynikających z wykorzystania IT.

Powyższe kroki nie muszą być złożone, ale zależą od kontroli zidentyfikowanych w pkt. od 1. do 4. pierwszego paragrafu niniejszej sekcji, zakresu i złożoności aplikacji IT, różnych warstw infrastruktury IT wspierającej takie aplikacje IT i stosowne procesy IT.

Na przykład, w odniesieniu do kontroli związanych z rachunkami przejściowymi, o których mowa w pkt. (d) powyżej, istnieją również kontrole dostępu odnoszące się do rachunków przejściowych (tj. tego, kto ma dostęp do przetwarzania transakcji do takiego konta). Stanowiłoby to przykład ogólnej kontroli technologii informacyjnej (ang. GITC), która zostałaby zidentyfikowana dla celów tego wymogu.

Zob. pytanie **O4**, aby zapoznać się z przykładem w jaki sposób powyższe kroki są stosowane w odniesieniu do niezłożonego oprogramowania komercyjnego.

Ponadto, Załącznik 6 do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) zawiera przykłady ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang GITC) dotyczących określonych ryzyk wynikających z wykorzystania IT.

## **N2 – Jakie kontrole dotyczące zapisów dziennika są objęte zakresem paragrafu 26(a)(ii) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)?**

Paragraf 26(a)(ii) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) (w elemencie czynności kontrolnych) wymaga od biegłego rewidenta zidentyfikowania „kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, wyjątkowych transakcji lub korekt.”

Zawodowy osąd jest stosowany, aby ustalić zapisy dziennika, które są stosowne dla celu identyfikowania kontroli w par. 26(a)(ii)<sup>16</sup> MSB 315 (zmienionego w 2019 r.). W dzisiejszym otoczeniu, w przypadku występowania znaczących automatycznych procesów, biegły rewident będzie musiał wyodrębnić kontrole dotyczące zapisów dziennika, na których należy się skoncentrować dla celu par. 26(a)(ii) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).

Wróć do **Schematu 1**.

Paragraf 25 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) wymaga od biegłego rewidenta „zrozumienia systemu informacyjnego i komunikacji jednostki stosownych dla sporządzania sprawozdania finansowego...” w odniesieniu do znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, w tym „jak transakcje są inicjowane i w jaki sposób informacje o nich są rejestrowane, przetwarzane, w razie potrzeby poprawiane, włączane do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym.”<sup>17</sup> Uzyskując takie wymagane zrozumienie, biegły rewident zyskałby wiedzę o systemie informacyjnym jednostki, w związku z tym byłby w stanie zidentyfikować zapisy dziennika i kontrole dotyczące tych zapisów dziennika, niezależnie od tego, czy zapisy dziennika byłyby typowe lub nietypowe, automatyczne lub ręczne. Zidentyfikowanie zapisów dziennika i związanych z nimi kontroli jest w związku z tym osądem opartym na charakterze i okolicznościach jednostki, w tym jej systemie informacyjnym.

Paragraf 26(a)(ii) skupia się na kontrolach dotyczących zapisów dziennika, które odnoszą się do ryzyka (ryzyk) istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia oraz które mogłyby być podatne na nieuprawnioną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację.

16 Paragraf 26(a)(ii) w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) odnosi się do *kontroli dotyczących zapisów dziennika*, które wymagają zrozumienia w ramach zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Paragraf 26(a)(ii) w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) odnosi się zarówno do oszustwa jak i błędów oraz skupia się na kontrolach dotyczących zapisów dziennika, które odnoszą się do ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. Paragraf 33(a) MSB 240 wymaga od biegłego rewidenta sprawdzenia odpowiedniości zapisów dziennika i skupia się, w szczególności, na ryzykach istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Wymóg określony w MSB 240 jest ukierunkowany na *sprawdzenie zapisów dziennika* i stanowi reakcję na ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo.

17 MSB 315, paragraf 25(a)(i)

Kontrole te obejmują:

- Kontrole dotyczące nietypowych zapisów dziennika - w przypadku, gdy zapisy dziennika są automatyczne lub ręczne oraz są stosowane do rejestrowania niepowtarzalnych, wyjątkowych transakcji lub korekt.
- Kontrole dotyczące typowych zapisów dziennika - w przypadku, gdy zapisy dziennika są automatyczne lub ręczne oraz są podatne na nieuprawnioną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację. W przypadku automatycznych zapisów dziennika powyższe mogłyby być spowodowane, na przykład, tym, że osoby bez odpowiedniego upoważnienia posiadają dostęp do kodu źródłowego lub są zdolne do dokonywania nieodpowiednich zmian w konfiguracjach (tj. zapis dziennika, chociaż automatyczny, mógłby podlegać manipulacji). Natomiast, kontrole dotyczące typowych zapisów dziennika, które są automatyczne, takie jak kontrole dotyczące zapisów dziennika generowanych przez system, które są bezpośrednio i rutynowo przetwarzane do księgi głównej, nie uzasadniałyby skupienia się na kontrolach z par. 26(a)(ii), w przypadku ustalenia niewielkiej podatności lub braku podatności na nieuprawnioną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację oraz, w związku z powyższym, nie skutkują powstaniem ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

Oszacowania ryzyka nieodłącznego dokonywane przez biegłego rewidenta są dokonywane bez uwzględniania kontroli jednostki. Pomaga to w uniknięciu, na przykład, dokonania nieodpowiednio niższych oszacowań ryzyka na podstawie założeń lub nieumyślnego polegania na operacyjnej skuteczności kontroli, bez dokonania oceny zaprojektowania i przeprowadzenia testów operacyjnej skuteczności takich kontroli.

**N3 – Które ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC) wymagają zidentyfikowania w związku z kontrolami dotyczącymi zapisów dziennika dla celów procedury zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) (tj. ustalenia, czy kontrola została skutecznie zaprojektowana i wdrożona)? Na przykład, czy ogólna kontrola technologii informacyjnych (ang. GITC) wymaga zidentyfikowania w odniesieniu do każdej kontroli dotyczącej zapisów dziennika zidentyfikowanej w par. 26(a)(ii) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) oraz procedury zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) wykonanej dla takiej ogólnej kontroli technologii informacyjnej (ang. GITC)?**

Paragraf 26 (a)(i)-(iv) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) wymaga zidentyfikowania określonych kontroli podlegających procedurze zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I), w tym kontroli dotyczących zapisów dziennika (zob. N2, aby uzyskać informacje na temat zakresu zapisów dziennika i kontroli podlegających temu wymogowi). Jeżeli którakolwiek z powyższych „zidentyfikowanych kontroli” (tj. kontroli podlegających par. 26(a)(i)-(iv)) obejmuje wykorzystanie IT lub polega na IT, biegły rewident jest zobowiązany (na podstawie par. 26(b)) do zidentyfikowania powiązanej aplikacji IT oraz wszelkich innych aspektów środowiska IT, które mogą podlegać ryzykom wynikającym z wykorzystania IT.<sup>18</sup> Biegły rewident jest następnie zobowiązany do zidentyfikowania powiązanych ryzyk wynikających z wykorzystania IT oraz ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC) odnoszących się do takich ryzyk, a następnie do wykonania procedury zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) takich ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC).

Wróć do **Schematu 1.**

Podczas identyfikacji ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC), które będą podlegać procedurze zaprojektowania i wdrożenia, wspierający materiał dotyczący zastosowania wyjaśnia, że identyfikacja ryzyk wynikających z wykorzystania IT dotyczy wyłącznie zidentyfikowanych aplikacji IT lub innych aspektów środowiska IT, w odniesieniu do kontroli w elemencie czynności kontrolnych (zidentyfikowanych w par. 26(b) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)).

Nie każda kontrola dotycząca zapisu dziennika wygenerowanego przez system, która została zidentyfikowana w par. 26(a)(ii) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), musi posiadać powiązaną ogólną kontrolę technologii informacyjnych (ang. GITC), dla której wymagana jest procedura zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I), ale raczej ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC) są rozważane z uwagi na to, jak odnoszą się do stosownych ryzyk wynikających z wykorzystania IT w odniesieniu do aplikacji IT lub innych aspektów środowiska IT, dla zidentyfikowanych kontroli w par. 26(a)(i)-(iv) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.). Identyfikacja takich ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC) podlegających procedurze zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) stanowi osąd oparty na charakterze i okolicznościach jednostki, w tym jej systemach informacyjnych.

<sup>18</sup> Ryzyka wynikające z wykorzystania IT to pojęcie zdefiniowane w par. 12(i) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).

### Przykład 1

MZJ posiada różne warstwy technologii informacyjnych (IT) wykorzystanych w jej środowisku IT, od samych aplikacji IT do infrastruktury IT wspierającej takie aplikacje, składającej się z sieci, systemu operacyjnego i baz danych oraz związanego z nimi sprzętu i oprogramowania. MZJ może wprowadzić do swoich systemów ustawienia wymagające od każdego pracownika wpisania hasła w celu uzyskania dostępu do systemu operacyjnego (dostępu do warstwy sieci), który następnie uzyskuje dostęp do wszystkich aplikacji IT jednostki (dostęp do warstwy aplikacji). Biegły rewident zidentyfikował kontrolę dotyczącą ustawiania haseł w celu zalogowania się do poszczególnych systemów operacyjnych (kontrola warstwy sieci) jako ogólną kontrolę technologii informacyjnych (ang. GITC) związaną z ryzykiem wynikającym z wykorzystania IT, zamiast kontroli dotyczących ustawiania haseł do każdej poszczególniej aplikacji, z której korzysta jednostka (kontrola warstwy aplikacji).

#### **N4 – Dlaczego biegły rewident musi odrębnie oszacowywać ryzyko nieodłączne dla ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń? (MSB 315.31 i .34)**

Odrębne oszacowanie ryzyka nieodłącznego wzmacnia jakość procesu oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta i w związku z tym pomoże skoncentrować wysiłki biegłego rewidenta podejmowane podczas reagowania na oszacowane ryzyko w odpowiedni sposób. Projektując procedury biegłego rewidenta stanowiące reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident jest zobowiązany uwzględnić przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, w tym ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli, a także zaprojektować i przeprowadzić procedury w odpowiedni sposób.

Wróć do [Schematu 1](#).

Oszacowania ryzyka nieodłącznego dokonywane przez biegłego rewidenta są dokonywane bez uwzględniania kontroli jednostki. Pomaga to w uniknięciu, na przykład, wykonania nieodpowiednio niższych oszacowań ryzyka na podstawie założeń lub nieumyślnego polegania na operacyjnej skuteczności kontroli, bez dokonania oceny zaprojektowania i przeprowadzenia testów operacyjnej skuteczności takich kontroli.

Podczas gdy biegły rewident jest zawsze zobowiązany do oszacowania ryzyka nieodłącznego dla zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biegły rewident jest zobowiązany do oszacowania ryzyka kontroli wyłącznie w przypadku, gdy planuje przeprowadzić testy operacyjnej skuteczności kontroli lub gdy same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń. Jeżeli biegły rewident nie planuje przeprowadzenia testów operacyjnej skuteczności kontroli, jego oszacowanie ryzyka kontroli jest takie, że oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia jest takie samo jak jego oszacowanie ryzyka nieodłącznego.

Chociaż dokonywanie odrębnych oszacowań ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli jest nowym wymogiem (oszacowania te nie mogą już być dokonywane jednocześnie) zawartym w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), wielu biegłych rewidentów już wcześniej dokonywało odrębnych oszacowań ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. Oznacza to, że jeżeli metodyka przeprowadzania badania sprawozdań finansowych przez firmę biegłego rewidenta na podstawie dotychczasowego MSB 315 (zmienionego) obejmowała jednocześnie dokonywanie oszacowań, powyższa zmiana będzie obowiązywać w stosunku do biegłego rewidenta.

Aspekty procesu oszacowania ryzyk nieodłącznych zostały przedstawione w pytaniu N5.

#### **N5 – Dlaczego „czynniki ryzyka nieodłącznego”, „prawdopodobieństwo i wielkość zniekształcenia” oraz „skala (spektrum) ryzyka nieodłącznego” są ważne przy dokonywaniu odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego? (MSB 315.19(c) oraz .31-.32)**

Powyższe pojęcia pomagają zapewnić większą koncentrację i jakość procesu oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta. W rezultacie, reakcje biegłego rewidenta na zidentyfikowane i oszacowane ryzyka również w większym stopniu koncentrują się na zidentyfikowanych i oszacowanych ryzykach, przyczyniając się do jakości badania.

Wróć do [Schematu 1](#).

Czynniki ryzyka nieodłącznego, które stanowią nowy element w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), to cechy charakterystyczne zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność na zniekształcenie, spowodowane oszustwem lub błędem, stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia informacji, przed rozważeniem kontroli. Czynniki ryzyka nieodłącznego obejmują złożoność, subiektywność, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownika jednostki lub innych czynników ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne.<sup>19</sup>

Biegły rewident jest zobowiązany<sup>20</sup> uwzględnić czynniki ryzyka nieodłącznego przy uzyskiwaniu zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz wykorzystywać je, aby pomóc w zidentyfikowaniu obszarów, w których mogą występować ryzyka istotnego zniekształcenia. Biegły rewident jest następnie zobowiązany<sup>21</sup> uwzględnić w jaki sposób oraz w jakim stopniu czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stosownych stwierdzeń na zniekształcenie przy oszacowywaniu ryzyka nieodłącznego w odniesieniu do zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia (tj. wykorzystać je, aby pomóc w ustaleniu, czy zidentyfikowane ryzyko znajduje się na skali (spektrum) ryzyka nieodłącznego).

Biegły rewident nie jest zobowiązany do dokumentowania, w jaki sposób każdy czynnik ryzyka nieodłącznego był uwzględniany w odniesieniu do każdej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia. Jednakże, dokumentacja badania musi być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niezwiązanemu wcześniej z badaniem, zrozumienie znaczących spraw powstałych podczas badania, wyciągniętych wniosków dotyczących badania oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych przy wyciąganiu takich wniosków.<sup>22</sup> „Biorąc sprawę pod uwagę”, biegły rewident świadomie zastanawia się nad daną kwestią przy dokonywaniu osądu sytuacji. Oznacza to, że uzyskując wymagane zrozumienie, biegły rewident aktywnie zastanawia się nad tym, w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego mogą wpływać na sprawozdawczość finansową jednostki, jednakże podejmuje działania tylko wtedy, gdy czynnik ryzyka nieodłącznego ma zastosowanie. Jest to proces iteracyjny.

W odniesieniu do każdego zidentyfikowanego ryzyka *istotnego* zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biegły rewident:

- Oszacowuje ryzyko nieodłączne poprzez oszacowanie prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia, biorąc pod uwagę sposób i stopień, w jakim takie czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność takich stosownych stwierdzeń na zniekształcenie.
- Bierze pod uwagę sposób oraz stopień, w jakim ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego wpływają na oszacowanie ryzyka nieodłącznego.
- Ustala, czy oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia są znaczącymi ryzykami (tj. ryzykami, które są zbliżone do górnej granicy zakresu (spektrum) ryzyka nieodłącznego).

19 Załącznik 2 do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) zawiera opisy czynników ryzyka nieodłącznego oraz spraw, które należy rozważyć przy zrozumieniu i zastosowaniu czynników ryzyka nieodłącznego.

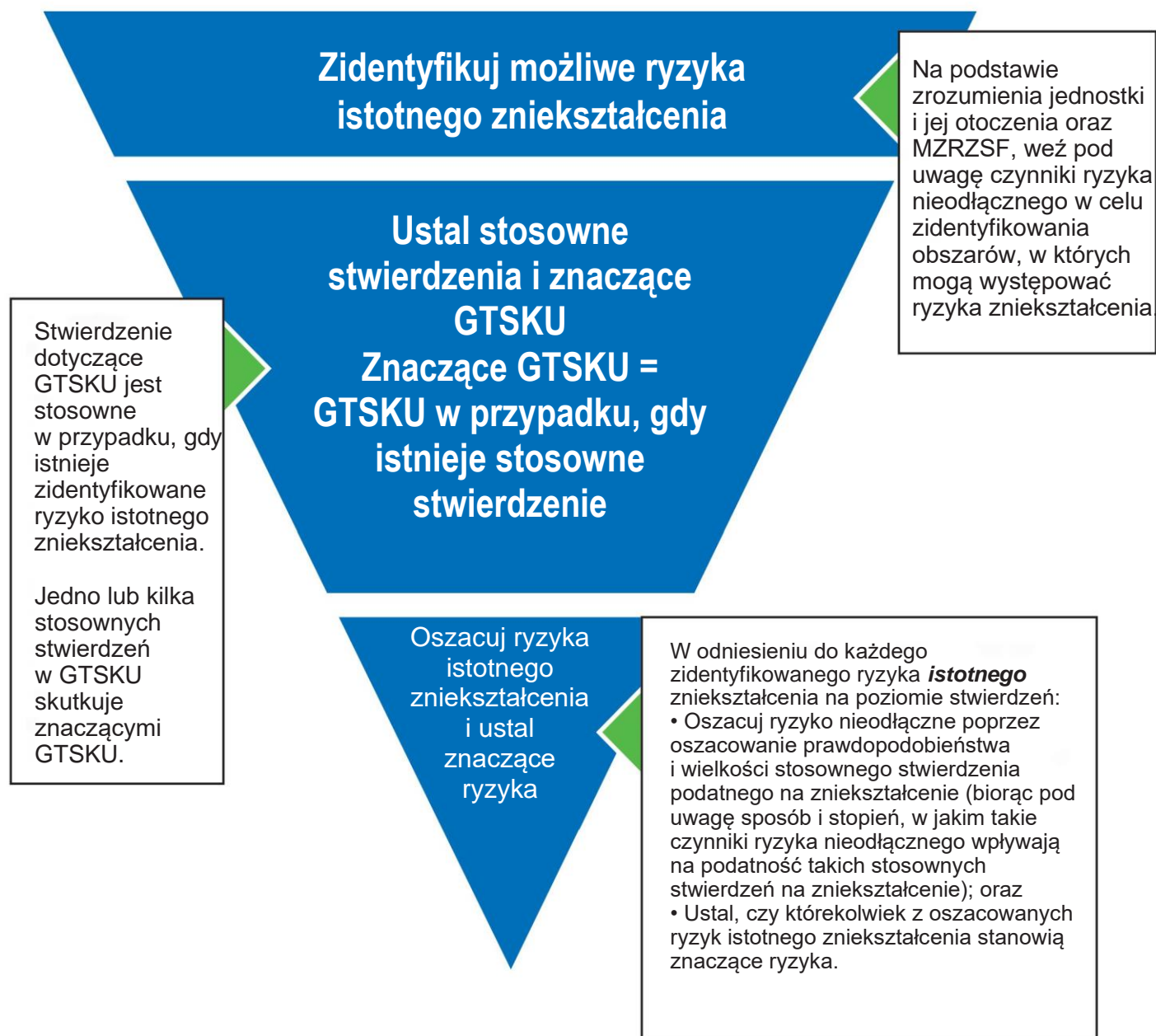
20 MSB 315.19(c).

21 MSB 315.31(a).

22 MSB 230, „Dokumentacja badania”, paragraf 8(c).



Schemat 2 – IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA NA POZIOMIE STWIERDZEŃ



\* GTSKU: Grupy transakcji, salda konta i ujawnienia

\*\* MZRZSF: Mające Zastosowanie Ramowe Założenia Sprawozdawczości Finansowej

### Skala (spektrum) ryzyka nieodłącznego

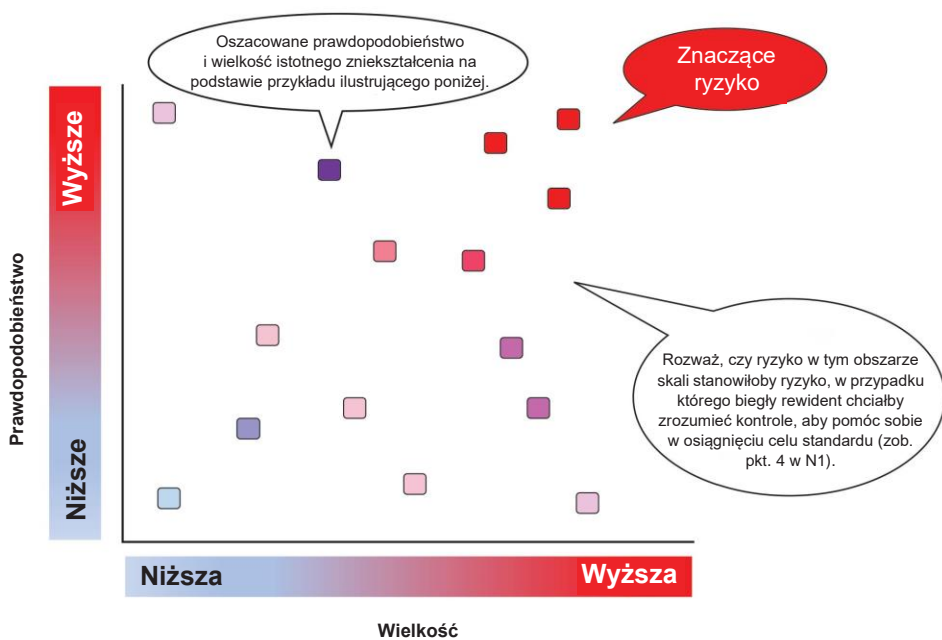
Stopień, w jakim ryzyko nieodłączne jest oszacowane w różny sposób na skali (spektrum), zwany jest skalą (spektrum) ryzyka nieodłącznego. Schemat 3 przedstawia przykład w jaki sposób można postrzegać skalę (spektrum) ryzyka.

Dla każdego zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biegły rewident jest zobowiązany oszacować prawdopodobieństwo i wielkość istotnego zniekształcenia. To połączenie prawdopodobieństwa i wielkości zadecyduje o tym, gdzie na skali (spektrum) ryzyka nieodłącznego oszacowane jest ryzyko nieodłączne.

Rozważenie prawdopodobieństwa przez biegłego rewidenta uwzględnia możliwość wystąpienia zniekształcenia, na podstawie rozważenia tego, w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na ryzyko istotnego zniekształcenia (na przykład im wyższa złożoność, tym wyżej na skali (spektrum) ryzyka nieodłącznego będzie prawdopodobnie znajdować się zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia).

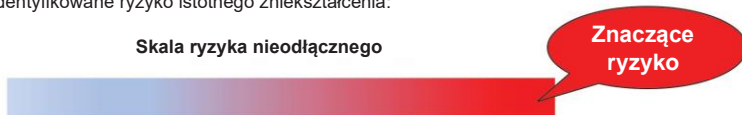
Rozważenie wielkości zniekształcenia przez biegłego rewidenta uwzględnia zarówno jakościowe jak i ilościowe aspekty możliwego zniekształcenia. Na przykład, ustalenie, czy ryzyko istotnego zniekształcenia związane z klasyfikacją jest istotne może wiązać się z oceną rozważań jakościowych, takich jak wpływ niewielkiego zniekształcenia klasyfikacji na wykonywanie przez MZJ zobowiązań wynikających z kowenantów kredytowych bądź innych zobowiązań umownych. Kowenant kredytowy może obejmować wymóg utrzymywania przez MZJ, co najmniej, kapitału obrotowego w minimalnej, określonej wysokości. Niewielkie zniekształcenie mające wpływ na kapitał obrotowy mogłoby mieć znaczące konsekwencje dla MZJ, jeżeli korekta zniekształcenia skutkuje zmniejszeniem kapitału obrotowego poniżej minimalnej wysokości określonej w zobowiązaniu wynikającym z umowy kredytu lub pożyczki. W związku z powyższym, ryzyko istotnego zniekształcenia związane z klasyfikacją może istnieć, nawet jeżeli kwota zniekształcenia ma mniejszą wielkość ilościową.

### SCHEMAT 3: PRZYKŁADY OSZACOWANIA PRAWDOPODOBIENSTWA I WIELKOŚCI ZNIEKSZTAŁCENIA PRZY USTALANIU, GDZIE NA SKALI RYZYKA NIEODŁĄCZNEGO OSZACOWANE JEST RYZYKO NIEODŁĄCZNE



- Każdy kwadrat oznacza inne oszacowanie ryzyka nieodłącznego dla zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia. Wskazuje połączenie oszacowanej wielkości i prawdopodobieństwa zniekształcenia zastosowane w celu oszacowania ryzyka nieodłącznego, przy uwzględnieniu czynników ryzyka nieodłącznego. Każde połączenie jest stosowane, aby ustalić, gdzie na skali ryzyka nieodłącznego oszacowane jest zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia:

Skala ryzyka nieodłącznego



Oszacowując ryzyko nieodłączne, biegły rewident stosuje zawodowy osąd, aby ustalić znaczenie połączenia prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia.<sup>23</sup> Osąd dotyczący tego, gdzie w ramach zakresu oszacowane jest ryzyko nieodłączne może różnić się w zależności od charakteru, wielkości i złożoności jednostki, a także uwzględnia oszacowane prawdopodobieństwo i wielkość zniekształcenia oraz czynniki ryzyka nieodłącznego.

### **Przykład ilustrujący sposób zastosowania spraw, o których mowa na Schemacie 2 i 3**

(Przykład ten ma charakter ilustracyjny i obejmuje wyłącznie określone fakty i okoliczności, aby wykazać zastosowanie określonych wymogów zawartych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).)

Głównym składnikiem majątku MZJ jest nieruchomości stanowiąca niezabudowany grunt, przeznaczony do późniejszej zabudowy i końcowej sprzedaży. MZJ sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej wykorzystując model kosztowy w celu rozliczenia nabycia, budowy lub zabudowy w czasie nieruchomości. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają od jednostki testowania odzyskiwalności za każdym razem, gdy zdarzenia lub zmiany okoliczności wskazują, że wartość bilansowa może nie być odzyskiwalna. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest dokonywany w przypadku, gdy wartość bilansowa nie jest odzyskiwalna oraz gdy wartość bilansowa przekracza wartość godziwą.

MZJ posiada większość niezabudowanych gruntów znajdujących się w jej posiadaniu w regionach stabilnych pod względem geologicznym. Jednakże, niektóre z jej nieruchomości (ok. 10 procent) znajdują się w strefach przybrzeżnych i na zboczach wzgórz, gdzie może występować erozja. W ciągu ostatnich kilku lat, w regionach tych stref przybrzeżnych i zboczy wzgórz miały miejsce znaczące zmiany wynikające ze zmiany klimatu w niektórych regionach. Ponadto, niektóre gminy/regiony rozważają zmianę planów zagospodarowania przestrzennego niektórych stref przybrzeżnych i zboczy wzgórz. MZJ stwierdziła, że istnieją zdarzenia lub zmiany okoliczności wskazujące, że wartość bilansowa nieruchomości może nie być odzyskiwalna.

#### *Podatność stwierdzeń na zniekształcenie*

Biegły rewident identyfikuje stwierdzenie dotyczące wyceny związane z nieruchomością jako podatne na istotne zniekształcenie. Może to mieć wpływ na wartość bilansową niezabudowanej nieruchomości wykazaną w bilansie oraz na odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wykazany w rachunku zysków i strat oraz powiązanych ujawnieniach.

#### *Identyfikacja ryzyk istotnego zniekształcenia i stosownych stwierdzeń*

Ze względu na to, że niezabudowany grunt stanowi główny składnik majątku MZJ oraz że różne zdarzenia i warunki wskazują na możliwą zmianę wartości odzyskiwalnej nieruchomości, biegły rewident identyfikuje ryzyko istotnego zniekształcenia związane z szacowaniem wartości odzyskiwalnej oraz, w stosownych przypadkach, wartości godziwej.

W związku z powyższym, biegły rewident identyfikuje stwierdzenie dotyczące wyceny związane z nieruchomością jako stosowne stwierdzenie, ze względu na to, że istnieje związane z nim ryzyko istotnego zniekształcenia.

Biegły rewident identyfikuje wartość bieżącą niezabudowanego gruntu wykazaną w bilansie oraz odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wykazany w rachunku zysków i strat i powiązanych ujawnieniach jako znaczące grupy transakcji, salda konta i ujawnienia ze względu na to, iż zawierają stosowne stwierdzenia.

#### *Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia - ryzyko nieodłączne*

W odniesieniu do ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z szacowaniem wartości odzyskiwalnej oraz, w stosownych przypadkach, wartości godziwej, biegły rewident oszacowuje ryzyko nieodłączne poprzez oszacowanie prawdopodobieństwa i wielkości, biorąc pod uwagę to, w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzenia dotyczącego wyceny na zniekształcenie oraz stopień, w jakim takie stwierdzenie jest podatne na zniekształcenie.

<sup>23</sup> MSB 315.A208.

Ze względu na zmianę powodującą dalsze rozważania wartości odzyskiwalnej, czynniki ryzyka nieodłącznego, które zasadniczo wpływają na podatność stwierdzenia dotyczącego wyceny na zniekształcenie (ustalonej przez biegłego rewidenta dla tego konkretnego przykładu), obejmują złożoność (kalkulacji wartości godziwej (lub wartości odzyskiwalnej)), subiektywność (danych wejściowych do kalkulacji wartości godziwej (lub wartości odzyskiwalnej) oraz niepewność (co do tego, co może wydarzyć się w przyszłości w odniesieniu do wartości składnika majątku i jego wartości odzyskiwalnej).

Z uwagi na zmiany zdarzeń i warunków, biegły rewident ustala, że istnieje wyższy stopień złożoności, subiektywności i niepewności.

Chociaż prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia może być wyższe (z uwagi na złożoność, subiektywność i niepewność), wielkość potencjalnego zniekształcenia może nie być taka istotna biorąc pod uwagę to, że tylko 10 procent nieruchomości może być narażonych na ryzyko. Zgodnie z powyższym, ryzyko istotnego zniekształcenia jest oszacowane jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego, ale nie jako znaczące ryzyko.

*Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia - znaczące ryzyko (zmiana stanu faktycznego sprawy)*

Gdyby stan faktyczny sprawy był inny - na przykład, gdyby nieruchomości znajdujące się w strefach przybrzeżnych i na zboczach wzgórz, gdzie może wystąpić erozja, stanowiły do 75 procent niezabudowanych gruntów znajdujących się w posiadaniu jednostki (zamiast ok. 10 procent wskazanych powyżej) - wielkość potencjalnego zniekształcenia mogłaby być bardziej istotna. Oszacowanie prawdopodobieństwa zniekształcenia nie zmieniło się; w związku z tym, biegły rewident ustala ryzyko istotnego zniekształcenia związane z szacowaniem wartości odzyskiwalnej oraz, w stosownych przypadkach, wartości godziwej (tj. wycena stanowi stosowne stwierdzenie oraz wartość bilansowa nieruchomości i odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości stanowią znaczące grupy transakcji, salda kont i ujawnienia) jako zbliżone do górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego (tj. Zob. „Znaczące ryzyko” wskazane na [Schemacie 3](#)).

#### **N6 – Dlaczego biegły rewident musi dokonać oszacowania ryzyka z zachowaniem dystansu (ang. *stand-back*) oraz jak jest to związane z wymogiem wykonania procedur wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, sald kont i ujawnień w MSB 330.18? (MSB 315.36, MSB 315.37)**

Oszacowanie ryzyka jest procesem iteratywnym. Oszacowanie ryzyka z zachowaniem dystansu (ang. *stand-back*), ma na celu spowodowanie dokonania oceny kompletności zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Zachowanie dystansu (ang. *stand back*) koncentruje się na tym, czy w zrozumieniu biegłego rewidenta istnieje cokolwiek, co może wskazywać na możliwość istnienia dalszych ryzyk istotnego zniekształcenia, które nie zostały zidentyfikowane w ramach procedur, które zostały już wykonane.

Ponadto, w przypadku powzięcia nowych informacji w trakcie badania, które (1) mogą zmienić zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia ze względu na to, że są niespójne z dowodami badania, na podstawie których biegły rewident dokonał pierwotnej identyfikacji, lub (2) mogą spowodować identyfikację nowego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident jest również zobowiązany do ponownego rozważenia pierwotnych oszacowań ryzyka, które zostały dokonane, oraz planowanych reakcji na te ryzyka.

Powyższe mogłoby mieć znaczące konsekwencje dla rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wykonywanych przez biegłego rewidenta w reakcji na zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Podczas dokonywania oszacowania ryzyka z zachowaniem dystansu (ang. *stand-back*), biegły rewident może ustalić jedną lub kilka istotnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, których biegły rewident nie określił jako znaczące ze względu na to, że nie zidentyfikował żadnych ryzyk istotnego zniekształcenia związanych ze stwierdzeniami w takich grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach. Takie istotne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia powinny zostać ponownie rozważone, aby potwierdzić brak ryzyk istotnego zniekształcenia. Nawet w przypadku, gdy nie zostaną zidentyfikowane żadne dalsze ryzyka, MSB 330 (paragraf 18) nadal wymaga wykonania procedur wiarygodności w odniesieniu do takich istotnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień.

Wróć do [Schematu 1](#).

### Pytania, które należy zadać przy dokonywaniu oszacowania ryzyka z zachowaniem dystansu (ang. *stand-back*)

Pytania, jakich zadanie sobie samemu może rozważyć biegły rewident przy dokonywaniu oceny, czy jego pierwotne ustalenie pozostaje odpowiednie, obejmują, na przykład, pytanie o to, czy pojawiły się jakiegokolwiek nowe informacje dotyczące:

- Aspektów jednostki i jej otoczenia (np. nabycia przedsiębiorstwa, które spowodowało zmianę struktury organizacyjnej, zmiany modelu biznesowego takiego jak wprowadzenie na rynek nowego produktu, nowych wymogów regulacyjnych, zmian w branży)
- Zmiany zasad (polityki) rachunkowości jednostki (np. zmiany metody wyceny zapasów z metody wyceny według średniej ważonej ceny nabycia zapasów na metodę wyceny pierwsze przyszło, pierwsze wyszło (ang. *first-in, first-out*))
- W jaki sposób oraz w jakim stopniu czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność na zniekształcenie (np. większe wykorzystanie złożonych arkuszy kalkulacyjnych do ustalenia rezerwy lub większa niepewność związana z wynikiem zdarzenia)
- Elementów kontroli wewnętrznej (np. utraty kluczowych pracowników należących do kierownictwa lub wdrożenia nowego modułu oprogramowania)

Jeżeli uzyskane zostaną nowe informacje, które są niespójne z dowodami badania, na podstawie których biegły rewident dokonał pierwotnie identyfikacji lub oszacowań ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident musi rozważyć, czy konieczna jest weryfikacja istotności. Jeżeli biegły rewident zweryfikuje istotność, może to mieć również wpływ na jego identyfikację ryzyk istotnego zniekształcenia.

Jednakże wyjaśniono, że nie wszystkie stwierdzenia w ramach istotnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia wymagają zbadania. Projektując procedury wiarygodności, które należy wykonać, biegły rewident raczej rozważa stwierdzenie(-a), w którym(-ych), w przypadku wystąpienia zniekształcenia, istnieje racjonalna możliwość, że zniekształcenie będzie istotne. Może to pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji odpowiedniego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które należy wykonać. Na przykład, MZJ może posiadać nieruchomości gruntową oraz budynki ujmowane według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, bez wskazywania utraty wartości, w odniesieniu do których biegły rewident nie zidentyfikował ryzyka istotnego zniekształcenia. Przy wykonywaniu procedur wiarygodności na tym saldzie, biegły rewident może podjąć decyzję o zaprojektowaniu procedur w celu zbadania stwierdzenia dotyczącego istnienia.



## Wyjaśnienia dotyczące pewnych innych wymogów

### O1 - Dlaczego biegły rewident jest zobowiązany do wykonywania procedur analitycznych przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia? (MSB 315.14b)

Procedury analityczne:

- pomagają identyfikować niespójności, nietypowe transakcje lub zdarzenia oraz kwoty, wskaźniki i trendy, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, w szczególności ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem
- pomagają w identyfikacji aspektów jednostki, których biegły rewident nie był świadomy, które pomagają w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia
- pomagają w zrozumieniu, jak czynniki ryzyka nieodłącznego, takie jak zmiana, wpływają na podatność stwierżeń na zniekształcenie, co może pomóc biegłemu rewidentowi w oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia

Wróć do [Schematu 1](#).

Procedury analityczne stosowane jako procedury oszacowania ryzyka nie muszą być przeprowadzane zgodnie z wymogami określonymi w MSB 520, „*Procedury analityczne*”,<sup>24</sup> który dotyczy procedur analitycznych stosowanych jako procedury wiarygodności oraz tych wykonywanych pod koniec badania. Jednakże, wymogi i materiał dotyczący zastosowania zawarty w MSB 520 mogą zapewnić użyteczne wytyczne podczas wykonywania procedur analitycznych w ramach procedur oszacowania ryzyka. Procedury analityczne mogą być zwykłymi porównaniami informacji, takimi jak porównywanie sald bieżącego roku do sald poprzedniego okresu sprawozdawczego.<sup>25</sup> Jednakże, rodzaje procedur analitycznych zastosowanych uprzednio mogą niekoniecznie być skuteczne przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia w roku bieżącym. Na podstawie wiedzy uzyskanej podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident może stworzyć oczekiwania co do tego, jak jego zdaniem powinny kształtować się salda. Na przykład, nowe znaczące transakcje, zdarzenia lub warunki mające wpływ na działalność lub sprawozdawczość finansową jednostki mogły wystąpić w roku bieżącym, w odniesieniu do których biegły rewident oczekiwałby zmian, lub nie, z roku na rok. Biegły rewident powinien rozważyć zadanie sobie na przykład pytania dotyczącego zakresu, w jakim grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie powinno ulec zmianie w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, biorąc pod uwagę swoje uaktualnione zrozumienie.

W przypadku, gdy jest to wykonalne, biegły rewident może chcieć rozważyć odroczenie z wykonaniem procedur analitycznych jako procedur oszacowania ryzyka do czasu zakończenia księgowania tak, aby informacje nie były już informacjami wstępnymi. Na przykład, jeżeli MZJ wykonała swoje procedury na koniec okresu i ustaliła różne szacunki (np. odpis amortyzacyjny, odpis aktualizujący na należności wątpliwe, itp.).

Jednakże, nawet wstępne informacje mogą pomóc w potwierdzeniu lub zaprzeczeniu wynikom zapytań dotyczących wyników działalności operacyjnej / wyników finansowych i sytuacji finansowej. Procedury analityczne oparte na wstępnych informacjach z większym prawdopodobieństwem będą porównywalne jeżeli informacje za rok bieżący znajdują się mniej więcej na tym samym etapie opracowania jak informacje wykorzystane w poprzednim okresie sprawozdawczym.

<sup>24</sup> MSB 520, „*Procedury analityczne*”.

<sup>25</sup> MSB 315.A29.

## O2 – Dlaczego konieczne jest, aby biegły rewident stosował połączenie zapytań, obserwacji i inspekcji przy przeprowadzaniu procedur oszacowania ryzyka, w tym podczas uzyskiwania dowodów dotyczących zaprojektowania i wdrożenia zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych?

(MSB 315.13, .14, .19(a)-(b), .21-.26 i .A177)

Obserwacja i inspekcja mogą potwierdzać lub zaprzeczać reakcjom na zapytania kierowane do kierownictwa i innych osób, dotyczące zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym elementu czynności kontrolnych. Takie połączenie pomaga w uzyskaniu dowodów badania, które zapewniają odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.

Sposób zaprojektowania i wdrożenia przez kierownictwo kontroli w elemencie czynności kontrolnych zapewnia wstępne zrozumienie tego, w jaki sposób jednostka identyfikuje ryzyka gospodarcze i w jaki sposób na nie reaguje. Może to również wpływać na identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta na różne sposoby oraz zapewniać podstawę do zaprojektowania i wykonania procedur wiarygodności przez biegłego rewidenta. Wdrożenie kontroli ustala się poprzez określenie, że kontrola istnieje oraz że jednostka stosuje ją zgodnie z tym, jak została zaprojektowana. Jednakże, same zapytania nie są wystarczające, aby uzyskać dowody badania dotyczące zaprojektowania i wdrożenia zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych.

(Zob. pytanie N5 , aby uzyskać informacje dotyczące kontroli określonych w MSB 315.26, dla których biegły rewident jest zobowiązany ocenić ich zaprojektowanie i ustalić wdrożenie.)

Wróć do [Schematu 1](#).

### **Procedury oszacowania ryzyka (zapytania, obserwacja i inspekcja)**

Chociaż biegły rewident jest zobowiązany<sup>26</sup> do wykonania wszystkich rodzajów procedur oszacowania ryzyka (zapytania kierowane do kierownictwa i innych odpowiednich osób w jednostce, procedury analityczne, obserwacja i inspekcja) przy uzyskiwaniu wymaganego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzania wszystkich takich procedur w odniesieniu do każdego aspektu takiego zrozumienia. Inne procedury mogą być wykonywane w ramach uzyskiwania zrozumienia przez biegłego rewidenta i mogą być pomocne przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. Przykłady takich procedur mogą obejmować kierowanie zapytań do zewnętrznego doradcy prawnego jednostki lub zewnętrznych organów nadzoru, bądź do ekspertów w zakresie wyceny, z których usług jednostka korzystała.

### **Zrozumienie jednostki i jej otoczenia**

Na przykład, wyniki zapytań kierowanych przez biegłego rewidenta mogą wskazywać, że jednostka nie posiada żadnych nowych stron powiązanych. Inspekcja wykazu znaczących dostawców porównanego z wykazem z roku poprzedniego może ujawnić jednego lub kilku nowych znaczących dostawców. Uzyskując zrozumienie, na przykład, rodzaju, wartości, rozłożenia w czasie i zakresu transakcji MZJ z takimi nowymi dostawcami, biegły rewident może zidentyfikować nietypowe warunki transakcji z dostawcą oraz inne czynniki wskazujące, że dostawca ten stanowi uprzednio niezidentyfikowaną stronę powiązaną. W rezultacie, biegły rewident może oszacować ryzyko istotnego zniekształcenia jako wyższe niż w przypadku, gdy biegły rewident rozważał wyłącznie zapytania jako podstawę swojego oszacowania ryzyka.

<sup>26</sup> MSB 315.14.

### **Zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej**

Na przykład, wyniki zapytań skierowanych przez biegłego rewidenta mogą wskazywać, że jednostka nadal stosuje te same warunki transakcji (np. formułę FOB oznaczony port załadunku) w transakcjach zawieranych ze swoimi nowymi odbiorcami w Stanach Zjednoczonych. Dokonując inspekcji określonych umów ramowych zawartych z takimi nowymi odbiorcami w Stanach Zjednoczonych, biegły rewident zwraca uwagę, że większość warunków transakcji przewiduje formułę FOB oznaczony port przeznaczenia. W rezultacie, biegły rewident może zidentyfikować ryzyko istotnego zniekształcenia związane z występowaniem lub rozgraniczeniem przychodów pomiędzy okresami bądź może oszacować ryzyko nieodłączne jako wyższe niż w przypadku, gdy biegły rewident rozważył jedynie zapytania jako podstawę swojego oszacowania ryzyka.

### **Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej, w tym elementu czynności kontrolnych**

Na przykład, w odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta, zarządzający właściciel może stwierdzić, że nie nastąpiły żadne zmiany w odniesieniu do rodzaju i zakresu procesów i procedur stosowanych, aby pomóc w zapewnieniu dokładnej i kompletnej sprawozdawczości finansowej. Jednakże, obserwacje i inspekcja sprawozdań mogą wskazywać, że sprawozdania z systemu informacyjnego (IT) jednostki nie podlegały ocenie i przeglądowi wykonywanym przez zarządzającego właściciela, gdy w rzeczywistości zarządzający właściciel stwierdził, że dokonuje comiesięcznych przeglądów takich sprawozdań. Późniejsza rozmowa z zarządzającym właścicielem może potwierdzić kwestie ustalone w ramach obserwacji biegłego rewidenta. W rezultacie, biegły rewident może oszacować ryzyko istotnego zniekształcenia jako wyższe niż w przypadku, gdy biegły rewident rozważał wyłącznie zapytania jako podstawę swojego oszacowania ryzyka.

### **Zaprojektowanie i wdrożenie kontroli**

Ocena zaprojektowania zidentyfikowanej kontroli obejmuje rozważenie przez biegłego rewidenta, czy kontrola, indywidualnie lub w połączeniu z innymi kontrolami, jest w stanie skutecznie zapobiegać istotnym zniekształceniom lub je wykrywać i korygować. Wdrożenie kontroli ustala się poprzez określenie, że kontrola istnieje oraz, że jednostka ją stosuje. Samo zapytanie nie jest wystarczające do takich celów. Dodatkowe procedury takie jak obserwacja stosowania kontroli podczas jej wykonywania lub inspekcja dokumentów i sprawozdań mogą potwierdzać zapytania dotyczące sposobu wdrożenia kontroli lub dostarczać biegłemu rewidentowi nowych informacji, które mogą wpływać na oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta i związaną z nim reakcję.

Na przykład, zarządzający właściciel może stosować pewne sprawozdania wygenerowane za pomocą technologii informacyjnych (IT) przy przeprowadzaniu kontroli stanowiącej reakcję na znaczące ryzyko. Biegły rewident może skierować zapytania, aby uzyskać zrozumienie sposobu generowania takich sprawozdań oraz rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu ich stosowania. Jednakże, wyłącznie obserwacja procesu generowania lub stosowania takich sprawozdań może sprawić, że biegły rewident będzie zdolny do zidentyfikowania, czy zarządzający właściciel generuje lub stosuje sprawozdanie w sposób inny niż sposób przedstawiony biegłemu rewidentowi. W rezultacie, biegły rewident może skorygować swoją identyfikację możliwych ryzyk istotnego zniekształcenia bądź zaprojektować więcej procedur lub inne procedury dotyczące tego, w jaki sposób stosowane są takie sprawozdania przy uzyskiwaniu dowodów badania oraz rozważyć, czy stanowi to słabość zgodnie z MSB 265.

Polityki i procedury (oraz kontrole) jednostki mogą być nakazane poprzez formalną dokumentację lub inną komunikację ze strony kierownictwa bądź osób sprawujących nadzór bądź mogą wynikać z zachowań, które nie są nakazane, ale są uwarunkowane przez kulturę jednostki. Dowody badania dotyczące elementów środowiska kontroli w MZJ mogą nie być dostępne w formie udokumentowanej, w szczególności w przypadkach, gdy komunikacja pomiędzy kierownictwem i pracownikami jest nieformalna, jednakże dowody mogą nadal być odpowiednio stosowne i wiarygodne w określonych okolicznościach.

Biegły rewident może rozważyć obserwację stosowania określonych kontroli i odbycie rozmowy z więcej niż jedną osobą w jednostce w celu potwierdzenia wstępnych zapytań.

### O3 – Dlaczego biegły rewident jest zobowiązany do uzyskania zrozumienia każdego z pięciu elementów kontroli wewnętrznej nawet w przypadku, gdy jego podejście do badania jest zasadniczo oparte o badania wiarygodności?

(MSB 315.21-.27)

Biegły rewident potrzebuje uzyskać takie zrozumienie, aby móc zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń. Bez takiego zrozumienia, biegły rewident może, na przykład:

- Nie dokonać identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia,
- Nie dokonać odpowiedniego oszacowania zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, lub
- Nie zareagować odpowiednio na zidentyfikowane ryzyko podczas projektowania i wykonywania swoich dalszych procedur badania.

Wróć do **Schematu 1**.

(Uwaga: Aby zapoznać się z wymogami zawartymi w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), związanymi z uzyskiwaniem zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki w formacie schematu blokowego, zob. [Załącznik A](#) do niniejszego Narzędzia.)

MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera informacje dotyczące „sposobu” uzyskania zrozumienia pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie poprzez:

- Zrozumienie określonych elementów w ramach elementu kontroli wewnętrznej; oraz
- Ocenę tego, czy kontrole w takim elemencie kontroli wewnętrznej są odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki.

Na podstawie wyników oceny odpowiedniości kontroli dla takiej jednostki (tj. oceny biegłego rewidenta każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki), biegły rewident jest zobowiązany ustalić, czy zidentyfikowana została jedna lub więcej niż jedna słabość kontroli. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował jedną lub więcej niż jedną słabość kontroli, może rozważyć wpływ takich słabości kontroli na zaprojektowanie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330.

MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) uznaje, że sposób zaprojektowania, wdrożenia i utrzymywania systemu kontroli wewnętrznej jednostki różni się w zależności od wielkości i złożoności jednostki. Na przykład, MZJ mogą stosować mniej złożone lub prostsze kontrole (tj. polityki i procedury), aby osiągać swoje cele.<sup>27</sup> W przypadku MZJ, takie prostsze kontrole mogą być odpowiednie w określonych okolicznościach.

Oprócz informacji dotyczących „sposobu” uzyskania zrozumienia pięciu elementów kontroli wewnętrznej, MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera teraz również informacje dotyczące tego, „dlaczego” biegły rewident potrzebuje uzyskać zrozumienie każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej jednostki, stosownego dla sporządzania sprawozdania finansowego w materiałach dotyczących zastosowania.

Poniżej przedstawiono krótkie omówienie „dlaczego” biegły rewident potrzebuje uzyskać zrozumienie każdego z takich elementów, przedstawiony w kontekście badania sprawozdania finansowego MZJ. Określone sprawy, które mogą wymagać objaśnienia, zostały wskazane wraz z sugestiami dotyczącymi tego, w jaki sposób można się do nich odnieść.

#### Środowisko kontroli

Biegły rewident jest zobowiązany do uzyskania zrozumienia środowiska kontroli MZJ ze względu na to, że środowisko kontroli (na przykład odgórny ton (ang. tone at the top)) może wpływać na ryzyka istotnego zniekształcenia (w tym ryzyka oszustwa) na poziomie sprawozdania finansowego, co może również wpływać na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

<sup>27</sup> MSB 315.A92.

Wynika to z tego, że środowisko kontroli zapewnia ogólną podstawę funkcjonowania innych elementów systemu kontroli wewnętrznej.<sup>28</sup> Może mieć rozległy wpływ na skuteczność kontroli w innych elementach oraz na sporządzanie sprawozdania finansowego. Na przykład, jeżeli zarządzający właściciel nadaje odgórny ton (ang. tone at the top), który kładzie nacisk na rzetelność i uczciwość, traktuje kontrole wysoce priorytetowo i oczekuje przestrzegania ustalonych polityk i procedur, może to pomóc w skutecznym funkcjonowaniu kontroli jednostki mających na celu wykrywanie i korygowanie wszelkich zniekształceń i w związku z tym zmniejszyć możliwość wystąpienia ryzyk istotnego zniekształcenia. W ramach innego przykładu, nawet nieformalne polityki MZJ dotyczące zasobów ludzkich (np. polityki i procedury związane z zatrudnianiem kompetentnych i doświadczonych pracowników) prawdopodobnie stanowią kluczowy czynnik decydujący o tym, czy personel posiada cechy potrzebne, aby pomóc w zapewnieniu wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej. Biegły rewident wykorzystałby takie zrozumienie w ramach swojej oceny, czy kierownictwo stworzyło i utrzymywało kulturę uczciwości i etycznego postępowania oraz czy środowisko kontroli zapewnia odpowiednią podstawę dla innych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

Dowody dotyczące jakości środowiska kontroli można uzyskać w drodze skierowania zapytań do zarządzającego właściciela dotyczących różnych aspektów wykonywania takiej roli (tj. obowiązków nadzorczych i kultury) oraz obserwacji w trakcie badania dotyczących działań kierownictwa wyższego szczebla i jego interakcji z innymi pracownikami. Ponadto, poprzez skierowanie zapytań do innych pracowników, biegły rewident może uzyskać różne perspektywy dotyczące jakości środowiska kontroli wymagającego zrozumienia. Podczas oceny środowiska kontroli, informacje uzyskiwane przy uzyskiwaniu zrozumienia środowiska kontroli są uznawane za pomocne w ustaleniu, czy środowisko kontroli jest odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki bądź czy istnieje słabość. Należy zwrócić uwagę na to, że jest to ocena ogólnego środowiska kontroli i tego, w jaki sposób wspiera ono inne elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki, nie zaś szczegółowa ocena określonych kontroli w ramach środowiska kontroli (w przypadkach, gdy takie kontrole istnieją).

### **Proces oszacowania ryzyka przez jednostkę**

Tak jak wszystkie jednostki, MZJ jest narażona na ryzyka gospodarcze. Ryzyka te wynikają, na przykład, ze znaczących warunków i zdarzeń, które mogłyby mieć niekorzystny wpływ na zdolność MZJ do osiągnięcia swoich celów. Zarządzający właściciel (oraz być może Zarząd) będzie posiadać proces, prawdopodobnie nieformalny, dotyczący identyfikacji, oszacowania i reagowania na ryzyka gospodarcze. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie tego procesu, aby zrozumieć, w jakich obszarach jednostka identyfikuje swoje ryzyka oraz to, czy MZJ zareagowała na te ryzyka i ocenić, czy proces oszacowania ryzyka jednostki jest odpowiedni w danych okolicznościach, uwzględniając charakter i złożoność MZJ.

Na przykład, jeżeli MZJ jest producentem, istnieje ryzyko pogorszenia jakości produktów. Jeżeli kierownictwo MZJ nie zareaguje na takie ryzyko w żaden sposób, wpływ powyższego na sprawozdanie finansowe może obejmować, na przykład, kwestie związane z wyceną zapasów, większe problemy z odzyskiwaniem kwot mające wpływ na odpis aktualizujący należności wątpliwe oraz konieczność zwiększenia szacunków dotyczących gwarancji. Na podstawie takiego zrozumienia, oceniając proces oszacowania ryzyka jednostki, biegły rewident może zidentyfikować słabość kontroli oraz może potrzebować rozważyć jej wpływ na badanie.

Ponadto, oszacowanie ryzyk gospodarczych MZJ przez kierownictwo będzie wpływać na jego ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności gospodarczej.

Chociaż dowody dotyczące oszacowania ryzyka przez kierownictwo mogą nie być formalnie udokumentowane, zapytania skierowane do zarządzającego właściciela i innych odpowiednich pracowników pomogą biegłemu rewidentowi w zrozumieniu tego, w jaki sposób i jak często rozważane są ryzyka gospodarcze. Przy ocenianiu procesu oszacowania ryzyka jednostki, uwzględnia się to, czy proces jednostki jest odpowiedni do charakteru i okoliczności jednostki oraz czy istnieje słabość (na przykład, w przypadku mniejszych, mniej złożonych jednostek, w niektórych sytuacjach brak sformalizowanego procesu oszacowania jednostki może być odpowiedni).

<sup>28</sup> MSB 315.A97.



### Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie tego elementu, co obejmuje zrozumienie czy, jak i kiedy przeprowadzane jest monitorowanie, ze względu na to, że monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę będzie mieć wpływ, na przykład, na to, czy zniekształceniom (istotnym lub nie) udaje się zapobiegać lub je wykrywać.

MZJ może nie posiadać formalnego procesu monitorowania swojego systemu kontroli wewnętrznej. Jednakże, ryzyka niedokładnej sprawozdawczości finansowej mogą być niższe na przykład w przypadku, gdy zarządzający właściciel bierze aktywny udział w monitorowaniu aspektów działalności operacyjnej takich jak odzyskiwanie należności, dokonywanie terminowych płatności na rzecz dostawców oraz przestrzeganie postanowień klauzul umów kredytowych (ang. loan covenants). Może to obejmować stosowanie przez zarządzającego właściciela sprawozdań wygenerowanych za pomocą komercyjnego oprogramowania.

Uzyskanie zrozumienia procesu monitorowania prawdopodobnie będzie wiązać się ze skierowaniem zapytań do zarządzającego właściciela lub innych pracowników zaangażowanych w ten proces. Biegły rewident może dokonywać obserwacji lub inspekcji dokumentacji przedstawiającej charakter i częstotliwość działań monitorujących. Takie zrozumienie pomoże biegłemu rewidentowi ocenić, czy proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce jest odpowiedni do okoliczności jednostki, biorąc pod uwagę charakter i złożoność jednostki, oraz czy istnieje słabość (na przykład, jednostka nie prowadzi monitorowania, ale nawet w mniejszych, mniej złożonych jednostkach należałoby oczekiwać pewnego rodzaju monitorowania ze względu na możliwość występowania słabości).

### System informacyjny i komunikacja

(Uwaga: Aby zapoznać się z wymogami zawartymi w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), związanymi ze zrozumieniem przez biegłego rewidenta środowiska IT oraz identyfikacją ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC) w formie schematu blokowego, zob. [Załącznik B](#) do niniejszego *Narzędzia*.) Zob. pytanie **04**, aby zapoznać się z omówieniem kwestii związanych z kontrolą wewnętrzną, które należy rozważyć w przypadku, gdy MZJ korzysta z komercyjnego oprogramowania.)

#### *System informacyjny stosowany dla sporządzania sprawozdań finansowych*

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie systemu informacyjnego ze względu na to, że zniekształcenia mogą wynikać z wystąpień w jakimkolwiek punkcie przepływu informacji stosownych dla sprawozdawczości finansowej. W związku z powyższym, uzyskując takie zrozumienie, biegły rewident może rozważyć następujące zagadnienia:

- Polityki w systemie informacyjnym dotyczące charakteru danych lub informacji dotyczących transakcji
- Inne zdarzenia i warunki wymagające ujęcia
- Przetwarzanie informacji w celu zachowania integralności takich danych lub informacji
- Procesy informacyjne, personel i inne zasoby wykorzystywane przy przetwarzaniu informacji.

Obejmują one informacje nie tylko z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, ale również informacje z innych źródeł, takich jak arkusze kalkulacyjne wykorzystywane do obliczania przychodów wykazanych lub zewnętrznych dla jednostki (takich jak stopy procentowe), w przypadkach, gdy są one stosowane na przykład w wyliczeniach wartości godziwej.

Podczas gdy systemy informacyjne MZJ mogą nie być złożone, ryzyka istotnego zniekształcenia mogą powstawać, na przykład, w przypadku, gdy pracownicy nie posiadają kompetencji lub innych zasobów potrzebnych do wykonywania swoich obowiązków lub gdy występuje nieodpowiedni podział obowiązków. Na podstawie takiego zrozumienia, oceniając system informacyjny jednostki, biegły rewident może zidentyfikować słabość kontroli oraz konieczne może być rozważenie jej wpływu na badanie.

MZJ może nie posiadać podręczników dotyczących polityk i procedur lub formalnej dokumentacji systemu informacyjnego (choć stanowi to dobrą praktykę nawet w małych organizacjach). Ponownie, zapytania i obserwacja (na przykład w drodze wykonywania procedur „krok po kroku” (ang. *walk-through*)) w odniesieniu do sposobu, w jaki wykonywane są różne stosowne procesy, może zapewnić biegłemu rewidentowi zrozumienie systemu informacyjnego. Obejmowałyby to rozważenie środowiska IT jednostki (np. sposobu, w jaki jednostka korzysta z komercyjnego oprogramowania do przetwarzania swoich informacji).

Biegli rewidenci mogą czasem mylić element systemu informacyjnego kontroli wewnętrznej z elementem czynności kontrolnych. Jak opisano poniżej w punkcie „czynności kontrolne”, elementy te różnią się od siebie (jednakże są ze sobą powiązane) oraz ważne jest dokonanie rozróżnienia pomiędzy nimi. Kontrole w elemencie czynności kontrolnych są identyfikowane na podstawie pracy wykonanej w ramach zrozumienia systemu informacyjnego jednostki.

### *Komunikacja stosowna dla sporządzania sprawozdań finansowych*

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie komunikacji ze względu na to, że może ona wpływać na przykład na dokładność i kompletność sprawozdawczości finansowej.

Komunikacja w MZJ może być nieformalna. Niemniej jednak, ryzyko niedokładnej sprawozdawczości finansowej może być niższe, na przykład jeżeli występuje jasne i terminowe komunikowanie spraw związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym ról i obowiązków. Komunikowanie przez zarządzającego właściciela stosownym pracownikom decyzji biznesowych, takich jak zmiana polityk dotyczących zwiększenia limitów kredytowych klientom, również może mieć wpływ na dokładną rachunkowość. W ramach innego przykładu, zarządzający właściciel może mieć świadomość zawarcia dodatkowych porozumień z klientami lub dostawcami, ale nie przekazał tej informacji pracownikom do spraw rachunkowości. Może to prowadzić do niedokładnego księgowania rozliczeń międzyokresowych biernych.

Ponadto, terminowe komunikowanie przez innych pracowników zarządzającemu właścicielowi zidentyfikowanych problemów z rachunkowością lub zmian okoliczności, które mają wpływ na zdolność takich pracowników do wykonywania ich obowiązków, również może pomóc w obniżeniu ryzyka niedokładnej sprawozdawczości finansowej.

Zapytania dotyczące procesów komunikacji i obserwacja tych procesów oraz przegląd stosownej dokumentacji, jeżeli jest ona dostępna, mogą zapewnić biegłemu rewidentowi zrozumienie procesu komunikacji. Takie zrozumienie pomoże biegłemu rewidentowi ocenić, czy komunikacja jednostki odpowiednio wspiera sporządzanie sprawozdań finansowych jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

### **Czynności kontrolne**

Biegły rewident uzyskuje zrozumienie elementu czynności kontrolnych ze względu na to, iż kontrole w elemencie czynności kontrolnych są zaprojektowane w celu zapewnienia właściwego stosowania polityk (które są kontrolami) we wszystkich innych elementach systemu kontroli wewnętrznej jednostki.<sup>29</sup> Kontrole w elemencie czynności kontrolnych mogą w związku z tym być szczególnie ważne przy reagowaniu na ryzyka istotnego zniekształcenia.

### *Rozróżnienie pomiędzy elementem systemów informacyjnych i elementem czynności kontrolnych*

Wymogi związane z elementem systemów informacyjnych mają dać biegłemu rewidentowi podstawę do zrozumienia sposobu przepływu informacji przez system informacyjny, zapisy księgowe, proces sprawozdawczości finansowej stosowany do sporządzania sprawozdań finansowych i ujawnień oraz zasoby jednostki, w tym środowisko IT. Element czynności kontrolnych obejmuje kontrole takie jak autoryzacje i zatwierdzenia, uzgodnienia, weryfikacje, kontrole fizyczne lub logiczne (w tym kontrole nad dostępem do programów komputerowych i plików danych) oraz podział obowiązków. W odniesieniu do elementu czynności kontrolnych, biegły rewident jest zobowiązany do oceny zaprojektowania i ustalenia wdrożenia zidentyfikowanych określonych kontroli, które spełniają wymogi. Ten wymóg ma zastosowanie nawet w przypadku, gdy procedury biegłego rewidenta stanowiące reakcje na oszacowane ryzyko są głównie procedurami wiarygodności. Biegły rewident nie jest zobowiązany do oceny zaprojektowania i ustalenia wdrożenia wszystkich kontroli w elemencie systemów informacyjnych i komunikacji, jednak jest zobowiązany do oceny, czy system informacyjny i komunikacja jednostki odpowiednio wspiera sporządzanie sprawozdań finansowych (zob. pytanie N1).

<sup>29</sup> MSB 315.A147.

#### **O4 – W jaki sposób podejście biegłego rewidenta do identyfikacji, oceny zaprojektowania i ustalenia wdrożenia ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC) może uwzględniać fakt, że MZJ korzysta z niezłożonego oprogramowania komercyjnego dla celów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej?**

(MSB 315.26(b)-(c); A170; Załącznik 5 i Załącznik 6)

W przypadku, gdy MZJ korzysta z niezłożonego oprogramowania komercyjnego, procedury oszacowania ryzyka biegłego rewidenta dotyczące ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC) mogą wymagać mniejszego wysiłku niż w przypadku badania jednostki posiadającej skomplikowane środowisko IT. Procedury dotyczące zaprojektowania i wdrożenia ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC) mogą skupiać się na zarządzaniu dostępem do systemu zamiast na kontroli zarządzania zmianami lub kontrolami operacyjnymi IT.

(Zob. pytanie **N5** — ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC) należą do kontroli w elemencie czynności kontrolnych określonych w MSB 315.26.)

Wróć do **Schematu 1**.

Ogólnie rzecz biorąc, następujące aspekty IT wymagają zrozumienia dla celów zrozumienia systemu informacyjnego:

- Środowisko IT stosowne do systemu informacyjnego (nowo zdefiniowane (zob. nowa definicja powyżej)). Par. A140-A141 w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) objaśniają, „dlaczego” takie zrozumienie jest wymagane; oraz
- Wykorzystanie IT przez jednostkę (tj. aplikacji IT stosownych do przepływów transakcji i przetwarzania informacji w systemie informacyjnym). Par. A142-A143 w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) zawierają dalsze objaśnienia dotyczące zrozumienia przez biegłego rewidenta wykorzystania IT przy uzyskiwaniu zrozumienia systemu informacyjnego.

Zgodnie z par. 26(b) MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), biegły rewident jest jedynie zobowiązany do identyfikacji aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT, które są narażone na ryzyka wynikające z wykorzystania IT. Niektóre MZJ korzystają z gotowego oprogramowania komercyjnego dla rachunkowości, w którym kod źródłowy nie może zostać zmieniony przez jednostkę. W związku z tym, ryzyka IT stosowne dla sporządzania sprawozdań finansowych jednostki będą prawdopodobnie bardzo ograniczone. Istnieje również możliwość, że ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC) MZJ mogą nie być sformalizowane.<sup>30</sup>

MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) uznaje, że zakres zrozumienia przez biegłego rewidenta procesów IT, w tym zakresu, w jakim jednostka posiada ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC), będzie się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki oraz jej środowiska IT, jak również w zależności od rodzaju i zakresu kontroli zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. Ponadto, MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera dużo bardziej rozbudowane wytyczne dotyczące spraw, które biegły rewident powinien rozważyć przy uzyskiwaniu zrozumienia środowiska IT i kontroli jednostki.

Na przykład, Załącznik 5 zawiera przykłady typowych cech środowisk IT opartych na złożoności aplikacji IT wykorzystywanych w systemie informacyjnym jednostki. Obejmują one tabelę przedstawiającą porównanie typowych cech:

- Niezłożonego oprogramowania komercyjnego
- Średniej wielkości i umiarkowanie złożonego oprogramowania komercyjnego lub aplikacji IT
- Dużych lub złożonych aplikacji IT (np. systemów planowania zasobów przedsiębiorstwa (ERP ang. Enterprise Resource Planning)).

<sup>30</sup> MSB 315.A241

Ponadto, Załącznik 6 w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) zawiera tabelę ilustrującą przykłady ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC) stanowiących reakcje na ryzyka wynikające z wykorzystania IT dla różnych aplikacji IT w odniesieniu do trzech poziomów złożoności oprogramowania komercyjnego. Na przykład, biegły rewident może zidentyfikować pewne automatyczne kontrole związane z jednym niezłożonym oprogramowaniem komercyjnym jednostki dla celów sprawozdawczości finansowej MZJ, zawierające standardowe sprawozdania generowane przez oprogramowanie. MZJ nie ma możliwości zmiany programu ze względu na brak kodu źródłowego. Infrastruktura IT wspierająca aplikację IT dotyczy pojedynczej sieci, pojedynczego systemu operacyjnego i pojedynczej bazy danych. Operacje IT nie obejmują wykonywania kopii zapasowych danych ze względu na to, że ręczne kopie zapasowe są wykonywane przez zespół finansowy i nie istnieją żadne operacje planowania zadań. W rezultacie, biegły rewident identyfikuje procesy związane z dostępem (nie zmianą lub operacjami IT) jako narażone na ryzyka wynikające z wykorzystania IT. Biegły rewident identyfikuje następujące ryzyka wynikające z wykorzystania IT oraz ogólne kontrole technologii informacyjnych (ang. GITC) w celu złagodzenia takich ryzyk:

Proces IT	Przykładowe ryzyka wynikające z wykorzystania IT	Przykład ogólnych kontroli technologii informacyjnych (ang. GITC)
Zarządzanie dostępem	<p>Uprawnienia dostępu użytkowników:</p> <p>Użytkownicy mają uprawnienia dostępu wykraczające poza te, które są niezbędne do wykonywania przydzielonych im obowiązków, co może tworzyć niewłaściwy podział obowiązków.</p> <hr/> <p>Ustawienia systemu:</p> <p>Systemy nie są odpowiednio skonfigurowane lub aktualizowane, aby ograniczyć dostęp do systemu do należycie uprawnionych i odpowiednich użytkowników.</p>	<p>Kierownictwo zatwierdza charakter i zakres uprawnień dostępu użytkownika dla nowych i zmodyfikowanych dostępu użytkowników, w tym standardowe profile/role w aplikacji, krytyczne transakcje w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz podział obowiązków.</p> <hr/> <p>Dostęp dla zablokowanych lub przeniesionych użytkowników jest usuwany lub modyfikowany w odpowiednim czasie.</p> <hr/> <p>Okresowo weryfikowany jest dostęp użytkownika.</p> <hr/> <p>Dostęp na poziomie uprzywilejowanym (np. administratorzy konfiguracji, danych i bezpieczeństwa) jest autoryzowany i odpowiednio ograniczony.</p> <hr/> <p>Dostęp jest uwierzytelniany za pomocą niepowtarzalnych identyfikatorów użytkowników i haseł lub innych metod jako mechanizm potwierdzający, że użytkownicy są uprawnieni do uzyskania dostępu do systemu. Parametry hasła odpowiadają standardom firmowym lub branżowym (np. minimalna długość i złożoność hasła, wygaśnięcie, blokada konta).</p>

Nawet w przypadku badania MZJ, ocena biegłego rewidenta dotycząca systemu informacyjnego jednostki może obejmować, na przykład, rozważenie, czy jednostka zainwestowała w odpowiednie środowisko IT i niezbędne ulepszenia. Biegły rewident może również rozważyć, czy jednostka zatrudniła wystarczającą liczbę odpowiednio wykwalifikowanych osób w przypadku, gdy jednostka korzysta z komercyjnego oprogramowania (nawet gdy nie istnieje lub istnieje ograniczona możliwość dokonywania modyfikacji).

Kolejną sprawą wymagającą rozważenia jest to, że kontrole identyfikowane przez biegłego rewidenta mogą zależeć od sprawozdań generowanych przez system. Aplikacje IT, które sporządzają takie sprawozdania, mogą być narażone na ryzyka wynikające z wykorzystania IT. W przypadku zastosowania podejścia opartego na procedurach wiarygodności w badaniu (ang. substantive approach), biegły rewident może podjąć decyzję o przeprowadzeniu bezpośrednich testów danych wejściowych i wyjściowych systemu generowania sprawozdań. W takim przypadku, biegły rewident może nie zidentyfikować powiązanych aplikacji IT jako narażonych na ryzyka wynikające z wykorzystania IT.<sup>31</sup> W związku z tym, nie jest wymagane przeprowadzenie oceny kontroli nad sprawozdaniami generowanymi przez system (część elementu czynności kontrolnych) w ramach procesu oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta.

<sup>31</sup> MSB 315.A169.

**O5 – Czy rodzaj i zakres dokumentacji biegłego rewidenta uwzględniają fakt, że jednostka i jej procesy są mniej złożone w przypadku badania sprawozdania finansowego MZJ? (MSB 315.38)**

W przypadku badań sprawozdań finansowych MZJ, forma i zakres dokumentacji mogą być proste i relatywnie zwarte. Jednakże, dokumentacja biegłego rewidenta musi być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niezwiązanemu wcześniej z badaniem, zrozumienie, na przykład, rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oszacowania ryzyka wykonywanych przez biegłego rewidenta w celu zapewnienia zgodności z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) oraz wyników takich procedur.

Wróć do [Schematu 1](#).

Niektórzy biegli rewidenci wyrazili pogląd, że brak jest jasności co do rodzaju i poziomu szczegółowości dokumentacji wymaganej do celów identyfikacji i oszacowań ryzyka.

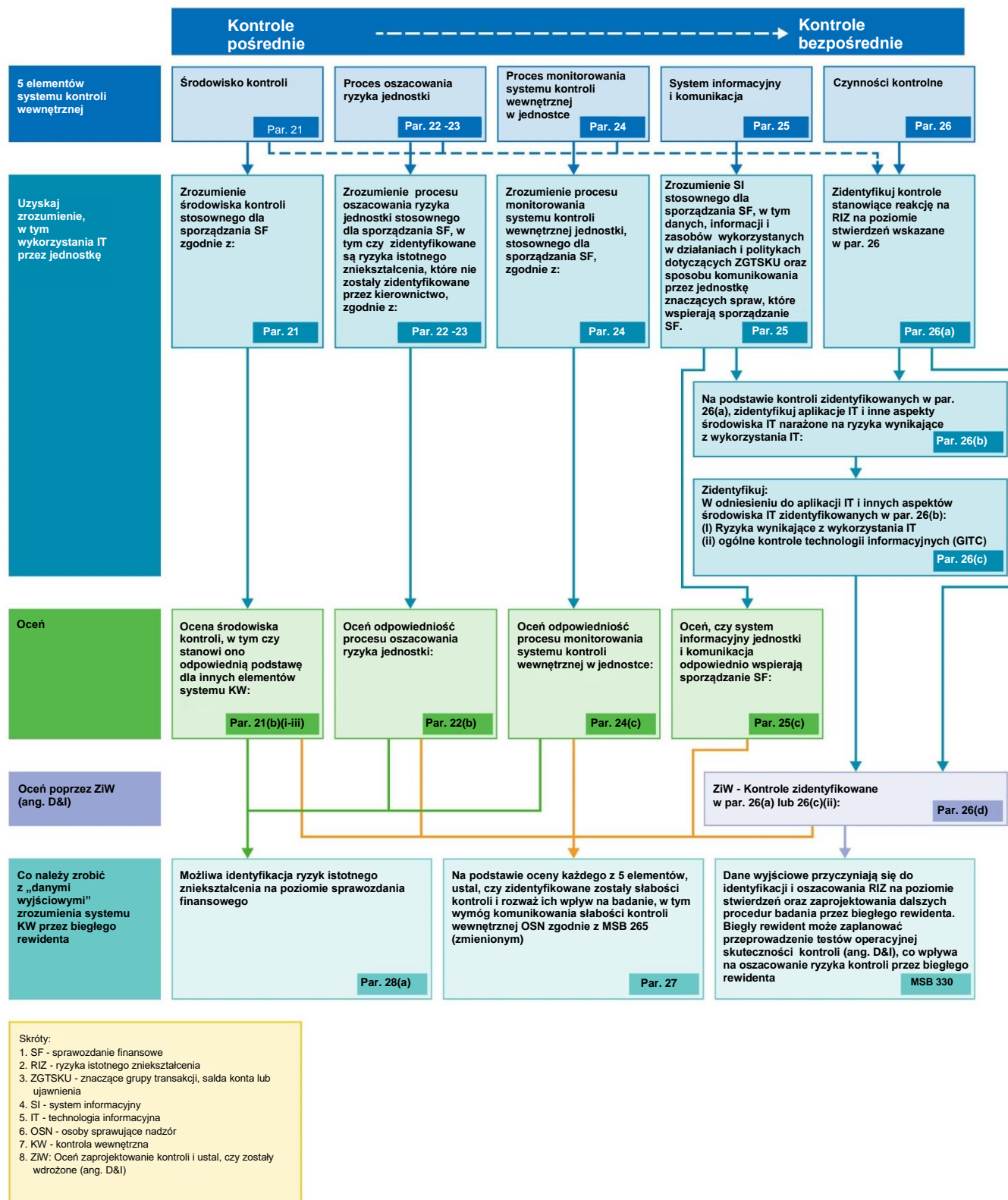
Zakres dokumentacji pozostawiony jest do osądu biegłego rewidenta - są to standardy oparte na zasadach. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zwraca uwagę na to, że na dokumentację biegłego rewidenta wpływają, na przykład, charakter, wielkość i złożoność jednostki i jej systemu kontroli wewnętrznej, dostępność informacji pochodzących od jednostki oraz metodyka i technologia badania zastosowane w trakcie badania. Nie jest konieczne dokumentowanie całości zrozumienia jednostki i związanych z nią spraw przez biegłego rewidenta.<sup>32</sup> Udokumentowane kluczowe elementy zrozumienia mogą obejmować te, na których biegły rewident oparł swoje oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Jednakże, biegły rewident nie jest zobowiązany do dokumentowania każdego czynnika ryzyka nieodłącznego, który wziął pod uwagę przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (zgodnie z objaśnieniami zawartymi w pytaniu **N3**). Przy badaniach sprawozdań finansowych MZJ, dokumentacja badania może zostać włączona do dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej ogólnej strategii i planu badania.

<sup>32</sup> MSB 315.A241.



## Załącznik A

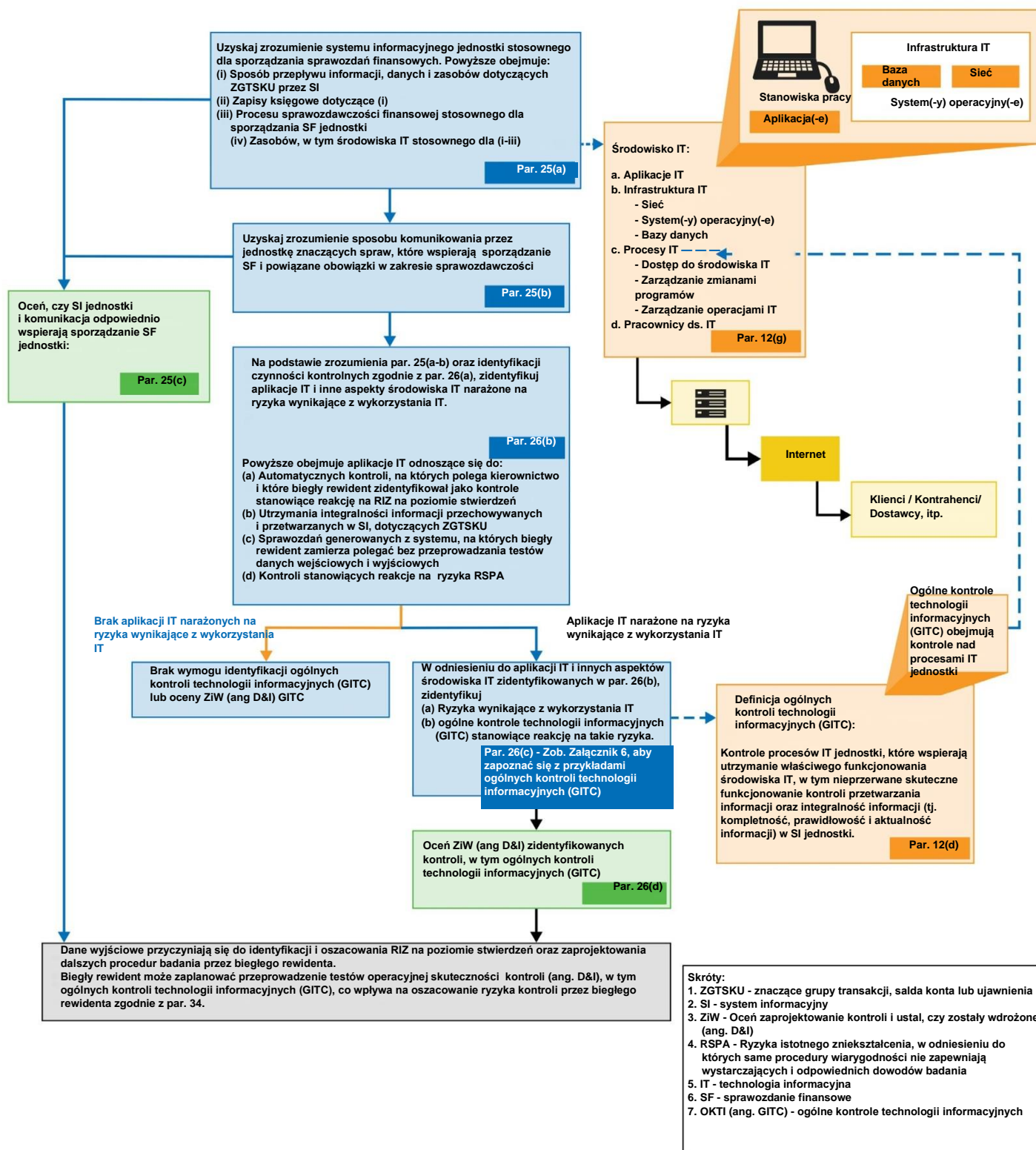
### Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki<sup>33</sup>



33 Powyższy schemat stanowi wyciąg ze [Schematu Zrozumienia Kontroli Wewnętrznej](#) Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowanego przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants, IFA) w lipcu 2018 r. - z uaktualnioną numeracją paragrafów.

## Załącznik B

### Zrozumienie wykorzystania IT przez jednostkę<sup>34</sup>



34 Powyższy schemat stanowi wyciąg ze *Schematu Zrozumienia Środowiska IT* Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowanego przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants, IFA) w lipcu 2018 r. - z uaktualnioną numeracją paragrafów.

IFAC nie ponosi odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną jakiejkolwiek osobie działającej lub nie działającej na podstawie treści niniejszej publikacji, niezależnie czy szkoda jest wyrządzona przez zaniedbanie czy z innego powodu.

Logo IFAC, „International Federation of Accountants” oraz „IFAC” stanowią zarejestrowane znaki towarowe i usługowe IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

Prawa autorskie © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Powielanie, przechowywanie lub udostępnianie bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody IFAC. [Kontakt permissions@ifac.org](mailto:Kontakt.permissions@ifac.org)

Wstępne projekty, dokumenty konsultacyjne oraz inne publikacje IFAC wydała i posiada do nich prawa autorskie IFAC.

Aby uzyskać więcej informacji, prosimy o kontakt drogą mailową pod adresem: [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org).

Niniejszy dokument *Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka: wskazówki dotyczące wdrażania MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2022 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w kwietniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC 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 dokumentu *Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka: wskazówki dotyczące wdrażania MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)* w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka: wskazówki dotyczące wdrażania MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *The Risk Identification and Assessment Process: Tips on Implementing ISA 315 (Revised 2019)*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Przetłumaczony przez:

**PIBR**  
Polska Izba Biegłych  
Rewidentów