

Załącznik Nr 1.7
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 265
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 265

INFORMOWANIE O SŁABOŚCIACH W KONTROLI WEWNĘTRZNEJ
OSÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA

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

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub 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 słabości w kontroli wewnętrznej zostały zidentyfikowane.....	A1-A4
Znaczące słabości w kontroli wewnętrznej	A5-A11
Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej	A12-A30

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

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach w kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował w trakcie badania sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB nie nakłada na audytora dodatkowych obowiązków związanych z uzyskaniem zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz zaplanowaniem i wykonaniem testów kontroli wykraczających ponad wymogi MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)¹ i MSB 330². MSB 260 (zmieniony)³ ustanawia dalsze wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących odpowiedzialności audytora za komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w związku z badaniem.
2. Podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia od audytora wymaga się uzyskania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki⁴. Dokonując oszacowania tych ryzyk audytor bierze pod uwagę system kontroli wewnętrznej jednostki w celu zaprojektowania procedur badania odpowiednich w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej. Audytor może zidentyfikować słabości kontroli w systemie kontroli wewnętrznej jednostki nie tylko w trakcie procesu oszacowania ryzyka, ale także na każdym innym etapie badania. Niniejszy MSB określa, o których zidentyfikowanych słabościach audytor powinien poinformować osoby sprawujące nadzór i kierownictwo.
3. Żadne z postanowień niniejszego MSB nie wyklucza informowania przez audytora osób sprawujących nadzór i kierownictwa o innych sprawach dotyczących kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował w trakcie badania.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub później.

Cel

5. Celem audytora jest odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach w kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował podczas badania, i które, zgodnie z zawodowym osądem audytora, mają wystarczające znaczenie, aby zasługiwać na odpowiednią uwagę.

Definicje

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

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragrafy 12(c) i (m) oraz paragrafy 21-27.

² MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

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

⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21. Paragrafy A90-A95 dostarczają wytycznych dotyczących kontroli stosownych dla badania.

- (ii) brak kontroli niezbędnej, aby zapobiegać lub wykrywać i korygować zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym na bieżąco.
- (b) Znacząca słabość w kontroli wewnętrznej - słabość lub połączenie słabości w kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem audytora mają wystarczające znaczenie, aby zasługiwać na uwagę osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A5)

Wymogi

7. Audytor ustala*, czy na podstawie wykonanej pracy rewizyjnej, audytor zidentyfikował jedną lub więcej słabości w kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A1-A4)
8. Jeżeli audytor zidentyfikował jedną lub więcej słabości w kontroli wewnętrznej, audytor ustala, na podstawie wykonanych czynności badania, czy osobno bądź łącznie stanowią one znaczące słabości. (Zob. par. A5-A11)
9. Audytor na bieżąco informuje na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania. (Zob. par. A12-A18, A27)
10. Audytor informuje także w odpowiednim czasie kierownictwo odpowiedniego szczebla odpowiedzialności: (zob. par. A19, A27)
 - (a) na piśmie, o znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej, o których audytor poinformował lub zamierza poinformować osoby sprawujące nadzór, chyba że byłoby to niewłaściwe, aby bezpośrednio poinformować kierownictwo w danych okolicznościach, oraz (zob. par. A14, A20-A21)
 - (b) o innych słabościach w kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania, które nie zostały zakomunikowane kierownictwu przez inne strony, i które zgodnie z zawodowym osądem audytora, są wystarczająco znaczące, aby zasługiwać na uwagę kierownictwa. (Zob. par. A22-A26)
11. W pisemnej informacji o znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej audytor zamieszcza:
 - (a) opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków oraz (zob. par. A28)
 - (b) wystarczające informacje, aby umożliwić osobom sprawującym nadzór oraz kierownictwu zrozumienie kontekstu komunikacji. W szczególności audytor wyjaśnia, że: (zob. par. A29-A30)
 - (i) celem badania było dla audytora wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym,
 - (ii) badanie obejmowało rozważenie kontroli wewnętrznej stosownej dla sporządzania sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, nie zaś w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej oraz
 - (iii) przekazane sprawy są ograniczone do tych słabości, które audytor zidentyfikował w trakcie badania, i które audytor uznał za wystarczająco ważne, aby zasługiwały na przedstawienie osobom sprawującym nadzór.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

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

- A1. Ustalając, czy audytor zidentyfikował jedną lub więcej słabości w kontroli wewnętrznej, audytor może omówić stosowne fakty i okoliczności ustaleń audytora z odpowiednim szczeblem kierownictwa. Dyskusja ta dostarcza audytorowi okazji, aby na bieżąco alarmować kierownictwo o występowaniu słabości, których kierownictwo mogło nie być wcześniej świadome. Szczeblem kierownictwa, z którym omówienie ustaleń jest właściwe, jest ten, któremu znany jest dany obszar kontroli wewnętrznej i który posiada uprawnienia, aby podjąć działania naprawcze wobec wszelkich zidentyfikowanych słabości w kontroli wewnętrznej. W niektórych okolicznościach może nie być właściwe, aby audytor omawiał ustalenia audytora bezpośrednio z kierownictwem, na przykład, jeżeli ustalenia wydają się kwestionować uczciwość lub kompetencje kierownictwa (patrz paragraf A20).
- A2. Omawiając z kierownictwem fakty i okoliczności dotyczące ustaleń audytora, audytor może uzyskać inne informacje stosowne do dalszych rozważań, takie jak:
- zrozumienie przez kierownictwo faktycznych lub podejrzewanych przyczyn słabości,
 - wyjątki powstające ze słabości, które kierownictwo mogło zauważyć, na przykład zniekształcenia, którym nie zapobiegły stosowne kontrole technologii informacyjnych (IT),
 - wstępne wskazanie przez kierownictwo sposobu jego reakcji na ustalenia.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

- A3. O ile koncepcje podstawowych kontroli w elemencie czynności kontrolnych w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie podobne do koncepcji w dużych jednostkach, formalne ramy ich stosowania będą odmienne. Ponadto, mniejsze jednostki mogą uznać, że pewne rodzaje kontroli nie są konieczne ze względu na kontrole stosowane przez kierownictwo. Na przykład, wyłączenie uprawnienia kierownictwa do udzielania klientom kredytu i akceptowania znaczących zakupów może zapewnić skuteczną kontrolę nad ważnymi saldami kont oraz transakcjami, zmniejszając lub usuwając potrzebę bardziej szczegółowych kontroli.
- A4. Mniejsze jednostki często mają także mniej pracowników, co może ograniczać zakres, w jakim podział obowiązków jest wykonalny. Jednakże w małej jednostce zarządzanej przez właściciela, zarządzający właściciel może być w stanie sprawować bardziej skuteczny nadzór niż w większej jednostce. Należy zrównoważyć ten wyższy poziom nadzoru kierownictwa z większym potencjałem dla obchodzenia kontroli przez kierownictwo.

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

- A5. Znaczenie słabości lub połączenia słabości w kontroli wewnętrznej zależy nie tylko od tego, czy zniekształcenie rzeczywiście wystąpiło, ale także od prawdopodobieństwa, że zniekształcenie mogłoby wystąpić oraz potencjalnej wielkości zniekształcenia. Znaczące słabości mogą zatem występować nawet jeżeli audytor nie zidentyfikował zniekształceń w trakcie badania.
- A6. Przykłady spraw, które audytor może rozważyć podczas ustalania, czy słabość lub połączenie słabości w kontroli wewnętrznej stanowi znaczącą słabość, obejmują:
- prawdopodobieństwo, że słabości doprowadzą do istotnych zniekształceń w sprawozdaniach finansowych w przyszłości,

INFORMOWANIE O SŁABOŚCIACH W KONTROLI WEWNĘTRZNEJ
OSÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA

- podatność powiązanego składnika aktywów lub zobowiązań na stratę lub oszustwo,
- subiektywizm i złożoność ustalania wartości szacunkowych, takich jak oszacowania księgowe wartości godziwej,
- kwoty w sprawozdaniach finansowych narażone na słabości,
- ilość działań, które pojawiły się lub mogłyby się pojawić w saldzie konta lub grupie transakcji narażonych na słabość lub słabości,
- znaczenie kontroli dla procesu sprawozdawczości finansowej, na przykład:
 - ogólne kontrole monitorujące (takie jak nadzór kierownictwa),
 - kontrole nad zapobieganiem i wykrywaniem oszustw,
 - kontrole nad wyborem i stosowaniem znaczących zasad (polityki) rachunkowości,
 - kontrole nad znaczącymi transakcjami ze stronami powiązanymi,
 - kontrole nad znaczącymi transakcjami wykraczającymi poza zwykły tryb działalności,
 - kontrole nad procesem sprawozdawczości finansowej na koniec okresu (takie jak kontrole nad niepowtarzalnymi zapisami dziennika),
- przyczyna i częstotliwość wyjątków wykrywanych w wyniku słabości kontroli,
- wzajemne oddziaływanie słabości z innymi słabościami w kontroli wewnętrznej.

A7. Oznaki znaczących słabości w kontroli wewnętrznej obejmują, na przykład:

- dowody nieskutecznych aspektów środowiska kontroli, takie jak:
 - oznaki, że znaczące transakcje, w których kierownictwo jest zainteresowane finansowo, nie są właściwie sprawdzane przez osoby sprawujące nadzór,
 - identyfikacja oszustwa kierownictwa, istotnego lub nieistotnego, któremu nie zapobiegła kontrola wewnętrzna jednostki,
 - niepowodzenie we wdrożeniu przez kierownictwo właściwego działania naprawczego wobec wcześniej zakomunikowanych słabości,
- brak procesu oszacowania ryzyka w jednostce, gdzie ustanowienie takiego procesu byłoby zazwyczaj oczekiwane,
- dowody nieskuteczności procesu oszacowania ryzyka w jednostce, takie jak niezidentyfikowanie przez kierownictwo ryzyka istotnego zniekształcenia, którego zidentyfikowania audytor oczekiwałby od procesu oszacowania ryzyka w jednostce,
- dowody nieskutecznej reakcji na zidentyfikowane znaczące ryzyka (na przykład, brak kontroli nad takim ryzykiem),
- zniekształcenia wykryte poprzez procedury audytora, którym kontrola wewnętrzna jednostki nie zapobiegła lub nie wykryła i nie skorygowała,
- zmiana wcześniej wydanego sprawozdania finansowego, aby odzwierciedlić korektę znaczącego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem,
- dowody niezdolności kierownictwa do nadzoru nad sporządzaniem sprawozdania finansowego.

- A8. Kontrole mogą być zaprojektowane tak, aby działały pojedynczo lub w połączeniu, aby skutecznie zapobiegać lub wykrywać i korygować zniekształcenia⁵. Na przykład, kontrole kont należności mogą składać się zarówno z automatycznych, jak i ręcznych kontroli, zaprojektowanych do współdziałania, aby zapobiegać lub wykrywać i korygować zniekształcenia sald kont. Słabość kontroli wewnętrznej sama w sobie może nie być wystarczająco ważna, aby stanowić znaczącą słabość. Jednak połączenie słabości mających wpływ na to samo saldo konta lub ujawnienie, stwierdzenie lub element systemu kontroli wewnętrznej jednostki może zwiększyć ryzyka zniekształcenia do takiego stopnia, że spowoduje powstanie znaczącej słabości.
- A9. Przepisy prawa lub regulacja w niektórych systemach prawnych mogą ustanowić wymóg (szczególnie dla badań jednostek notowanych), aby audytor poinformował osoby sprawujące nadzór lub inne stosowne strony (takie jak regulatorzy), o jednym lub wielu specyficznych rodzajach słabości w kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował podczas badania. Tam, gdzie przepisy prawa lub regulacja ustanowiły specyficzne warunki i definicje dla tych rodzajów słabości oraz wymagają od audytora stosowania tych warunków i definicji dla celu komunikacji, audytor stosuje takie warunki i definicje podczas informowania zgodnie z wymogiem prawnym lub regulacyjnym.
- A10. Tam, gdzie system prawny ustanowił specyficzne warunki dla rodzajów słabości w kontroli wewnętrznej, o których należy poinformować, ale nie zdefiniował tych warunków, może być konieczne, aby audytor stosował osąd, aby ustalić sprawy do dalszego zakomunikowania zgodnie z wymogiem prawnym lub regulacyjnym. Dokonując tego audytor może uznać za właściwe uwzględnienie wymogów i wytycznych zawartych w niniejszym MSB. Na przykład, jeżeli celem wymogu prawnego lub regulacyjnego jest zwrócenie uwagi osób sprawujących nadzór na pewne sprawy związane z kontrolą wewnętrzną, których powinny być świadome, odpowiednie może być postrzeganie takich spraw jako zazwyczaj równoważnych ze znaczącą słabością, którą zgodnie z niniejszym MSB należy zakomunikować osobom sprawującym nadzór.
- A11. Wymogi niniejszego MSB mają zastosowanie bez względu na to, że przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytora stosowania specyficznych warunków lub definicji.

Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej

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

- A12. Informowanie o znaczących słabościach na piśmie osób sprawujących nadzór odzwierciedla ważność tych spraw i pomaga osobom sprawującym nadzór w wypełnianiu ich obowiązków nadzorczych. MSB 260 (zmieniony) ustanawia stosowne rozważania dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, gdy wszystkie z nich są zaangażowane w zarządzanie jednostką.⁶
- A13. Ustalając, kiedy poinformować na piśmie, audytor może rozważyć, czy otrzymanie takiej informacji byłoby ważnym czynnikiem umożliwiającym osobom sprawującym nadzór wypełnienie ich obowiązków nadzorczych. Dodatkowo, dla jednostek notowanych w pewnych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą potrzebować otrzymać pisemną informację od audytora przed datą akceptacji sprawozdania finansowego, aby wypełnić specyficzne obowiązki w związku z kontrolą wewnętrzną dla celów regulacyjnych lub innych. Dla innych jednostek, audytor może wydać pisemną informację w dacie późniejszej. Niemniej jednak,

⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A175.

⁶ MSB 260 (zmieniony), paragraf 13.

w drugim przypadku, ponieważ pisemna informacja audytora dotycząca znaczących słabości stanowi część końcowych akt zlecenia, pisemna informacja podlega nadrzędnemu wymogowi⁷ wobec audytora, aby zakończył gromadzenie końcowych akt badania w odpowiednim czasie. MSB 230 stanowi, że odpowiednia granica czasowa, do której należy zakończyć gromadzenie końcowych akt badania, zazwyczaj nie jest dłuższa niż 60 dni po dacie sprawozdania audytora.⁸

- A14. Niezależnie od terminu pisemnej komunikacji dotyczącej znaczących słabości, audytor może poinformować o nich ustnie w pierwszej kolejności kierownictwo oraz, gdy to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór, aby pomóc im w podjęciu w odpowiednim czasie działań naprawczych, aby zminimalizować ryzyka istotnego zniekształcenia. Jednakże, dokonanie tego nie zwalnia audytora z odpowiedzialności, aby poinformować o znaczących słabościach na piśmie, jak wymaga niniejszy MSB.
- A15. Poziom szczegółowości, na którym należy poinformować o znaczących słabościach, jest sprawą zawodowego osądu audytora w danych okolicznościach. Czynniki, które audytor może rozważyć podczas ustalania odpowiedniego poziomu szczegółowości komunikacji obejmują, na przykład:
- rodzaj jednostki. Na przykład komunikacja wymagana dla jednostki zainteresowania publicznego może być różna od tej dla jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego,
 - wielkość i złożoność jednostki. Na przykład komunikacja wymagana dla złożonej jednostki może być różna od tej dla jednostki prowadzącej prostą działalność,
 - rodzaj znaczących słabości, które audytor zidentyfikował,
 - skład organów nadzoru jednostki. Na przykład więcej szczegółów może być potrzebne, jeżeli osoby sprawujące nadzór obejmują osoby, które nie posiadają znaczącego doświadczenia w branży jednostki lub w obszarach dotkniętych słabością,
 - wymogi prawne lub regulacyjne dotyczące informowania o specyficznych rodzajach słabości w kontroli wewnętrznej.
- A16. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą być już świadome znaczących słabości, które audytor zidentyfikował podczas badania i mogli dokonać wyboru, aby ich nie naprawiać ze względu na koszty lub inne względy. Odpowiedzialność za analizę kosztów i korzyści wdrożenia działań naprawczych spoczywa na kierownictwie i osobach sprawujących nadzór. Odpowiednio, wymóg zawarty w paragrafie 9 stosuje się niezależnie od kosztów lub innych względów, które kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą uznać za stosowne podczas ustalania, czy naprawiać takie słabości.
- A17. Fakt, że audytor poinformował o znaczącej słabości osoby sprawujące nadzór i kierownictwo podczas poprzedniego badania nie wyklucza potrzeby, aby audytor powtórzył komunikację, jeżeli działanie naprawcze nie zostało dotąd podjęte. Jeżeli wcześniej komunikowana znacząca słabość nadal istnieje, informacja dotycząca roku bieżącego może powtórzyć opis z wcześniejszej informacji lub po prostu zawierać odwołanie do wcześniejszej informacji. Audytor może zapytać kierownictwo lub tam, gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór, dlaczego znacząca słabość nie została jeszcze naprawiona. Niepodjęcie działania, przy jednoczesnym braku rozsądnego wytłumaczenia, może samo w sobie stanowić znaczącą słabość.

⁷ MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragraf 14.

⁸ MSB 230, paragraf A21.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

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

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

A19. Zazwyczaj odpowiednim szczeblem kierownictwa jest ten, który ponosi odpowiedzialność i ma uprawnienia do oceny słabości w kontroli wewnętrznej oraz podejmowania niezbędnych działań naprawczych. Dla znaczących słabości, odpowiednim szczeblem będzie prawdopodobnie dyrektor zarządzający lub dyrektor finansowy (lub ich odpowiednik), ponieważ komunikowanie tych spraw osobom sprawującym nadzór jest także wymagane. Dla innych słabości w kontroli wewnętrznej odpowiednim szczeblem może być kierownictwo operacyjne z bardziej bezpośrednim zaangażowaniem w dotknięte słabością obszary kontroli i posiadające uprawnienia, aby podjąć odpowiednie działania naprawcze.

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

A20. Pewne zidentyfikowane znaczące słabości w kontroli wewnętrznej mogą kwestionować uczciwość lub kompetencje kierownictwa. Na przykład, mogą istnieć dowody oszustwa lub zamierzonej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami przez kierownictwo, lub kierownictwo może wykazywać się niezdolnością do nadzorowania sporządzania adekwatnego sprawozdania finansowego, co może wzbudzać wątpliwości dotyczące kompetencji kierownictwa. Zatem może nie być właściwe, aby informować o takich słabościach bezpośrednio kierownictwo.

A21. MSB 250 (zmieniony) ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących raportowania o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, w tym, gdy osoby sprawujące nadzór są osobiście zaangażowane w taką niezgodność⁹. MSB 240 ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących informowania osób sprawujących nadzór, gdy audytor zidentyfikował oszustwo lub podejrzewał oszustwo z zaangażowaniem kierownictwa.¹⁰

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

A22. Podczas badania audytor może zidentyfikować inne słabości w kontroli wewnętrznej, które nie są znaczącymi słabościami, ale mogą być wystarczająco ważne, aby zasługiwać na uwagę kierownictwa. Ustalenie tego, które inne słabości w kontroli wewnętrznej zasługują na uwagę kierownictwa, jest sprawą zawodowego osądu w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo i potencjalną wielkość zniekształceń, które mogą powstać w sprawozdaniu finansowym na skutek tych słabości.

A23. Informacja o innych słabościach w kontroli wewnętrznej, które zasługują na uwagę kierownictwa, nie musi być pisemna, ale może być ustna. Tam, gdzie audytor omówił z kierownictwem fakty i okoliczności ustaleń audytora, audytor może rozważyć ustne poinformowanie kierownictwa w trakcie tych rozmów o innych słabościach. Zatem formalna komunikacja nie musi być dokonywana później.

A24. Jeżeli audytor we wcześniejszym okresie poinformował kierownictwo o słabościach w kontroli wewnętrznej innych niż znaczące słabości, a kierownictwo wybrało, aby ich nie naprawiać ze

⁹ MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego*, paragrafy 23-29.

¹⁰ MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 42.

względu na koszt lub inne powody, audytor nie musi powtarzać komunikacji w bieżącym okresie. Od audytora nie wymaga się również powtarzania informacji o takich słabościach, jeżeli zostały wcześniej przekazane kierownictwu przez inne strony, takie jak funkcja audytu wewnętrznego lub regulatorzy. Jednakże może być właściwe, aby audytor ponownie poinformował o tych innych słabościach, jeżeli nastąpiła zmiana kierownictwa lub, jeżeli audytor zwrócił uwagę na nowe informacje, które zmieniają wcześniejsze zrozumienie dotyczące słabości przez audytora i kierownictwa. Niemniej jednak, niepowodzenie kierownictwa w naprawieniu innych słabości w kontroli wewnętrznej, które były wcześniej komunikowane, może stać się znaczącą słabością wymagającą poinformowania o tym osób sprawujących nadzór. Czy wystąpił taki przypadek, zależy od osądu audytora w danych okolicznościach.

- A25. W niektórych okolicznościach osoby sprawujące nadzór mogą życzyć sobie, aby być informowane o szczegółach innych słabości w kontroli wewnętrznej, o których audytor poinformował kierownictwo, lub być krótko informowane o charakterze innych słabości. Alternatywnie, audytor może uznać za właściwe poinformowanie osób sprawujących nadzór o komunikacji dotyczącej innych słabości z kierownictwem. W każdym z przypadków audytor może poinformować ustnie lub na piśmie osoby sprawujące nadzór, jeżeli to właściwe.
- A26. MSB 260 (zmieniony) ustanawia stosowne rozważania dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, gdy wszystkie z nich są zaangażowane w zarządzanie jednostką¹¹.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 9-10)

- A27. Audytorzy sektora publicznego mogą mieć dodatkowe obowiązki, aby o słabościach w kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował podczas badania, informować w sposób, na poziomie szczegółowości i strony nie przewidziane w niniejszym MSB. Na przykład znaczące słabości mogą podlegać komunikacji władzy ustawodawczej lub innemu organowi rządowemu. Przepisy prawa, regulacja lub inne władze mogą również powołać audytorów sektora publicznego do raportowania o słabościach w kontroli wewnętrznej, niezależnie od znaczenia potencjalnych skutków tych słabości. Ponadto, prawodawstwo może wymagać od audytorów sektora publicznego raportowania o szerszych zagadnieniach związanych z kontrolą wewnętrzną niż słabości w kontroli wewnętrznej wymagane do zakomunikowania przez niniejszy MSB, na przykład o kontroli powiązanej ze zgodnością z aktami organów ustawodawczych, regulacjami lub zapisami kontraktów lub umów o dotacje.

Zawartość pisemnej informacji o znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej (Zob. par. 11)

- A28. Wyjaśniając potencjalne skutki znaczących słabości, audytor nie musi kwantyfikować tych skutków. Znaczące słabości mogą być grupowane razem dla celów raportowania tam, gdzie dokonanie tego jest właściwe. Audytor może również zawrzeć w pisemnej komunikacji sugestie dla działania naprawczego wobec słabości, rzeczywiste lub proponowane reakcje kierownictwa oraz stwierdzenie czy audytor podjął lub nie, jakiegokolwiek kroki, aby zweryfikować, czy reakcje kierownictwa zostały wdrożone.
- A29. Audytor może uznać za właściwe zamieszczenie następujących informacji jako dodatkowy kontekst dla komunikacji:
- wskazanie, że gdyby audytor przeprowadził szersze procedury dotyczące kontroli wewnętrznej, to audytor mógłby zidentyfikować więcej słabości do zaraportowania lub mógłby stwierdzić, że o niektórych spośród zaraportowanych słabości nie trzeba byłoby

¹¹ MSB 260 (zmieniony), paragraf 13.

INFORMOWANIE O SŁABOŚCIACH W KONTROLI WEWNĘTRZNEJ
OSÓB SPRAWUJĄCYCH NADZÓR I KIEROWNICTWA

faktycznie informować,

- wskazanie, że taka komunikacja została dostarczona dla celów osób sprawujących nadzór i może nie być odpowiednia dla innych celów.

A30. Przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytora lub kierownictwa, aby dostarczyć odpowiednim władzom regulacyjnym kopię pisemnej komunikacji audytora dotyczącej znaczących słabości. Tam, gdzie wystąpił taki przypadek, pisemna komunikacja audytora może identyfikować takie władze regulacyjne.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (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), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), 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 Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), 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 © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (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 Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

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

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. 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) 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



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

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™