



Data: 8.01.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

WPŁYW ZMIANY KSB 315 NA PROCES BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego jest zobowiązany do przestrzegania między innymi wymogów zawartych w krajowych standardach badania (KSB), opartych na regulacjach międzynarodowych, z pewnymi krajowym dostosowaniami.

KSB podobnie jak inne przepisy podlegają zmianom. Nie są one wprowadzane tak częste, jak te do których przyzwyczaił nas polski ustawodawca, ale mogą mieć znaczny wpływ na organizację procesu badania sprawozdania finansowego, jak również na dane jakie dla biegłego rewidenta musi przygotować klient. Dla badań sprawozdań finansowych za 2023 rok takie zmiany będą wynikały z wprowadzenia zmienionego standardu o numerze 315 „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”. Sam standard nie jest nowy, jednak jego zmieniona wersja zawiera wiele nowych regulacji oraz uszczegółowień dla już wcześniej obowiązujących wymagań.

ZAKRES STANDARDU

KSB 315 określa wymogi dla biegłych rewidentów, dotyczące:

- procedur wykorzystywanych przy szacowaniu ryzyka i związanych z nimi czynności;
- uzyskania zrozumienia badanej jednostki, jej otoczenia, stosowanych zasad rachunkowości, sprawozdawczości oraz zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej badanej jednostki;
- identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia;
- dokumentowania powyższych czynności.

GŁÓWNE ZMIANY

Do głównych zmian wprowadzonych przez nowy KSB 315 należy:

1. Wzmocnienie wymogów dotyczących stosowania i dokumentowania przez biegłych zawodowego sceptycyzmu.
2. Wprowadzenie wymogu odrębnego szacowania ryzyka nieodłącznego oraz ryzyka kontroli wraz ze wskazaniem, że jeśli biegły nie zamierza opierać się na skuteczności działania kontroli wewnętrznej to ryzyko kontroli nie jest rozważane i wtedy ryzyko istotnego zniekształcenia = ryzyko nieodłączne.
3. Wymóg zastosowania stand back – ponownej oceny ryzyka na koniec procesu jego szacowania.
4. Wyodrębnienie oceny polityki sprawozdawczości finansowej jako osobnego elementu szacowania ryzyka nieodłącznego oraz wymaganie szerszego zrozumienia i oceny stosowanych przez jednostkę badaną zasad rachunkowości.
5. Wymóg nie tylko poznania, ale również oceny każdego z elementów kontroli wewnętrznej.
6. Wprowadzenie zapisów o możliwości stosowania przez biegłych zautomatyzowanych narzędzi i technik w procesie szacowania ryzyka.

7. Wprowadzenie pojęcia zakres ryzyka nieodłącznego wraz z wymogiem oszacowania ryzyka na skali ryzyka (z uwzględnieniem prawdopodobieństwa jego wystąpienia oraz wielkością potencjalnego zniekształcenia).
8. Wprowadzenie katalogu czynników ryzyka nieodłącznego, które wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie.
9. Rozszerzenie i uszczegółowienie wymogów dotyczących zrozumienia środowiska IT w jednostce badanej.
10. Wprowadzenie nowych lub zmienionych definicji (stosowne stwierdzenie, znacząca grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie, znaczące ryzyko).

Część wskazanych zmian, dotyczy bezpośrednio tylko pracy biegłego i będzie niewidoczna dla klienta. Inne wymagania wobec biegłego będą miały jednak bezpośrednie przełożenie na współpracę biegłego z klientem i na tych skupimy w dalszej części artykułu.

Będą to w szczególności:

- zrozumienie jednostki i jej otoczenia;
- zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki;
- zrozumienie środowiska IT w jednostce.

ZROZUMIENIE JEDNOSTKI I JEJ OTOCZENIA

W ramach tego elementu biegły poznaje:

- strukturę organizacyjną jednostki, w tym jej złożoność;
- strukturę właścicielską oraz powiązania pomiędzy właścicielami, w tym w również istotę transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi;
- nadzór nad jednostką, zaangażowanie właścicieli w ten nadzór lub kierowanie jednostką;
- model gospodarczy jednostki, w tym: branżę, produkty, usługi świadczone przez jednostkę, nowe obszary działalności, nowe wymogi regulacyjne, zasady rachunkowości, sposoby finansowania działalności, strategię realizowaną oraz planowaną do wdrożenia;
- czynniki branżowe, takie jak: rynek, konkurencja, sezonowość, stosowane technologie, wykorzystanie energii;
- czynniki regulacyjne oraz inne zewnętrzne czynniki wpływające na jednostkę, takie jak: specyficzne wymogi branżowe, ogólne wymogi prawne, przepisy podatkowe, wymogi środowiskowe, polityka rządu;
- pozostałe czynniki wpływające na działalność jednostki, jak: stopy procentowe, inflacja, kursy walut, dostępność finansowania, ogólne warunki gospodarcze;
- mierniki oceny wyników jednostki, zarówno te stosowane wewnętrznie, jak i przez podmioty zewnętrzne;
- stosowane zasady rachunkowości, w szczególności te gdzie jednostka ma prawo wyboru metody, a także rozwiązania w specyficznych dla branży obszarach.

SYSTEM KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Standard wymaga od biegłego zrozumienia kontroli wewnętrznej, jaką jednostka zaplanowała w celu zapobiegania nieprawidłowościom spowodowanym błędami i oszustwem. W ramach tego biegły musi się zapoznać z każdym elementem kontroli wewnętrznej, ocenić czy został prawidłowo zaprojektowany oraz ustalić czy został wdrożony.

Elementami kontroli, o których mowa są:

- środowisko kontroli – zrozumienie kontroli i procesów, jakie odnoszą się do sposobu wykonywania przez kierownictwo obowiązków nadzorczych, takich jak: kultura jednostki, uczciwość kierownictwa, wartości etyczne. Oceniany jest również podział ról, uprawnień i odpowiedzialności w jednostce, sposób w jaki przyciąga, rozwija się i utrzymuje kompetentne osoby oraz w jaki sposób jednostka rozlicza osoby odpowiedzialne za realizację celów systemu kontroli wewnętrznej;

- proces oszacowania ryzyka przez jednostkę – zrozumienie działającego w jednostce procesu identyfikacji ryzyk, w szczególności związanych ze sprawozdawczością finansową, oszacowania przez jednostkę wystąpienia tych ryzyk oraz zaprojektowanych reakcji na te ryzyka;
- proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę – zrozumienie aspektów związanych z oceną skuteczności kontroli, usuwaniem zidentyfikowanych słabości kontroli, działania audytu wewnętrznego, a także zrozumienie źródeł informacji wykorzystywanych przez kierownictwo jednostki w procesie monitorowania systemu kontroli wewnętrznej;
- system informacyjny i komunikacja – zrozumienie działań jednostki w zakresie przetwarzania informacji, zasobów do tego wykorzystywanych. Zrozumienie, w jaki sposób informacje przepływają przez system informacyjny jednostki, jak są inicjowane, rejestrowane, ujmowane, przetwarzane, jak zorganizowany jest proces sporządzenia sprawozdania finansowego. Kolejnym aspektem w tym elemencie jest komunikacja, a mianowicie co i w jaki sposób jest komunikowane zarówno w ramach procesów wewnętrznych, jak i komunikowania się ze stronami zewnętrznymi;
- czynności kontrolne – obejmuje identyfikowanie kontroli odnoszących się do ryzyk w różnych obszarach, w tym ryzyk znaczących, dotyczących zapisów dziennika, nietypowych transakcji, kontroli jakie biegły planuje testować w dalszym etapie badania.

ZROZUMIENIE ŚRODOWISKA IT

Wymogi dotyczące tego zakresu zostały w standardzie szczególnie mocno rozszerzone. Aktualnie biegły musi:

- zrozumieć ogólne środowisko IT, w tym procesy zarządzania zmianą, zarządzania dostęпами, zarządzania operacjami IT, zidentyfikować i ocenić zaprojektowane kontrole automatyczne lub inne oparte na IT i ustalić czy zostały wdrożone;
- zrozumieć wykorzystanie wspierającej infrastruktury, w tym sieci, systemów operacyjnych, baz danych oraz związanego z nimi sprzętu i oprogramowania;
- zrozumieć rolę personelu zaangażowanego w procesy IT;
- zidentyfikować aplikacje IT i inne aspekty środowiska IT, które podlegają ryzykom wynikającym z wykorzystania IT.

Biorąc pod uwagę, że ocena tego wymaga specjalistycznej wiedzy z obszaru IT, należy się spodziewać, że wielu biegłych będzie w tym zakresie korzystało z pomocy zewnętrznych ekspertów.

PODSUMOWANIE

Opisane obszary, jakie musi poznać biegły służą zidentyfikowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, które mogą wystąpić w sprawozdaniu finansowym. Biegły zbierając te informacje będzie wykorzystywał w szczególności takie narzędzia i techniki, jak zapytania, obserwacje i inspekcje. Zapytania będą kierowane do jednostki w różnej formie, mogą być zadawane bezpośrednio zarządowi, pracownikom, ale często będą miały formę ankiet, o których wypełnienie biegły poprosi jednostkę. Należy pamiętać, że w wielu aspektach samo udzielenie odpowiedzi na pytanie nie wystarczy, ponieważ biegły musi zastosować inne techniki, aby sprawdzić czy to co jednostka zadeklarowała zostało faktycznie wdrożone. Pamiętajmy również, że jesteśmy ciągle na początkowym etapie badania sprawozdania finansowego – a ilość informacji, jakie biegły musi zebrać i przeanalizować jest już bardzo duża.

ZDANIEM AUTORKI

Jak wprowadzenie zmienionego KSB 315 wpłynie na badania sprawozdań? W mojej ocenie należy się spodziewać większej liczby pytań oraz ankiet, a więc konieczności większego zaangażowania pracowników badanej jednostki. Z drugiej strony częstszy udział

zewnętrznych ekspertów, w szczególności z obszaru IT będzie wpływał na większe koszty po stronie firm audytorskich, a co za tym idzie honoraria za badania również mogą wzrosnąć.

Joanna Biguszevska, biegły rewident, Associate Partner w [gliwickim biurze Rödl & Partner](#)