

Załącznik nr 1.8 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 265
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 265

**INFORMOWANIE OSOBÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA
O SŁABOŚCIACH KONTROLI WEWNĘTRZNEJ**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 265
INFORMOWANIE OSOBÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA
O SŁABOŚCIACH KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	7-11
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Ustalenie, czy słabość kontroli wewnętrznej została rozpoznana	A1-A4
Znacząca słabość kontroli wewnętrznej	A5-A11
Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej	A12-A30

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 265 „*Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej*” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej¹, które biegły rewident rozpoznał podczas badania sprawozdania finansowego. Niniejszy standard nie nakłada na biegłego rewidenta dodatkowych obowiązków dotyczących uzyskania zrozumienia kontroli wewnętrznej oraz zaplanowania i przeprowadzenia testów kontroli, które wykraczałyby poza wymogi MSB 315 (zmienionego)¹ i MSB 330². MSB 260 (zmieniony)³ ustanawia dalsze wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących odpowiedzialności biegłego rewidenta za informowanie osób sprawujących nadzór o sprawach dotyczących badania.
2. Dokonując identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania zrozumienia kontroli wewnętrznej w zakresie związanym z badaniem⁴. Przy przeprowadzaniu oszacowania tych ryzyk biegły rewident analizuje kontrolę wewnętrzną w celu zaplanowania procedur badania odpowiednich w danych okolicznościach, a nie w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej. Biegły rewident może zidentyfikować słabości kontroli wewnętrznej nie tylko w trakcie procesu oszacowania ryzyka, ale także na każdym innym etapie badania. Niniejszy standard określa, o których zidentyfikowanych słabościach biegły rewident powinien poinformować osoby sprawujące nadzór i kierownictwo.
3. Niniejszy standard w żaden sposób nie wyklucza informowania przez biegłego rewidenta osób sprawujących nadzór i kierownictwa o innych sprawach dotyczących kontroli wewnętrznej, które zidentyfikował w trakcie badania.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy standard stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

5. Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikował podczas badania, i które, zgodnie z jego zawodowym osądem, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na poświęcenie im uwagi.

Definicje

6. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Słabość kontroli wewnętrznej - istnieje, gdy:
 - (i) kontrola jest zaprojektowana, wdrożona lub prowadzona w taki sposób, iż nie jest w stanie na bieżąco zapobiegać lub wykrywać i naprawiać zniekształceń w sprawozdaniu finansowym lub

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragrafy 4 i 12.

² MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta w odpowiedzi na oszacowane ryzyka”.

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

⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf 12. Paragrafy A68-A73 zawierają wytyczne dotyczące kontroli stosownych dla badania.

INFORMOWANIE OSOBÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA
O SŁABOŚCIACH KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

- (ii) brak kontroli niezbędnej dla zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń w sprawozdaniu finansowym w odpowiednim czasie.
- (b) Znacząca słabość kontroli wewnętrznej - pojedyncza słabość lub połączenie słabości kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A5)

Wymogi

7. Biegły rewident ustala*, czy na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, zidentyfikował jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A1-A4)
8. Jeśli biegły rewident zidentyfikował jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej, ustala czy, na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, osobno bądź łącznie stanowią one znaczące słabości kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A5-A11)
9. Biegły rewident informuje na piśmie w odpowiednim czasie osoby sprawujące nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania. (Zob. par. A12-A18, A27)
10. Biegły rewident informuje także w odpowiednim czasie odpowiedzialne kierownictwo odpowiedniego szczebla: (zob. par. A19, A27)
 - (a) na piśmie, o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, o których poinformował lub zamierza poinformować osoby sprawujące nadzór, chyba że bezpośrednio poinformowanie kierownictwa nie będzie w danych okolicznościach odpowiednie, (zob. par. A14, A20-A21) oraz
 - (b) o innych słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania, które nie zostały zakomunikowane kierownictwu przez inne strony, i które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, są dostatecznie znaczące, że zasługują na uwagę kierownictwa. (Zob. par. A22-A26)
11. W pisemnej informacji o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej biegły rewident zamieszcza:
 - (a) opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków oraz (zob. par. A28)
 - (b) wystarczające informacje umożliwiające osobom sprawującym nadzór oraz kierownictwu zrozumienie kontekstu powiadomienia. W szczególności biegły rewident wyjaśnia, że:
 - (i) przeprowadzając badanie, miał na celu wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym,
 - (ii) badanie obejmowało rozważenie działania kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzenia sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej oraz

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

- (iii) przekazane sprawy ograniczają się do tych słabości, które biegły rewident zidentyfikował w trakcie badania, i które uznał za dostatecznie znaczące, że zasługiwały na przedstawienie ich osobom sprawującym nadzór.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Ustalenie, czy słabości kontroli wewnętrznej zostały zidentyfikowane (Zob. par. 7)

- A1. Przy ustalaniu, czy biegły rewident identyfikuje jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej, biegły rewident może omówić z kierownictwem odpowiedniego szczebla istotne fakty i okoliczności związane ze swoimi wnioskami. Dyskusja taka stanowi dla biegłego rewidenta okazję, aby na bieżąco ostrzegać kierownictwo przed występowaniem słabości, których wcześniej mogło być nieświadome. Odpowiednim szczeblem kierownictwa, z którym omówienie ustaleń jest właściwe, to szczebel, któremu znany jest dany obszar kontroli wewnętrznej i który posiada uprawnienia do podjęcia działań zaradczych wobec wszelkich zidentyfikowanych słabości kontroli wewnętrznej. W niektórych okolicznościach może nie być właściwe omówienie przez biegłego rewidenta ustaleń bezpośrednio z kierownictwem, na przykład wtedy, gdy ustalenia wydają się poddawać w wątpliwość prawość lub kompetencje kierownictwa. (Zob. par. A20)
- A2. Omawiając z kierownictwem fakty i okoliczności związane z ustaleniami biegłego rewidenta, może on uzyskać inne istotne informacje, niezbędne do dalszych rozważań, takie jak:
- sposób zrozumienia przez kierownictwo faktycznych lub podejrzewanych przyczyn słabości,
 - wynikające ze słabości wyjątki, które kierownictwo mogło zauważyć, na przykład zniekształcenia, którym nie zapobiegły odpowiednie kontrole technologii informacyjnych (IT),
 - wstępne określenie przez kierownictwo sposobu reakcji na ustalenia.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A3. Podczas, gdy koncepcje podstawowych czynności kontrolnych w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie podobne do koncepcji w dużych jednostkach, formalne ramy ich stosowania będą odmiennie. Ponadto, mniejsze jednostki mogą uznać, że niektóre z czynności kontrolnych nie są przydatne ze względu na kontrolę sprawowaną przez kierownictwo. Na przykład wyłączna kompetencja kierownictwa upoważniająca do udzielania klientom kredytu i akceptowanie znaczących zakupów może zapewnić skuteczną kontrolę nad ważnymi stanami kont oraz transakcjami, tym samym zmniejszając lub usuwając potrzebę bardziej szczegółowych działań kontrolnych.
- A4. Mniejsze jednostki często mają także mniej pracowników, co może ograniczać praktyczną wykonalność podziału obowiązków. Niemniej jednak w małej, zarządzanej przez właściciela jednostce, może być w stanie sprawować bardziej skuteczny nadzór niż w większej jednostce. Ten wyższy stopień nadzoru kierownictwa musi stanowić równowagę wobec większego ewentualnego obejścia kontroli wewnętrznej przez kierownictwo.

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

- A5. Znaczenie słabości lub połączenia słabości kontroli wewnętrznej zależy nie tylko od tego, czy zniekształcenie faktycznie wystąpiło, lecz także od prawdopodobieństwa wystąpienia

zniekształcenia oraz jego ewentualnej wagi. Znacząca słabość może zatem występować pomimo tego, że biegły rewident w trakcie badania nie zidentyfikował zniekształcenia.

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

- prawdopodobieństwo, że słabości doprowadzą w przyszłości do istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego,
- podatność składnika aktywów lub zobowiązań na stratę lub oszustwo;
- subiektywizm i złożoność ustalania wartości szacunkowych, takich jak oszacowania księgowo wartości godziwej,
- narażenie kwot w sprawozdaniach finansowych na słabości,
- nasilenie działań, które pojawiły się lub mogą pojawić się w saldzie konta lub w grupie transakcji narażonych na słabość lub słabości,
- znaczenie kontroli w procesie sprawozdawczości finansowej, na przykład:
 - ogólne kontrole monitorujące (takie jak nadzór kierownictwa),
 - kontrole zapobiegania i wykrywania oszustw,
 - kontrole w zakresie wyboru i stosowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości,
 - kontrole znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi,
 - kontrole znaczących transakcji wykraczających poza zwykły tryb działalności jednostki,
 - kontrole nad procesem sprawozdawczości finansowej na koniec okresu (takie jak kontrole niepowtarzalnych zapisów dziennika),
- przyczyna i częstotliwość wyjątków wykrywanych jako skutek słabości kontroli,
- wzajemne oddziaływanie między daną słabością i innymi słabościami kontroli wewnętrznej.

A7. Oznakami znaczących słabości kontroli wewnętrznej są, na przykład:

- dowody nieefektywnych aspektów środowiska kontroli, takie jak:
 - oznaki, że znaczące transakcje, których finansowymi aspektami jest zainteresowane kierownictwo, nie są właściwie sprawdzane przez osoby sprawujące nadzór,
 - identyfikacja oszustwa kierownictwa, istotnego lub nieistotnego, któremu nie zapobiegła kontrola wewnętrzna jednostki,
 - niepowodzenie kierownictwa w zakresie wprowadzania właściwych działań zaradczych wobec wcześniej zakomunikowanych słabości,
- brak procesu oszacowania ryzyka w jednostce, w której zwykle oczekuje się, że taki proces będzie ustanowiony,
- dowody nieefektywności jednostki w procesie oszacowania ryzyka, takie jak niezidentyfikowanie przez kierownictwo ryzyka istotnego zniekształcenia, które zgodnie z oczekiwaniem biegłego rewidenta, powinno być zidentyfikowane w procesie oszacowania ryzyka jednostki,

- dowody nieefektywnej reakcji na zidentyfikowane znaczące ryzyko (na przykład, brak kontroli nad takim ryzykiem),
 - zniekształcenia wykryte dzięki procedurom biegłego rewidenta, którym kontrola wewnętrzna jednostki nie zapobiegła lub nie wykryła i nie skorygowała,
 - zmiana wcześniej wydanego sprawozdania finansowego w celu odzwierciedlenia korekty znaczącego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem,
 - dowody niezdolności kierownictwa do nadzoru nad sporządzaniem sprawozdania finansowego.
- A8. Kontrole mogą być zaprojektowane do działania tak, aby pojedynczo lub w połączeniu z innymi kontrolami skutecznie zapobiegały lub wykrywały i korygowały zniekształcenia⁵. Na przykład, kontrole kont należności mogą obejmować zarówno zautomatyzowane, jak i ręczne kontrole tak zaprojektowane do działania, aby współdziałały w zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu zniekształceniom sald kont. Słabość kontroli wewnętrznej sama w sobie może nie być na tyle ważna, aby stanowić znaczącą słabość. Niemniej jednak połączenie słabości mających wpływ na stan tego samego konta, albo na ujawnienie, znaczące stwierdzenie lub składnik kontroli wewnętrznej, może zwiększyć ryzyka zniekształcenia do takiego stopnia, że spowoduje powstanie znaczącej słabości.
- A9. Przepisy prawa lub regulacja w niektórych systemach prawnych mogą nałożyć na biegłego rewidenta wymóg (szczególnie w przypadku badań jednostek notowanych na giełdzie), informowania osób sprawujących nadzór lub innych odpowiednich stron (takich jak regulatorzy), o jednym lub wielu określonych rodzajach słabości kontroli wewnętrznej, które biegły rewident rozpoznał podczas badania. W przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja ustalają określone specyficzne terminy i definicje tego rodzaju słabości oraz wymagają od biegłego rewidenta ich stosowania w celu informowania, biegły rewident informując o słabościach stosuje te terminy i definicje zgodnie z wymogiem prawnym lub regulacyjnym.
- A10. W przypadku, gdy dany system prawa ustala specyficzne terminy na określenie różnych rodzajów słabości kontroli wewnętrznej, o których należy informować, ale tych terminów nie definiuje, może okazać się niezbędnym kierowanie się przez biegłego rewidenta osądem przy wyborze spraw, o których poinformuje zgodnie z wymogiem prawnym lub regulacyjnym. W tej sytuacji biegły rewident może uznać za właściwe uwzględnienie wymogów i wytycznych zawartych w niniejszym standardzie. Na przykład, jeśli celem wymogu prawnego i regulacyjnego jest zwrócenie uwagi osób sprawujących nadzór na określone sprawy związane z kontrolą wewnętrzną, których powinny być świadome, odpowiednie może być postrzeganie takich spraw jako generalnie tożsamyh ze znaczącą słabością, o której zgodnie z niniejszym standardem należy zakomunikować osobom sprawującym nadzór.
- A11. Wymogi zawarte w niniejszym standardzie mają zastosowanie niezależnie od tego, czy przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta stosowania określonych terminów lub definicji.

Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej

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

A12. Informowanie na piśmie osób sprawujących nadzór o znaczących słabościach odzwierciedla

⁵ MSB 315 (zmieniony), paragraf A74.

ważność tych spraw i pomaga osobom sprawującym nadzór w pełnieniu swoich obowiązków nadzorczych. MSB 260 (zmieniony) zawiera stosowne rozważania dotyczące informowania osób sprawujących nadzór w sytuacji, gdy wszystkie te osoby są zaangażowane w zarządzanie jednostką⁶.

- A13. Ustalając czas wydania pisemnej informacji, biegły rewident może rozważyć, czy otrzymanie takiej informacji przez osoby sprawujące nadzór będzie ważnym czynnikiem umożliwiającym tym osobom wypełnienie ich obowiązku nadzoru. Dodatkowo, w przypadku jednostek notowanych na giełdzie w określonych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą potrzebować potwierdzenia pisemnej informacji biegłego rewidenta przed dniem akceptacji sprawozdania finansowego, aby mogły wypełnić określone obowiązki związane z kontrolą wewnętrzną wynikające z regulacji lub innych celów. W przypadku innych jednostek, biegły rewident może wydać pisemną informację w późniejszym terminie. Niemniej jednak, w drugim przypadku, ponieważ pisemna informacja biegłego rewidenta o znaczących słabości stanowi część końcowych akt zlecenia, to podlega nadrzędnemu wymogowi⁷, zgodnie z którym biegły rewident jest zobowiązany do skompletowania końcowych akt zlecenia w odpowiednim czasie. MSB 230 określa, że właściwy czas, w którym należy ukończyć kompletowanie końcowych akt zlecenia zwykle nie przekracza 60 dni, po dacie sprawozdania biegłego rewidenta⁸.
- A14. Niezależnie od czasu wydania pisemnej informacji o znaczących słabościach, biegły rewident może poinformować o nich ustnie w pierwszym przypadku kierownictwo, a tam gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór, aby pomóc tym osobom w podjęciu w odpowiednim czasie działań naprawczych w celu zminimalizowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Niemniej jednak, takie postępowanie nie zwalnia biegłego rewidenta z obowiązku poinformowania o znaczących słabościach na piśmie, czego wymaga niniejszy standard.
- A15. Poziom szczegółowości informacji o znaczących słabościach poddaje się zawodowemu osądowi biegłego rewidenta stosownie do okoliczności. Czynniki, które biegły rewident może uwzględnić podczas ustalania odpowiedniego poziomu szczegółowości informacji obejmują, na przykład:
- rodzaj jednostki, na przykład informacje wymagane w przypadku jednostki zainteresowania publicznego mogą różnić się od tych dla jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego,
 - wielkość i złożoność jednostki, na przykład w przypadku złożonej jednostki informacje mogą różnić się od tych dla jednostki prowadzącej prostą działalność,
 - rodzaj znaczących słabości zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta,
 - skład organów nadzoru jednostki, na przykład więcej szczegółów może być potrzebne, gdy wśród osób sprawujących nadzór znajdują się osoby nieposiadające znaczącego doświadczenia branży jednostki lub w obszarach dotkniętych słabością,
 - wymogi prawne lub regulacyjne dotyczące informowania o określonych rodzajach słabości kontroli wewnętrznej.
- A16. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą być już świadome znaczących słabości zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta podczas badania i mogą postanowić, że nie ma

⁶ MSB 260 (zmieniony), paragraf 13.

⁷ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragraf 14.

⁸ MSB 230, paragraf A21.

potrzeby podejmowania działań naprawczych z uwagi na koszty lub inne przyczyny. Odpowiedzialność za analizę kosztów i korzyści wynikających z podjęcia działań naprawczych spoczywa na kierownictwie i osobach sprawujących nadzór. Jednakże wymóg zawarty w paragrafie 9 stosuje się niezależnie od kosztów lub innych przyczyn, które kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą uznać za istotne, podejmując decyzję o potrzebie podjęcia działań naprawczych wobec tych słabości.

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

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

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

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

- A19. Zwykle kierownictwo odpowiedniego szczebla ponosi odpowiedzialność i ma uprawnienia do oceny słabości kontroli wewnętrznej oraz podejmowania niezbędnych działań naprawczych. W przypadku znaczących słabości, odpowiednim szczeblem będzie prawdopodobnie dyrektor zarządzający lub dyrektor finansowy (lub ich odpowiednik), jako że o tych sprawach należy również poinformować osoby sprawujące nadzór. W przypadku innych słabości kontroli wewnętrznej odpowiednim szczeblem mogą być osoby z kierownictwa operacyjnego z dużym, bezpośrednim zaangażowaniem wpływającym na obszary kontroli i posiadają uprawnienia, by podjąć odpowiednie działania naprawcze.

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

- A20. Niektóre zidentyfikowane znaczące słabości kontroli wewnętrznej mogą kwestionować prawość lub kompetencje kierownictwa. Na przykład, mogą one być dowodem oszustwa lub zamierzonego nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji przez kierownictwo, lub kierownictwo może wykazywać się niezdolnością do nadzorowania sporządzania właściwego sprawozdania finansowego, co może rodzić wątpliwości, co do kompetencji kierownictwa. W takich przypadkach bezpośrednio informowanie kierownictwa o tego rodzaju słabości może nie być właściwe.

- A21. MSB 250 określa wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących informowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji, w tym kiedy w ich nieprzestrzeganiu są uwikłane osoby sprawujące nadzór⁹. MSB 240 określa wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących informowania osób sprawujących nadzór o zidentyfikowanym lub podejrzanym przez biegłego rewidenta oszustwie z udziałem kierownictwa¹⁰.

⁹ MSB 250 „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, paragrafy 22-28.

¹⁰ MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, paragraf 41.

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

- A22. Podczas badania biegły rewident może zidentyfikować inne słabości kontroli wewnętrznej, które nie są znaczące, ale mogą być na tyle ważne, że zasługują na uwagę kierownictwa. Ustalenie tego, jakie inne słabości kontroli wewnętrznej zasługują na uwagę kierownictwa, poddaje się zawodowemu osądowi stosownie do okoliczności biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo i ewentualne nasilenie zniekształceń, które mogą wystąpić w sprawozdaniu finansowym na skutek tych słabości.
- A23. Informacja o innych słabościach kontroli wewnętrznej, które zasługują na uwagę kierownictwa, nie musi mieć formy pisemnej, lecz może być w formie ustnej. Jeżeli biegły rewident omówił z kierownictwem fakty i okoliczności swoich ustaleń, może rozważyć, aby w trakcie dyskusji z kierownictwem informować ustnie o tych innych słabościach. W związku z tym nie ma późniejszej potrzeby sporządzania formalnej informacji.
- A24. W przypadku, gdy biegły rewident we wcześniejszym okresie poinformował kierownictwo o słabościach kontroli wewnętrznej innych niż znaczące słabości, w stosunku do których nie podjęło ono działań naprawczych ze względu na koszty lub z innych przyczyn, biegły rewident nie musi powtarzać informacji na ich temat w bieżącym okresie. Od biegłego rewidenta nie wymaga się również powtarzania informacji o tych słabościach, jeśli wcześniej kierownictwo zostało o nich poinformowane przez strony trzecie, takie jak funkcja audytu wewnętrznego lub regulatorzy. Może jednakże być właściwe, aby biegły rewident ponownie informował o innych słabościach, jeśli nastąpiła zmiana kierownictwa lub też biegły rewident zwrócił uwagę na nowe informacje zmieniające wcześniejsze zrozumienie słabości przez niego i kierownictwa. Niemniej jednak, niepodjęcie przez kierownictwo działań naprawczych wobec innych słabości kontroli wewnętrznej, o których zostało wcześniej poinformowane, może samo stanowić znaczącą słabość wymagającą poinformowania o tym osób sprawujących nadzór. O tym, czy należy tak postąpić, zależy od osądu biegłego rewidenta w danych okolicznościach.
- A25. W niektórych okolicznościach osoby sprawujące nadzór mogą chcieć poznać szczegóły innych słabości kontroli wewnętrznej, o których biegły rewident poinformował kierownictwo, lub otrzymać skrócone informacje o charakterze tych innych słabości. Alternatywnie, biegły rewident może uznać za właściwe poinformowanie osób sprawujących nadzór o innych słabościach, które zostały przekazane kierownictwu. W każdym z tych przypadków biegły rewident może poinformować osoby sprawujące nadzór ustnie lub na piśmie, stosownie do sytuacji.
- A26. MSB 260 (zmieniony) zawiera stosowne rozważania dotyczące informowania osób sprawujących nadzór, gdy wszystkie te osoby są zaangażowane w zarządzanie jednostką¹¹.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 9-10)

- A27. Na biegłych rewidentach sektora publicznego może spoczywać dodatkowy obowiązek, aby o słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanej przez biegłego rewidenta podczas badania, informować na takim poziomie szczegółowości i strony, których nie przewiduje niniejszy standard. Na przykład znaczące słabości mogą być komunikowane władzy ustawodawczej lub innym organom rządowym. Przepisy prawa, regulacja lub inne władze mogą również upoważnić biegłych rewidentów sektora publicznego do raportowania o słabościach kontroli wewnętrznej niezależnie od znaczenia potencjalnych skutków tych słabości. Ponadto, prawodawstwo może wymagać od biegłych rewidentów sektora publicznego raportowania o szerzej o zagadnieniach powiązanych z kontrolą wewnętrzną, a nie tylko informowania o słabościach kontroli

¹¹ MSB 260 (zmieniony), paragraf 13.

wewnętrznej wymaganych przez niniejszy standard, na przykład o kontroli powiązanej z przestrzeganiem aktów organów ustawodawczych, regulacji lub postanowień kontraktów lub umów o dotacje.

Treść pisemnej informacji dotyczącej znaczących słabości kontroli wewnętrznej (Zob. par. 11)

- A28. Wyjaśniając potencjalne skutki znaczących słabości, biegły rewident nie musi przedstawiać tych skutków kwotowo. Znaczące słabości mogą być pogrupowane dla celów raportowania, tam gdzie jest to stosowne. Biegły rewident może również zawrzeć w pisemnej informacji sugestie dotyczące działań naprawczych wobec słabości, faktyczne lub proponowane działania zaradcze kierownictwa oraz stwierdzenie, czy biegły rewident podjął lub nie, kroki sprawdzające czy reakcje kierownictwa zostały wdrożone.
- A29. Biegły rewident może uznać za właściwe zamieszczenie następujących treści stanowiących dodatkowy kontekst informacji:
- zaznaczenie, że gdyby biegły rewident przeprowadził szersze procedury dotyczące kontroli wewnętrznej, mógłby zidentyfikować więcej słabości, o których należałoby poinformować lub też mógłby stwierdzić, że o niektórych z raportowanych słabości nie trzeba było w ogóle informować,
 - zaznaczenie, że informacja została przekazana na potrzeby osób sprawujących nadzór i może nie być odpowiednia do innych celów.
- A30. Przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta lub kierownictwa dostarczenia odpowiednim władzom regulacyjnym kopii pisemnej informacji biegłego rewidenta o znaczących słabościach. W takim przypadku, pisemna informacja biegłego rewidenta może wskazywać takie władze regulacyjne.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 265 *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 265 *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 265 *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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