

Final Pronouncement

April 2022

Międzynarodowego Standardu Badania 600 (zmienionego)

MSB 600 (zmienionego)

**Szczególne rozważania –
badania sprawozdań
finansowych grupy (w tym
praca audytorów części
składowych grupy)**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

Załącznik
do uchwały Nr 2806/51a/2023
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 31 maja 2023 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 600 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA (PL) 600 (ZMIENIONEGO)*

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY
(W TYM PRACA AUDYTORÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

* Niniejszy dokument, w zakresie swojej regulacji, uwzględnia przepisy prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego względu tekst dokumentu zawiera dodatkowe fragmenty oznaczone kolorem szarym, a także oznaczenia „(PL)”, „MSB (PL)”, stanowiące objaśnienie wybranych zagadnień w rozumieniu ww. przepisów prawa.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA (PL) 600 (ZMIENIONY)**„SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY (W TYM PRACA AUDYTORÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)”**

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2023 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB (PL).....	1-11
Data wejścia w życie	12
Cele	13
Definicje	14-15
Wymogi	
Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnianie jakości podczas badania grupy	16
Akceptacja i kontynuacja	17–21
Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy	22–29
Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej grupy	30–32
Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.....	33–34
Istotność	35–36
Reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.....	37–44
Ocenianie komunikacji audytora części składowej grupy oraz adekwatność ich pracy	45-48
Późniejsze zdarzenia	49–50
Ocenianie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania	51–52
Sprawozdanie audytora	53
Komunikacja z kierownikiem jednostki dla grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą	54–58
Dokumentacja.....	59-59-7
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSB (PL).....	A1–A18
Definicje.....	A19–A28
Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnianie jakości podczas badań grupy	A29–A31
Akceptacja i kontynuacja	A32–A46
Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy.....	A47–A87

Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej grupy	A88–A107
Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia	A108–A115
Istotność	A116–A123
Reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia	A124–A143
Ocenianie komunikacji audytora części składowej grupy oraz adekwatność ich pracy	A144–A149
Późniejsze zdarzenia	A150
Ocenianie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania.....	A151–A156
Sprawozdanie audytora	A157–A158
Komunikacja z kierownikiem jednostki dla grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą.....	A159–A165
Dokumentacja	A166–A182
Załącznik 1: Przykład ilustrujący sprawozdanie niezależnego audytora, gdy audytor grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, na których oparta byłaby opinia z badania grupy	
Załącznik 2: Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej grupy	
Załącznik 3: Przykłady zdarzeń lub okoliczności, które mogą spowodować powstanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) (PL) 600 (zmieniony) „Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Międzynarodowe Standardy Badania (PL) (MSB (PL)) mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grupy (badanie grupy). Niniejszy MSB (PL) dotyczy szczególnych rozważań, które mają zastosowanie do badania grupy, w tym w tych okolicznościach, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy. Wymogi i wytyczne w niniejszym MSB (PL) odnoszą się do, lub rozszerzają, zastosowanie innych stosownych MSB dla badania grupy, w szczególności **KSB 220 (Z)**¹, MSB 230², MSB 300³, **KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.)**⁴ oraz MSB 330⁵. (Zob. par. A1-A2)
2. Sprawozdanie finansowe grupy obejmuje informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej poprzez proces konsolidacji, jak opisano w paragrafie 14(k). Pojęcie proces konsolidacji użyte w tym MSB (PL) odnosi się nie tylko do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, ale także do prezentacji łącznych sprawozdań finansowych oraz do agregacji informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych, takich jak oddziały lub wydziały. (Zob. par. A3-A5, A27)
3. Jak wyjaśniono w **KSB 220 (Z)**⁶, ten MSB (PL), dostosowany tak, jak to konieczne w danych okolicznościach, może także być przydatny podczas badania sprawozdania finansowego innego niż badanie grupy, gdy zespół wykonujący zlecenie obejmuje osoby z innej firmy. Na przykład, niniejszy MSB (PL) może być przydatny, gdy angażuje się taką osobą do obserwacji spisu z natury zapasów, inspekcji rzeczowych aktywów trwałych lub wykonywania procedur badania w centrum usług wspólnych w odległej lokalizacji.

Grupy i części składowe grup

4. Grupa może być zorganizowana na różne sposoby. Na przykład, grupa może być zorganizowana przez jednostki prawne lub inne (np. jednostka dominująca i jedna lub więcej jednostek zależnych, wspólnych przedsięwzięć lub inwestycji ujmowanych metodą praw własności). Alternatywnie, grupa może być zorganizowana w podziale geograficznym lub na inne jednostki gospodarcze (w tym oddziały lub wydziały) lub według funkcji lub działalności gospodarczej. W niniejszym MSB (PL) te różne formy organizacji są łącznie nazywane „jednostki lub jednostki biznesowe”. (Zob. par. A6)
5. Audytor grupy ustala odpowiednie podejście do planowania i wykonania procedur badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy. Dla tego celu audytor grupy stosuje zawodowy osąd podczas ustalania części składowych grupy,

¹ Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”.

² MSB 230 „Dokumentacja badania”.

³ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”.

⁴ Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”.

⁵ MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

⁶ **KSB 220 (Z)**, paragraf A1.

w których prace rewizyjne zostaną wykonane. Ustalenie to oparte jest na zrozumieniu grupy i jej otoczenia przez audytora grupy oraz innych czynników, takich jak zdolność do wykonania procedur badania centralnie, występowanie centrów usług wspólnych lub istnienie wspólnych systemów informacyjnych i kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A7–A9)

Zaangażowanie audytorów części składowych grup

6. **KSB 220 (Z)**⁷ wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie ustalenia, że wystarczające i odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia zostały przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie w odpowiednim terminie. Podczas badania grupy takie zasoby mogą obejmować audytorów części składowych grupy. W związku z tym niniejszy MSB (PL) wymaga od audytora grupy ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zaangażowania audytorów części składowych grupy.
7. Audytor grupy może zaangażować audytorów części składowych grupy do dostarczania informacji lub do wykonania prac rewizyjnych, aby wypełnić wymogi niniejszego MSB. Audytorzy części składowych grupy mogą mieć większe doświadczenie z, oraz głębszą wiedzę na temat części składowych grupy i ich otoczenia (w tym lokalnych przepisów prawa i regulacji, praktyk gospodarczych, języka i kultury) niż audytor grupy. Odpowiednio, audytorzy części składowych grupy mogą być, i często są, zaangażowani we wszystkie fazy badania grupy. (Zob. par. A10-A11)
8. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia⁸. Ryzyko przeoczenia podczas badania grupy obejmuje ryzyko, że audytor części składowej grupy może nie wykryć zniekształcenia w informacjach finansowych części składowej grupy, które mogłoby spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego grupy, a audytor grupy może nie wykryć tego zniekształcenia. Odpowiednio, niniejszy MSB (PL) wymaga wystarczającego i odpowiedniego zaangażowania przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy lub audytora grupy, co ma zastosowanie, w pracę audytorów części składowych grupy i podkreśla ważność dwustronnej komunikacji pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy. Dodatkowo, niniejszy MSB (PL) wyjaśnia sprawy, które audytor grupy bierze pod uwagę podczas ustalania charakteru, czasu przeprowadzenia i zakresu kierowania i nadzorowania audytorów części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy. (Zob. par. A12-A13)

Zawodowy sceptycyzm

9. Zgodnie z MSB 200,⁹ od zespołu wykonującego zlecenie wymagane jest zaplanowanie i wykonanie badania grupy z zawodowym sceptycyzmem oraz stosowanie zawodowego osądu. Odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu można wykazać poprzez działania i przekazywanie informacji przez zespół wykonujący zlecenie, w tym podkreślanie ważności stosowania zawodowego sceptycyzmu przez każdego członka zespołu wykonującego zlecenie w trakcie badania grupy. Takie działania i przekazywanie informacji mogą obejmować konkretne kroki w kierunku łagodzenia przeszkód, które mogą utrudniać odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu. (Zob. par. A14–A18)

⁷ **KSB 220 (Z)**, paragraf 25.

⁸ MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”, paragraf A34.

⁹ MSB 200, paragrafy 15-16.

Skalowalność

10. Niniejszy MSB (PL) jest przeznaczony dla wszystkich badań grupy, bez względu na ich rozmiar lub złożoność. Jednakże, wymogi niniejszego MSB (PL) są przeznaczone do stosowania w kontekście charakteru i okoliczności każdego badania grupy. Na przykład, gdy badanie grupy przeprowadzane jest w całości przez audytora grupy, niektóre wymogi w niniejszym MSB (PL) nie są stosowne, ponieważ są warunkowane zaangażowaniem audytorów części składowych grupy. Może tak być w przypadku, gdy audytor grupy jest w stanie wykonać procedury badania centralnie lub jest w stanie wykonać procedury w częściach składowych grupy bez angażowania audytorów części składowych grupy. Wytyczne w paragrafach A119 i A120 mogą być także pomocne w stosowaniu niniejszego MSB (PL) w tych okolicznościach.

Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy i audytora grupy

11. Partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy ponosi ostateczną odpowiedzialność, a przez to jest rozliczany z przestrzegania wymogów niniejszego MSB (PL). Wyrażenie „partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy ponosi odpowiedzialność za...” lub “audytor grupy ponosi odpowiedzialność za...” jest stosowane dla tych wymogów, gdzie partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy lub audytor grupy, odpowiednio, może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie posiadającym odpowiednie umiejętności lub stosowne doświadczenie, w tym audytorom części składowych grupy. Dla innych wymogów, niniejszy MSB (PL) wyraźnie przewiduje, że taki wymóg lub obowiązek jest wypełniany przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy lub audytora grupy, jak ma to zastosowanie, a partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy lub audytor grupy może uzyskiwać informacje od firmy lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie. (Zob. par. A29)

Data wejścia w życie

12. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych grupy za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2023 r. lub później.

Cele

13. Celami audytora są:
- (a) w odniesieniu do akceptacji i kontynuacji zlecenia badania grupy, ustalenie, czy można racjonalnie oczekiwać, że zostaną uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby zapewnić podstawę dla sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy,
 - (b) zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, spowodowanych zarówno oszustwem, jak i błędem, oraz zaplanowanie i wykonanie dalszych procedur badania, aby odpowiednio zareagować na te oszacowane ryzyka,
 - (c) bycie wystarczająco i odpowiednio zaangażowanym w pracę audytorów części składowych grupy w trakcie całego badania grupy, w tym informowanie jasno o zakresie i rozłożeniu w czasie ich pracy oraz dokonywanie oceny wyników tej pracy i
 - (d) ocena, czy wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane z wykonanych procedur badania, w tym w odniesieniu do pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy, jako podstawa do sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy.

Definicje

14. Dla celów MSB (PL) następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

- (a) Ryzyko agregacji – prawdopodobieństwo, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekraczają istotność dla sprawozdania finansowego jako całości. (Zob. par. A19)
- (b) Część składowa grupy – jednostka, jednostka biznesowa, funkcja lub działalność gospodarcza, lub jakaś ich kombinacja, ustalona przez audytora grupy dla celów planowania i wykonywania procedur badania podczas badania grupy. (Zob. par. A20)
- (c) Audytor części składowej grupy – audytor, który wykonuje prace rewizyjne związane z częścią składową grupy dla celów badania grupy. Audytor części składowej grupy jest częścią zespołu wykonującego zlecenie¹⁰ dla badania grupy. (Zob. par. A21-A23)

Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz.1302 z późn. zm.; dalej „ustawa o biegłych rewidentach”), przez audytora części składowej grupy należy rozumieć biegłego rewidenta oraz osoby z nim współpracujące, zgodnie z definicją zawartą w KSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13.(d), podczas badania sprawozdania finansowego części składowej grupy.

- (d) Kierownictwo części składowej grupy – kierownictwo odpowiedzialne za część składową grupy. (Zob. par. A24)
- (e) Istotność wykonawcza dla części składowej grupy – kwota ustalona przez audytora grupy, aby obniżyć ryzyko agregacji do odpowiednio niskiego poziomu dla celów planowania i wykonywania procedur badania w odniesieniu do części składowej grupy.
- (f) Grupa – jednostka sprawozdawcza, dla której sporządzane jest sprawozdanie finansowe grupy.
- (g) Badanie grupy – badanie sprawozdania finansowego grupy.
- (h) Audytor grupy – partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy oraz członkowie zespołu wykonującego zlecenie inni niż audytorzy części składowych grupy. Audytor grupy jest odpowiedzialny za:
 - (i) ustalenie ogólnej strategii badania grupy i plan badania grupy,
 - (ii) kierowanie i nadzorowanie audytorów części składowych grupy i dokonywanie przeglądu ich pracy,
 - (iii) ocenę wniosków wyciągniętych z dowodów badania uzyskanych jako podstawa dla sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy.

Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez audytora grupy należy rozumieć biegłego rewidenta oraz osoby z nim współpracujące, zgodnie z definicją zawartą w KSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz

¹⁰ KSB 220 (Z), paragraf 12(d).

przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13.(d), inne niż audytorzy części składowych grupy, podczas badania sprawozdania finansowego grupy.

- (i) Opinia z badania grupy – opinia z badania na temat sprawozdania finansowego grupy.
- (j) Partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy – partner odpowiedzialny za zlecenie¹¹, który jest odpowiedzialny za badanie grupy. (Zob. par. A25)

Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą z dnia o biegłych rewidentach przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie należy rozumieć kluczowego biegłego rewidenta, tj.:

- w przypadku badania sprawozdania finansowego – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską, jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie danego badania w imieniu firmy audytorskiej, lub
 - w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub
 - biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania.
- (k) Sprawozdanie finansowe grupy – sprawozdanie finansowe, które obejmuje informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej poprzez proces konsolidacji. Dla celów niniejszego MSB (PL) proces konsolidacji obejmuje: (zob. par. A26-A28)
 - (i) konsolidację, konsolidację proporcjonalną lub ujęcie metodą praw własności,
 - (ii) prezentację w połączonym sprawozdaniu finansowym informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą lub wspólnym zarządkiem lub
 - (iii) połączenie informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych, takich jak oddziały lub wydziały.
 - (l) Kierownictwo grupy – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego grupy.
 - (m) Istotność wykonawcza dla grupy – istotność wykonawcza¹² w odniesieniu do sprawozdania finansowego grupy jako całości, ustalona przez audytora grupy.

15. Odwołanie w niniejszym MSB (PL) do „mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej” oznacza ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają zastosowanie do sprawozdania finansowego grupy.

¹¹ KSB 220 (Z), paragraf 12(a).

¹² MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragrafy 9 i 11.

Wymogi

Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnianie jakości podczas badania grupy

16. Podczas stosowania **KSB 220 (Z)**¹³, od partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy wymagane jest wzięcie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości podczas zlecenia badania grupy. Dokonując tego, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy: (zob. par. A29-A30)
- (a) ponosi odpowiedzialność za stworzenie środowiska dla zlecenia badania grupy, które kładzie nacisk na zachowania oczekiwane od członków zespołu wykonującego zlecenie, (zob. par. A31)
 - (b) jest wystarczająco i odpowiednio zaangażowany podczas całego zlecenia badania grupy, w tym w pracę audytorów części składowych grupy tak, aby partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy miał podstawy do ustalenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania grupy.

Akceptacja i kontynuacja

17. Przed zaakceptowaniem lub kontynuowaniem zlecenia badania grupy partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy ustala, czy można racjonalnie oczekiwać, że zostaną uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby zapewnić podstawę dla sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy. (Zob. par. A32-A35)
18. Jeżeli, po zaakceptowaniu lub kontynuowaniu zlecenia badania dla grupy, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy wyciąga wniosek, że wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogą zostać uzyskane, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy rozważa możliwe skutki dla badania grupy. (Zob. par. A36)

Warunki zlecenia

19. Stosując MSB 210¹⁴ audytor grupy uzyskuje zgodę kierownictwa grupy, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność za zapewnienie zespołowi wykonującemu zlecenie: (zob. par. A37)
- (a) dostępu do wszystkich informacji, których kierownictwo grupy jest świadome, a które są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego grupy, takich jak zapisy, dokumentacja i inne sprawy,
 - (b) dodatkowych informacji, których zespół wykonujący zlecenie może zażądać od kierownictwa grupy lub kierownictwa części składowej grupy dla celu badania grupy oraz
 - (c) nieograniczonego dostępu do osób w grupie, co do których zespół wykonujący zlecenie ustalił, że konieczne jest uzyskanie od nich dowodów badania.

Ograniczenia dostępu do informacji lub osób poza kontrolą kierownictwa grupy

20. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy wyciąga wniosek, że kierownictwo grupy nie może zapewnić zespołowi wykonującemu zlecenie dostępu do informacji lub nieograniczonego

¹³ **KSB 220 (Z)**, paragraf 13.

¹⁴ MSB 210 „Uzgodnianie warunków zleceń badania”, paragrafy 6(b) i 8(b).

dostępu do osób w grupie ze względu na ograniczenia, które są poza kontrolą kierownictwa grupy, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy rozważa możliwe skutki dla badania grupy. (Zob. par. A38-A46)

Ograniczenia dostępu do informacji lub osób narzucone przez kierownictwo grupy

21. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy wyciąga wniosek, że: (zob. par. A43-A46)
- (a) nie będzie możliwe, aby audytor grupy uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania ze względu na ograniczenia narzucone przez kierownictwo grupy i
 - (b) możliwy wpływ tego ograniczenia będzie skutkował odmową wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym grupy,
- partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy albo:
- (i) w przypadku pierwszego zlecenia, nie akceptuje zlecenia lub, w przypadku zlecenia cyklicznego, wycofuje się ze zlecenia, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją, albo
 - (ii) gdy przepisy prawa lub regulacja zabrania audytorowi odmowy zlecenia lub gdy wycofanie się ze zlecenia nie jest możliwe z innego powodu, po wykonaniu badania sprawozdania finansowego grupy w możliwym zakresie, odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym grupy.

Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy

22. Stosując MSB 300¹⁵ audytor grupy ustala i aktualizuje, gdy to niezbędne, ogólną strategię badania grupy i plan badania grupy. Robiąc to, audytor grupy ustala: (zob. par. A47-A50)
- (a) części składowe grupy, w których prace rewizyjne będą wykonane oraz (zob. par. A51)
 - (b) zasoby potrzebne do wykonania zlecenia badania grupy, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres, w jakim audytorzy części składowych grupy mają być zaangażowani. (Zob. par. A52-A56)

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

23. Podczas ustalania ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy ocenia, czy audytor grupy będzie w stanie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w pracę audytora części składowej grupy. (Zob. par. A57)
24. Jako część oceny opisanej w paragrafie 23, audytor grupy żąda od audytora części składowej grupy, aby potwierdził, że audytor części składowej grupy będzie współpracował z audytorem grupy, w tym, czy audytor części składowej grupy wykona pracę żadaną przez audytora grupy. (Zob. par. A58)

Stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności

25. Stosując **KSB 220 (Z)**¹⁶ partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy bierze odpowiedzialność za: (zob. par. A59-A60, A87)

¹⁵ MSB 300, paragrafy 7-10A.

- (a) pouczenie audytorów części składowych grupy o stosownych wymogach etycznych, które mają zastosowanie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania grupy oraz
- (b) potwierdzenie, czy audytorzy części składowych grupy rozumieją i będą przestrzegać stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, które mają zastosowanie do zlecenia badania grupy.

25-1 Biegli rewidenci w Polsce podlegają wymogom etycznym wynikającym z:

- 1) ustawy o biegłych rewidentach oraz
- 2) zasad etyki zawodowej przyjętych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, tj. Międzynarodowego Kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności IESBA (dalej: „Kodeks IESBA”).

Zasoby zlecenia

26. Stosując **KSB 220 (Z)**¹⁷ partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy: (zob. par. A61-A68)
- (a) ustala, że audytorzy części składowych grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczający czas, aby wykonać przydzielone procedury badania w części składowej grupy oraz
 - (b) jeżeli informacje na temat wyników procesu monitorowania i korygowania lub zewnętrzne inspekcje związane z audytorem części składowej grupy zostały zapewnione przez firmę audytora grupy lub w inny sposób zostały udostępnione partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie dla grupy, ustala stosowność takich informacji dla ustalenia opisanego w paragrafie 26(a) przez audytora grupy.
27. Audytor grupy uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania związane z pracą do wykonania w części składowej grupy bez angażowania audytora części składowej grupy, jeżeli:
- (a) audytor części składowej grupy nie przestrzega stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, które mają zastosowanie do zleceń badania grupy¹⁸ lub (zob. par. A69-A70)
 - (b) partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy ma poważne wątpliwości dotyczące spraw opisanych w paragrafach 23-26. (Zob. par. A71)

Wykonywanie zlecenia

28. Stosując **KSB 220 (Z)**¹⁹ partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy bierze odpowiedzialność za charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz za przegląd ich pracy, biorąc pod uwagę: (zob. par. A72-A77)
- (a) obszary wyższych oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z **KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.)** i

¹⁶ **KSB 220 (Z)**, paragraf 17.

¹⁷ **KSB 220 (Z)**, paragrafy 25-26.

¹⁸ MSB 200, paragraf 14.

¹⁹ **KSB 220 (Z)**, paragraf 29.

- (b) obszary badania sprawozdania finansowego grupy, które wymagają znaczącego osądu.

Komunikacja z audytorami części składowych grupy

29. Audytor grupy komunikuje się z audytorami części składowych grupy na temat ich odpowiednich obowiązków i oczekiwań audytora grupy, w tym oczekiwania, że komunikacja pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy ma miejsce w odpowiednim czasie podczas całego badania grupy. (Zob. par. A78–A87)

Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej grupy

30. Stosując **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**²⁰ audytor grupy bierze odpowiedzialność za uzyskanie zrozumienia następujących: (zob. par. A88–A92)

- (a) grupy i jej otoczenia, w tym: (zob. par. A93-A95)
 - (i) struktury organizacyjnej grupy i jej modelu biznesowego, w tym:
 - a. lokalizacji, w których grupa prowadzi działalność lub czynności,
 - b. charakteru działalności lub czynności grupy i zakresu, w którym są one podobne w całej grupie oraz
 - c. zakresu, w którym model biznesowy grupy łączy wykorzystanie technologii informacyjnych (IT),
 - (ii) czynników regulacyjnych, wpływających na jednostki i jednostki biznesowe w grupie oraz
 - (iii) miar stosowanych wewnątrz i zewnątrz, aby ocenić wyniki finansowe jednostek lub jednostek biznesowych,
- (b) mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz spójności polityk rachunkowości i praktyk w całej grupie oraz
- (c) systemu kontroli wewnętrznej grupy, w tym:
 - (i) rodzaju i zakresu jednolitości kontroli, (zob. par. A96-A99, A102)
 - (ii) czy, a jeżeli tak, w jaki sposób grupa centralizuje działania stosowne dla sprawozdawczości finansowej, (zob. par. A100-A102)
 - (iii) procesu konsolidacji stosowanego przez grupę, w tym konsolidacji na niższych poziomach, jeżeli jakiegokolwiek występują, i korekt konsolidacyjnych oraz
 - (iv) w jaki sposób kierownictwo grupy komunikuje znaczące sprawy, które wspierają sporządzanie sprawozdań finansowych grupy i powiązane obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej w systemie informacyjnym i innych komponentach systemu kontroli wewnętrznej grupy kierownictwu jednostki lub jednostki biznesowej. (Zob. par. A103-A105)

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

²⁰ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragrafy 19-27.

31. Audytor grupy komunikuje audytorom części składowych grupy w sposób terminowy: (zob. par. A106)
- (a) sprawy, które audytor grupy ustala, że są stosowne dla audytora części składowej grupy do zaprojektowania lub wykonania procedur oszacowania ryzyka dla celów badania grupy,
 - (b) stosując MSB 550²¹, powiązania lub transakcje z jednostkami powiązanymi zidentyfikowane przez kierownictwo grupy i wszelkie inne powiązane strony, których audytor grupy jest świadomy, które są stosowne dla pracy audytora części składowej grupy oraz (zob. par. A107)
 - (c) stosując MSB 570 (zmieniony)²², zdarzenia lub warunki zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub audytora grupy, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności grupy do kontynuowania działalności, które są stosowne dla pracy audytora części składowej grupy.
32. Audytor grupy żąda od audytorów części składowych grupy komunikowania w sposób terminowy:
- (a) spraw związanych z informacjami finansowymi części składowej grupy, co do których audytor części składowej grupy ustala, że są stosowne dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, spowodowanych zarówno oszustwem, jak i błędem,
 - (b) powiązań z jednostkami powiązanymi, które nie zostały wcześniej zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub audytora grupy oraz (zob. par. A107)
 - (c) wszelkie zdarzenia lub warunki zidentyfikowane przez audytora części składowej grupy, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności grupy do kontynuacji działalności.

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia

33. Stosując KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)²³, na podstawie zrozumienia uzyskanego zgodnie z paragrafem 30, audytor grupy bierze odpowiedzialność za identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, w tym w odniesieniu do procesu konsolidacji. (Zob. par. A108-A113)

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

34. Stosując KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)²⁴, audytor grupy ocenia, czy dowody badania uzyskane z procedur oszacowania ryzyka wykonanych przez audytora grupy i audytorów części składowych grupy zapewniają odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy. (Zob. par. A114-A115)

Istotność

²¹ MSB 550 „Strony powiązane”, paragraf 17.

²² MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

²³ KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.), paragrafy 28-34.

²⁴ KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.), paragraf 35.

35. Stosując MSB 320²⁵ i MSB 450²⁶, gdy grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym grupy zostały rozdzielone pomiędzy części składowe grupy dla celów planowania i wykonywania procedur badania, audytor grupy ustala:
- (a) istotność wykonawczą dla części składowej grupy. Aby odnieść się do ryzyka agregacji, taka kwota będzie niższa niż istotność wykonawcza dla grupy, (zob. par. A116-A120)
 - (b) próg, powyżej którego zniekształcenia zidentyfikowane w informacjach finansowych części składowej grupy będą zakomunikowane audytorowi grupy. Taki próg nie przekracza kwoty postrzeganej jako oczywiście błaha dla sprawozdania finansowego grupy. (Zob. par. A121)

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

36. Audytor grupy komunikuje audytorowi części składowej grupy kwoty ustalone zgodnie z paragrafem 35. (Zob. par. A122-A123)

Reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

37. Stosując MSB 330²⁷, audytor grupy bierze odpowiedzialność za rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania do wykonania, w tym ustalenie części składowych grupy, w których należy wykonać dalsze procedury badania oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres pracy do wykonania w tych częściach składowych grupy. (Zob. par. A124-A139)

Proces konsolidacji

38. Audytor grupy bierze odpowiedzialność za zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy powstające w procesie konsolidacji. Obejmuje to: (zob. par. A140)
- (a) dokonanie oceny, czy wszystkie jednostki i jednostki biznesowe zostały włączone w sprawozdanie finansowe grupy, co jest wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, dla planowania i wykonania dalszych procedur badania podczas konsolidacji na niższych poziomach,
 - (b) dokonanie oceny odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt konsolidacyjnych i reklasyfikacji, (zob. par. A141)
 - (c) dokonanie oceny, czy osądy kierownictwa dokonane podczas procesu konsolidacji świadczą o oznakach możliwej stroniczości kierownictwa oraz
 - (d) reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia ze względu na oszustwo wynikające z procesu konsolidacji.
39. Jeżeli informacje finansowe jednostki lub jednostki biznesowej nie zostały sporządzone zgodnie z takimi samymi zasadami (politykami) rachunkowości, jak zastosowane do sprawozdania finansowego grupy, audytor grupy ocenia, czy informacje finansowe zostały odpowiednio skorygowane dla celów sporządzenia i zaprezentowania sprawozdania finansowego grupy.

²⁵ MSB 320, paragraf 11.

²⁶ MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”, paragraf 5.

²⁷ MSB 330, paragrafy 6-7.

40. Jeżeli sprawozdanie finansowe grupy obejmuje informacje finansowe jednostki lub jednostki biznesowej na koniec finansowego okresu sprawozdawczego, który różni się od tego dla grupy, audytor grupy bierze odpowiedzialność za ocenę, czy zostały dokonane odpowiednie korekty do tych informacji finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

41. Gdy audytor grupy angażuje audytorów części składowych grupy w projekt i wykonanie dalszych procedur badania, audytor grupy komunikuje się z audytorem części składowej grupy na temat spraw, które audytor grupy lub audytor części składowej grupy określa jako stosowne dla projektu reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy.
42. Dla obszarów wyżej oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy lub znaczących ryzyk zidentyfikowanych zgodnie z **KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.)**, w których audytor części składowej grupy ustala dalsze procedury badania do wykonania, audytor grupy ocenia odpowiedniość projektu i wykonania tych dalszych procedur badania. (Zob. par. A142)
43. Gdy audytorzy części składowych grupy wykonują dalsze procedury badania dotyczące procesu konsolidacji, w tym dotyczące konsolidacji na niższym poziomie, audytor grupy ustala charakter i zakres kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy. (Zob. par. A143)
44. Audytor grupy ustala, czy informacje finansowe zidentyfikowane w komunikacji audytora części składowej grupy (zobacz paragraf 45(a)) są informacjami finansowymi, które są ujęte w sprawozdaniu finansowym grupy.

Ocenianie komunikacji audytora części składowej grupy i adekwatności jego pracy

45. Audytor grupy żąda od audytora części składowej grupy, aby zakomunikował sprawy stosowne dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy. Taka komunikacja obejmuje: (zob. par. A144)
- (a) identyfikację informacji finansowych, co do których audytor części składowej został poproszony o wykonanie procedur badania,
 - (b) czy audytor części składowej grupy wykonał pracę żadaną przez audytora grupy,
 - (c) czy audytor części składowej grupy przestrzegał stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, które mają zastosowanie do zlecenia badania grupy,
 - (d) informacje na temat przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji,
 - (e) skorygowane i nieskorygowane zniekształcenia informacji finansowych części składowej grupy zidentyfikowane przez audytora części składowej grupy, a które są powyżej progu komunikowanego przez audytora grupy zgodnie z paragrafem 36, (zob. par. A145)
 - (f) oznaki możliwej stronniczości kierownictwa,
 - (g) opis wszelkich słabości w systemie kontroli wewnętrznej, zidentyfikowanych w związku z wykonanymi procedurami badania,
 - (h) oszustwo lub podejrzewane oszustwo, z udziałem kierownictwa części składowej grupy, pracowników, którzy pełnią znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej grupy w części

składowej grupy lub innych osób, gdy oszustwo skutkowało istotnym zniekształceniem informacji finansowych części składowej grupy,

- (i) inne znaczące sprawy, które audytor części składowej grupy zakomunikował lub spodziewa się zakomunikować kierownictwu części składowej grupy lub osobom sprawującym nadzór nad częścią składową grupy,
- (j) wszelkie inne sprawy, które mogą być stosowne dla badania grupy lub które audytor części składowej grupy określa, że są odpowiednie, aby zwrócić uwagę audytora grupy, w tym wyłączenia zauważone w pisemnych oświadczeniach, których audytor części składowej grupy zażądał od kierownictwa części składowej grupy oraz
- (k) ogólne ustalenia i wnioski audytora części składowej grupy. (Zob. par. A146)

46. Audytor grupy:

- (a) omawia znaczące sprawy wynikające z komunikacji z audytorem części składowej grupy, w tym te zgodne z paragrafem 45, odpowiednio, z audytorem części składowej grupy, kierownictwem części składowej grupy lub kierownictwem grupy oraz
- (b) ocenia, czy komunikacje z audytorem części składowej grupy są adekwatne dla celów audytora grupy. Jeżeli takie komunikacje nie są adekwatne dla celów audytora grupy, audytor grupy rozważa skutki dla badania grupy. (Zob. par. A147)

47. Audytor grupy ustala, czy jest konieczne oraz zakres, w którym konieczne jest dokonanie przeglądu dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy. Dokonując tego ustalenia, audytor grupy rozważa: (zob. par. A148-A149)

- (a) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres pracy wykonanej przez audytora części składowej grupy,
- (b) kompetencje i możliwości audytora części składowej grupy określonych zgodnie z paragrafem 26(a) oraz
- (c) kierowanie i nadzór nad audytorem części składowej grupy oraz przegląd jego pracy.

48. Jeżeli audytor grupy wyciąga wniosek, że praca audytora części składowej grupy nie jest adekwatna dla celów audytora grupy, audytor grupy ustala, jakie dodatkowe procedury badania mają zostać wykonane oraz czy mają one zostać wykonane przez audytora części składowej grupy, czy przez audytora grupy.

Późniejsze zdarzenia

49. Stosując MSB 560²⁸, audytor grupy bierze odpowiedzialność za wykonanie procedur, w tym, jeżeli to odpowiednie, żądanie od audytorów części składowych grupy wykonania procedur zaprojektowanych, aby zidentyfikować zdarzenia, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym grupy. (Zob. par. A150)

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

50. Audytor grupy żąda od audytorów części składowych grupy, aby poinformowali audytora grupy, jeżeli dowiedzą się o późniejszych zdarzeniach, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym grupy. (Zob. par. A150)

²⁸ MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragrafy 6-7.

Ocenianie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania

51. Stosując MSB 330²⁹, audytor grupy ocenia, czy wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane z wykonanych procedur badania, w tym z pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy, na których opiera się opinia z badania grupy. (Zob. par. A151-A155)

51-1 W trakcie przeprowadzania badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego firma audytorska grupy może polegać na wynikach pracy wykonanej przez:

- 1) inną firmę audytorską i działających w jej imieniu biegłych rewidentów lub
 - 2) jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, lub
 - 3) biegłych rewidentów pochodzących z państwa trzeciego
- w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy, pod warunkiem dokonania, na podstawie umowy gwarantującej udostępnienie dokumentacji badania jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, przeglądu pracy podmiotów, o których mowa w pkt 1-3.

51-2 Firma audytorska grupy:

- 1) ocenia pracę wykonaną przez
 - (a) inną firmę audytorską i działających w jej imieniu biegłych rewidentów lub
 - (b) jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, lub
 - (c) biegłych rewidentów pochodzących z państwa trzeciego

- w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- 2) dokumentuje charakter, czas oraz zakres prac wykonanych przez podmioty, o których mowa w pkt 1;
- 3) dokumentuje wykonany przez siebie przegląd dokumentacji, zgromadzonej dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przez podmioty, o których mowa w pkt 1.

52. Partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy ocenia wpływ na opinię z badania grupy wszelkich nieskorygowanych zniekształceń (bez względu na to, czy zidentyfikowanych przez audytora grupy, czy zakomunikowanych przez audytorów części składowych grupy) oraz wszelkich przypadków, gdy wystąpiła niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Zob. par. A156)

Sprawozdanie audytora

53. Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym grupy nie odwołuje się do audytora części składowej grupy, chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, aby zawrzeć takie odwołanie. Jeżeli takie odwołanie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, sprawozdanie audytora wskazuje, że odwołanie nie pomniejsza odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy lub firmy partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy za opinię z badania grupy. (Zob. par. A157-A158)

Komunikacja z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą*Komunikacja z kierownictwem grupy*

54. Audytor grupy komunikuje kierownictwu grupy podsumowanie planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania, w tym podsumowanie pracy do wykonania w częściach składowych grupy. (Zob. par. A159)

²⁹ MSB 330, paragraf 26.

55. Jeżeli oszustwo zostało zidentyfikowane przez audytora grupy lub zwrócił mu na nie uwagę audytor części składowej grupy (zobacz paragraf 45(h)) lub informacje wskazują, że może występować oszustwo, audytor grupy komunikuje to w odpowiednim czasie kierownictwu grupy na odpowiednim szczeblu, w celu poinformowania osób ponoszących główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw w sprawach stosownych do ich obowiązków. (Zob. par. A160)
56. Od audytora części składowej grupy może być wymagane przez ustawę, regulację lub inne powody, aby wyraził opinię z badania o sprawozdaniu finansowym jednostki lub jednostki biznesowej, która stanowi część grupy. W tym przypadku audytor grupy żąda od kierownictwa grupy, aby poinformowało kierownictwo jednostki lub jednostki biznesowej o wszelkich sprawach, o których audytor grupy dowiedział się, a które mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego jednostki lub jednostki biznesowej, ale których kierownictwo jednostki lub jednostki biznesowej może nie być świadome. Jeżeli kierownictwo grupy odmawia zakomunikowania sprawy kierownictwu jednostki lub jednostki biznesowej, audytor grupy omawia sprawę z osobami sprawującymi nadzór nad grupą. Jeżeli sprawa pozostaje nierozwiązana, audytor grupy, podlegający wskazaniom prawa i zawodowej poufności, rozważa, czy doradzić audytorowi części składowej grupy, aby nie wydawał sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki lub jednostki biznesowej, dopóki sprawa nie zostanie rozwiązana. (Zob. par. A161-A162)

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór nad grupą

57. Audytor grupy komunikuje następujące sprawy osobom sprawującym nadzór nad grupą, dodatkowo do tych wymaganych przez MSB 260 (zmieniony)³⁰ i inne MSB: (zob. par. A163)
- (a) podsumowanie pracy do wykonania w częściach składowych grupy oraz charakter planowanego zaangażowania audytora grupy w pracę do wykonania przez audytorów części składowych grupy, (zob. par. A164)
 - (b) przypadki, gdy przegląd pracy audytora części składowej grupy przez audytora grupy spowodował powstanie wątpliwości dotyczących jakości pracy tego audytora części składowej grupy oraz w jaki sposób audytor grupy odniósł się do tych wątpliwości,
 - (c) wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy, na przykład, znaczące sprawy związane z ograniczeniami dostępu do osób lub informacji,
 - (d) oszustwo lub podejrzewane oszustwo, z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części składowej grupy, pracowników, którzy pełnią znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej grupy lub innych osób, gdy oszustwo skutkowało istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego grupy.

57-1 Firma audytorska grupy odpowiada za sporządzenie sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a w przypadku, gdy badana jednostka dominująca posiada komitet audytu lub inny organ pełniący jego funkcję, również za sporządzenie sprawozdania dodatkowego, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. U. UE L 158 z 27 maja 2014 r., str. 77 oraz Dz. U. UE L 170 z 11 czerwca 2014

³⁰ MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”.

r., str. 66; dalej „rozporządzenie nr 537/2014”, dotyczącego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Komunikowanie zidentyfikowanych słabości w kontroli wewnętrznej

58. Stosując MSB 265³¹, audytor grupy ustala, czy jakiekolwiek zidentyfikowane słabości w systemie kontroli wewnętrznej grupy wymagają zakomunikowania osobom sprawującym nadzór nad grupą lub kierownictwu grupy. Dokonując tego ustalenia, audytor grupy rozważa słabości kontroli wewnętrznej, które zostały zidentyfikowane przez audytorów części składowych grupy i zakomunikowane audytorowi grupy zgodnie z paragrafem 45(g). (Zob. par. A165)

Dokumentacja

59. Zgodnie z MSB 230³², dokumentacja badania dla zlecenia badania grupy musi być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi niemającemu wcześniejszego związku z badaniem, zrozumieć rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykonanych procedur badania, uzyskane dowody badania oraz wnioski wyciągnięte w odniesieniu do znaczących spraw pojawiających się podczas badania grupy. Stosując MSB 230³³, audytor grupy włącza do dokumentacji badania: (zob. par. A166–A169, A179-A182)
- (a) znaczące sprawy związane z ograniczeniami dostępu do osób lub informacji wewnątrz grupy, które były rozważane przed podjęciem decyzji, aby zaakceptować lub kontynuować zlecenie, lub które pojawiły się później niż akceptacja lub kontynuacja, oraz w jaki sposób odniesiono się do takich spraw,
 - (b) podstawę dla ustalenia przez audytora grupy części składowych grupy dla celów planowania i wykonania badania grupy, (zob. par. A170)
 - (c) podstawę dla ustalenia istotności wykonawczej dla części składowej grupy oraz progu dla komunikowania zniekształceń w informacjach finansowych części składowej grupy do audytora grupy,
 - (d) podstawę ustalenia przez audytora grupy, że audytorzy części składowych grupy mają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczający czas, aby wykonać przydzielone procedury badania w częściach składowych grupy, (zob. par. A171)
 - (e) kluczowe elementy zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej grupy zgodnie z paragrafem 30(c),
 - (f) charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy przez audytora grupy, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, przegląd przez audytora grupy dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy zgodnie z paragrafem 47, (zob. par. A172-A178)
 - (g) sprawy związane z komunikacją z audytorami części składowych grupy, w tym:
 - (i) sprawy, jeżeli jakiekolwiek występują, związane z oszustwem, stronami powiązanymi lub kontynuacją działalności komunikowane zgodnie z paragrafem 32,

³¹ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”.

³² MSB 230, paragraf 8.

³³ MSB 230, paragrafy 1-3, 9-11, A6-A7 oraz załącznik.

- (ii) sprawy stosowne dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy, zgodnie z paragrafem 45, w tym w jaki sposób audytor grupy odniósł się do znaczących spraw omawianych z audytorami części składowych grupy, kierownictwem części składowych grupy lub kierownictwem grupy,
- (h) ocena przez audytora grupy oraz reakcja na ustalenia lub wnioski audytorów części składowych grupy dotyczące spraw, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe grupy.

59-1 Firma audytorska grupy dokumentuje wyniki własnej pracy wykonanej w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego i tworzy akta badania, o których mowa w ustawie o biegłych rewidentach.

59-2 Zebrane i opracowane przez firmę audytorską grupy akta badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mają umożliwić Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (dalej: „PANA”), przeprowadzenie kontroli pracy firmy audytorskiej grupy.

59-3 W przypadku, gdy firma audytorska grupy nie ma możliwości dokonania przeglądu, o którym w paragrafie 51-1, dla celów właściwego przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przeprowadza dodatkową pracę w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, bezpośrednio albo w oparciu o umowę podwykonawstwa z osobą fizyczną, osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej wpisanej na listę firm audytorskich. Firma audytorska grupy informuje PANA o przeprowadzeniu dodatkowej pracy w związku z niemożnością dokonania przeglądu.

59-4 W przypadku, gdy firma audytorska grupy podlega kontroli zapewniania jakości lub kontroli doraźnej w zakresie przeprowadzanego przez siebie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, której jednostka dominująca ma siedzibę w Rzeczypospolitej Polskiej, udostępnia ona PANA, na jej żądanie, posiadane przez siebie akta badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym dokumentację badania oraz dokumentację pracy wykonanej dla celów badania grupy kapitałowej przez inną firmę audytorską i działających w jej imieniu biegłych rewidentów lub przez jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, lub biegłych rewidentów pochodzących z państwa trzeciego, w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej.

59-5 W przypadku, gdy badanie jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej przeprowadza biegły rewident pochodzący z państwa trzeciego lub jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego, a z właściwym organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego nie zawarto porozumienia o wymianie dokumentacji badania, firma audytorska grupy jest zobowiązana, na żądanie PANA, dostarczyć dokumentację badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego lub jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego.

59-6 W celu zapewnienia dostarczenia dokumentacji, o której mowa w paragrafie 59-5, firma audytorska grupy jest obowiązana:

- 1) posiadać jej kopię lub
- 2) zapewnić sobie odpowiedni i nieograniczony do niej dostęp na żądanie, lub
- 3) podjąć inne stosowne działania.

59-7 W przypadku, gdy przepisy prawa obowiązującego w państwie trzecim lub inne przeszkody uniemożliwiają przekazanie dokumentacji badania posiadanej przez biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego lub jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego do firmy audytorskiej grupy, dokumentacja badania przeprowadzonego przez firmę audytorską grupy zawiera dowody, że podjęła ona działania w celu uzyskania dostępu do dokumentacji badania posiadanej przez biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego, a w przypadku wystąpienia przeszkód innych niż przepisy prawa obowiązującego w państwie trzecim – dowody na istnienie takich przeszkód.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (PL) (Zob. par. 1-2)

- A1. Niniejszy MSB (PL) dotyczy także szczególnych rozważań dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy lub audytora grupy, jeżeli ma to zastosowanie, podczas stosowania wymogów i wytycznych zawartych w **KSB 220 (Z)**, w tym dla kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy.
- A2. **KSKJ 1**³⁴ odnosi się do zleceń, dla których wymagane jest wykonanie kontroli jakości wykonania zlecenia. **KSKJ 2**³⁵ dotyczy wyznaczania i odpowiednich kwalifikacji kontrolera jakości zlecenia oraz obowiązków kontrolera jakości zlecenia dotyczących wykonywania i dokumentowania kontroli jakości wykonania zlecenia, w tym dla badania grupy.
- A3. Jednostka lub jednostka biznesowa grupy może także sporządzić swoje własne sprawozdanie finansowe grupy, do którego włączone są informacje finansowe tych jednostek lub jednostek biznesowych, które obejmuje (to jest grupy na niższym poziomie). Niniejszy MSB (PL) ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grup takich grup na niższym poziomie wykonywanych z powodów ustawowych, regulacyjnych lub innych.
- A4. Pojedyncza jednostka prawna może być zorganizowana jako więcej niż jedna jednostka biznesowa, na przykład, spółka działająca w wielu lokalizacjach, taka jak bank z wieloma oddziałami. Gdy te jednostki biznesowe mają cechy takie jak odrębne lokalizacje, odrębne kierownictwo lub odrębne systemy informacyjne (w tym odrębną księgę główną) oraz informacje finansowe są agregowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego pojedynczej jednostki prawnej, takie sprawozdania finansowe spełniają definicję sprawozdań finansowych grupy, ponieważ zawierają one informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej poprzez proces konsolidacji.
- A5. W niektórych przypadkach, pojedyncza jednostka prawna może skonfigurować swój system informacyjny, aby uchwycić informacje finansowe dla więcej niż jednej linii produktowej lub usługowej dla sprawozdawczości prawnej lub regulacyjnej lub innych celów zarządczych. W tych okolicznościach sprawozdanie finansowe jednostki nie jest sprawozdaniem finansowym grupy, ponieważ nie występuje agregacja informacji finansowych więcej niż jednej jednostki lub jednostki

³⁴ Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.

³⁵ Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrola jakości wykonania zlecenia”.

biznesowej poprzez proces konsolidacji. Dalej, zdobywanie odrębnych informacji (np. w księgach pomocniczych) dla sprawozdawczości prawnej lub regulacyjnej lub innych celów zarządczych nie tworzy odrębnych jednostek lub jednostek biznesowych (np. wydziały) dla celów niniejszego MSB (PL).

Grupy i części składowe grup (Zob. par. 4-5)

- A6. System informacyjny grupy, w tym jej proces sprawozdawczości finansowej, może być lub może nie być dostosowany do struktury organizacyjnej grupy. Na przykład, grupa może być zorganizowana zgodnie z jej strukturą prawną, ale jej system informacyjny może być zorganizowany w podziale na funkcje, procesy, produkty lub usługi (lub w podziale na grupy produktów lub usług), lub lokalizacje geograficzne dla celów zarządzania lub sprawozdawczości.
- A7. Na podstawie zrozumienia struktury organizacyjnej grupy i systemu informacyjnego, audytor grupy może ustalić, że informacje finansowe pewnych jednostek lub jednostek biznesowych mogą być rozważane łącznie dla celów planowania i wykonywania procedur badania. Na przykład, grupa może posiadać trzy jednostki prawne o podobnych cechach biznesowych, działających w tej samej lokalizacji geograficznej, z tym samym kierownictwem oraz korzystając ze wspólnego systemu kontroli wewnętrznej, w tym systemu informacyjnego. W tych okolicznościach, audytor grupy może podjąć decyzję, aby traktować te trzy jednostki prawne jako jedną część składową grupy.
- A8. Grupa może także centralizować działalność lub procesy, które mają zastosowanie dla więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w grupie, na przykład poprzez wykorzystanie centrum usług wspólnych. Gdy takie scentralizowane działalności są stosowne dla procesu sprawozdawczości finansowej grupy, audytor grupy może ustalić, że centrum usług wspólnych jest częścią składową grupy.
- A9. Innym rozważeniem, które może być stosowne dla ustalenia części składowych grupy przez audytora grupy jest, w jaki sposób kierownictwo ustaliło segmenty operacyjne zgodnie z wymogami ujawnień mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.³⁶

Zaangażowanie audytorów części składowych grupy (Zob. par. 7-8)

- A10. Audytorzy części składowych grupy mogą wykonywać badanie sprawozdania finansowego części składowej grupy, czy to dla celów ustawowych, czy regulacyjnych, czy innych, szczególnie gdy część składowa grupy jest jednostką prawną. Gdy audytor części składowej grupy jest także wykonującym lub wykonał badanie sprawozdania finansowego części składowej grupy, audytor grupy może być w stanie wykorzystać prace rewizyjne wykonane na sprawozdaniu finansowym części składowej grupy, pod warunkiem, że audytor grupy jest przekonany, że takie prace są odpowiednie dla celów badania grupy. Dodatkowo, audytorzy części składowych grupy mogą dostosować pracę wykonaną podczas badania sprawozdania finansowego części składowej grupy, aby spełniała także potrzeby audytora grupy. W każdym przypadku wymagania niniejszego MSB (PL) mają zastosowanie, w tym te dotyczące kierowania i nadzoru na audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy.
- A11. Zgodnie z **KSB 220 (Z)**³⁷, od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest ustalenie, że podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu odpowiada charakterowi i okolicznościom zlecenia

³⁶ Zobacz, na przykład, Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 8 „Segmenty operacyjne”.

³⁷ **KSB 220 (Z)**, paragraf 30(b).

badania. Paragraf A76 dostarcza przykładów różnych sposobów, w jaki partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy bierze odpowiedzialność za kierowanie i nadzorowanie audytorów części składowych grupy oraz dokonywanie przeglądu ich pracy, i może być pomocny w okolicznościach, gdy audytor grupy planuje wykorzystać prace rewizyjne z badania sprawozdania finansowego części składowej grupy, które już zostało zakończone.

- A12. Jak wyjaśniono w MSB 200³⁸, ryzyko przeoczenia dotyczy rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur audytora, które są ustalane przez audytora, aby zmniejszyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu. Ryzyko przeoczenia jest funkcją nie tylko skuteczności procedury badania, ale także zastosowania tej procedury przez audytora. Przez to, na ryzyko przeoczenia wpływają sprawy takie jak adekwatne planowanie, przydzielenie odpowiednich zasobów do zlecenia, stosowanie zawodowego sceptycyzmu oraz nadzór i przegląd wykonanych prac rewizyjnych.
- A13. Ryzyko przeoczenia jest szerszą koncepcją niż ryzyko agregacji opisane w paragrafach 14(a) i A19. W badaniu grupy może być wyższe prawdopodobieństwo, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia mogą przekroczyć istotność dla sprawozdania finansowego grupy jako całości, ponieważ procedury badania mogą być wykonywane odrębnie na informacjach finansowych różnych części składowych grupy. Zatem, istotność wykonawcza dla części składowej grupy jest ustalana przez audytora, aby obniżyć ryzyko agregacji do odpowiednio niskiego poziomu.

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 9)

- A14. **KSB 220 (Z)**³⁹ dostarcza przykładów utrudnień dla stosowania zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia, w tym nieświadomej stronniczości audytora, która może utrudnić stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas projektowania i wykonywania procedur badania oraz dokonywania oceny dowodów badania. **KSB 220 (Z)** przedstawia także możliwe działania, które zespół wykonujący zlecenie może podjąć, aby złagodzić utrudnienia w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia.
- A15. Wymagania i stosowny materiał dotyczący zastosowania w **KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.)**⁴⁰, MSB 540 (zmienionym)⁴¹ i innych MSB odnoszą się do stosowania zawodowego sceptycyzmu oraz zawierają przykłady jaka dokumentacja może pomóc zapewnić dowody, że audytor stosował zawodowy sceptycyzm.
- A16. Od wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie wymagane jest stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas całego badania grupy. Kierowanie i nadzór audytora grupy nad członkami zespołu wykonującego zlecenie, w tym audytorami części składowych grupy, oraz dokonywanie przeglądu ich pracy, mogą informować audytora grupy o tym, czy zespół wykonujący zlecenie odpowiednio stosował zawodowy sceptycyzm.
- A17. Na stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania grupy mogą mieć wpływ sprawy takie jak następujące:

³⁸ MSB 200, paragraf A45.

³⁹ **KSB 220 (Z)**, paragrafy A34-A36.

⁴⁰ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragraf A238.

⁴¹ MSB 540 (zmieniony) „*Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*”, paragraf A11.

- audytorzy części składowych grupy w różnych lokalizacjach mogą podlegać różniącym się wpływom kulturowym, które mogą wpływać na charakter stronniczości, której podlegają,
- złożona struktura niektórych grup może wprowadzić czynniki, które powodują powstawanie zwiększonej podatności na ryzyka istotnego zniekształcenia. Dodatkowo, nadmiernie złożona struktura organizacyjna może być czynnikiem ryzyka oszustwa zgodnie z MSB 240⁴², a przez to może wymagać dodatkowego czasu lub wiedzy eksperckiej, aby zrozumieć cel biznesowy i działalność pewnych jednostek lub jednostek biznesowych,
- rodzaj i zakres transakcji wewnątrzgrupowych (np. transakcji, które angażują wiele jednostek i jednostek biznesowych wewnątrz grupy lub wiele stron powiązanych), przepływy pieniężne lub umowy dotyczące cen transferowych mogą powodować powstawanie dodatkowych złożoności. W niektórych przypadkach, takie sprawy mogą także powodować powstawanie czynników ryzyka oszustwa,
- gdy badanie grupy podlega ścisłym terminom sprawozdawczym, nałożonym przez kierownictwo grupy, może to nakładać presję na członków zespołu wykonującego zlecenie podczas wykonywania przydzielonej pracy. W tych okolicznościach zespół wykonujący zlecenie może potrzebować dodatkowego czasu, aby odpowiednio dopytać o stwierdzenia kierownictwa, dokonać odpowiednich osądów oraz dokonać odpowiedniego przeglądu wykonanych prac rewizyjnych.

A18. Stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez audytora grupy obejmuje pozostawianie wyczulonym na niespójne informacje od audytorów części składowych grupy, kierownictwa części składowej grupy i kierownictwa grupy na temat spraw, które mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego grupy.

Definicje

Ryzyko agregacji (Zob. par. 14(a))

A19. Ryzyko agregacji występuje we wszystkich badaniach sprawozdań finansowych, ale jest szczególnie ważne, aby zrozumieć i zareagować na nie podczas badania grupy, ponieważ jest większe prawdopodobieństwo, że procedury badania będą wykonywane na grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, które są rozdzielone wśród części składowych grupy. Ogólnie, ryzyko agregacji zwiększa się, gdy rośnie ilość części składowych grupy, w których procedury badania są wykonywane odrębnie, czy to przez audytorów części składowych grupy, czy innych członków zespołu wykonującego badanie.

Część składowa grupy (zob. par. 14(b))

A20. Audytor grupy stosuje zawodowy osąd podczas ustalania części składowych grupy, w których będą wykonywane prace rewizyjne. Paragraf A7 wyjaśnia, że informacje finansowe pewnych jednostek lub jednostek biznesowych mogą być rozważane łącznie dla celów planowania i wykonywania procedur badania. Jednakże, odpowiedzialność audytora grupy za identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy obejmuje wszystkie jednostki i jednostki biznesowe, których informacje finansowe są zawarte w sprawozdaniu finansowym grupy.

Audytor części składowej grupy (Zob. par. 14(c))

⁴² MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, załącznik 1.

- A21. Odwołania w niniejszym MSB (PL) do zespołu wykonującego zlecenie obejmują audytora grupy i audytorów części składowych grupy. Audytorzy części składowych grupy mogą być z firmy sieciowej, firmy, która nie jest firmą sieciową, lub firmy audytora grupy (np. inne biuro w ramach firmy audytora grupy).
- A22. W niektórych okolicznościach audytor grupy może wykonać scentralizowane testowanie na grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, lub może wykonać procedury badania związane z częścią składową grupy. W tych okolicznościach audytor grupy nie jest uznawany za audytora części składowej grupy.
- A23. Paragraf 24 wymaga od audytora grupy, aby zażądał od audytora części składowej grupy potwierdzenia, że audytor części składowej grupy będzie współpracował z audytorem grupy, w tym czy audytor części składowej grupy wykona pracę żadaną przez audytora grupy. Paragraf A58 dostarcza wytyczne dla okoliczności, w których audytor części składowej grupy nie jest w stanie dostarczyć takiego potwierdzenia.

Kierownictwo części składowej grupy (Zob. par. 14(d))

- A24. Kierownictwo części składowej grupy odnosi się do kierownictwa odpowiedzialnego za informacje finansowe lub inne działania (np. przetwarzanie transakcji w centrum usług wspólnych) w jednostce lub jednostce biznesowej, która jest częścią grupy. Gdy audytor grupy rozważa informacje finansowe pewnych jednostek lub jednostek biznesowych łącznie jako część składową grupy lub ustala, że centrum usług wspólnych jest częścią składową grupy (zobacz paragrafy A7-A8), kierownictwo części składowej grupy odnosi się do kierownictwa, które jest odpowiedzialne za informacje finansowe lub przetwarzanie transakcji, które podlegają procedurom badania wykonywanym w związku z tą częścią składową grupy. W niektórych okolicznościach może nie być odrębnego kierownictwa części składowej grupy i kierownictwo grupy może być bezpośrednio odpowiedzialne za informacje finansowe lub inną działalność części składowej grupy.

Partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy (Zob. par. 14(j))

- A25. Gdy badanie grupy przeprowadzają audytorzy wspólnie, wspólnie działający partnerzy odpowiedzialni za zlecenie i ich zespoły wykonujące zlecenie łącznie stanowią „partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy” i „zespół wykonujący zlecenie” dla celów MSB. Niniejszy MSB (PL) jednak nie dotyczy powiązań pomiędzy wspólnie działającymi audytorami lub pracy, którą jeden audytor wykonuje w odniesieniu do pracy innego połączanego audytora dla celów badania grupy.

Sprawozdanie finansowe grupy (Zob. par. 2, 14(k))

- A26. Wymogi dla sporządzania i prezentacji sprawozdania finansowego grupy mogą być określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które mogą zatem wpływać na wyznaczenie informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych do włączenia do sprawozdania finansowego grupy. Na przykład niektóre ramowe założenia wymagają sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, gdy jednostka (jednostka dominująca) kontroluje jedną lub więcej innych jednostek (np. jednostek zależnych) poprzez większościowy udział kapitałowy lub inne środki. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają odrębne wymogi dla prezentacji połączonych sprawozdań finansowych lub mogą w inny sposób na nie zezwalać. Przykłady okoliczności, w których prezentacja połączonych sprawozdań finansowych może być dozwolona, obejmują

jednostki, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą lub jednostki pod wspólnym zarządem.

- A27. Pojęcie „proces konsolidacji” używane w niniejszym MSB (PL) w zamierzeniu nie ma tego samego znaczenia co „konsolidacja” lub „skonsolidowane sprawozdanie finansowe” zdefiniowane w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Raczej pojęcie „proces konsolidacji” odnosi się szerzej do procesu wykorzystywanego do sporządzania sprawozdań finansowych grupy.
- A28. Szczegółowe aspekty procesu konsolidacji różnią się pomiędzy grupami, zależnie od struktury grupy i systemu informacyjnego, w tym procesu sprawozdawczości finansowej. Jednakże proces konsolidacji dotyczy rozważań takich jak eliminacja transakcji i sald wewnątrzgrupowych oraz, gdy ma to zastosowanie, skutków różnych okresów sprawozdawczych dla jednostek lub jednostek biznesowych objętych sprawozdaniem finansowym grupy.

Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewniania jakości podczas badania grupy (Zob. par. 11, 16)

- A29. Może nie być możliwe lub praktyczne dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy, aby samodzielnie radzić sobie ze wszystkimi wymogami opisanymi w **KSB 220 (Z)**, w szczególności, gdy zespół wykonujący zlecenie obejmuje dużą liczbę audytorów części składowych grupy zlokalizowanych w wielu lokalizacjach. Podczas zarządzania jakością na poziomie zlecenia **KSB 220 (Z)**⁴³ zezwala partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie na przydzielenie zaprojektowania lub wykonania procedur, zadań lub działań innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, aby pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie. Zatem, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może przydzielać procedury, zadania lub działania innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, a ci członkowie mogą przydzielać procedury, zadania lub działania dalej. W takich okolicznościach **KSB 220 (Z)** wymaga, aby partner odpowiedzialny za zlecenie kontynuował wzięcie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości podczas zlecenia badania.
- A30. Polityki lub procedury ustanowione przez firmę lub które są wspólnymi wymogami sieci lub usługi sieciowe⁴⁴, mogą wspierać partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy poprzez ułatwianie komunikacji pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy oraz wspieranie kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy i przeglądu ich pracy przez audytora grupy.
- A31. **KSB 220 (Z)**⁴⁵ wyjaśnia, że kultura, która wykazuje zaangażowanie w zapewnienie jakości, jest kształtowana i wzmacniana przez członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy wykazują oni oczekiwane zachowania podczas wykonywania zlecenia. Reagując na wymogi określone w paragrafie 16(a), partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może informować bezpośrednio innych członków zespołu wykonującego zlecenie (w tym audytorów części składowych grupy) oraz wzmacniać tę komunikację własnym zachowaniem i działaniami (np. kierowanie poprzez dawanie przykładu).

⁴³ **KSB 220 (Z)**, paragraf 15.

⁴⁴ **KSKJ 1**, paragrafy 48-52.

⁴⁵ **KSB 220 (Z)**, paragraf A28.

Akceptacja i kontynuacja

Ustalenie, czy można racjonalnie oczekiwać, że wystarczające i odpowiednie dowody badania zostaną uzyskane (Zob. par. 17-18)

A32. Ustalając, czy można racjonalnie oczekiwać, że zostaną uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może uzyskać zrozumienie spraw takich jak:

- struktura grupy, w tym zarówno struktura prawna, jak i organizacyjna,
- działalność, która jest znacząca dla grupy, w tym branża oraz otoczenie regulacyjne, gospodarcze i polityczne, w których ta działalność ma miejsce,
- wykorzystanie organizacji usługowych,
- wykorzystanie centrów usług wspólnych,
- proces konsolidacji,
- czy audytor grupy:
 - będzie miał nieograniczony dostęp do osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, osób sprawujących nadzór nad częścią składową grupy, kierownictwem części składowej grupy oraz informacji części składowej grupy, w tym tych części składowych grupy, które są ujmowane metodą praw własności oraz
 - będzie w stanie wykonać niezbędne prace na informacjach finansowych części składowych grupy, gdy ma to zastosowanie,
- czy wystarczające i odpowiednie zasoby zostały przydzielone lub zostaną udostępnione.

A33. W przypadku pierwszego zlecenia badania grupy zrozumienie przez audytora grupy spraw opisanych w paragrafie A32 może zostać uzyskane z:

- informacji dostarczonych przez kierownictwo grupy,
- komunikacji z kierownictwem grupy,
- komunikacji z osobami sprawującymi nadzór nad grupą oraz
- gdy ma to zastosowanie, komunikacji z kierownictwem części składowej grupy lub poprzednim audytorem.

A34. Dla zlecenia cyklicznego na możliwość uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania mogą wpływać znaczące zmiany w, na przykład:

- strukturze grupy (np. nabycia, zbycia, wspólne przedsięwzięcia, reorganizacje lub zmiany sposobu, w jaki jest zorganizowany system sprawozdawczości finansowej grupy),
- działalności części składowych grupy, które są znaczące dla grupy,
- składzie osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwie grupy lub kluczowym kierownictwie części składowych grupy, dla których oczekuje się wykonania procedur badania,
- zrozumieniu przez audytora grupy uczciwości i kompetencji kierownictwa grupy lub części składowej grupy,
- mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

A35. Mogą wystąpić dodatkowe komplikacje z uzyskiwaniem wystarczających i odpowiednich dowodów badania podczas badania grupy, gdy części składowe grupy są zlokalizowane w systemach prawnych innych niż system prawny audytora grupy ze względu na różnice kulturowe i językowe oraz różne przepisy prawa i regulacje. Na przykład, przepisy prawa lub regulacje mogą ograniczać audytorowi części składowej grupy dostarczanie dokumentacji poza system prawny lub wojna, niepokoje społeczne lub wybuch epidemii chorób mogą ograniczać dostęp audytora grupy do stosownej dokumentacji audytora części składowej grupy. Paragraf A180 zawiera możliwe sposoby zareagowania na te sytuacje.

A36. Po akceptacji zlecenia badania grupy przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy mogą zostać nałożone ograniczenia, które mogą wpływać na zdolność zespołu wykonującego zlecenie do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Takie ograniczenia mogą zawierać te wpływające na:

- dostęp audytora grupy do informacji części składowej grupy, kierownictwa lub osób sprawujących nadzór nad częściami składowymi grupy lub audytorów części składowych grupy (w tym stosownej dokumentacji badania żądanej przez audytora grupy) (zobacz paragrafy 20 i 21) lub
- prace do wykonania na informacjach finansowych części składowych grupy.

Paragrafy A45-A46 wyjaśniają możliwe skutki takich ograniczeń dla sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym grupy.

Uzgadnianie warunków zleceń badania (Zob. par. 19)

A37. MSB 210 ⁴⁶ wymaga, aby audytor uzgodnił warunki zlecenia badania, odpowiednio, z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór. Warunki zlecenia identyfikują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Dodatkowe sprawy, które mogą być zawarte w warunkach zlecenia badania grupy, obejmują:

- komunikacja pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy powinna być nieograniczona w zakresie możliwym zgodnie z przepisami prawa i regulacjami,
- ważna komunikacja pomiędzy audytorami części składowych grupy i osobami sprawującymi nadzór nad częścią składową grupy lub kierownictwem części składowej grupy, w tym komunikacja na temat znaczących słabości w kontroli wewnętrznej, powinna być przekazywana audytorowi grupy,
- komunikacja pomiędzy organami regulacyjnymi i jednostkami lub jednostkami biznesowymi, związana ze sprawami sprawozdawczości finansowej, które mogą być stosowne dla badania grupy, powinna być przekazywana audytorowi grupy oraz
- audytor grupy powinien mieć zezwolenie na wykonywanie pracy lub żądać od audytora części składowej grupy, aby wykonał pracę w części składowej grupy.

Ograniczenia w dostępie do informacji lub osób (zob. par. 20-21)

A38. Ograniczenia w dostępie do informacji lub osób nie eliminują wymogu wobec audytora grupy, aby uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania.

⁴⁶ MSB 210, paragraf 9 i 10(d).

A39. Dostęp do informacji lub osób może być ograniczony z wielu powodów, takich jak ograniczenia nałożone przez kierownictwo części składowej grupy, przepisy prawa lub regulacje lub inne warunki, na przykład wojnę, niepokoje społeczne lub wybuch epidemii chorób. Paragraf A180 opisuje, w jaki sposób audytor grupy może być w stanie przezwyciężyć ograniczenia w dostępie do dokumentacji badania audytora części składowej grupy.

A40. W niektórych okolicznościach audytor grupy może być w stanie przezwyciężyć ograniczenia w dostępie do informacji lub osób, na przykład:

- jeżeli dostęp do kierownictwa części składowej grupy lub osób sprawujących nadzór nad częściami składowymi grupy jest ograniczony, audytor grupy może żądać od kierownictwa grupy lub osób sprawujących nadzór nad grupą, aby pomogli w usunięciu ograniczenia lub w inny sposób zażądać informacji bezpośrednio od kierownictwa grupy lub osób sprawujących nadzór nad grupą,
- jeżeli grupa posiada udziały niekontrolujące w jednostce, która jest ujmowana metodą praw własności, audytor grupy może ustalić, czy istnieją zapisy (np. w warunkach umownych wspólnego przedsięwzięcia lub warunkach umownych innych inwestycji) dotyczące dostępu przez grupę do informacji finansowych jednostki i zażądać, aby kierownictwo grupy wyegzekwowało takie prawa,
- jeżeli grupa posiada udziały niekontrolujące w jednostce, która jest ujmowana metodą praw własności, a grupa ma przedstawicieli, którzy są w zarządzie lub są osobami sprawującymi nadzór nad niekontrolowaną jednostką, audytor grupy może zapytać, czy mogą oni przekazać informacje finansowe lub inne informacje dostępne dla nich w tych rolach.

A41. Jeżeli grupa posiada udziały niekontrolujące w jednostce, które są ujmowane metodą praw własności, a dostęp audytora grupy do informacji lub osób w jednostce jest ograniczony, audytor grupy może być w stanie uzyskać informacje do wykorzystania jako dowody badania dotyczące informacji finansowych jednostki, na przykład:

- informacje finansowe, które dostępne od kierownictwa grupy, ponieważ kierownictwo grupy także potrzebuje uzyskiwać informacje finansowe jednostki niekontrolowanej w celu sporządzenia sprawozdania finansowego grupy,
- informacje publicznie dostępne, takie jak zbadane sprawozdania finansowe, publicznie ujawniane dokumenty lub notowane ceny instrumentów kapitałowych w jednostce niekontrolowanej.

Jest sprawą zawodowego osądu, w szczególności w świetle oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy i rozważenia innych źródeł informacji, które mogą potwierdzać lub w inny sposób wносить wkład do uzyskanych dowodów badania, czy audytor może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania.⁴⁷

⁴⁷ MSB 330, paragraf 7(b).

- A42. Jeżeli grupa posiada udziały niekontrolujące w jednostce, która jest ujmowana metodą praw własności, a dostęp do informacji lub osób w jednostce jest ograniczony, audytor grupy może rozważyć, czy takie ograniczenia są niespójne ze stwierdzeniami kierownictwa grupy dotyczącymi odpowiedniości stosowania rachunkowej metody praw własności.
- A43. Gdy audytor grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania ze względu na ograniczenia w dostępie do informacji lub osób, audytor grupy może:
- poinformować o ograniczeniach firmę audytora grupy, aby pomogła audytorowi grupy w ustaleniu odpowiedniego sposobu postępowania. Na przykład, firma audytora grupy może skomunikować się z kierownictwem grupy w sprawie ograniczeń i zachęcić kierownictwo grupy do skomunikowania się z regulatorami. Może to być przydatne, gdy ograniczenia wpływają na wiele badań w danym systemie prawnym lub wykonywanych przez tę samą firmę, na przykład, ze względu na wojnę, niepokoje społeczne lub wybuch epidemii chorób w głównej gospodarce,
 - być zobowiązany przez przepisy prawa lub regulację do komunikowania się z regulatorami, organami giełdowymi lub innymi, na temat ograniczeń.
- A44. Ograniczenia w dostępie mogą mieć inne skutki dla badania grupy. Na przykład, jeżeli ograniczenia są nakładane przez kierownictwo grupy, audytor grupy może być zmuszony ponownie rozważyć wiarygodność odpowiedzi kierownictwa grupy na zapytania audytora grupy oraz, czy ograniczenia podważają uczciwość kierownictwa grupy.

Wpływ ograniczeń w dostępie do informacji lub osób na sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym grupy (Zob. par. 20-21)

- A45. MSB 705 (zmieniony)⁴⁸ zawiera wymogi i wytyczne w jaki sposób zareagować na sytuację, gdy audytor grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Załącznik 1 zawiera przykład sprawozdania audytora zawierający opinię z badania grupy z zastrzeżeniem opartym na niezdolności audytora grupy do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do części składowej grupy, która jest ujmowana metodą praw własności.

Przepisy prawa lub regulacja zabraniają partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie dla grupy odmówienia lub wycofania się ze zlecenia (Zob. par. 20-21)

- A46. Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie dla grupy odmówienia lub wycofania się ze zlecenia. Na przykład w niektórych systemach prawnych audytor jest wyznaczony na określony okres i jest zabronione wycofanie się przed końcem tego okresu. Także w sektorze publicznym opcja odmówienia lub wycofania się ze zlecenia może nie być dostępna dla audytora ze względu na charakter powołania lub rozważenie interesu publicznego. W tych okolicznościach wymogi w niniejszym MSB (PL) nadal mają zastosowanie do badania grupy, a skutek niezdolności audytora grupy do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest uwzględniony w MSB 705 (zmienionym).

Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy

Ciągły i iteracyjny charakter planowania i wykonywania badania grupy (Zob. par. 22)

⁴⁸ MSB 705 (zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

A47. Jak zostało wyjaśnione w MSB 300⁴⁹, planowanie nie jest odrębną fazą badania, ale raczej ciągłym i iteracyjnym procesem, który często zaczyna się krótko po (lub w połączeniu z) zakończeniu poprzedniego badania i trwa aż do zakończenia bieżącego zlecenia badania. Na przykład ze względu na nieoczekiwane zdarzenia, zmiany warunków lub dowody badania uzyskane z oszacowania ryzyka lub dalszych procedur badania, audytor grupy może być zmuszony zmodyfikować ogólną strategię badania grupy oraz plan badania grupy, a w konsekwencji planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, na podstawie zweryfikowanego rozważenia oszacowanych ryzyk. Audytor grupy może także modyfikować ustalenie części składowych grupy, w których zostaną wykonane prace rewizyjne, podobnie jak rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania audytorów części składowych grupy. MSB 300⁵⁰ wymaga, aby audytor zaktualizował i zmienił ogólną strategię badania oraz plan badania, jeżeli jest to konieczne podczas trwania badania.

Ustalanie ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy (Zob. par. 22)

A48. Podczas pierwszego zlecenia badania grupy audytor grupy może posiadać wstępne zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki na podstawie informacji uzyskanych od kierownictwa grupy, osób sprawujących nadzór nad grupą i, gdy ma to zastosowanie, komunikacji z kierownictwem części składowej grupy lub poprzednim audytorem. Podczas cyklicznego zlecenia badania grupy wstępne zrozumienie przez audytora grupy może zostać uzyskane poprzez badania za poprzednie okresy. To wstępne zrozumienie może pomagać audytorowi grupy w opracowywaniu wstępnych oczekiwań dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, które mogą być znaczące.

A49. Audytor grupy może także wykorzystywać informacje uzyskane podczas procesu akceptacji i kontynuacji zlecenia podczas ustalania ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy, na przykład w odniesieniu do zasobów potrzebnych do wykonania badania grupy.

A50. Proces ustalania ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy oraz wstępnych oczekiwań dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, które mogą być znaczące na poziomie sprawozdania finansowego grupy, mogą pomagać audytorowi grupy w opracowywaniu wstępnego ustalenia spraw takich jak:

- czy wykonywać prace rewizyjne centralnie, w częściach składowych grupy, czy kombinacja ich obu i
- rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac rewizyjnych do wykonania w odniesieniu do informacji finansowych części składowych grupy (np. projekt i wykonanie procedur oszacowania ryzyka, dalsze procedury badania lub ich kombinacja).

Części składowe grupy, w których należy wykonać prace rewizyjne (Zob. par. 22(a))

A51. Ustalenie części składowych grupy, w których należy wykonać prace rewizyjne jest sprawą zawodowego osądu. Sprawy, które mogą wpłynąć na ustalenie przez audytora, obejmują na przykład:

⁴⁹ MSB 300, paragraf A2.

⁵⁰ MSB 300, paragraf 10.

- charakter zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować powstanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy na poziomie stwierdzeń, które są związane z częścią składową grupy, na przykład:
 - nowopowstałe lub nabyte jednostki lub jednostki biznesowe,
 - jednostki lub jednostki biznesowe, w których miały miejsce znaczące zmiany,
 - znaczące transakcje ze stronami powiązanymi,
 - znaczące transakcje poza zwykłą działalnością operacyjną,
 - nienormalne fluktuacje zidentyfikowane przez procedury analityczne wykonane na poziomie grupy, zgodnie z **KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.)**,⁵¹
- dezagregacja znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym pomiędzy części składowe grupy, rozważenie wielkości i rodzaju aktywów, zobowiązań i transakcji w danej lokalizacji lub jednostce biznesowej w odniesieniu do sprawozdania finansowego grupy,
- czy oczekiwane jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dla wszystkich znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym grupy z prac rewizyjnych planowanych na informacjach finansowych zidentyfikowanych części składowych grupy,
- rodzaj i zakres zniekształceń lub słabości kontroli zidentyfikowanych w części składowej grupy podczas badań za poprzednie okresy,
- rodzaj i zakres powszechności kontroli w całej grupie oraz czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób, grupa centralizuje czynności stosowne dla sprawozdawczości finansowej.

Zasoby (Zob. par. 22(b))

A52. Sprawy, które wpływają na ustalenie przez audytora grupy zasobów potrzebnych do wykonania badania grupy oraz rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresie, w którym audytorzy części składowych grupy mają zostać zaangażowani, są sprawą zawodowego osądu i mogą obejmować na przykład:

- zrozumienie grupy, części składowych grupy w ramach grupy, w których mają zostać wykonane prace rewizyjne oraz czy wykonać pracę centralnie, czy w częściach składowych grupy, czy ich kombinacja,
- wiedza i doświadczenie zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład audytorzy części składowych grupy mogą mieć większe doświadczenie i bardziej dogłębną wiedzę niż audytor grupy o lokalnych branżach, w których działa część składowa grupy, lokalnych przepisach prawa lub regulacjach, praktykach biznesowych, języku i kulturze. Dodatkowo, zaangażowanie eksperta audytora może być konieczne do złożonych spraw,
- wstępne oczekiwania na temat potencjalnych ryzyk istotnego zniekształcenia,
- kwota lub lokalizacja zasobów do alokowania do konkretnych obszarów badania. Na przykład zakres, w którym części składowe grupy są rozproszone pomiędzy wiele lokalizacji

⁵¹ **KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.)**, paragraf 14(b).

może wpływać na potrzebę zaangażowania audytorów części składowych grupy w konkretnych lokalizacjach,

- porozumienia dotyczące dostępu. Na przykład, gdy dostęp audytora grupy do części składowej grupy w określonym systemie prawnym jest ograniczony, potrzebne może być zaangażowanie audytorów części składowych grupy,
- charakter działalności części składowych grupy, w tym ich złożoność lub specjalizacja działalności,
- system kontroli wewnętrznej grupy, w tym istniejący system informacyjny, i stopień jego centralizacji. Na przykład zaangażowanie audytorów części składowych grupy może być bardziej prawdopodobne, gdy system kontroli wewnętrznej jest zdecentralizowany,
- wcześniejsze doświadczenie z audytorem części składowej grupy.

A53. Audytorzy części składowych grupy mogą być zaangażowani w różne fazy badania, na przykład audytorzy części składowych grupy mogą zaprojektować lub wykonać:

- procedury oszacowania ryzyka i
- procedury, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

A54. Charakter, rozłożenie w czasie i zakres, w którym audytorzy części składowych grupy mają być zaangażowani, zależy od faktów i okoliczności zlecenia badania grupy. Często audytorzy części składowych grupy będą zaangażowani we wszystkie fazy badania, ale audytor grupy może podjąć decyzję, aby zaangażować audytorów części składowych grupy tylko w pewnej fazie. Gdy audytor grupy nie zamierza angażować audytorów części składowych grupy w procedury oszacowania ryzyka, audytor grupy nadal może omówić z audytorami części składowych grupy, czy wystąpiły jakiegokolwiek znaczące zmiany w biznesie lub w systemie kontroli wewnętrznej części składowej grupy, które mogłyby mieć wpływ na ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy.

A55. MSB 300⁵² wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie i innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie zaangażowania w planowanie badania. Gdy zaangażowani są audytorzy części składowej grupy, jedna lub kilka osób od audytora części składowej grupy może być kluczowymi członkami zespołu wykonującego zlecenie, a przez to zaangażowanych w planowanie badania grupy. Zaangażowanie audytorów części składowych grupy w planowanie badania opiera się na ich doświadczeniu i spostrzeżeniach, przez co polepsza się skuteczność i efektywność procesu planowania. Partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy wykorzystuje zawodowy osąd ustalając, których audytorów części składowych grupy zaangażować w planowanie badania. Może mieć na to wpływ charakter, rozłożenie w czasie i zakres, w którym oczekuje się, że audytorzy części składowych grupy będą zaangażowani w projektowanie i wykonywanie procedur oszacowania ryzyka lub dalsze procedury badania.

A56. Jak opisano w **KSKJ 1**⁵³, mogą wystąpić okoliczności, gdy wynagrodzenie ustalone za zlecenie nie jest wystarczająca, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia oraz może zmniejszyć zdolność firmy do wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi

⁵² MSB 300, paragraf 5.

⁵³ **KSKJ 1**, paragraf A74.

zastosowanie wymogami prawnymi lub regulacyjnymi. Poziom wynagrodzeń, w tym ich alokacja do audytorów części składowych grupy oraz stopień, w jakim są one związane z wymaganymi zasobami, może być szczególnym rozważaniem dla zleceń badania grupy. Na przykład podczas badania grupy, finansowe i operacyjne priorytety firmy mogą nałożyć ograniczenia na ustalenie części składowych grupy, w których zostaną wykonane prace rewizyjne, a także na potrzebne zasoby, w tym zaangażowanie audytorów części składowych grupy. W takich okolicznościach te ograniczenia nie uchylają odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy za zapewnienie jakości na poziomie zlecenia lub wymogów dla audytora grupy, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których opiera się opinia z badania grupy.

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w pracę audytora części składowej grupy (Zob. par. 23-24)

A57. Oceniając, czy audytor grupy będzie w stanie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w pracę audytora części składowej grupy, audytor grupy może uzyskać zrozumienie, czy audytor części składowej grupy podlega jakimkolwiek ograniczeniom, które ograniczają komunikację z audytorem grupy, w tym w odniesieniu do udostępnienia dokumentacji badania audytorowi grupy. Audytor grupy może także uzyskać zrozumienie na temat tego, czy dowody badania związane z częściami składowymi grupy zlokalizowanymi w różnych systemach prawnych mogą być w różnych językach i mogą wymagać tłumaczenia, aby zostały wykorzystane przez audytora grupy.

A58. Jeżeli audytor części składowej grupy nie jest w stanie współpracować z audytorem grupy, audytor grupy może:

- zażądać od audytora części składowej grupy przedstawienia uzasadnienia,
- być w stanie przedsięwziąć odpowiednie działania, aby zareagować na tę kwestię, w tym dostosować charakter żądanej pracy do wykonania. Alternatywnie, zgodnie z paragrafem 27, audytor grupy może potrzebować uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania związanych z pracą do wykonania w części składowej grupy bez angażowania audytora części składowej grupy.

Stosowne wymogi etyczne, w tym te związane z niezależnością (Zob. par. 25)

A59. Podczas wykonywania pracy w części składowej grupy dla zlecenia badania grupy, audytor części składowej grupy podlega wymogom etycznym, w tym związanym z niezależnością, które są stosowne dla zlecenia badania grupy. Takie wymogi mogą być różne od lub dodatkowe do tych mających zastosowanie do audytora części składowej grupy podczas wykonywania badania sprawozdania finansowego jednostki lub jednostki biznesowej, która jest częścią grupy, dla celów ustawowych, regulacyjnych lub innych w systemie prawnym audytora części składowej grupy.

A60. Uświadamiając audytorom części składowych grupy stosowne wymogi etyczne, audytor grupy może rozważyć, czy konieczne są dodatkowe informacje lub szkolenia dla audytorów części składowych grupy dotyczące unormowań wymogów etycznych, które są stosowne dla zlecenia badania grupy.

A60-1 Biegli rewidenci w Polsce podlegają wymogom etycznym wynikającym z:

- 1) ustawy o biegłych rewidentach

- 2) zasad etyki zawodowej przyjętych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, tj. z Kodeksu IESBA.

Zasoby zlecenia (Zob. par. 26)

A61. KSB 220 (Z)⁵⁴ wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie ustalenia, że wystarczające i odpowiednie zasoby, aby wykonać zlecenie, zostały przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie w sposób terminowy. Gdy wystarczające lub odpowiednie zasoby nie zostały udostępnione w związku z pracą do wykonania przez audytora części składowej grupy, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może omówić sprawę z audytorem części składowej grupy, kierownictwem grupy lub firmą audytora grupy, a następnie może zażądać od audytora części składowej grupy lub firmy audytora grupy udostępnienia wystarczających i odpowiednich zasobów.

Kompetencje i możliwości audytorów części składowych grupy

A62. KSB 220 (Z)⁵⁵ przekazuje wytyczne dotyczących spraw, które partner odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod uwagę ustalając kompetencje i możliwości zespołu wykonującego zlecenie. To ustalenie jest szczególnie ważne podczas badania grupy, gdy zespół wykonujący zlecenie obejmuje audytorów części składowych grupy. KSB 220 (Z)⁵⁶ wskazuje, że polityki lub procedury firmy mogą wymagać od firmy lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie powzięcia innych działań niż te mające zastosowanie do personelu podczas uzyskiwania zrozumienia, czy audytor części składowej grupy z innej firmy posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, aby wykonać zlecenie badania.

A63. Ustalenie, czy audytorzy części składowych grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości jest sprawą zawodowego osądu i mają na nie wpływ charakter i okoliczności zlecenia badania grupy. To ustalenie wpływa na charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad audytorem części składowej grupy oraz przeglądu jego pracy przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy.

A64. Podczas ustalania, czy audytorzy części składowych grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, aby wykonać przydzielone procedury badania w części składowej grupy, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może rozważyć takie sprawy jak:

- wcześniejsze doświadczenie lub wiedzę audytora części składowej grupy,
- specjalistyczne umiejętności audytora części składowej grupy (np. specjalistyczna wiedza branżowa),
- stopień, w jakim audytor grupy i audytor części składowej grupy podlegają wspólnemu systemowi zarządzania jakością, na przykład, czy audytor grupy i audytor części składowej grupy:
 - wykorzystują wspólne zasoby, aby wykonać pracę (np. metodyki badania lub aplikacje IT),

⁵⁴ KSB 220 (Z), paragraf 25.

⁵⁵ KSB 220 (Z), paragraf A71.

⁵⁶ KSB 220 (Z), paragraf A24.

- współdzielą polityki lub procedury wpływające na wykonanie zlecenia (np. kierowanie, nadzór i przegląd pracy lub konsultacje),
- podlegają wspólnym działaniom monitorującym lub
- posiadają inne wspólne cechy, w tym wspólne przywództwo lub wspólne otoczenie kulturowe,
- spójność lub podobieństwo:
 - przepisów prawa lub regulacji lub systemu prawnego,
 - języka i kultury,
 - edukacji i szkolenia,
 - nadzoru zawodowego, dyscyplinowania i zewnętrznego zapewniania jakości lub
 - organizacji i standardów zawodowych,
- informacje uzyskane na temat audytora części składowej grupy poprzez interakcje z kierownictwem części składowej grupy, osobami sprawującymi nadzór i innym kluczowym personelem, takim jak audytorzy wewnętrzni.

A65. Procedury, aby ustalić kompetencje i możliwości audytora części składowej grupy, mogą obejmować na przykład:

- ocenę informacji przekazywanych przez firmę audytora grupy biegłemu rewidentowi grupy, w tym:
 - bieżącej komunikacji firmy związanej z monitorowaniem i korygowaniem, w okolicznościach, gdy audytor grupy i audytor części składowej grupy są z tej samej firmy,⁵⁷
 - informacji z sieci na temat wyników działań monitorujących podejmowanych przez sieć w ramach firm sieciowych,⁵⁸
 - informacji uzyskanych od organu(-ów) zawodowego(-ych), do których należy audytor części składowej grupy, władz, przez które audytor części składowej grupy jest licencjonowany lub innych stron trzecich,
- omówienie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia z audytorem części składowej grupy,
- żądanie od audytora części składowej grupy, aby potwierdził pisemnie swoje zrozumienie spraw, do których odnosi się paragraf 25,
- omówienie kompetencji i możliwości audytora części składowej grupy z kolegami w firmie partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy, którzy pracowali bezpośrednio z audytorem części składowej grupy,
- uzyskanie opublikowanych zewnętrznych raportów z inspekcji.

⁵⁷ KSKJ 1, paragraf 47.

⁵⁸ KSKJ 1, paragraf 51(b).

A66. Firma partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy i audytor części składowej grupy mogą być członkami tej samej sieci i mogą podlegać wspólnym wymogom sieci lub wykorzystywać wspólne usługi sieciowe.⁵⁹ Ustalając, czy audytorzy części składowych grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, aby wykonać pracę w ramach wsparcia zlecenia badania grupy, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może być w stanie polegać na takich wymogach sieci, na przykład tych odnoszących się do szkolenia zawodowego lub rekrutacji, lub wymagających wykorzystania metodyk badania i powiązanych narzędzi wdrażających. Zgodnie z KSKJ 1⁶⁰ firma jest odpowiedzialna za zaprojektowanie, wdrożenie i działanie swojego systemu zarządzania jakością i firma może być zmuszona adaptować lub uzupełnić wymogi sieci lub usługi sieciowe, aby były odpowiednie do wykorzystania w jej systemie zarządzania jakością.

Wykorzystanie pracy eksperta audytora

A67. KSB 220 (Z)⁶¹ wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie ustalenia, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie i wszelcy zewnętrzni eksperci audytora, którzy nie są częścią zespołu wykonującego zlecenie, łącznie posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, włączając w to wystarczający czas, aby wykonać zlecenie badania. Jeżeli przez audytora części składowej grupy wykorzystywany jest ekspert audytora, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może potrzebować uzyskać informacje od audytora części składowej grupy. Na przykład audytor grupy może omówić z audytorem części składowej grupy ocenę przez audytora części składowej grupy kompetencji i możliwości eksperta audytora.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

A68. Ustalając, czy zespół wykonujący zlecenie posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, partner odpowiedzialny za zlecenie grupy może wziąć pod uwagę takie sprawy jak wiedza ekspercka audytora części składowej grupy w wykorzystaniu zautomatyzowanych narzędzi i technik. Na przykład, jak opisano w KSB 220 (Z)⁶², gdy audytor grupy wymaga od audytorów części składowych grupy wykorzystania określonych zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas wykonywania procedur badania, audytor grupy może przekazać audytorom części składowych grupy, że wykorzystanie takich zautomatyzowanych narzędzi i technik musi być zgodne z instrukcjami audytora grupy.

Zastosowanie zrozumienia audytora części składowej grupy przez audytora grupy (Zob. par. 27)

A69. KSB 220 (Z)⁶³ wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wzięcia odpowiedzialności za uświadomienie innych członków zespołu wykonującego zlecenie odnośnie stosownych wymogów etycznych, które mają zastosowanie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania oraz powiązane polityki lub procedury firmy. Obejmuje to polityki lub procedury firmy, które odnoszą się do okoliczności, które mogą powodować naruszenie stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, oraz obowiązków członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy stają się oni świadomi naruszeń. Polityki lub procedury firmy mogą także odnosić się

⁵⁹ KSKJ 1, paragrafy A19, A175.

⁶⁰ KSKJ 1, paragrafy 48-49.

⁶¹ KSB 220 (Z), paragraf 26.

⁶² KSB 220 (Z), paragraf A65.

⁶³ KSB 220 (Z), paragraf 17.

do naruszeń wymogów niezależności przez audytorów części składowych grupy oraz działań, które audytor grupy może podjąć w tych okolicznościach zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi. Dodatkowo, stosowne wymogi etyczne lub przepisy prawa lub regulacje mogą także określać poszczególne komunikacje do osób sprawujących nadzór w okolicznościach, gdy zostały zidentyfikowane naruszenia wymogów niezależności.⁶⁴

- A70. Jeżeli wystąpiło naruszenie stosownych wymogów etycznych, które mają zastosowanie do zlecenia badania grupy, w tym tych związanych z niezależnością, przez audytora części składowej grupy i na naruszenie nie zareagowano w sposób zadawalający zgodnie z zapisami stosownych wymogów etycznych, audytor grupy nie może wykorzystywać pracy tego audytora części składowej grupy.
- A71. Poważne obawy to te obawy, których według zawodowego osądu audytora grupy nie można przezwyciężyć. Partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może być w stanie przezwyciężyć mniej niż poważne obawy dotyczące kompetencji zawodowych audytora części składowej grupy (np. brak specjalistycznej wiedzy branżowej) lub fakt, że audytor części składowej grupy nie działa w środowisku, które aktywnie nadzoruje audytorów, poprzez większe zaangażowanie audytora grupy w pracę audytora części składowej grupy lub poprzez bezpośrednie wykonanie dalszych procedur badania na informacjach finansowych części składowej grupy.

Wykonywanie zlecenia (Zob. par. 28)

- A72. **KSB 220 (Z)**⁶⁵ wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie ustalenia, że charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu są planowane i wykonywane zgodnie z politykami lub procedurami firmy, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, a także odpowiadają charakterowi i okolicznościom zlecenia badania oraz zasobom przydzielonym lub udostępnionym zespołowi wykonującemu zlecenie. Dla badania grupy podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu ogólnie będzie zawierało połączenie odniesienia się do polityk lub procedur firmy audytora grupy oraz specyficznych reakcji dla zlecenia badania grupy.
- A73. Dla badania grupy, szczególnie gdy zespół wykonujący zlecenie obejmuje dużą liczbę audytorów części składowych grupy, którzy mogą być zlokalizowani w wielu lokalizacjach, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub działań innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, aby pomogli partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie dla grupy w wypełnieniu odpowiedzialności za charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przegląd ich pracy (zobacz także paragraf 11).
- A74. Jeżeli audytorzy części składowych grupy są z firmy innej niż firma audytora grupy, polityki lub procedury firmy mogą być różne lub różne działania mogą być niezbędne do podjęcia, odpowiednio, w odniesieniu do charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad tymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy. W szczególności, polityki lub procedury firmy mogą wymagać od firmy lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy powzięcia innych działań niż te mające zastosowanie do członków zespołu wykonującego zlecenie w ramach firmy lub sieci (np. w odniesieniu do formy, treści i rozłożenia w czasie komunikacji

⁶⁴ MSB 260 (zmieniony), paragraf A31.

⁶⁵ **KSB 220 (Z)**, paragraf 30.

z audytorami części składowych grupy, w tym wykorzystania instrukcji audytora grupy do audytorów części składowych grupy). KSB 220 (Z) dostarcza przykładów działań, których podjęcie może być konieczne w takich okolicznościach.⁶⁶

A75. Charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przegląd ich pracy może być dopasowany na podstawie charakteru i okoliczności zlecenia oraz na przykład:

- oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, jeżeli audytor grupy zidentyfikował część składową grupy, która obejmuje znaczące ryzyko, zwiększenie zakresu kierowania i nadzoru nad audytorem części składowej grupy oraz bardziej szczegółowy przegląd dokumentacji badania audytora części składowej grupy mogą być odpowiednie,
- kompetencji i możliwości audytorów części składowych grupy wykonujących prace rewizyjne. Na przykład, jeżeli audytor grupy nie ma wcześniejszych doświadczeń z pracy z audytorem części składowej grupy, audytor grupy może przekazać bardziej szczegółowe instrukcje, podnieść częstotliwość dyskusji lub innych interakcji z audytorem części składowej grupy lub przydzielić bardziej doświadczone osoby do nadzoru nad audytorem części składowej grupy, gdy praca jest wykonywana,
- lokalizacji członków zespołu wykonującego zlecenie, w tym zakresu, w którym członkowie zespołu wykonującego zlecenie są rozproszeni pomiędzy wieloma lokalizacjami, w tym, gdy wykorzystywane są centra usług wspólnych,
- dostępu do dokumentacji badania audytora części składowej grupy. Na przykład, gdy przepisy prawa lub regulacja uniemożliwia przenoszenie dokumentacji badania audytora części składowej grupy poza system prawny audytora części składowej grupy, audytor grupy może być w stanie dokonać przeglądu dokumentacji badania w lokalizacji audytora części składowej grupy lub zdalnie poprzez wykorzystanie technologii, gdy nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację (zobacz także paragrafy A179-A180).

A76. Istnieją różne sposoby, jak partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może wziąć odpowiedzialność za kierowanie i nadzorowanie audytorów części składowych grupy oraz dokonywanie przeglądu ich pracy, na przykład:

- komunikowanie się z audytorami części składowych grupy w trakcie całego badania grupy, w tym komunikacja wymagana przez ten MSB (PL),
- spotkania lub rozmowy telefoniczne z audytorami części składowych grupy, aby przedyskutować zidentyfikowane i oszacowane ryzyka, kwestie, ustalenia i wnioski,
- przeglądy dokumentacji badania audytora części składowej grupy osobiście lub zdalnie, gdy jest to dozwolone przez przepisy prawa i regulację,
- uczestniczenie w spotkaniach zamykających lub innych kluczowych spotkaniach pomiędzy audytorami części składowych grupy i kierownictwem części składowych grupy.

A77. Stosując KSB 220 (Z)⁶⁷, od partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy wymagane jest dokonanie przeglądu dokumentacji badania w odpowiednich momentach podczas zlecenia badania, w tym dokumentacji badania stosownej dla badania grupy dotyczącej:

⁶⁶ KSB 220 (Z), paragrafy A24-A25.

- znaczących spraw,
- znaczących osądów, w tym tych dotyczących trudnych lub spornych spraw zidentyfikowanych podczas zlecenia badania i wyciągniętych wniosków oraz
- innych spraw, które według zawodowego osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie, są stosowne dla obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Przegląd takiej dokumentacji badania przez partnera odpowiedzialnego za zlecenia dla grupy często ma miejsce podczas trwania badania grupy, w tym przeglądu stosownej dokumentacji badania audytora części składowej grupy (zobacz także paragraf A148).

Komunikacja z audytorami części składowych grupy (Zob. par. 29)

A78. Jasna i terminowa komunikacja pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy na temat ich poszczególnych obowiązków, razem z jasnym nakierowaniem audytorów części składowych grupy odnośnie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu pracy do wykonania oraz spraw oczekiwanych, że zostaną zakomunikowane audytorowi grupy, pomagają ustanowić podstawę skutecznej dwustronnej komunikacji. Skuteczna dwustronna komunikacja pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy także pomaga ustalić oczekiwania wobec audytorów części składowych grupy i ułatwia audytorowi grupy kierowanie i nadzorowanie ich oraz przegląd ich pracy. Taka komunikacja zapewnia także szansę partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie dla grupy, aby wzmocnić potrzebę stosowania przez audytorów części składowych grupy zawodowego sceptycyzmu podczas pracy wykonywanej dla celów badania grupy.

A79. Inne czynniki, które mogą także przyczyniać się do skutecznej dwustronnej komunikacji obejmują:

- jasność instrukcji dla audytora części składowej grupy, w szczególności, gdy audytor części składowej grupy jest z innej firmy i może nie być obeznany z politykami lub procedurami firmy audytora grupy,
- wzajemne zrozumienie, że audytor części składowej grupy może omówić prace rewizyjne żądane do wykonania, na podstawie wiedzy audytora części składowej grupy oraz zrozumienia części składowej grupy,
- wzajemne zrozumienie stosownych kwestii i oczekiwanych działań pojawiających się w procesie komunikacji,
- forma komunikacji. Na przykład sprawy, które wymagają terminowej uwagi, mogą być bardziej odpowiednio omówione podczas spotkania niż poprzez wymianę poczty elektronicznej,
- wzajemne zrozumienie osoby(-ób) od audytora grupy i audytorów części składowych grupy, którzy ponoszą odpowiedzialność za zarządzanie komunikacjami dotyczącymi poszczególnych spraw,
- proces dla audytora części składowej grupy, aby podjąć działanie i zaraportować zwrótnie na temat spraw komunikowanych przez audytora grupy.

A80. Komunikacja pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy zależy od faktów i okoliczności zlecenia badania grupy, w tym charakteru i zakresu zaangażowania audytorów części

⁶⁷ KSB 220 (Z), paragrafy 31, A92-A93.

składowych grupy oraz stopnia, w którym audytor grupy i audytorzy części składowych grupy podlegają wspólnemu systemowi zarządzania jakością lub wspólnym wymogom sieci lub usługom sieciowym.

Forma komunikacji

- A81. Forma komunikacji pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy może się różnić na podstawie czynników takich jak rodzaj prac rewizyjnych, o których wykonanie audytorzy części składowych grupy zostali poproszeni, oraz zakres, w którym możliwości komunikacji są zintegrowane z narzędziami badania wykorzystywanymi dla badania grupy.
- A82. Na formę komunikacji mogą wpływać także takie czynniki, jak:
- znaczenie, złożoność lub pilność sprawy,
 - czy sprawa została przekazana lub oczekuje się jej przekazania kierownictwu grupy i osobom sprawującym nadzór nad grupą.
- A83. Komunikacja pomiędzy audytorem grupy i audytorem części składowej grupy może nie być koniecznie pisemna. Jednakże, ustna komunikacja audytora grupy z audytorami części składowych grupy może być uzupełniana przez komunikację pisemną, taką jak zestaw instrukcji dotyczących prac do wykonania, gdy audytor grupy chce zwrócić szczególną uwagę na, lub promować wzajemne zrozumienie dotyczące pewnych spraw. Dodatkowo, audytor grupy może spotykać się z audytorem części składowej grupy, aby omówić znaczące sprawy lub, aby dokonać przeglądu stosownych części dokumentacji badania audytora części składowej grupy.
- A84. Paragraf 45 wymaga od audytora grupy, aby zażądał od audytora części składowej grupy, aby komunikował mu sprawy stosowne dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy. Jak wyjaśniono w paragrafie A146, na formę i treść dokumentów dostarczanych przez audytora części składowej grupy ma wpływ rodzaj i zakres prac rewizyjnych, o których wykonanie audytor części składowej grupy został poproszony.
- A85. Bez względu na formę komunikacji, wymogi dokumentacyjne niniejszego i innych MSB mają zastosowanie.

Rozłożenie w czasie komunikacji

- A86. Odpowiednie rozłożenie w czasie komunikacji będzie się różnić wraz z okolicznościami zlecenia. Stosowne okoliczności mogą obejmować rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac do wykonania przez audytora części składowej grupy oraz działania, których podjęcie przez audytora części składowej grupy jest oczekiwane. Na przykład komunikacja dotycząca spraw planowania może często być dokonywana wcześniej podczas zlecenia badania, a dla pierwszego badania grupy może zostać dokonana jako część uzgodnienia warunków zlecenia.

Nieprzestrzeganie przepisów prawa lub regulacji (Zob. par. 25, 29)

- A87. Stosując MSB 250 (zmieniony)⁶⁸, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może dowiedzieć się informacji na temat nieprzestrzegania lub podejrzanego nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji. W takich okolicznościach, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może być zobowiązany zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi, przepisami prawa lub regulacjami, aby

⁶⁸ MSB 250 (zmieniony) „Rozważanie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”.

zakomunikować sprawę audytorowi części składowej grupy.⁶⁹ Zobowiązanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy, aby zakomunikował nieprzestrzeganie lub podejrzaną nieprzestrzeganie, może rozszerzyć się do audytorów badających sprawozdania finansowe jednostek lub jednostek biznesowych, dla których badanie jest wymagane przez ustawę, regulację lub dla innego powodu, ale dla których żadne prace rewizyjne nie są wykonywane dla celów badania grupy.

Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej grupy (Zob. par. 30)

- A88. **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**⁷⁰ zawiera wymogi i wytyczne dotyczące odpowiedzialności audytora, aby uzyskać zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Załącznik 2 niniejszego MSB (PL) zawiera przykłady spraw związanych z kontrolą wewnętrzną, które mogą być pomocne podczas uzyskiwania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej w kontekście otoczenia grupy i rozszerza, w jaki sposób **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)** ma być stosowany do badania sprawozdania finansowego grupy.
- A89. Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej grupy może zostać uzyskane poprzez komunikację z:
- kierownictwem grupy, kierownictwem części składowej grupy lub innymi odpowiednimi osobami wewnątrz jednostki, w tym osobami wewnątrz funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli funkcja istnieje) oraz osobami, które posiadają wiedzę o systemie kontroli wewnętrznej grupy, politykach i praktykach rachunkowości i procesie konsolidacji,
 - audytorami części składowych grupy lub
 - audytorami, którzy wykonują badanie sprawozdania finansowego jednostki lub jednostki biznesowej, która jest częścią grupy, z powodów ustawowych, regulacyjnych lub innych.
- A90. Uzyskiwanie zrozumienia grupy, identyfikowanie ryzyk istotnego zniekształcenia oraz szacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli może zostać wykonane na wiele sposobów, zależnie od preferowanych technik lub metodyk badania oraz może zostać wyrażone na różne sposoby. Stosownie do tego, gdy audytorzy części składowych grupy są zaangażowani w projekt i wykonanie procedur oszacowania ryzyka, audytor grupy może potrzebować zakomunikować swoje preferowane podejście audytorom części składowych grupy lub przekazać instrukcje.

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 30)

- A91. Stosując **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**⁷¹, od partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy i innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie wymagane jest omówienie zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz podatności sprawozdania finansowego grupy na istotne zniekształcenie. Na ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy, których członków zespołu wykonującego zlecenie włączyć

⁶⁹ Zobacz, na przykład, paragrafy R360.17 i R360.18 „Międzynarodowego kodeksu etyki dla zawodowych księgowych (w tym międzynarodowych standardów niezależności)” Międzynarodowej Rady Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA).

⁷⁰ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragrafy 19-27, A50-A183.

⁷¹ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragraf 17.

do dyskusji oraz tematów do omówienia, wpływają sprawy takie jak wstępne oczekiwania dotyczące ryzyk istotnego zniekształcenia oraz wstępne oczekiwania, czy zaangażować audytorów części składowych grupy.

A92. Dyskusja stwarza szansę, aby:

- dzielić się wiedzą o częściach składowych grupy i ich otoczeniu, w tym które działalności części składowych grupy są scentralizowane,
- wymieniać się informacjami na temat ryzyk działalności części składowych grupy oraz w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego mogą wpływać na podatność na zniekształcenie grup transakcji, sald kont i ujawnień,
- wymieniać się pomysłami na temat jak i gdzie sprawozdanie finansowe grupy może być podatne na istotne zniekształcenie ze względu na oszustwo lub błąd. MSB 240⁷² wymaga, aby dyskusja zespołu wykonującego zlecenie położyła szczególny nacisk na to, jak i gdzie sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie ze względu na oszustwo, w tym w jaki sposób oszustwo może wystąpić,
- zidentyfikować polityki, stosowane przez kierownictwo grupy lub części składowej grupy, które mogą być stroniczne lub zaprojektowane, aby manipulować zyskami, które mogłyby prowadzić do oszukańczej sprawozdawczości finansowej,
- rozważyć znane zewnętrzne i wewnętrzne czynniki wpływające na grupę, które mogą tworzyć zachętę lub naciski na kierownictwo grupy, kierownictwo części składowej grupy lub inne osoby, aby popełnić oszustwo, stworzyć możliwości dla popełnienia oszustwa lub wskazywać na kulturę lub otoczenie, które umożliwiają kierownictwu grupy, kierownictwu części składowej grupy lub innym osobom uzasadnienie popełnienia oszustwa,
- rozważyć ryzyko, że kierownictwo grupy lub części składowej grupy może omijać kontrole,
- omówić oszustwo, które zostało zidentyfikowane, lub informacje, które wskazują na występowanie oszustwa,
- zidentyfikować ryzyka istotnego zniekształcenia stosowane dla części składowych grupy, gdzie mogą wystąpić utrudnienia w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu,
- rozważyć, czy jednolite polityki rachunkowości są stosowane, aby sporządzać informacje finansowe części składowych grupy dla sprawozdania finansowego grupy, a jeżeli nie, w jaki sposób różnice w politykach rachunkowości są identyfikowane i korygowane (gdy jest to wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej),
- dzielić się informacjami na temat ryzyk istotnego zniekształcenia informacji finansowej części składowej grupy, które mogą mieć szersze zastosowanie do wielu lub wszystkich spośród innych części składowych grupy,
- dzielić się informacjami, które mogą wskazywać na nieprzestrzeganie krajowych przepisów prawa lub regulacji, na przykład wypłacanie łapówek i niewłaściwe praktyki cen transferowych,

⁷² MSB 240, paragraf 16.

- omówić zdarzenia lub warunki zidentyfikowane przez kierownictwo grupy, kierownictwo części składowej grupy lub zespół wykonujący zlecenie, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności grupy do kontynuacji działalności,
- omówić powiązania lub transakcje ze stronami powiązanymi zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub kierownictwo części składowej grupy oraz wszelkimi innymi stronami powiązanymi, których zespół wykonujący zlecenie jest świadomy.

Grupa i jej otoczenie (Zob. par. 30(a))

A93. Zrozumienie struktury organizacyjnej grupy i jej modelu biznesowego może umożliwić audytorowi grupy zrozumienie takich spraw jak:

- złożoność struktury grupy. Grupa może być bardziej złożona niż pojedyncza jednostka, ponieważ grupa może mieć wiele jednostek zależnych, wydziałów lub innych jednostek biznesowych, w tym w wielu lokalizacjach. Także struktura prawna grupy może być różna od struktury operacyjnej, na przykład dla celów podatkowych. Złożone struktury często wprowadzają czynniki, które mogą powodować powstawanie zwiększonej podatności na istotne zniekształcenia, takie jak, czy wartość firmy, wspólne przedsięwzięcia lub jednostki specjalnego przeznaczenia są odpowiednio ujmowane oraz czy zostały dokonane adekwatne ujawnienia,
- lokalizacje geograficzne działalności grupy. Posiadanie grupy, która jest zlokalizowana w wielu lokalizacjach geograficznych, może powodować zwiększoną podatność na istotne zniekształcenia. Na przykład różne lokalizacje geograficzne mogą angażować równe języki, kultury i praktyki biznesowe,
- struktura i złożoność środowiska IT grupy. Złożone środowisko IT często wprowadza czynniki, które mogą powodować powstawanie zwiększonej podatności na istotne zniekształcenia. Na przykład grupa może mieć złożone środowisko IT ze względu na wiele systemów IT, które nie są zintegrowane z powodu niedawnych nabyć lub połączeń. Stosownie do tego, może być szczególnie ważne, aby uzyskać zrozumienie złożoności zabezpieczeń środowiska IT, w tym słabych punktów aplikacji IT, baz danych i innych aspektów środowiska IT. Grupa może także korzystać z jednego lub wielu zewnętrznych dostawców usług w różnych aspektach jej środowiska IT,
- stosowne czynniki regulacyjne, w tym otoczenie regulacyjne. Różne przepisy prawa lub regulacje mogą wprowadzić czynniki, które mogą spowodować powstawanie zwiększonej podatności na istotne zniekształcenia. Grupa może mieć działalności, które podlegają w wysokim stopniu złożonym przepisom prawa lub regulacjom w wielu systemach prawnych, lub jednostki lub jednostki biznesowe w grupie, które działają w wielu branżach, które podlegają różnym rodzajom przepisów prawa lub regulacji,
- własność oraz powiązania pomiędzy właścicielami i innymi osobami lub jednostkami, w tym stronami powiązanymi. Zrozumienie własności i powiązań może być bardziej złożone w grupie, która działa w wielu systemach prawnych oraz gdy występują zmiany właścicielskie poprzez tworzenie, nabywanie, zbywanie lub wspólne przedsięwzięcia. Te czynniki mogą powodować powstawanie zwiększonej podatności na istotne zniekształcenia.

- A94. Uzyskanie zrozumienia stopnia, w którym działalność grupy lub czynności są podobne, może pomóc zidentyfikować podobne ryzyka istotnego zniekształcenia pośród części składowych grupy i zaprojektować odpowiednią reakcję.
- A95. Wyniki finansowe jednostek lub jednostek biznesowych są zwykle mierzone i przeglądane przez kierownictwo grupy. Zapytania do kierownictwa grupy mogą ujawnić, że kierownictwo grupy polega na pewnych kluczowych wskaźnikach, aby ocenić wyniki finansowe jednostek i jednostek biznesowych grupy oraz podjąć działanie. Zrozumienie takich mierników działalności może pomóc zidentyfikować:
- obszary, gdzie występuje zwiększona podatność na istotne zniekształcenia (np. ze względu na naciski na kierownictwo części składowej grupy, aby osiągnąć pewne mierniki działalności),
 - kontrole nad procesem sprawozdawczości finansowej grupy.

System kontroli wewnętrznej grupy

Charakter i zakres ujednoczenia kontroli (Zob. par. 30(c)(i))

- A96. Kierownictwo grupy może zaprojektować kontrole, które w zamierzeniu mają działać w ten sam sposób w wielu jednostkach lub jednostkach biznesowych (tj. wspólne kontrole). Na przykład kierownictwo grupy może zaprojektować wspólne kontrole dla zarządzania zapasami, które działają korzystając z tego samego systemu IT i które są wdrożone we wszystkich jednostkach lub jednostkach biznesowych w grupie. Wspólne kontrole mogą istnieć w każdej części składowej systemu kontroli wewnętrznej grupy i mogą być wdrożone na różnych poziomach w ramach grupy (np. na poziomie skonsolidowanej grupy jako całości lub dla innych poziomów agregacji wewnątrz grupy). Wspólne kontrole mogą być kontrolami bezpośrednimi lub pośrednimi. Kontrole bezpośrednie są kontrolami, które są wystarczająco dokładne, aby zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Kontrole pośrednie są kontrolami, które wspierają kontrole bezpośrednie.⁷³
- A97. Zrozumienie części składowych systemu kontroli wewnętrznej grupy obejmuje zrozumienie ujednoczenia kontroli wewnątrz tych części składowych w całej grupie. W rozumieniu ujednoczenia kontroli w całej grupie, rozważania, które mogą być stosowne, obejmują, czy:
- kontrola jest zaprojektowana centralnie i wymagane jest jej wdrożenie zgodnie z projektem (tj. bez modyfikacji) w niektórych lub wszystkich częściach składowych grupy,
 - kontrola jest wdrożona i, jeżeli ma to zastosowanie, monitorowana przez osoby o podobnych obowiązkach i możliwościach we wszystkich częściach składowych grupy, gdzie kontrola jest wdrożona,
 - jeżeli kontrola wykorzystuje informacje z aplikacji IT, aplikacje IT i inne aspekty środowiska IT, które generują informacje, są takie same pomiędzy częściami składowymi grupy lub lokalizacjami lub
 - jeżeli kontrola jest automatyczna, jest skonfigurowana w ten sam sposób w każdej aplikacji IT pomiędzy częściami składowymi grupy.

⁷³ KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.), paragraf A5.

- A98. Często może być potrzebny osąd, aby ustalić, czy kontrola jest wspólną kontrolą. Na przykład kierownictwo grupy może wymagać, aby wszystkie jednostki i jednostki biznesowe wykonywały miesięczną ocenę wiekowania kont klientów, która jest generowana z konkretnej aplikacji IT. Gdy raporty wiekowania są generowane z różnych aplikacji IT lub wdrożenie aplikacji IT różni się pomiędzy jednostkami i jednostkami biznesowymi, może być potrzeba rozważenia, czy kontrola może być uznana jako wspólna. Jest tak ze względu na różnice w projekcie kontroli, które mogą występować ze względu na istnienie różnych aplikacji IT (np. czy aplikacja IT jest skonfigurowana w ten sam sposób pomiędzy częściami składowymi grupy oraz czy istnieją skuteczne ogólne kontrole IT pomiędzy różnymi aplikacjami IT).
- A99. Rozważanie poziomu, na którym kontrole są wykonywane w grupie (np. na poziomie skonsolidowanej grupy jako całości lub dla innych poziomów agregacji wewnątrz grupy) oraz stopnia centralizacji i ujednoczenia może być ważne dla zrozumienia tego, w jaki sposób informacje są przetwarzane i kontrolowane. W niektórych okolicznościach kontrole mogą być wykonywane centralnie (np. wykonywane tylko w pojedynczej jednostce lub jednostce biznesowej), ale mogą mieć rozległy wpływ na inne jednostki lub jednostki biznesowe (np. centrum usług wspólnych, które przetwarza transakcje na rzecz innych jednostek lub jednostek biznesowych wewnątrz grupy). Przetwarzanie transakcji i powiązane kontrole w centrum usług wspólnych mogą działać w ten sam sposób dla tych transakcji przetwarzanych przez centrum usług wspólnych, bez względu na jednostkę lub jednostkę biznesową (np. procesy, ryzyka i kontrole mogą być takie same bez względu na źródło transakcji). W takich przypadkach może być właściwe, aby zidentyfikować kontrole i ocenić projekt oraz ustalić wdrożenie kontroli, a także, jeżeli ma to zastosowanie, przeprowadzić test skuteczności operacyjnej, traktując jako pojedynczą populację.

Scentralizowana działalność (Zob. par. 30(c)(i)-(ii))

- A100. Kierownictwo grupy może scentralizować niektóre swoje działalności, na przykład sprawozdawczość finansowa lub funkcje księgowe mogą być wykonywane dla określonej grupy wspólnych transakcji lub inne informacje finansowe w spójny i scentralizowany sposób dla wielu jednostek lub jednostek biznesowych (np. gdy inicjowanie, zatwierdzanie, rejestrowanie, przetwarzanie lub raportowanie transakcji dotyczących przychodów są wykonywane w centrum usług wspólnych).
- A101. Uzyskiwanie zrozumienia w jaki sposób scentralizowana działalność pasuje do ogólnej struktury grupy i charakteru podejmowanych działań może pomóc zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia oraz właściwie zareagować na takie ryzyka. Na przykład kontrole w centrum usług wspólnych mogą działać niezależnie od innych kontroli lub mogą być zależne od kontroli w jednostce lub jednostce biznesowej, z której informacje finansowe pochodzą (np. transakcje sprzedaży mogą być inicjowane i zatwierdzane w jednostce lub jednostce biznesowej, ale przetwarzanie może się dzieć w centrum usług wspólnych).
- A102. Audytor grupy może angażować audytorów części składowych grupy w przeprowadzanie testów operacyjnej skuteczności wspólnych kontroli lub kontroli związanych ze scentralizowaną działalnością. W takich okolicznościach skuteczna współpraca pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy jest ważna, ponieważ dowody badania uzyskane poprzez testy operacyjnej skuteczności wspólnych kontroli lub kontroli związanych ze scentralizowaną działalnością wspierają ustalenie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności do wykonania w całej grupie.

Komunikacja na temat znaczących spraw, która wspiera sporządzenie sprawozdania finansowego grupy (Zob. par. 30(c)(iv))

A103. Jednostki lub jednostki biznesowe grupy mogą wykorzystywać dla celów ustawowych, regulacyjnych lub innych ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które są różne od ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wykorzystywanych do sprawozdania finansowego grupy. W takich okolicznościach zrozumienie procesów sprawozdawczości finansowej kierownictwa grupy, aby uzgodnić polityki rachunkowości oraz, gdy to stosowne, końce okresów sprawozdawczych, które różnią się od tych dla grupy, umożliwia audytorowi grupy zrozumienie w jaki sposób korekty, uzgodnienia i reklasyfikacje są dokonywane oraz, czy są one dokonywane centralnie przez kierownictwo grupy lub przez jednostkę lub jednostkę biznesową.

Instrukcje kierownictwa grupy dla jednostek lub jednostek biznesowych

A104. Podczas stosowania **KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.)**⁷⁴, od audytora grupy wymagane jest zrozumienie, w jaki sposób kierownictwo grupy komunikuje znaczące sprawy, które wspierają sporządzanie sprawozdania finansowego grupy. Aby osiągnąć ujednoczenie i porównywalność informacji finansowych, kierownictwo grupy może wydawać instrukcje (np. komunikować polityki sprawozdawczości finansowej) jednostkom lub jednostkom biznesowym, które zawierają szczegóły dotyczące procesów sprawozdawczości finansowej lub może mieć polityki, które są wspólne w całej grupie. Uzyskanie zrozumienia instrukcji kierownictwa grupy może wpływać na identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy. Na przykład nieadekwatne instrukcje mogą zwiększyć prawdopodobieństwo zniekształceń ze względu na ryzyko, że transakcje są nieprawidłowo zarejestrowane lub przetwarzane, lub że polityki rachunkowości są nieprawidłowo stosowane.

A105. Zrozumienie instrukcji lub polityk przez audytora grupy może obejmować następujące:

- jasność i praktyczność instrukcji dla wypełnienia pakietu sprawozdawczego,
- czy instrukcje:
 - adekwatnie opisują cechy mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zasad (polityk) rachunkowości do zastosowania,
 - odnoszą się do informacji koniecznych do sporządzenia ujawnień, które są wystarczające, aby przestrzegać wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, na przykład ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi oraz informacji o segmentach,
 - odnoszą się do informacji koniecznych dla dokonania korekt konsolidacyjnych, na przykład transakcji wewnątrzgrupowych i niezrealizowanych zysków oraz sald kont wewnątrzgrupowych i
 - zawierają terminarz sprawozdawczości.

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy (Zob. par. 31-32)

A106. Podczas trwania badania grupy, audytor grupy może komunikować sprawy opisane w paragrafie 31 innym audytorom części składowych grupy, jeżeli te sprawy są stosowne dla pracy tych audytorów

⁷⁴ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragraf 25(b).

części składowych grupy. Paragraf A144 obejmuje przykłady innych spraw, które mogą wymagać terminowego zakomunikowania w trakcie pracy audytora części składowej grupy.

A107. Charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi może, w niektórych okolicznościach, spowodować pojawienie się wyższych ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego niż transakcje ze stronami niepowiązanymi.⁷⁵ Podczas badania grupy może występować wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, w tym ze względu na oszustwo, związane z powiązaniem ze stronami powiązanymi, gdy:

- struktura grupy jest złożona,
- systemy informacyjne grupy nie są zintegrowane i przez to mniej skuteczne w identyfikacji i rejestrowaniu powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz
- występują liczne lub częste transakcje ze stronami powiązanymi pomiędzy jednostkami i jednostkami biznesowymi.

Planowanie i wykonywanie badania z zawodowym sceptycyzmem, jak jest to wymagane przez MSB 200⁷⁶, jest przez to szczególnie ważne, gdy te okoliczności występują.

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 33)

A108. Proces, aby zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy jest iteratywny i dynamiczny, a może być wyzwaniem, w szczególności, gdy działalność części składowej grupy jest złożona lub specjalistyczna lub, gdy występuje wiele części składowych grupy pomiędzy wieloma lokalizacjami. Stosując **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**⁷⁷ audytor opracowuje wstępne oczekiwania na temat potencjalnych ryzyk istotnego zniekształcenia oraz wstępną identyfikację znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień sprawozdania finansowego grupy na podstawie jego zrozumienia grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej grupy.

A109. Wstępne oczekiwania odnośnie potencjalnych ryzyk istotnego zniekształcenia biorą pod uwagę zrozumienie grupy przez audytora, w tym jej jednostek i jednostek biznesowych oraz otoczenia i branż, w których działają. Na podstawie wstępnych oczekiwań audytor grupy może i często angażuje audytorów części składowych grupy w procedury oszacowania ryzyka, ponieważ mogą oni mieć bezpośrednią wiedzę i doświadczenie z jednostkami lub jednostkami biznesowymi, które mogą być pomocne w zrozumieniu działalności i powiązanych ryzyk oraz gdzie ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy mogą powstawać w związku z tymi jednostkami lub jednostkami biznesowymi.

A110. Dla zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń od audytora grupy wymagane jest wzięcie odpowiedzialności za oszacowanie ryzyka nieodłącznego. Takie oszacowanie obejmuje oszacowanie prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia, które biorą pod uwagę sposób i stopień, w jakim⁷⁸:

⁷⁵ MSB 550, paragraf 2.

⁷⁶ MSB 200, paragraf 15.

⁷⁷ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragraf A126.

⁷⁸ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragraf 31.

- czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stosownych stwierdzeń na zniekształcenie,
- ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego grupy wpływają na oszacowanie ryzyka nieodłącznego dla ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

A111. Na podstawie wykonanych procedur oszacowania ryzyka audytor grupy może ustalić, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy powstaje tylko w związku z informacjami finansowymi pewnych części składowych grupy. Na przykład ryzyko istotnego zniekształcenia związane z rozszczeniem prawnym może występować tylko w jednostkach lub jednostkach biznesowych, które działają w pewnym systemie prawnym lub w jednostkach lub jednostkach biznesowych, które mają podobną działalność lub czynności.

A112. Załącznik 3 przedstawia przykłady zdarzeń i warunków, które pojedynczo lub łącznie mogą wskazywać ryzyka lub istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, zarówno spowodowane oszustwem, jak i błędem, w tym w odniesieniu do procesu konsolidacji.

Oszustwo

A113. Podczas stosowania MSB 240⁷⁹ od audytora wymagane jest, aby zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem oraz zaprojektował i wykonał dalsze procedury badania, których charakter, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadają na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem na poziomie stwierdzeń. Informacje wykorzystywane do zidentyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowanych oszustwem mogą obejmować następujące:

- oszacowanie przez kierownictwo grupy ryzyka, że sprawozdanie finansowe grupy może być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa,
- proces identyfikowania i reagowania przez kierownictwo grupy na ryzyka oszustwa w sprawozdaniu finansowym grupy, w tym wszelkie konkretne ryzyka oszustwa zidentyfikowane przez kierownictwo grupy, lub w grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, dla których ryzyko oszustwa jest wyższe,
- czy występują konkretne części składowe grupy, które są bardziej podatne na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem,
- czy występują jakiegokolwiek czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki stronniczości kierownictwa w procesie konsolidacji,
- w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nad grupą monitorują procesy kierownictwa grupy dla identyfikacji i reagowania na ryzyka oszustwa w grupie oraz kontrole, które kierownictwo grupy ustanowiło, aby łagodzić te ryzyka,
- odpowiedzi osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego (oraz gdy to odpowiednie, kierownictwa części składowej grupy, audytorów części składowych grupy i innych osób) na zapytania audytora grupy na temat tego, czy posiadają wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzanym lub domniemywanym oszustwach wpływających na część składową grupy.

⁷⁹ MSB 240, paragrafy 26, 31.

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy (Zob. par. 34)

A114. Gdy audytor grupy angażuje audytorów części składowych grupy w projektowanie i wykonywanie procedur oszacowania ryzyka, audytor grupy pozostaje odpowiedzialny za posiadanie zrozumienia grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej grupy, aby mieć wystarczającą podstawę dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy zgodnie z paragrafem 33.

A115. Gdy dowody badania uzyskane z procedur oszacowania ryzyka nie zapewniają odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**⁸⁰ wymaga od audytora, aby wykonał dodatkowe procedury oszacowania ryzyka aż zostaną uzyskane dowody badania, które dostarczą takiej podstawy.

Istotność

Istotność wykonawcza części składowej grupy (Zob. par. 35(a))

A116. Paragraf 35(a) wymaga od audytora grupy, aby ustalił istotność wykonawczą części składowej grupy dla każdej z części składowych grupy, gdzie wykonywane są procedury badania na informacjach finansowych, które są zdezagregowane. Kwota istotności wykonawczej części składowej grupy może być różna dla każdej części składowej grupy. Ponadto, kwota istotności wykonawczej części składowej grupy dla poszczególnej części składowej grupy nie musi być arytmetyczną częścią istotności wykonawczej grupy i konsekwentnie, połączenie kwot istotności wykonawczej części składowych grupy może przekraczać istotność wykonawczą grupy.

A117. Niniejszy MSB (PL) nie wymaga ustalania istotności wykonawczej części składowej grupy dla każdej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia dla części składowych grupy, w których wykonywane są procedury badania. Jednakże, jeżeli w szczególnych okolicznościach grupy, występuje jedna lub wiele szczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, dla których można byłoby racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia w mniejszych kwotach niż istotność dla sprawozdania finansowego grupy jako całości wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie sprawozdania finansowego grupy, MSB 320⁸¹ wymaga ustalenia poziomu lub poziomów istotności, które zostaną zastosowane do tych szczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień. W tych okolicznościach audytor grupy może potrzebować rozważenia, czy istotność wykonawcza części składowej grupy niższa niż kwota zakomunikowana audytorowi części składowej grupy może być odpowiednia dla tych szczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień⁸².

A118. Ustalenie istotności wykonawczej części składowej grupy nie jest prostą mechaniczną kalkulacją i wymaga stosowania zawodowego osądu. Czynniki, które audytor grupy może wziąć pod uwagę podczas wyznaczania istotności wykonawczej części składowej grupy obejmują następujące:

- zakres dezagregacji informacji finansowych pomiędzy częściami składowymi grupy (np. gdy zakres dezagregacji pomiędzy częściami składowymi grupy zwiększa się, zwykle niższa istotność wykonawcza części składowej grupy byłaby odpowiednia, aby odnieść się do

⁸⁰ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, paragraf 35.

⁸¹ MSB 320, paragrafy 10 i A11-A12.

⁸² MSB 320, paragraf A13.

ryzyka agregacji). Względne znaczenie części składowej grupy dla grupy może wpłynąć na zakres dezagregacji (np. jeżeli pojedyncza część składowa grupy stanowi dużą część grupy, prawdopodobnie może być mniejsza dezagregacja pomiędzy częściami składowymi grupy),

- oczekiwania dotyczące charakteru, częstotliwości i wielkości zniekształceń w informacjach finansowych części składowej grupy, na przykład:
 - czy występują ryzyka, które są unikalne dla informacji finansowych części składowej grupy (np. kwestie rachunkowe specyficzne dla branży, nietypowe lub złożone transakcje),
 - charakter i zakres zniekształceń zidentyfikowanych w części składowej grupy podczas poprzednich badań.

A119. Aby odnieść się do ryzyka agregacji, paragraf 35(a) wymaga, aby istotność wykonawcza części składowej grupy była niższa niż istotność wykonawcza grupy. Jak wyjaśniono w paragrafie A118, ponieważ zakres dezagregacji pomiędzy częściami składowymi grupy wzrasta, zwykle niższa kwota istotności wykonawczej części składowej grupy byłaby odpowiednia, aby odnieść się do ryzyka agregacji. Jednakże w niektórych okolicznościach istotność wykonawcza części składowej grupy może być wyznaczona w kwocie bliższej istotności wykonawczej grupy, ponieważ występuje mniejsze ryzyko agregacji, tak jak wtedy, gdy informacje finansowej dla jednej części składowej grupy stanowią znaczącą część sprawozdania finansowego grupy. Podczas ustalania istotności wykonawczej części składowej grupy dla udziałów niekontrolujących w jednostce, która jest ujmowana metodą praw własności, audytor grupy może wziąć pod uwagę procent własności grupy oraz udział w zyskach i stratach inwestycji.

A120. W niektórych przypadkach dalsze procedury badania mogą być wykonywane przez audytora grupy lub audytora części składowej grupy na znaczącej grupie transakcji lub znaczącym saldzie konta jako pojedynczej populacji (tj. niezdezagregowanej pomiędzy częściami składowymi grupy). W takich przypadkach istotność wykonawcza grupy często będzie używana dla celów wykonywania tych procedur.

Próg „oczywiście błahy” (Zob. par. 35(b))

A121. Próg dla komunikowania zniekształceń audytorowi grupy jest wyznaczany w kwocie równej lub niższej niż kwota uznawana za oczywiście błahą dla sprawozdania finansowego grupy. Zgodnie z MSB 450⁸³ próg ten jest kwotą poniżej której zniekształcenia nie wymagałyby gromadzenia, ponieważ audytor grupy oczekuje, że połączenie takich kwot oczywiście nie miałyby istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe grupy.

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

Komunikowanie istotności wykonawczej części składowej grupy (Zob. par. 36)

A122. W niektórych przypadkach może być odpowiednie, aby audytor grupy zaangażował audytora części składowej grupy w ustalanie odpowiedniej kwoty istotności wykonawczej części składowej grupy z punktu widzenia wiedzy audytora części składowej grupy o części składowej grupy i potencjalnych źródłach zniekształceń informacji finansowych części składowej grupy. Pod tym względem audytor grupy może także rozważyć zakomunikowanie istotności wykonawczej grupy

⁸³ MSB 450, paragraf A3.

audytorowi części składowej grupy, aby wesprzeć współpracę podczas ustalania, czy istotność wykonawcza części składowej grupy, w odniesieniu do istotności wykonawczej grupy, jest odpowiednia w danych okolicznościach.

A123. Istotność wykonawcza części składowej grupy jest oparta, co najmniej w części, na oczekiwaniach dotyczących charakteru, częstotliwości i wielkości zniekształceń w informacji finansowej części składowej grupy. Stosownie do tego, bieżąca komunikacja pomiędzy audytorem części składowej grupy i audytorem grupy jest ważna, w szczególności jeżeli liczba i wielkość zniekształceń zidentyfikowanych przez audytora części składowej grupy są wyższe niż oczekiwane.

Reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (Zob. par. 37)

Wykonywanie dalszych procedur badania

Wykonywanie dalszych procedur badania centralnie

A124. Dalsze procedury badania mogą być zaprojektowane i wykonywane centralnie, jeżeli dowody badania, które zostaną uzyskane z wykonania dalszych procedur badania na jednej lub wielu znaczących grupach transakcji, sald kont lub ujawnień łącznie odpowiedzą na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, na przykład, jeżeli zapisy księgowe dla transakcji przychodowych całej grupy są utrzymywane centralnie (np. w centrum usług wspólnych). Czynniki, które mogą być stosowne dla ustalenia przez audytora, czy wykonać dalsze procedury badania centralnie obejmują na przykład:

- poziom centralizacji działalności stosownej dla sprawozdawczości finansowej,
- charakter i zakres ujednoczenia kontroli,
- podobieństwo działalności grupy i linii biznesowych.

A125. Audytor grupy może ustalić, że informacje finansowe kilku części składowych grupy mogą być rozważane jako jedna populacja dla celu wykonania dalszych procedur badania, na przykład, gdy transakcje są uważane za jednorodne, ponieważ dzielą te same cechy, powiązane ryzyka istotnego zniekształcenia są te same, a kontrole są zaprojektowane i działają w spójny sposób.

A126. Gdy dalsze procedury badania są wykonywane centralnie, audytorzy części składowych grupy mogą nadal być zaangażowani. Na przykład, gdy grupa ma wiele centrów usług wspólnych, audytor grupy może zaangażować audytorów części składowych grupy w wykonywanie dalszych procedur badania dla tych centrów usług wspólnych.

Wykonywanie dalszych procedur badania na poziomie części składowej grupy

A127. W innych okolicznościach procedury, aby zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, które związane z informacjami finansowymi części składowej grupy, mogą być bardziej skutecznie wykonane na poziomie części składowej grupy. Może tak być w przypadku, gdy grupa ma:

- różne strumienie przychodów,
- wiele linii biznesowych,
- działalność w wielu lokalizacjach lub
- zdecentralizowane systemy kontroli wewnętrznej.

Duża liczba części składowych grupy, których informacje finansowe są pojedynczo nieistotne, ale łącznie istotne dla sprawozdania finansowego grupy.

A128. Grupa może być złożona z dużej liczby części składowych grupy, których informacje finansowe są pojedynczo nieistotne, ale łącznie istotne dla sprawozdania finansowego grupy. Okoliczności takie jak te, w których znaczące grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym grupy są zdezagregowane na dużą liczbę części składowych grupy mogą przedstawiać dodatkowe wyzwania dla audytora grupy podczas planowania i wykonywania dalszych procedur badania.

A129. W niektórych przypadkach może być możliwe, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania poprzez wykonywanie dalszych procedur badania centralnie na tych znaczących grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach (np. jeżeli są one jednorodne, podlegają wspólnym kontrolom i dostęp do odpowiednich informacji może zostać uzyskany). Dalsze procedury badania mogą także obejmować analityczne procedury wiarygodności zgodnie z MSB 520⁸⁴. Zależnie od okoliczności zlecenia informacje finansowe części składowych grupy mogą być agregowane na odpowiednich poziomach dla celów opracowywania oczekiwań i ustalania kwoty jakiegokolwiek różnicy zapisanych kwot od wartości oczekiwanych podczas wykonywania analitycznych procedur wiarygodności. Wykorzystanie automatycznych narzędzi i technik może być pomocne w tych okolicznościach.

A130. W innych przypadkach może być konieczne, aby wykonać dalsze procedury badania w wybranych częściach składowych grupy, aby zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy. Ustalenie części składowych grupy, w których procedury badania mają zostać wykonane, oraz rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania do wykonania w wybranych częściach składowych grupy, jest sprawą zawodowego osądu. W tych okolicznościach wprowadzenie elementu nieprzewidywalności w częściach składowych grupy wybranych do przeprowadzenia testów może być także pomocne w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowanego oszustwem (zobacz także paragraf A136).

Rodzaj i zakres dalszych procedur badania

A131. W reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia audytor grupy może ustalić następujący zakres pracy jako odpowiedni w części składowej grupy (z zaangażowaniem audytorów części składowych grupy, jeżeli ma to zastosowanie):

- zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na całych informacjach finansowych części składowej grupy,
- zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na jednej lub wielu grupach transakcji, sald kont lub ujawnieniach lub
- wykonanie określonych dalszych procedur badania.

A132. Pomimo, że audytor grupy bierze odpowiedzialność za rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania do wykonania, audytorzy części składowych grupy mogą być, i często są, zaangażowani we wszystkich fazach badania grupy, w tym w zaprojektowanie i wykonywanie dalszych procedur badania.

⁸⁴ MSB 520 „Procedury analityczne”.

Projektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na całościowych informacjach finansowych części składowej grupy

A133. Audytor grupy może ustalić, że zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na całościowych informacjach finansowych części składowej grupy jest odpowiednim podejściem, w tym, gdy:

- dowody badania muszą zostać uzyskane dla wszystkich lub znaczącej części informacji finansowych części składowej grupy, aby zareagować na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy,
- występuje rozległe ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowanego wystąpieniem zdarzeń lub okoliczności w części składowej grupy, które mogą być stosowne dla oceny przez audytora grupy oszacowania kierownictwa grupy odnośnie zdolności grupy do kontynuowania działalności.

Projektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na jednej lub wielu grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach

A134. Audytor grupy może ustalić, że zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na jednej lub wielu konkretnych grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach z informacji finansowych części składowej grupy jest odpowiednim podejściem, aby zareagować na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy. Na przykład część składowa grupy może mieć ograniczoną działalność, ale utrzymywać znaczącą część gruntów i budynków grupy lub posiadać znaczące salda podatkowe.

Wykonanie dalszych procedur badania

A135. Audytor grupy może ustalić, że zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na informacjach finansowych części składowej grupy jest odpowiednim podejściem, tak jak, gdy dowody badania muszą zostać uzyskane tylko dla jednego lub wielu stosownych stwierdzeń. Na przykład audytor grupy może centralnie przeprowadzić testy grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia i może wymagać od audytora części składowej grupy wykonania określonych dalszych procedur badania w części składowej grupy (np. określone dalsze procedury badania związane z wyceną roszczeń lub postępowaniami sądowymi w systemie prawnym części składowej grupy lub istnieniem składnika aktywów).

Element nieprzewidywalności

A136. Włączenie elementu nieprzewidywalności w rodzaj pracy do wykonania, jednostki lub jednostki biznesowe, w których wykonywane są procedury oraz zakres, w którym audytor grupy jest zaangażowany w pracę, może zwiększyć prawdopodobieństwo zidentyfikowania istotnego zniekształcenia informacji finansowej części składowej grupy, które może spowodować powstanie istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowanego oszustwem.⁸⁵

Operacyjna skuteczność kontroli

A137. Audytor grupy może polegać na operacyjnej skuteczności kontroli, które działają w całej grupie podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności do wykonania

⁸⁵ MSB 240, paragraf 30(c).

albo na poziomie grupy, albo w częściach składowych grupy. MSB 330⁸⁶ wymaga od audytora, aby zaprojektował i wykonał testy kontroli, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania co do operacyjnej skuteczności tych kontroli. Audytorzy części składowych grupy mogą być zaangażowani w projektowanie i wykonywanie takich testów kontroli.

A138. Jeżeli wykrywane są odchylenia od kontroli, na których audytor zamierza polegać, MSB 330⁸⁷ wymaga od audytora dokonania określonych zapytań, aby zrozumieć te sprawy i ich potencjalne konsekwencje. Jeżeli w wyniku przeprowadzenia testów operacyjnej skuteczności kontroli zostaje wykryte więcej odchyżeń niż oczekiwano, audytor grupy może być zmuszony zweryfikować plan badania grupy. Możliwe weryfikacje do planu badania grupy mogą obejmować:

- żądanie wykonania dodatkowych procedur wiarygodności w pewnych częściach składowych grupy,
- zidentyfikowanie i przeprowadzenie testów operacyjnej skuteczności innych stosownych kontroli, które zostały zaprojektowane i wdrożone skutecznie,
- zwiększenie liczby części składowych grupy wybranych do dalszych procedur badania.

A139. Gdy operacyjna skuteczność kontroli jest testowana centralnie (np. kontrole w centrum usług wspólnych lub testy wspólnych kontroli), audytor grupy może potrzebować przekazać informacje o wykonanych pracach rewizyjnych audytorom części składowych grupy. Na przykład, gdy audytor części składowej grupy jest proszony, aby zaprojektować i wykonać procedury wiarygodności na całych informacjach finansowych części składowej grupy, lub zaprojektować i wykonać procedury wiarygodności na jednej lub wielu grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, audytor części składowej grupy może omówić z audytorem grupy wykonanie testów kontroli centralnie, aby ustalić rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności.

Proces konsolidacji

Procedury konsolidacji (Zob. par. 38)

A140. Dalsze procedury badania procesu konsolidacji, w tym konsolidacje na niższym poziomie, mogą obejmować:

- ustalenie, że niezbędne zapisy dziennika są odzwierciedlone w konsolidacji oraz
- ocenę operacyjnej skuteczności kontroli w procesie konsolidacji oraz odpowiednią reakcję, jeżeli jakiegokolwiek kontrole zostaną określone jako nieskuteczne.

Korekty konsolidacyjne i reklasyfikacje (Zob. par. 38(b))

A141. Proces konsolidacji może wymagać korekt i reklasyfikacji do kwot zaraportowanych w sprawozdaniu finansowym grupy, które nie przechodzą przez zwykłe aplikacje IT i mogą nie podlegać tym samym kontrolom, którym podlegają inne informacje finansowe. Ocena audytora grupy dotycząca odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt i reklasyfikacji może obejmować:

- dokonanie oceny, czy znaczące korekty odpowiednio odzwierciedlają zdarzenia i transakcje będące ich podstawą,

⁸⁶ MSB 330, paragraf 8.

⁸⁷ MSB 330, paragraf 17.

- ustalenie, czy te jednostki lub jednostki biznesowe, których informacje finansowe zostały włączone do sprawozdania finansowego grupy, zostały odpowiednio włączone,
- ustalenie, czy znaczące korekty zostały prawidłowo policzone, przetworzone i zatwierdzone przez kierownictwo grupy oraz, gdy ma to zastosowanie, przez kierownictwo części składowej grupy,
- ustalenie, czy znaczące korekty są właściwie poparte i wystarczająco udokumentowane oraz
- dokonanie oceny uzgodnienia i eliminacji transakcji wewnątrzgrupowych, niezrealizowanych zysków i sald kont wewnątrzgrupowych.

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy (Zob. par. 42-43)

A142. Gdy audytor grupy angażuje audytorów części składowych grupy w projektowanie lub wykonywanie dalszych procedur badania, audytor części składowej grupy może ustalić, że odpowiednie jest wykorzystanie pracy eksperta audytora i zakomunikować to audytorowi grupy. W takich okolicznościach, podczas ustalania, czy projekt i wykonanie przez audytora części składowej grupy dalszych procedur badania jest odpowiednie, audytor grupy może, na przykład, omówić z audytorem części składowej grupy:

- rodzaj, zakres i cele pracy eksperta audytora,
- ocenę przez audytora części składowej grupy adekwatności pracy eksperta audytora dla celów audytora grupy.

A143. Odpowiedni poziom zaangażowania audytora grupy może zależeć od okoliczności i struktury grupy oraz innych czynników, takich jak wcześniejsze doświadczenie audytora grupy z audytorami części składowych grupy, którzy wykonują procedury na procesie konsolidacji, w tym konsolidacjach na niższych poziomach, oraz okoliczności zlecenia badania dla grupy (np. jeżeli informacje finansowe jednostki lub jednostki biznesowej nie zostały sporządzone zgodnie z tymi samymi politykami rachunkowości zastosowanymi do sprawozdania finansowego grupy).

Dokonanie oceny komunikacji audytora części składowej grupy i odpowiedniości jego pracy

Komunikacja na temat spraw stosownych dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy (Zob. par. 45)

A144. Pomimo, że sprawy wymagane do zakomunikowania zgodnie z paragrafem 45 są stosowne dla wniosku audytora grupy w odniesieniu do badania grupy, pewne sprawy mogą być komunikowane podczas trwania procedur audytora części składowej grupy. Dodatkowo do spraw opisanych w paragrafach 32 i 50, takie sprawy obejmują, na przykład:

- informacje na temat naruszeń stosownych wymogów etycznych, w tym zidentyfikowanych naruszeń przepisów dotyczących niezależności,
- informacje o przypadkach nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji,
- nowopowstające znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa,
- zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwa lub nielegalne czyny z udziałem kierownictwa części składowej grupy lub pracowników, którzy mogliby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe grupy lub
- znaczące i nietypowe transakcje.

Komunikacja zniekształceń informacji finansowych części składowej grupy (Zob. par. 45(e))

A145. Wiedza na temat skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń pośród części składowych grupy może zaalarmować audytora grupy o potencjalnych rozległych słabościach kontroli wewnętrznej, gdy są rozważane obok komunikowania słabości zgodnie z paragrafem 45(g). Dodatkowo wyższa niż oczekiwana liczba zidentyfikowanych zniekształceń (nieskorygowanych lub skorygowanych) może wskazywać na wyższe ryzyko niewykrytych zniekształceń, które mogą prowadzić audytora grupy do wniosku, że dodatkowe procedury badania muszą być wykonane w pewnych częściach składowych grupy.

Ogólne ustalenia lub wnioski audytora części składowej grupy (Zob. par. 45(k))

A146. Na formę i treść dokumentów dostarczanych przez audytora części składowej grupy mają wpływ rodzaj i zakres prac rewizyjnych, których wykonania zażądano od audytora części składowej grupy. Polityki lub procedury firmy audytora grupy mogą odnosić się do formy lub konkretnego sformułowania ogólnego wniosku przez audytora części składowej grupy z prac rewizyjnych wykonanych dla celów badania grupy. W niektórych przypadkach lokalne przepisy prawa lub regulacja mogą określać formę wniosku (np. opinia), który ma zostać przekazany przez audytora części składowej grupy.

Dokonywane oceny, czy komunikacja z audytorem części składowej grupy jest adekwatna dla celów audytora grupy (Zob. par. 46(b))

A147. Jeżeli audytor grupy ustala, że komunikacje audytora części składowej grupy nie są adekwatne dla celów audytora grupy, audytor grupy może rozważyć, czy na przykład:

- dalsze informacje mogą zostać uzyskane od audytora części składowej grupy (np. poprzez dalsze dyskusje lub spotkania),
- konieczne jest, aby dokonać przeglądu dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy zgodnie z paragrafem 47,
- dodatkowe procedury badania mogą wymagać wykonania zgodnie z paragrafem 48 lub
- występują jakiegokolwiek obawy dotyczące kompetencji lub możliwości audytora części składowej grupy.

Dokonywanie przeglądu dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy (Zob. par. 47)

A148. Paragraf A75 przedstawia wytyczne dla audytora grupy odnośnie dostosowywania charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad audytorem części składowej grupy oraz przeglądu jego pracy, na podstawie faktów i okoliczności badania grupy i innych spraw (np. oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy). Na rozważania audytora grupy zgodnie z paragrafem 47(c) mogą także wpłynąć następujące sprawy stosowne dla bieżącego zaangażowania audytora grupy w pracę audytora części składowej grupy:

- komunikacje od audytora części składowej grupy, w tym te zgodne z paragrafem 45 niniejszego MSB (PL) oraz
- przegląd dokumentacji badania audytora części składowej grupy przez audytora grupy podczas trwania badania grupy (np., aby wypełnić wymogi paragrafów 34, 42 i 43) lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy zgodnie z paragrafem 31 **KSB 220 (Z)**.

A149. Inne czynniki, które mogą wpłynąć na ustalenie przez audytora grupy dotyczące tego, czy i w jakim zakresie konieczne jest, aby dokonać przeglądu dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy w okolicznościach obejmujących:

- stopień, do którego audytor części składowej grupy był zaangażowany w procedury oszacowania ryzyka oraz w identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy,
- znaczące osądy dokonane oraz ustalenia lub wnioski audytora części składowej grupy dotyczące spraw, które są istotne dla sprawozdania finansowego grupy,
- kompetencje i możliwości bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie od audytora części składowej grupy odpowiedzialnych za przegląd pracy mniej doświadczonych osób i
- czy audytor części składowej grupy i audytor grupy podlegają wspólnym politykom lub procedurom dla przeglądu dokumentacji badania.

Późniejsze zdarzenia (Zob. par. 49-50)

A150. Audytor grupy może:

- zażądać od audytora części składowej grupy wykonania procedur dotyczących późniejszych zdarzeń, aby pomóc audytorowi grupy zidentyfikować zdarzenia, które wydarzyły się pomiędzy datami informacji finansowych części składowych grupy i datą sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym grupy,
- wykonać procedury, aby pokryć okres pomiędzy datą komunikacji późniejszych zdarzeń przez audytora części składowej grupy i datą sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym grupy.

Dokonanie oceny wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania (Zob. par. 51)

A151. Badanie sprawozdania finansowego grupy jest procesem kumulatywnym i iteratywnym. Gdy audytor grupy wykonuje zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą spowodować, że audytor grupy zmodyfikuje rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres innych planowanych procedur badania, ponieważ uwagę audytora grupy mogą zwrócić informacje, które różnią się znacząco od informacji, na których oparte zostało oszacowanie ryzyka. Na przykład:

- zniekształcenia zidentyfikowane w części składowej grupy mogą wymagać rozważenia w związku z innymi częściami składowymi grupy lub
- audytor grupy może dowiedzieć się o ograniczeniach dostępu do informacji lub osób w części składowej grupy ze względu na zmiany w otoczeniu (np. wojna, niepokoje społeczne lub wybuch epidemii chorób).

W takich okolicznościach audytor grupy może być zmuszony ponownie ocenić planowane procedury badania na podstawie zmienionych rozważań oszacowanych ryzyk dla wszystkich lub niektórych znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień i powiązanych stwierdzeń.

A152. Ocena wymagana przez paragraf 51 pomaga audytorowi grupy w ustaleniu, czy ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy opracowany, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy nadal są odpowiednie. Wymóg w MSB 330⁸⁸ wobec audytora, bez względu na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, aby zaprojektować i wykonać procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia może także być pomocny dla celów tej oceny w kontekście sprawozdania finansowego grupy.

A153. Audytor grupy może rozważyć stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie podczas oceny wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania. Na przykład audytor grupy może rozważyć, czy sprawy takie jak te opisane w paragrafie A17 nieodpowiednio doprowadziły zespół wykonujący zlecenie do:

- uzyskania dowodów badania, które są łatwiej dostępne bez odpowiedniego rozważenia ich stosowności i wiarygodności,
- uzyskania mniej przekonujących dowodów niż jest to konieczne w danych okolicznościach lub
- zaprojektowania i wykonania procedur badania w sposób, który jest stronniczy w kierunku uzyskiwania dowodów, które są potwierdzające lub wyłączenia dowodów, które są zaprzeczające.

A154. **KSB 220 (Z)**⁸⁹ wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie, aby ustalił przed lub w dacie sprawozdania audytora, poprzez przegląd dokumentacji badania i omówienie z zespołem wykonującym zlecenie, że wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane, aby wspierać wyciągnięte wnioski i sprawozdanie audytora, które zostanie wydane. Informacje, które mogą być stosowne dla oceny przez audytora grupy dowodów badania uzyskanych z pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy, zależą od faktów i okoliczności badania grupy i mogą obejmować:

- komunikacje od audytorów części składowych grupy wymagane przez paragraf 45, w tym ogólne ustalenia lub wnioski audytorów części składowych grupy z pracy wykonanej dla celów badania grupy,
- inne komunikacje od audytorów części składowych grupy w trakcie całego badania grupy, w tym te wymagane przez paragraf 32, i
- kierowanie i nadzór audytora grupy nad audytorami części składowych grupy oraz przegląd ich pracy, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, przegląd przez audytora grupy dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy zgodnie z paragrafem 47.

A155. W niektórych okolicznościach ogólne podsumowujące memorandum opisujące pracę wykonaną i jej wyniki może samo w sobie zapewnić podstawę dla audytora grupy, aby wyciągnął wniosek, że wykonana praca i dowody badania uzyskane przez audytora części składowej grupy są wystarczające dla celów badania grupy. Może tak być w przypadku, na przykład, gdy audytor części składowej grupy został poproszony o wykonanie określonych dalszych procedur badania zidentyfikowanych i zakomunikowanych przez audytora grupy.

⁸⁸ MSB 330, paragraf 18.

⁸⁹ **KSB 220 (Z)**, paragraf 32.

Dokonanie oceny wpływu na opinię z badania grupy (Zob. par. 52)

A156. Ocena partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy może obejmować rozważenie, czy skorygowane i nieskorygowane zniekształcenia zakomunikowane przez audytorów części składowych grupy wskazują na kwestię systemową (np. dotyczącą transakcji podlegających wspólnym politykom rachunkowości lub wspólnym kontrolom), która może wpływać na inne części składowe grupy.

Sprawozdanie audytora (Zob. par. 53)

A157. Pomimo że audytorzy części składowych grupy mogą wykonywać pracę na informacjach finansowych części składowych grupy dla badania grupy i jako tacy są odpowiedzialni za ich ogólne ustalenia lub wnioski, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy lub firma partnera odpowiedzialnego za zlecenia dla grupy są odpowiedzialni za opinię z badania grupy.

A158. Gdy opinia z badania grupy jest zmodyfikowana, ponieważ audytor grupy nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania w związku z informacjami finansowymi jednej lub wielu części składowych grupy, sekcja „Podstawa opinii z zastrzeżeniem” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym grupy opisuje powody dla tej niemożności.⁹⁰ W niektórych okolicznościach odwołanie do audytora części składowej grupy może być konieczne, aby odpowiednio opisać powody dla zmodyfikowanej opinii, na przykład, gdy audytor części składowej grupy nie jest w stanie wykonać lub zakończyć pracy żądanej na informacjach finansowych części składowej grupy ze względu na okoliczności wykraczające poza kontrolę kierownictwa części składowej grupy.

Komunikacja z kierownictwem grupy o osobami sprawującymi nadzór nad grupą

Komunikacja z kierownictwem grupy (Zob. par. 54-56)

A159. Badanie grupy może być złożone ze względu na ilość i charakter jednostek i jednostek biznesowych składających się na grupę. Dodatkowo, jak wyjaśniono w paragrafie A7, audytor grupy może ustalić, że pewne jednostki lub jednostki biznesowe mogą być rozważane łącznie jako część składowa grupy dla celów planowania i wykonania badania grupy. Stosownie do tego, omówienie z kierownictwem grupy ogólnego zarysu planowanego zakresu i rozłożenia w czasie może pomóc w skoordynowaniu pracy wykonywanej w częściach składowych grupy, w tym, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy oraz podczas identyfikacji kierownictwa części składowej grupy (zobacz paragraf A24).

A160. MSB 240⁹¹ zawiera wymogi i wytyczne dotyczące komunikowania oszustwa kierownictwu oraz, gdy kierownictwo może być zaangażowane w oszustwo, osobom sprawującym nadzór.

A161. Kierownictwo grupy może potrzebować utrzymać pewne istotne wrażliwe informacje w poufności. Przykłady spraw, które mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego części składowej grupy, a których kierownictwo części składowej grupy może nie być świadome obejmują następujące:

- potencjalny spór sądowy,
- plany zrezygnowania z istotnych aktywów operacyjnych,

⁹⁰ MSB 705 (zmieniony), paragrafy 20 i 24.

⁹¹ MSB 240, paragrafy 41-43.

- późniejsze zdarzenia,
- znaczące umowy.

A162. Kierownictwo grupy może poinformować audytora grupy o nieprzestrzeganiu lub podejrzanym nieprzestrzeganiu przepisów prawa lub regulacji w jednostkach lub jednostkach biznesowych w grupie. Paragraf A87 przedstawia wytyczne dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy w tych okolicznościach.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór nad grupą (Zob. par. 57)

A163. Sprawy, które audytor grupy komunikuje osobom sprawującym nadzór nad grupą mogą obejmować te, na które audytorowi grupy zwrócili uwagę audytorzy części składowych grupy, a które audytor grupy uznał za znaczące dla obowiązków osób sprawujących nadzór nad grupą. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór nad grupą może mieć miejsce w różnych momentach podczas badania grupy. Na przykład sprawa, do której odnosi się paragraf 57(a) może zostać zakomunikowana po ustaleniu przez audytora grupy pracy do wykonania na informacjach finansowych części składowych grupy. Z drugiej strony, sprawa, do której odnosi się paragraf 57(b), może zostać zakomunikowana na końcu badania, a sprawy, do których odnosi się paragraf 57(c)-(d) mogą zostać zakomunikowane, gdy się zdarzają.

A164. MSB 260 (zmieniony)⁹² wymaga od audytora komunikowania osobom sprawującym nadzór ogólnego zarysu planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania. Dla badania grupy komunikacja ta pomaga osobom sprawującym nadzór zrozumieć ustalenie przez audytora grupy części składowych grupy, w których zostaną wykonane prace rewizyjne, w tym, czy pewne spośród jednostek lub jednostek biznesowych grupy będą rozważane łącznie jako część składowa grupy, oraz planowane zaangażowanie audytorów części składowych grupy. Ta komunikacja pomaga także umożliwić wzajemne zrozumienie i dyskusję na temat grupy i jej otoczenia (zobacz paragraf 30) oraz obszarów, jeżeli takie występują, w których osoby sprawujące nadzór mogą żądać od audytora grupy przeprowadzenia dodatkowych procedur.

Komunikowanie zidentyfikowanych słabości w kontroli wewnętrznej (Zob. par. 58)

A165. Audytor grupy jest odpowiedzialny za ustalenie, na podstawie wykonanych prac rewizyjnych, czy jedna lub więcej zidentyfikowanych słabości, pojedynczo lub łącznie, stanowią znaczące słabości.⁹³ Audytor grupy może żądać wkładu od audytora części składowej grupy na temat tego, czy zidentyfikowana słabość lub połączenie słabości w części składowej grupy jest znaczącą słabością w kontroli wewnętrznej.

Dokumentacja (Zob. par. 59)

A166. Inne MSB zawierają konkretne wymogi dokumentacyjne, które w zamierzeniu mają doprecyzować stosowanie MSB 230 w konkretnych okolicznościach tych innych MSB. Załącznik do MSB 230 wymienia inne MSB, które zawierają konkretne wymogi dokumentacyjne i wytyczne.

⁹² MSB 260 (zmieniony), paragraf 15.

⁹³ MSB 265, paragraf 8.

A167. Dokumentacja badania dla badania grupy wspiera ocenę audytora grupy zgodnie z paragrafem 51 co do tego, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których opiera się opinia z badania grupy. Zobacz także paragraf A154.

A168. Dokumentacja badania dla badania grupy składa się z:

- dokumentacji w aktach audytora grupy oraz
- odrębnej dokumentacji w odpowiednich aktach audytora części składowej grupy, związanej z pracą wykonaną przez audytorów części składowych grupy dla celów badania grupy (tj. dokumentacja badania audytora części składowej grupy).

A169. Końcowe gromadzenie i przechowywanie dokumentacji badania dla badania grupy podlega politykom lub procedurom firmy audytora grupy zgodnie z KSKJ 1⁹⁴. Audytor grupy może przekazać konkretne instrukcje audytorom części składowych grupy dotyczące gromadzenia i przechowywania dokumentacji pracy wykonanej przez nich dla celów badania grupy.

Podstawa dla ustalenia dotyczącego części składowych grupy przez audytora grupy (Zob. par. 59(b))

A170. Podstawa dla ustalenia dotyczącego części składowych grupy przez audytora grupy może być udokumentowana na wiele sposobów, w tym na przykład dokumentacja związana z wypełnieniem wymogów opisanych w paragrafie 22, 33 i 57(a) niniejszego MSB.

Podstawa dla ustalenia dotyczącego kompetencji i możliwości audytorów części składowych grupy przez audytora grupy (Zob. par. 59(d))

A171. KSKJ 1⁹⁵ przekazuje wytyczne dotyczące spraw, do których mogą się odnosić polityki lub procedury firmy, dotyczących kompetencji i możliwości członków zespołu wykonującego zlecenie. Takie polityki lub procedury mogą opisywać lub przekazywać wytyczne na temat w jaki sposób dokumentować ustalenie kompetencji i możliwości zespołu wykonującego zlecenie, w tym audytorów części składowych grupy. Na przykład, potwierdzenie uzyskane od audytora części składowej grupy zgodnie z paragrafem 24 może zawierać informacje o stosownym doświadczeniu branżowym audytora części składowej grupy. Audytor grupy może także prosić o potwierdzenie, że audytor części składowej grupy ma wystarczający czas do wykonania przydzielonych procedur badania.

Dokumentacja kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przegląd ich pracy (Zob. par. 59(f))

A172. Jak opisano w paragrafie A75, podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu podczas badania grupy będzie dostosowane przez audytora grupy na podstawie faktów i okoliczności zlecenia, i zasadniczo będzie obejmowało połączenie odniesienia się do polityk lub procedur firmy audytora grupy oraz konkretnych reakcji dla badania grupy. Takie polityki lub procedury mogą także opisywać lub przekazywać wytyczne na temat dokumentacji kierowania i nadzoru nad zespołem wykonującym zlecenie przez audytora grupy oraz przeglądu ich pracy.

⁹⁴ KSKJ 1, paragrafy 31(f) i A83-A85.

⁹⁵ KSKJ 1, paragraf A96.

A173. MSB 300⁹⁶ wymaga, aby audytor opracował plan badania, który obejmuje opis charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu planowanego kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy. Gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy, zakres takich opisów będzie się często różnił w zależności od części składowych grupy, uznając, że na planowany charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przegląd ich pracy, mogą mieć wpływ sprawy opisane w paragrafie A51.

A174. Dokumentacja audytora grupy dotycząca kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy może obejmować, na przykład:

- wymagane komunikacje z audytorami części składowych grupy, w tym wydane instrukcje i inne potwierdzenia wymagane przez niniejszy MSB (PL),
- uzasadnienie dla wyboru wizyt u audytorów części składowych grupy, uczestnicy spotkań i charakter omawianych spraw,
- sprawy omawiane podczas spotkań z audytorami części składowych grupy lub kierownictwem części składowych grupy,
- uzasadnienie dla ustalenia przez audytora grupy dokumentacji badania audytora wybranej do przeglądu,
- zmiany w planowanym charakterze i zakresie zaangażowania w pracę audytorów części składowych grupy oraz ich powody (np. przydzielenie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie do obszarów badania, które są bardziej złożone lub subiektywne niż wstępnie przewidywano).

A175. Paragraf 47 wymaga, aby audytor grupy ustalił, czy i w jakim zakresie konieczne jest dokonanie przeglądu dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy. Paragrafy A148-A149 przekazują wytyczne dla audytora grupy podczas dokonywania tego ustalenia.

A176. Dokumentacja badania audytora części składowej grupy zwykle nie musi być powielana w aktach badania audytora grupy. Jednakże, audytor grupy może podjąć decyzję, aby podsumować, powielić lub zachować kopię pewnej dokumentacji audytora części składowej grupy w aktach badania audytora grupy, aby uzupełnić opis określonej sprawy w komunikacjach od audytora części składowej grupy, w tym spraw wymaganych do zakomunikowania przez niniejszy MSB (PL). Przykłady takich dokumentacji audytorów części składowych grupy mogą obejmować:

- zestawienie lub podsumowanie znaczących osądów dokonanych przez audytora części składowej grupy oraz wnioski z nich wyciągnięte, które są stosowne dla badania grupy,
- sprawy, które mogą wymagać zakomunikowania osobom sprawującym nadzór nad grupą, lub
- sprawy, które mogą być ustalone jako kluczowe sprawy badania, które mają być zakomunikowane w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym grupy.

A177. Gdy jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, pewna dokumentacja audytora części składowej grupy może wymagać zawarcia w aktach badania audytora grupy, na przykład, aby

⁹⁶ MSB 300, paragraf 9.

odpowiedzieć na żądanie organu regulacyjnego, aby dokonać przeglądu dokumentacji związanej z pracą wykonaną przez audytora części składowej grupy.

A178. Polityki lub procedury ustalone przez firmę zgodnie z systemem zarządzania jakością firmy lub zasoby dostarczone przez firmę lub sieć, mogą pomóc audytorowi grupy w dokumentowaniu kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy. Na przykład elektroniczne narzędzie badania może być wykorzystywane, aby ułatwiać komunikację pomiędzy audytorem grupy i audytorami części składowych grupy. Elektroniczne narzędzie badania może także być wykorzystywane dla dokumentacji badania, w tym przekazywania informacji na temat weryfikatora(-ów) oraz dat(-y) i zakresu ich przeglądu.

Dodatkowe rozważania, gdy dostęp do dokumentacji badania audytora części składowej grupy jest ograniczony (Zob. par. 59)

A179. Dokumentacja badania dla badania grupy może przedstawiać niektóre dodatkowe złożoności lub wyzwania w pewnych okolicznościach. Może tak być w przypadku, na przykład, gdy przepisy prawa lub regulacja ograniczają audytorowi części składowej grupy dostarczanie dokumentacji poza system prawny, lub gdy wojna, niepokoje społeczne lub wybuch epidemii chorób ograniczają dostęp do stosownej dokumentacji badania audytora części składowej grupy.

A180. Audytor grupy może być w stanie przewyciężyć takie ograniczenia poprzez, na przykład:

- odwiedzenie lokalizacji audytora części składowej grupy lub spotkanie z audytorem części składowej grupy w lokalizacji różnej od tej, gdzie audytor części składowej grupy jest zlokalizowany, aby dokonać przeglądu dokumentacji badania audytora części składowej grupy,
- dokonanie przeglądu stosownej dokumentacji badania zdalnie poprzez wykorzystanie technologii, gdy nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację,
- żądanie od audytora części składowej grupy sporządzenia i przekazania memorandum, które odnosi się do stosownych informacji i prowadzi dyskusję z audytorem części składowej grupy, jeżeli to konieczne, aby omówić treść memorandum, lub
- omówienie z audytorem części składowej grupy wykonanych procedur, uzyskanych dowodów i wniosków wyciągniętych przez audytora części składowej grupy.

Jest sprawą zawodowego osądu, czy jedno lub więcej działań opisanych powyżej może być wystarczające, aby przewyciężyć ograniczenia, zależnie od faktów i okoliczności badania grupy.

A181. Nawet gdy dostęp do dokumentacji badania audytora części składowej grupy jest ograniczony, dokumentacja audytora grupy wymaga przestrzegania wymogów MSB, w tym tych związanych z dokumentacją charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy przez audytora grupy oraz przeglądu ich pracy. Wytyczne w paragrafach A148-A149 mogą być pomocne w ustalaniu zakresu przeglądu przez audytora grupy dokumentacji badania audytora części składowej grupy w tych okolicznościach. Paragrafy A176 i A177 przedstawiają przykłady okoliczności, w których pewna dokumentacja badania audytora części składowej grupy może być zawarta w aktach badania audytora grupy.

A182. Jeżeli audytor grupy nie jest w stanie przewyciężyć ograniczeń w dostępie do dokumentacji badania audytora części składowej grupy, audytor grupy może potrzebować rozważenia, czy występuje ograniczenie zakresu, które może wymagać modyfikacji opinii o sprawozdaniu finansowym grupy. Zobacz paragraf A45.

Załącznik 1

(Zob. par. A42)

Przykład sprawozdania niezależnego audytora, gdy audytor grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania grupy

Przykład przedstawiony w tym załączniku nie jest dostosowany do wymogów prawa obowiązujących w Polsce. Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej można znaleźć w aktualnych opracowaniach PIBR zamieszczanych na stronach internetowych PIBR

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za skonsolidowane sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Audytor grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie części składowej grupy ujmowanej metodą praw własności (ujęta w kwocie 15 milionów USD w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, co odzwierciedla łączne aktywa w kwocie 60 milionów USD), ponieważ audytor grupy nie miał dostępu do ksiąg rachunkowych, kierownictwa lub audytora części składowej grupy.
- Audytor grupy czytał zbadane sprawozdanie finansowe części składowej grupy na dzień 31 grudnia 20X1 r., w tym sprawozdanie audytora o nim, i rozważył powiązane informacje finansowe utrzymywane przez kierownictwo grupy w odniesieniu do części składowej grupy.
- Według osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy, wpływ na sprawozdanie finansowe grupy tej niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest istotny, ale nie rozległy.⁹⁷
- Kodeks IESBA zawiera wszystkie spośród stosownych wymogów etycznych, które mają zastosowanie do badania.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).

⁹⁷ Jeżeli, według osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy, wpływ na sprawozdanie finansowe grupy niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania byłby istotny i rozległy, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy mógłby odmówić wyrażenia opinii zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

- **Od audytora nie jest wymagane, i nie zdecydował się on z innego powodu, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701⁹⁸.**
- **Audytora uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora, a opinia z zastrzeżeniem na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego także wpływa na inne informacje.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.**
- **Dodatkowo oprócz badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego audytora ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁹⁹

Opinia z zastrzeżeniem

Przeprowadziliśmy badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych („Grupa”), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości.

Naszym zdaniem, z wyjątkiem możliwych skutków sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz) skonsolidowaną sytuację finansową Grupy na 31 grudnia 20X1 roku oraz jej skonsolidowany wynik finansowy i jej skonsolidowane przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Inwestycja spółki ABC w spółkę XYZ, zagraniczną spółkę stowarzyszoną, nabytą w trakcie roku i ujętą metodą praw własności, została ujęta w kwocie 15 milionów USD w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej na 31 grudnia 20X1 r., a udział ABC w zysku netto XYZ w kwocie 1 milion USD jest zawarty w skonsolidowanym sprawozdaniu z całkowitych dochodów za rok zakończony w tym dniu. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wartości bilansowej inwestycji ABC w XYZ na 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału ABC w zysku netto XYZ za rok, ponieważ odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, do kierownika jednostki oraz audytorów XYZ. W konsekwencji nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty do powyższych kwot byłyby konieczne.

⁹⁸ MSB 701 „Przekazywanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

⁹⁹ Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania “Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego”. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z międzynarodowym „Kodeksem etyki dla zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi Standardami Niezależności)” Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA), oraz wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z Kodeksem IESBA. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z badania z zastrzeżeniem.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Inne informacje niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

[Raportowanie zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym)¹⁰⁰ – zobacz przykład 6 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni akapit sekcji „Inne informacje” w przykładzie 6 zostałby dostosowany, aby opisywał konkretną sprawę powodującą opinię z zastrzeżeniem, która wpływa także na inne informacje.]

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe¹⁰¹

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym)¹⁰² – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym). Ostatnie dwa akapity, które mają zastosowanie tylko dla badań jednostek notowanych na giełdzie nie zostałyby zawarte.]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

¹⁰⁰ MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

¹⁰¹ W całym tych przykładach sprawozdań audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia ich innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

¹⁰² MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”.

Załącznik 2

(Zob. par. A85)

Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej grupy

1. Niniejszy załącznik zawiera przykłady spraw związanych z kontrolą wewnętrzną, które mogą być pomocne w uzyskiwaniu zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej w kontekście otoczenia grupy i rozszerza to, w jaki sposób **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**¹ ma być stosowany w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego grupy. Przykłady mogą nie być stosowne do każdego zlecenia badania grupy, a lista przykładów niekoniecznie jest zamknięta.

Środowisko kontroli

2. Zrozumienie przez audytora grupy środowiska kontroli może obejmować sprawy takie jak następujące:
 - struktura ładu korporacyjnego i funkcje zarządce w całej grupie, obowiązki nadzorcze kierownictwa grupy, w tym ustalenia dotyczące przydzielania uprawnień i obowiązków do kierownictwa jednostek lub jednostek biznesowych w grupie,
 - w jaki sposób nadzór nad systemem kontroli wewnętrznej grupy przez osoby sprawujące nadzór jest ustrukturyzowany i zorganizowany,
 - w jaki sposób standardy etyczne i zachowania są komunikowane i wzmacniane w praktyce w całej grupie (np. programy dla całej grupy, takie jak kodeks postępowania oraz programy zapobiegania oszustwom),
 - spójność polityk i procedur w całej grupie, w tym podręcznik procedur sprawozdawczości finansowej grupy.

Proces oszacowania ryzyka w grupie

3. Zrozumienie przez audytora grupy procesu oszacowania ryzyka w grupie może obejmować sprawy takie jak proces oszacowania ryzyka przez kierownictwo grupy, to jest proces dla identyfikacji, analizy i zarządzania ryzykami biznesowymi, w tym ryzykiem oszustwa, które może skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego grupy. Może także obejmować zrozumienie tego, w jak skomplikowany jest proces oszacowania ryzyka w grupie oraz zaangażowanie jednostek i jednostek biznesowych w ten proces.

Proces grupy, aby monitorować system kontroli wewnętrznej

4. Zrozumienie przez audytora grupy procesu grupy, aby monitorować system kontroli wewnętrznej może obejmować takie sprawy jak monitorowanie kontroli, w tym w jaki sposób kontrole są monitorowane w całej grupie oraz, gdy jest to stosowne, działania funkcji audytu wewnętrznego w całej grupie, w tym jej charakter, obowiązki i działania w odniesieniu do monitorowania kontroli w jednostkach lub jednostkach biznesowych w grupie. MSB 610 (zmieniony w 2013 r.)² wymaga, aby audytor ocenił zakres, w którym status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego i stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego

¹ **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, załącznik 3.

² MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, paragraf 15.

oraz, czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości.

System informacyjny i komunikacja

5. Zrozumienie przez audytora grupy systemu informacyjnego i komunikacji w grupie może obejmować sprawy takie jak następujące:

- zakres centralizacji w środowisku IT grupy i jednolitość aplikacji IT, procesów IT i infrastruktury IT,
- monitorowanie działalności i wyników finansowych jednostek lub jednostek biznesowych w grupie przez kierownictwo grupy, w tym regularne rutyny sprawozdawcze, które umożliwiają kierownictwu grupy monitorowanie wykonania względem budżetów oraz podejmowanie odpowiednich działań,
- monitorowanie, kontrolowanie, uzgadnianie i eliminowanie transakcji wewnątrzgrupowych oraz niezrealizowanych zysków i sald kont wewnątrzgrupowych na poziomie grupy,
- proces dla monitorowania terminowości i oceny dokładności i kompletności informacji finansowych otrzymanych od jednostek lub jednostek biznesowych w grupie.

Proces konsolidacji

6. Zrozumienie przez audytora grupy procesu konsolidacji może obejmować sprawy takie jak następujące:

Sprawy związane z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej

- zakres, w jakim kierownictwo jednostek lub jednostek biznesowych w grupie posiada zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- proces dla identyfikacji i ujmowania jednostek lub jednostek biznesowych w grupie zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- proces dla identyfikacji segmentów sprawozdawczych dla sprawozdawczości segmentów zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- proces dla identyfikacji powiązań ze stronami powiązanymi i transakcji ze stronami powiązanymi dla sprawozdawczości zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- zasady (polityki) rachunkowości zastosowane do sprawozdania finansowego grupy, zmiany od tych stosowanych w poprzednim roku obrotowym oraz zmiany wynikające z nowych lub zmienionych standardów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- procedury dla radzenia sobie z jednostkami lub jednostkami biznesowymi w grupie z końcem roku obrotowego różnym od końca roku obrotowego grupy,

Sprawy związane z procesem konsolidacji

- proces uzyskiwania przez kierownictwo grupy zrozumienia zasad (polityk) rachunkowości stosowanych przez jednostki lub jednostki biznesowe w grupie oraz, gdy ma to zastosowanie, zapewnienie, że jednolite polityki rachunkowości są stosowane, aby sporządzić informacje finansowe jednostek lub jednostek biznesowych w grupie dla sprawozdania finansowego grupy oraz, że różnice w zasadach (politykach) rachunkowości zostały zidentyfikowane i skorygowane,

gdy jest to wymagane w warunkach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jednolite zasady (polityki) rachunkowości są konkretnymi zasadami, podstawami, konwencjami, regułami i praktykami przyjętymi przez grupę na podstawie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, których jednostki lub jednostki biznesowe w grupie stosują, aby raportować podobne transakcje spójnie,

Te polityki są zwykle opisywane w podręczniku procedur sprawozdawczości finansowej i pakiecie sprawozdawczym wydawanym przez kierownictwo grupy

- proces kierownictwa grupy dla zapewniania kompletności, dokładności i terminowości sprawozdawczości finansowej przez jednostki lub jednostki biznesowe w grupie dla konsolidacji,
- proces dla przeliczenia informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych zagranicznych w grupie na walutę sprawozdania finansowego grupy,
- w jaki sposób środowisko IT grupy jest zorganizowane dla konsolidacji i polityk, które definiują przepływ informacji w procesie konsolidacji, w tym zaangażowane aplikacje IT,
- proces kierownictwa grupy dla uzyskiwania informacji o późniejszych zdarzeniach,

Sprawy związane z korektami konsolidacyjnymi i reklasyfikacjami:

- proces dla rejestrowania korekt konsolidacyjnych, w tym sporządzania, zatwierdzania i przetwarzania powiązanych zapisów dziennika oraz doświadczenie personelu odpowiedzialnego za konsolidację,
- korekty konsolidacyjne wymagane przez mające zastosowanie ramowe wymogi sprawozdawczości finansowej,
- uzasadnienie gospodarcze dla zdarzeń i transakcji, które spowodowały powstanie korekt konsolidacyjnych,
- częstotliwość, charakter i wielkość transakcji pomiędzy jednostkami lub jednostkami biznesowymi w grupie,
- procedury dla monitorowania, kontrolowania, uzgadniania i eliminowania transakcji wewnątrzgrupowych i niezrealizowanych zysków oraz sald kont wewnątrzgrupowych,
- kroki podjęte, aby dojść do wartości godziwej nabytych aktywów i zobowiązań, procedury dla amortyzacji wartości firmy (gdy ma to zastosowanie) oraz testy na utratę wartości wartości firmy zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- porozumienia z udziałowcem większościowym lub udziałami mniejszościowymi dotyczące strat poniesionych przez jednostkę lub jednostkę biznesową w grupie (np. zobowiązanie udziałów mniejszościowych do pokrycia takich strat).

Czynności kontrolne

7. Zrozumienie przez audytora grupy czynności kontrolnych części składowej grupy może obejmować sprawy takie jak następujące:
 - jednolitość kontroli przetwarzania informacji i ogólne kontrole IT dla wszystkich lub części grupy,
 - zakres jednolitości projektu kontroli dla wszystkich lub części grupy, który odnosi się do ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy na poziomie zlecenia,

- zakres, w którym jednolicie zaprojektowane kontrole zostały wdrożone spójnie dla wszystkich lub części grupy.

Załącznik 3

(Zob. par. A110)

Przykłady zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować powstanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy

Poniżej znajdują się przykłady zdarzeń (w tym transakcji) i warunków, które mogą wskazywać na występowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, spowodowanego zarówno oszustwem, jak i błędem, w tym w odniesieniu do procesu konsolidacji. Przykłady dostarczone przez czynniki ryzyka nieodłącznego pokrywają szeroki zakres zdarzeń i warunków, jednakże nie wszystkie zdarzenia i warunki są stosowne dla każdego zlecenia badania grupy, a lista przykładów nie jest wyczerpująca. Zdarzenia i warunki zostały skategoryzowane w podziale na czynniki ryzyka nieodłącznego, które mogą mieć największy wpływ w danych okolicznościach. Co ważne, ze względu na współzależności pomiędzy czynnikami ryzyka nieodłącznego, przykładowe zdarzenia i warunki prawdopodobnie będą podlegały, lub będą pod wpływem, innych czynników ryzyka nieodłącznego w różnym stopniu. Zobacz także **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**, załącznik 2.

Czynnik ryzyka nieodłącznego	Przykłady zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować wystąpienie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy na poziomie stwierżeń:
Złożoność	<ul style="list-style-type: none"> • Występowanie złożonych transakcji, które są ujmowane w więcej niż jednej jednostce lub jednostce biznesowej w grupie. • Zastosowanie zasad (polityk) rachunkowości przez jednostki lub jednostki biznesowe w grupie, które różnią się od tych stosowanych do sprawozdań finansowych grupy. • Wyceny lub ujawnienia księgowe, które obejmują złożone procesy stosowane przez jednostki lub jednostki biznesowe w grupie, takie jak ujmowanie złożonych instrumentów finansowych. • Działalności, które w wysokim stopniu podlegają złożonej regulacji w wielu systemach prawnych lub jednostki lub jednostki biznesowe w grupie, które działają w wielu branżach, które podlegają różnym rodzajom regulacji.
Subiektywizm	<ul style="list-style-type: none"> • Osądy dotyczące tego, które jednostki lub jednostki biznesowe w grupie wymagają włączenia ich informacji finansowych do sprawozdania finansowego grupy zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na przykład, czy jakiegokolwiek jednostki specjalnego przeznaczenia lub jednostki nie prowadzące działalności występują i wymagają włączenia. • Osądy dotyczące prawidłowego zastosowania wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przez jednostki lub jednostki biznesowe w grupie.

Zmiana	<ul style="list-style-type: none"> • Częste nabycia, zbycia lub reorganizacje.
Niepewność	<ul style="list-style-type: none"> • Jednostki lub jednostki biznesowe w grupie działające w zagranicznych systemach prawnych, które mogą być narażone na czynniki takie jak nieoczekiwane interwencje rządu w obszarach takich jak handel i polityka fiskalna oraz ograniczenia ruchów waluty i dywidend oraz fluktuacje kursów wymiany walut.
Podatność na zniekształcenia ze względu na stronniczość kierownictwa lub inne czynniki ryzyka oszustwa, o ile wpływają one na ryzyko nieodłączne	<ul style="list-style-type: none"> • Nietypowe powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi. • Jednostki lub jednostki biznesowe w grupie z różnymi końcami okresu obrotowego, które mogą zostać wykorzystane do manipulowania terminem transakcji. • Pojawianie się w przeszłości niezatwierdzonych lub niekompletnych korekt konsolidacyjnych. • Agresywne planowanie podatkowe w grupie lub duże transakcje gotówkowe z jednostkami w rajach podatkowych. • Pojawianie się w przeszłości sald kont wewnątrzgrupowych, które się nie bilansują lub nie uzgadniają podczas konsolidacji. • Duże lub nietypowe transfery gotówki wewnątrz grupy, w szczególności do nowo nabytych jednostek lub jednostek biznesowych działających w lokalizacjach o znaczącym lub podwyższonym ryzyku oszustwa.

Wskaźniki, że środowisko kontroli, proces oszacowania ryzyka przez grupę lub proces grupy monitorowania systemu kontroli wewnętrznej grupy, nie są odpowiednie dla okoliczności grupy, rozważając charakter i złożoność grupy, i nie zapewnia odpowiedniej podstawy systemu kontroli wewnętrznej grupy dla innych części składowych, obejmuje:

- słabe struktury ładu korporacyjnego, w tym procesy podejmowania decyzji, które nie są przejrzyste,
- nieistniejące lub nieskuteczne kontrole nad procesem sprawozdawczości finansowej grupy, w tym nieadekwatna informacja kierownictwa grupy o monitoringu działalności i wynikach finansowych jednostek lub jednostek biznesowych w grupie.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Federation of Accountants® lub IFAC®.

IAASB oraz IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © kwiecień 2022 r., IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘ISQM’, ‘IAPN’ oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można na [permissions](#) lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (PL) (MSB (PL)) 600 (zmieniony) „*Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*” oparty na Międzynarodowym Standardzie Badania (MSB) 600 (zmienionym) „*Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*”, uchwalonym przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowanym w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2022 roku, został przetłumaczony na język polski i dostosowany do przepisów polskiego prawa – za zgodą IFAC – przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w maju 2023 roku. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 600 (zmienionego) „*Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*” w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (PL) (MSB (PL)) 600 (zmienionego) „*Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*” w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 600 (Revised), *Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*.

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



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org