

Załącznik Nr 1.26
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 610 (ZMIENIONY W 2013 R.)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 610 (ZMIENIONEGO W 2013 R.)
WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 610
(ZMIENIONY W 2013 R.)**

WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
zakończone 15 grudnia 2014 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-5
Powiązanie pomiędzy MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 610 (zmienionym w 2013 r.)	6-10
Odpowiedzialność audytora zewnętrznego za badanie	11
Data wejścia w życie	12
Cele	13
Definicje	14
Wymogi	
Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie może zostać wykorzystana praca funkcji audytu wewnętrznego	15-20
Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego	21-25
Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielenia bezpośredniej pomocy	26-32
Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy	33-35
Dokumentacja	36-37
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Definicja funkcji audytu wewnętrznego	A1-A4
Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie może zostać wykorzystana praca funkcji audytu wewnętrznego	A5-A23
Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego	A24-A30
Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielenia bezpośredniej pomocy	A31-A39
Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy	A40-A41

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 610 (zmieniony w 2013 r.) <i>Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych</i> należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 <i>Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania</i> .
--

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora zewnętrznego w przypadku wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych. Obejmuje to (a) wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego podczas uzyskiwania dowodów badania oraz (b) wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy pod kierownictwem, nadzorem oraz podlegającej przeglądowi przez audytora zewnętrznego.
2. Niniejszy MSB nie ma zastosowania, jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego. (Zob. par. A2)
3. Jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, wymogi określone w niniejszym MSB odnoszące się do wykorzystania pracy tej funkcji nie mają zastosowania, jeżeli:
 - (a) obowiązki i czynności funkcji nie są stosowne dla badania lub
 - (b) na podstawie wstępnego zrozumienia funkcji uzyskanego przez audytora w wyniku procedur wykonanych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)¹, audytor zewnętrzny nie oczekuje wykorzystania pracy funkcji podczas uzyskiwania dowodów badania.

Nic w niniejszym MSB nie wymaga od audytora zewnętrznego wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego, aby zmodyfikować rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo zmniejszyć zakres, procedur badania wykonywanych bezpośrednio przez audytora zewnętrznego; pozostaje to decyzją audytora zewnętrznego podczas ustalania ogólnej strategii badania.

4. Ponadto, wymogi w niniejszym MSB odnoszące się do bezpośredniej pomocy nie mają zastosowania, jeżeli audytor zewnętrzny nie planuje wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy.
5. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą zakazywać lub ograniczać w pewnym zakresie audytorowi zewnętrznemu wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego lub wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy. MSB nie zastępują przepisów prawa lub regulacji, które rządzą badaniem sprawozdania finansowego.² W związku z tym, takie zakazy lub ograniczenia nie stanowią dla audytora zewnętrznego przeszkody w przestrzeganiu MSB. (Zob. par. A31)

Powiązanie pomiędzy MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 610 (zmienionym w 2013 r.)

6. Wiele jednostek ustanawia funkcje audytu wewnętrznego jako część ich struktur kontroli wewnętrznej i nadzoru. Cele i zakres funkcji audytu wewnętrznego, charakter jej obowiązków i jej status organizacyjny, w tym uprawnienia i odpowiedzialność funkcji, są bardzo zróżnicowane i zależą od wielkości i struktury jednostki oraz wymogów kierownictwa oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór.
7. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) odnosi się do tego, w jaki sposób wiedza i doświadczenie funkcji audytu wewnętrznego mogą pomóc zewnętrznemu audytorowi w zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, a także w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

² MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf A60.

zniekształcenia. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)³ wyjaśnia także, w jaki sposób skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi także stwarza środowisko, w którym zewnętrzny audytor może być informowany o znaczących sprawach, które mogą mieć wpływ na pracę audytora zewnętrznego.

8. W zależności od tego, czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, audytor zewnętrzny może mieć możliwość wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego w konstruktywny i uzupełniający sposób. Niniejszy MSB odnosi się do obowiązków audytora zewnętrznego, gdy na podstawie wstępnego zrozumienia przez audytora zewnętrznego funkcji audytu wewnętrznego uzyskanego w wyniku procedur wykonanych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), audytor zewnętrzny oczekuje wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego jako część uzyskanych dowodów badania.⁴ Takie wykorzystanie tej pracy zmienia rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo ogranicza zakres procedur badania, które mają zostać wykonane bezpośrednio przez audytora zewnętrznego.
9. Dodatkowo, niniejszy MSB odnosi się również do obowiązków audytora zewnętrznego, jeżeli rozważane jest wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy pod kierownictwem, nadzorem oraz podlegających przeglądowi przez audytora zewnętrznego.
10. W jednostce mogą występować osoby, które wykonują procedury podobne do tych wykonywanych przez funkcję audytu wewnętrznego. Jednakże, tylko gdy są one wykonywane przez obiektywną i kompetentną funkcję, która stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości, takie procedury zostałyby uznane za kontrole wewnętrzne, a uzyskiwanie dowodów dotyczących skuteczności takich kontroli byłoby częścią reakcji audytora na oszacowane ryzyka zgodnie z MSB 330⁵.

Odpowiedzialność audytora zewnętrznego za badanie

11. Audytor zewnętrzny ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania i odpowiedzialność ta nie jest ograniczana przez wykorzystanie przez audytora zewnętrznego pracy funkcji audytu wewnętrznego lub audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy podczas zlecenia. Pomimo, że mogą oni wykonywać procedury badania podobne do tych wykonywanych przez audytora zewnętrznego, to ani funkcja audytu wewnętrznego, ani audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki, jak jest to wymagane od audytora zewnętrznego podczas badania sprawozdania finansowego zgodnie z MSB (PL) 200.⁶ Niniejszy MSB zatem, określa warunki, które są konieczne, aby audytor zewnętrzny był w stanie wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych. Określa on także konieczny nakład pracy, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, że praca funkcji audytu wewnętrznego lub audytorów wewnętrznych udzielających bezpośredniej pomocy jest adekwatna dla celów badania. Wymogi są zaprojektowane, aby dostarczyć ramowych założeń dla osądów audytora zewnętrznego dotyczących wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych, aby zapobiec nadmiernemu lub nieuzasadnionemu wykorzystaniu takiej pracy.

³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 24(a)(ii) oraz Załącznik 4.

⁴ Zobacz paragrafy 15-25.

⁵ MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

⁶ MSB (PL) 200, paragraf 14.

Data wejścia w życie

12. Niniejszy MSB stosuje się dla badań sprawozdań finansowych za okresy zakończone 15 grudnia 2014 r. lub później.

Cele

13. Celami audytora zewnętrznego tam, gdzie jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a audytor zewnętrzny oczekuje wykorzystania pracy tej funkcji, aby zmienić rodzaj lub rozłożenie w czasie, albo ograniczyć zakres procedur badania, które mają zostać wykonane bezpośrednio przez audytora zewnętrznego, lub wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy, są:

- (a) ustalenie czy praca funkcji audytu wewnętrznego lub bezpośrednia pomoc audytorów wewnętrznych mogą być wykorzystane, a jeżeli tak, to w których obszarach i w jakim zakresie,

oraz po dokonaniu tego ustalenia:

- (b) jeżeli wykorzystuje się pracę funkcji audytu wewnętrznego, ustalenie czy praca ta jest adekwatna dla celów badania, oraz
- (c) jeżeli wykorzystuje się audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy, odpowiednie kierowanie, nadzorowanie i przegląd ich pracy.

Definicje

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

- (a) Funkcja audytu wewnętrznego – funkcja jednostki, która wykonuje czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane, aby ocenić i poprawić skuteczność nadzoru nad jednostką, zarządzania ryzykiem oraz procesów kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A1-A4)
- (b) Bezpośrednia pomoc – wykorzystanie audytorów wewnętrznych do wykonania procedur badania pod kierownictwem i nadzorem audytora zewnętrznego oraz podlegających jego przeglądowi.

Wymogi

Ustalenie, czy, w których obszarach i w jakim zakresie może zostać wykorzystana praca funkcji audytu wewnętrznego

Ocena funkcji audytu wewnętrznego

15. Audytor zewnętrzny ustala, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania, poprzez ocenę:
- (a) zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, (zob. par. A5-A9)
- (b) poziomowi kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz (zob. par. A5-A9)
- (c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości. (Zob. par. A10-A11)
16. Audytor zewnętrzny nie wykorzystuje pracy funkcji audytu wewnętrznego, jeżeli audytor zewnętrzny ustali, że:
- (a) status organizacyjny funkcji oraz stosowne polityki i procedury nie wspierają adekwatnie obiektywizmu audytorów wewnętrznych,

- (b) funkcji brakuje wystarczających kompetencji lub
- (c) funkcja nie stosuje systematycznego i metodycznego podejścia, w tym kontroli jakości.
(Zob. par. A12-A14)

Ustalanie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, który może zostać wykorzystany

17. Jako podstawę dla ustalenia obszarów i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana, audytor zewnętrzny rozważa rodzaj i zakres pracy, która została wykonana lub jest zaplanowana do wykonania przez funkcję audytu wewnętrznego oraz jej stosowność do ogólnej strategii badania oraz planu badania audytora zewnętrznego. (Zob. par. A15-A17)
18. Audytor zewnętrzny dokonuje wszystkich znaczących osądów podczas zlecenia badania oraz, aby zapobiec niewłaściwemu wykorzystaniu pracy funkcji audytu wewnętrznego, planuje wykorzystać mniej pracy tej funkcji i wykonać więcej pracy bezpośrednio: (zob. par. A15-A17)
 - (a) im więcej osądu jest zaangażowane w:
 - (i) planowaniu i wykonywaniu stosownych procedur badania oraz
 - (ii) ocenie zgromadzonych dowodów badania, (zob. par. A18-A19)
 - (b) im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, ze szczególnym rozważeniem ryzyk zidentyfikowanych jako znaczące, (zob. par. A20-A22)
 - (c) im mniej adekwatnie status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz
 - (d) im niższy jest poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego.
19. Audytor zewnętrzny ocenia również czy, całościowo, wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego w planowanym zakresie nadal skutkowałoby tym, że audytor zewnętrzny jest wystarczająco zaangażowany w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność audytora zewnętrznego za wyrażoną opinię z badania. (Zob. par. A15-A22)
20. Audytor zewnętrzny, informując osoby sprawujące nadzór o ogólnym planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym)⁷, przedstawia w jaki sposób audytor zewnętrzny zaplanował wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego. (Zob. par. A23)

Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego

21. Jeżeli audytor zewnętrzny planuje wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, audytor zewnętrzny omawia z funkcją planowane wykorzystanie jej pracy jako podstawy do skoordynowania odpowiednich czynności każdego z nich. (Zob. par. A24-A26)
22. Audytor zewnętrzny czyta raporty funkcji audytu wewnętrznego odnoszące się do pracy tej funkcji, którą audytor zewnętrzny planuje wykorzystać, aby uzyskać zrozumienie rodzaju i zakresu procedur badania, które wykonała oraz powiązanych ustaleń.
23. Audytor zewnętrzny wykonuje wystarczające procedury badania na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, którą audytor zewnętrzny planuje wykorzystać, aby ustalić jej adekwatność dla celów badania, w tym ocenia, czy:

⁷ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 15.

- (a) praca funkcji została odpowiednio zaplanowana, wykonana, nadzorowana, objęta przeglądem i udokumentowana,
 - (b) uzyskane zostały wystarczające i odpowiednie dowody, aby umożliwić funkcji wyciągnięcie racjonalnych wniosków, oraz
 - (c) wyciągnięte wnioski są odpowiednie w danych okolicznościach a raporty sporządzone przez funkcję są spójne z wynikami wykonanej pracy. (Zob. par. A27-A30)
24. Rodzaj i zakres procedur badania audytora zewnętrznego stanowią odpowiedź na dokonaną przez audytora zewnętrznego ocenę:
- (a) ilości zaangażowanego osądu,
 - (b) oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
 - (c) zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, oraz
 - (d) poziomu kompetencji tej funkcji,⁸ (Zob. par. A27-A29)
- i obejmują ponowne wykonanie niektórych prac. (Zob. par. A30)
25. Audytor zewnętrzny ocenia także, czy wnioski audytora zewnętrznego dotyczące funkcji audytu wewnętrznego opisane w paragrafie 15 niniejszego MSB oraz ustalenie rodzaju i zakresu wykorzystania pracy tej funkcji dla celów badania opisane w paragrafach 18-19 niniejszego MSB pozostają odpowiednie.

Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielenia bezpośredniej pomocy

Ustalenie, czy audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani, aby udzielić bezpośredniej pomocy dla celów badania

26. Przepisy prawa lub regulacja mogą zabraniać audytorowi zewnętrznemu uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. Jeżeli tak jest, paragrafy 27-35 oraz 37 nie mają zastosowania. (Zob. par. A31)
27. Jeżeli wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy nie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację, a audytor zewnętrzny planuje wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy podczas badania, audytor zewnętrzny ocenia występowanie i znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu i poziom kompetencji audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. Ocena przez audytora zewnętrznego istnienia i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych obejmuje zapytanie skierowane do audytorów wewnętrznych dotyczące interesów i powiązań, które mogą tworzyć zagrożenia dla ich obiektywizmu. (Zob. par. A32-A34)
28. Audytor zewnętrzny nie wykorzystuje audytora wewnętrznego, aby udzielił bezpośredniej pomocy, jeżeli:
- (a) występują znaczące zagrożenia dla obiektywizmu audytora wewnętrznego lub
 - (b) audytorowi wewnętrznemu brakuje wystarczających kompetencji do wykonania zaproponowanej pracy. (Zob. par. A32-A34)

⁸ Zobacz paragraf 18.

Ustalanie rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy

29. Podczas ustalania rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, oraz charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu, które są odpowiednie w danych okolicznościach, audytor zewnętrzny rozważa:
 - (a) ilość osądu zaangażowanego w:
 - (i) planowanie i wykonywanie stosownych procedur badania oraz
 - (ii) dokonywanie oceny zgromadzonych dowodów badania,
 - (b) oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia oraz
 - (c) ocenę przez audytora zewnętrznego występowania i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu i poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. (Zob. par. A35-A39)
30. Audytor zewnętrzny nie wykorzystuje audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, aby wykonać procedury, które:
 - (a) obejmują dokonywanie znaczących osądów podczas badania, (zob. par. A19)
 - (b) odnoszą się do wyżej oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia tam, gdzie osąd wymagany podczas wykonywania stosownych procedur badania lub dokonywania oceny zgromadzonych dowodów badania jest większy niż ograniczony, (zob. par. A38)
 - (c) odnoszą się do pracy, w którą zaangażowani byli audytorzy wewnętrzni i która została już lub zostanie zgłoszona kierownictwu lub osobom sprawującym nadzór przez funkcję audytu wewnętrznego, lub
 - (d) odnoszą się do decyzji, które audytor zewnętrzny podejmuje zgodnie z niniejszym MSB odnośnie do funkcji audytu wewnętrznego i wykorzystania jej pracy lub bezpośredniej pomocy. (Zob. par. A35-A39)
31. Po dokonaniu odpowiedniej oceny, czy, a jeżeli tak, to w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani, aby udzielić bezpośredniej pomocy podczas badania, audytor zewnętrzny podczas komunikacji z osobami sprawującymi nadzór przedstawia ogólny zarys planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym)⁹, przedstawia charakter i zakres planowanego wykorzystania audytorów wewnętrznych, aby udzielili bezpośredniej pomocy, aby osiągnąć obustronne zrozumienie, że takie wykorzystanie nie jest nadmierne w okolicznościach danego zlecenia. (Zob. par. A39)
32. Audytor zewnętrzny ocenia, czy łącznie wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy w planowanym zakresie razem z planowanym wykorzystaniem pracy funkcji audytu wewnętrznego, nadal skutkowałoby wystarczającym zaangażowaniem audytora zewnętrznego w badanie, biorąc pod uwagę wyłączną odpowiedzialność audytora zewnętrznego za wyrażoną opinię z badania.

Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy

33. Przed wykorzystaniem audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy dla celów badania, audytor zewnętrzny:

⁹ MSB 260 (zmieniony), paragraf 15.

- (a) uzyskuje pisemną zgodę od upoważnionego przedstawiciela jednostki, że audytorzy wewnętrznymi uzyskają zezwolenie na postępowanie zgodnie z instrukcjami audytora zewnętrznego oraz, że jednostka nie będzie ingerować w pracę, którą audytor wewnętrzny wykonuje dla audytora zewnętrznego, oraz
 - (b) uzyskuje pisemną zgodę od audytorów wewnętrznych, że zachowają oni jako poufne określone sprawy zgodnie z instrukcjami od audytora zewnętrznego oraz poinformują audytora zewnętrznego o jakimkolwiek zagrożeniu dla ich obiektywizmu.
34. Audytor zewnętrzny kieruje, nadzoruje i dokonuje przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych podczas zlecenia zgodnie z MSB 220 (zmienionym)¹⁰. Podczas dokonywania tego:
- (a) charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru oraz przeglądu uwzględniają, że audytorzy wewnętrznymi nie są niezależni od jednostki i odpowiadają wynikowi oceny czynników opisanych w paragrafie 29 niniejszego MSB, oraz
 - (b) procedury przeglądu obejmują sprawdzenie przez audytora zewnętrznego bazowych dowodów badania dla niektórych prac wykonanych przez audytorów wewnętrznych.
- Kierowanie, nadzór i przegląd przez audytora zewnętrznego pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych są wystarczające do tego, aby audytor zewnętrzny ustalił, że audytorzy wewnętrznymi uzyskali wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby wesprzeć wnioski oparte na tej pracy. (Zob. par. A40-A41)
35. Podczas kierowania, nadzorowania i przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych, audytor zewnętrzny pozostaje wyczulony na oznaki, że oceny audytora zewnętrznego opisane w paragrafie 27 nie są już odpowiednie.

Dokumentacja

36. Jeżeli audytor zewnętrzny wykorzystuje pracę funkcji audytu wewnętrznego, to audytor zewnętrzny włącza do dokumentacji z badania:
- (a) ocenę:
 - (i) czy status organizacyjny tej funkcji oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,
 - (ii) poziomu kompetencji tej funkcji oraz
 - (iii) czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, w tym kontrolę jakości,
 - (b) rodzaj i zakres pracy wykorzystanej oraz podstawy tej decyzji oraz
 - (c) procedury badania wykonane przez audytora zewnętrznego, aby ocenić adekwatność wykorzystanej pracy.
37. Jeżeli audytor zewnętrzny wykorzystuje audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy podczas badania, to audytor zewnętrzny włącza do dokumentacji badania:
- (a) ocenę występowania i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych oraz poziomu kompetencji audytorów wewnętrznych wykorzystanych do udzielenia bezpośredniej pomocy,

¹⁰ MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*.

- (b) podstawę decyzji dotyczącej charakteru i zakresu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych,
- (c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy oraz datę i zakres tego przeglądu zgodnie z MSB 230¹¹,
- (d) pisemne zgody uzyskane od upoważnionego przedstawiciela jednostki oraz audytorów wewnętrznych zgodnie z paragrafem 33 niniejszego MSB oraz
- (e) dokumentację roboczą sporządzoną przez audytorów wewnętrznych, którzy udzielali bezpośredniej pomocy podczas zlecenia badania.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Definicja funkcji audytu wewnętrznego (Zob. par. 2, 14(a))

A1. Cele i zakres funkcji audytu wewnętrznego zwykle zawierają czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane, aby ocenić i poprawić skuteczność procesów nadzoru nad jednostką, zarządzania ryzykiem oraz kontroli wewnętrznej, takie jak poniższe:

Czynności odnoszące się do ładu korporacyjnego

- Funkcja audytu wewnętrznego może oceniać proces ładu korporacyjnego pod względem spełniania celów w zakresie etyki i wartości, zarządzania działalnością i odpowiedzialności, przekazywania informacji na temat ryzyka i kontroli odpowiednim obszarom organizacji oraz skuteczności komunikacji pomiędzy osobami sprawującymi nadzór, zewnętrznymi i wewnętrznymi audytorami oraz kierownictwem.

Czynności odnoszące się do zarządzania ryzykiem

- Funkcja audytu wewnętrznego może wspomagać jednostkę poprzez identyfikację i ocenę znaczącego narażenia na ryzyko oraz przyczynianie się do poprawy zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej (w tym skuteczności procesu sprawozdawczości finansowej).
- Funkcja audytu wewnętrznego może wykonywać procedury, aby pomagać jednostce w wykrywaniu oszustw.

Czynności odnoszące się do kontroli wewnętrznej

- Ocena kontroli wewnętrznej. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielona specyficzna odpowiedzialność za przegląd kontroli, ocenę ich działania oraz rekomendowanie ich ulepszeń. Realizując to, funkcja audytu wewnętrznego dostarcza zapewnienia na temat kontroli. Na przykład, funkcja audytu wewnętrznego mogłaby planować i wykonywać testy lub inne procedury, aby dostarczać zapewnienia kierownictwu i osobom sprawującym nadzór odnośnie do zaprojektowania, wdrożenia i skuteczności działania kontroli wewnętrznej, w tym tych kontroli, które są stosowne dla badania.
- Sprawdzenie informacji finansowych i operacyjnych. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd środków wykorzystanych do identyfikacji, ujmowania, wyceny, klasyfikacji i raportowania informacji finansowych i operacyjnych oraz

¹¹ MSB 230 *Dokumentacja badania*.

dokonywanie konkretnych zapytań o poszczególne pozycje, w tym szczegółowe testy transakcji, sald i procedur.

- Przegląd działalności operacyjnej. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd gospodarności, efektywności i skuteczności działalności operacyjnej, w tym niefinansowej działalności jednostki.
 - Przegląd zgodności z przepisami prawa i regulacjami. Funkcji audytu wewnętrznego może zostać przydzielony przegląd zgodności z przepisami prawa, regulacjami i innymi zewnętrznymi wymogami oraz z politykami i zarządzeniami kierownictwa oraz innymi wymogami wewnętrznymi.
- A2. Działalność podobna do tej wykonywanej przez funkcję audytu wewnętrznego może być wykonywana przez funkcje wewnątrz jednostki o innych nazwach. Niektóre lub wszystkie czynności funkcji audytu wewnętrznego mogą także zostać zlecone zewnętrznemu dostawcy usług. Ani nazwa funkcji, ani fakt, czy jest wykonywana przez jednostkę, czy przez dostawcę usług będącego stroną trzecią, nie są jedynymi przesłankami do określenia, czy audytor zewnętrzny może wykorzystać pracę tej funkcji, czy nie. Stosowne są raczej: rodzaj działalności; zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych; kompetencje oraz systematyczne i metodyczne podejście tej funkcji. Odwołania w niniejszym MSB do pracy funkcji audytu wewnętrznego obejmują stosowne działania innych funkcji lub dostawców usług będących stronami trzecimi, które mają takie cechy.
- A3. Dodatkowo, te osoby w jednostce, których obowiązki operacyjne i zarządcze oraz obowiązki wykraczające poza funkcję audytu wewnętrznego, zwykle napotykałyby zagrożenia dla swojego obiektywizmu, które uniemożliwiałyby traktowanie ich jako części funkcji audytu wewnętrznego dla celów niniejszego MSB, chociaż mogą wykonywać kontrole, które mogą być testowane zgodnie z MSB 330¹². Z tego powodu, monitorowanie kontroli wykonywanych przez zarządzającego właściciela nie byłoby uznawane za równoważne z funkcją audytu wewnętrznego.
- A4. Podczas gdy cele funkcji audytu wewnętrznego jednostki i audytora zewnętrznego różnią się, funkcja ta może wykonywać procedury badania podobne do tych wykonywanych przez audytora zewnętrznego podczas badania sprawozdania finansowego. Jeżeli tak jest, audytor zewnętrzny może wykorzystać funkcję dla celów badania na jeden lub więcej spośród następujących sposobów:
- do uzyskania informacji, które są stosowne dla oszacowania przez audytora zewnętrznego ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem. Pod tym względem, MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)¹³ wymaga od audytora zewnętrznego, aby uzyskał zrozumienie rodzaju obowiązków funkcji audytu wewnętrznego, jej statusu w organizacji, wykonanych lub zaplanowanych do wykonania czynności oraz skierowania zapytań do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli jednostka posiada taką funkcję), lub
 - o ile nie jest to zabronione lub ograniczone w jakimś zakresie przez przepisy prawa lub regulację, audytor zewnętrzny, po odpowiedniej ocenie, może zdecydować, aby

¹² Zobacz paragraf 10.

¹³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 14(a).

wykorzystać pracę, która została wykonana przez funkcję audytu wewnętrznego w trakcie okresu, częściowo zastępując dowody badania przewidziane do uzyskania bezpośrednio przez audytora zewnętrznego.¹⁴

Dodatkowo, o ile nie jest to zabronione lub ograniczone w jakimś zakresie przez przepisy prawa lub regulację, audytor zewnętrzny może wykorzystać audytorów wewnętrznych do wykonania procedur badania pod kierunkiem, nadzorem oraz podlegających przeglądowi przez audytora zewnętrznego (określane w niniejszym MSB jako „bezpośrednia pomoc”)¹⁵.

Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie może zostać wykorzystana praca funkcji audytu wewnętrznego

Ocena funkcji audytu wewnętrznego

Obiektywizm i kompetencje (Zob. par. 15(a)-(b))

- A5. Audytor zewnętrzny dokonuje zawodowego osądu podczas ustalania, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania oraz charakteru i zakresu, w jakim praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana w danych okolicznościach.
- A6. Zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz poziom kompetencji tej funkcji, są szczególnie ważne podczas ustalania, czy wykorzystać, a jeżeli tak, to charakter i zakres wykorzystania pracy tej funkcji, które są odpowiednie w danych okolicznościach.
- A7. Obiektywizm odnosi się do zdolności wykonywania tych zadań bez umożliwiania stronniczości, konfliktu interesów lub bezprawnego wpływu osób trzecich, aby obejść zawodowe osady. Do czynników, które mogą wpływać na ocenę audytora zewnętrznego, należą następujące:
 - czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego, w tym jej uprawnienia i odpowiedzialność funkcji, wspiera zdolność funkcji do bezstronności, wolności od konfliktu interesów lub bezprawnego wpływu osób trzecich, aby obejść zawodowy osąd. Na przykład, czy funkcja audytu wewnętrznego przedstawia raporty osobom sprawującym nadzór lub osobom upoważnionym z odpowiednimi uprawnieniami lub, jeżeli funkcja ta przedstawia raporty kierownictwu, czy ma bezpośredni dostęp do osób sprawujących nadzór,
 - czy funkcja audytu wewnętrznego jest wolna od sprzecznych obowiązków, na przykład z tytułu posiadania obowiązków zarządczych lub operacyjnych lub obowiązków, które są poza funkcją audytu wewnętrznego,
 - czy osoby sprawujące nadzór sprawują nadzór nad decyzjami personalnymi związanymi z funkcją audytu wewnętrznego, na przykład ustalając odpowiednie polityki wynagradzania,
 - czy występują jakiekolwiek ograniczenia lub restrykcje nałożone na funkcję audytu wewnętrznego przez kierownictwo jednostki lub osoby sprawujące nadzór, na przykład w przekazywaniu ustaleń funkcji audytu wewnętrznego audytorowi zewnętrznemu,

¹⁴ Zobacz paragrafy 15-25.

¹⁵ Zobacz paragrafy 26-35.

- czy audytorzy wewnętrzni są członkami stosownych organizacji zawodowych, a członkostwo w nich obliguje ich do zgodności ze stosownymi standardami zawodowymi odnoszącymi się do obiektywizmu lub czy ich wewnętrzne polityki osiągają te same cele.
- A8. Kompetencje funkcji audytu wewnętrznego odnoszą się do osiągnięcia i utrzymania wiedzy i umiejętności tej funkcji jako całości na wymaganym poziomie, aby umożliwić wykonanie przydzielonych zadań pilnie i zgodnie z mającymi zastosowanie standardami zawodowymi. Czynniki, które mogą wpływać na ustalenie audytora zewnętrznego, obejmują następujące:
- czy funkcja audytu wewnętrznego została wyposażona w adekwatne i odpowiednie zasoby w zależności od rozmiaru jednostki i charakteru jej działalności,
 - czy istnieją ustanowione polityki zatrudniania, szkolenia i przydzielania audytorów wewnętrznych do zadań audytu wewnętrznego,
 - czy audytorzy wewnętrzni odbyli adekwatne szkolenia techniczne i posiadają biegłość w przeprowadzaniu badania. Stosowne kryteria, które mogą zostać rozważone przez audytora zewnętrznego podczas dokonywania oszacowania mogą zawierać, na przykład, posiadanie przez audytorów wewnętrznych stosownych tytułów zawodowych oraz doświadczenia,
 - czy audytorzy wewnętrzni posiadają wymaganą wiedzę związaną ze sprawozdawczością finansową jednostki i mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz, czy funkcja audytu wewnętrznego posiada stosowne umiejętności (na przykład wiedzę specyficzną dla branży), aby wykonywać pracę związaną ze sprawozdaniem finansowym jednostki,
 - czy audytorzy wewnętrzni są członkami stosownych organizacji zawodowych, które wymuszają na nich zgodność postępowania ze stosownymi standardami zawodowymi, w tym wymaganiami w zakresie ciągłego doskonalenia zawodowego.
- A9. Obiektywizm i kompetencje mogą być postrzegane jako ciągłość. Im wyższy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierające obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz im wyższy poziom kompetencji tej funkcji, tym bardziej prawdopodobne jest, że audytor zewnętrzny może wykorzystać pracę tej funkcji i w większej liczbie obszarów. Jednak status organizacyjny oraz stosowne polityki i procedury, które dostarczają silnego wsparcia dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych, nie mogą kompensować braku wystarczających kompetencji funkcji audytu wewnętrznego. Równoważnie, wysoki poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego nie może kompensować statusu organizacyjnego oraz polityk i procedur, które nie wspierają adekwatnie obiektywizmu audytorów wewnętrznych.

Zastosowanie systematycznego i metodycznego podejścia (Zob. par. 15(c))

- A10. Zastosowanie systematycznego i metodycznego podejścia do planowania, wykonywania, nadzorowania, przeglądu i dokumentowania swoich działań odróżnia czynności funkcji audytu wewnętrznego od innych kontroli monitorujących, które mogą być wykonywane w jednostce.
- A11. Czynniki, które mogą wpływać na ustalenie przez audytora zewnętrznego, czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i metodyczne podejście, obejmują następujące:
- istnienie, adekwatność i wykorzystanie udokumentowanych procedur audytu wewnętrznego lub wytycznych obejmujących takie obszary, jak oszacowanie ryzyka,

programy pracy, dokumentacja i sprawozdawczość, których rodzaj i zakres są proporcjonalne do rozmiaru i okoliczności jednostki,

- czy funkcja audytu wewnętrznego posiada odpowiednie polityki i procedury kontroli jakości, na przykład polityki i procedury, które miałyby zastosowanie do funkcji audytu wewnętrznego (takie jak te dotyczące przywództwa, zarządzania zasobami ludzkimi oraz wykonywania zadań) lub wymogi kontroli jakości opisane w standardach ustalonych przez stosowne organizacje zawodowe dla audytorów wewnętrznych. Takie organizacje mogą także ustanawiać inne odpowiednie wymogi, takie jak przeprowadzanie okresowych zewnętrznych ocen jakości.

Okoliczności, gdy praca funkcji audytu wewnętrznego nie może zostać wykorzystana (Zob. par. 16)

- A12. Ocena przez audytora zewnętrznego tego, czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego oraz, czy stosuje ona systematyczne i metodyczne podejście, mogą wskazywać, że ryzyka dotyczące jakości pracy tej funkcji są zbyt znaczące i przez to nie jest odpowiednie, aby wykorzystywać jakkolwiek pracę tej funkcji jako dowody badania.
- A13. Rozważenie czynników opisanych w paragrafach A7, A8 i A11 niniejszego MSB osobno i łącznie jest ważne, ponieważ pojedynczy czynnik jest często niewystarczający, aby wyciągnąć wnioski, że praca funkcji audytu wewnętrznego nie może zostać wykorzystana dla celów badania. Na przykład status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego jest szczególnie ważny podczas oceny zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych. Jeżeli funkcja audytu wewnętrznego przekazuje raporty kierownictwu, mogłoby to zostać uznane za znaczące zagrożenie dla obiektywizmu tej funkcji, chyba że inne czynniki, takie jak te opisane w paragrafie A7 niniejszego MSB, łącznie dostarczają wystarczających zabezpieczeń, aby zmniejszyć to zagrożenie do akceptowalnego poziomu.
- A14. Dodatkowo, Kodeks IESBA¹⁶ stanowi, że zagrożenie autokontroli tworzy się, gdy audytor zewnętrzny akceptuje zlecenie, aby świadczyć usługi w zakresie audytu wewnętrznego badanemu klientowi, a wyniki tych usług będą wykorzystane podczas przeprowadzania badania. Wynika to z faktu, iż istnieje możliwość, że zespół wykonujący zlecenie wykorzysta wyniki usługi w zakresie audytu wewnętrznego bez właściwej oceny tych wyników lub bez zastosowania tego samego poziomu zawodowego sceptycyzmu, jaki zastosowałby, gdyby prace w zakresie audytu wewnętrznego zostały wykonane przez osoby, które nie są zatrudniane przez tę samą firmę. Kodeks IESBA¹⁷ omawia zakazy, które mają zastosowanie w pewnych okolicznościach oraz zabezpieczenia, które mogą zostać zastosowane, aby zmniejszyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu w innych okolicznościach.

Ustalenie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może zostać wykorzystana

Czynniki wpływające na ustalenie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może zostać wykorzystana (Zob. par. 17-19)

- A15. Gdy audytor zewnętrzny ustalił już, że praca funkcji audytu wewnętrznego może zostać wykorzystana dla celów badania, pierwszą kwestią do rozważenia jest to, czy planowany rodzaj

¹⁶ Międzynarodowy kodeks etyki dla zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA), paragrafy 605.4 A1 do 605.4 A3.

¹⁷ Kodeks IESBA, paragrafy 605.1 do 605.6.A1.

i zakres pracy funkcji audytu wewnętrznego, który został wykonany lub jest planowany do wykonania, jest stosowny dla ogólnej strategii badania oraz planu badania, które audytor zewnętrzny ustalił zgodnie z MSB 300¹⁸.

A16. Przykłady pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może być wykorzystana przez zewnętrznego audytora, obejmują następujące:

- testy skuteczności działania kontroli,
- procedury wiarygodności zawierające ograniczony osąd,
- obserwacje spisu z natury zapasów,
- śledzenie transakcji w systemie informacyjnym stosownym dla sprawozdawczości finansowej,
- zgodności z wymogami regulacyjnymi.

A17. Na ustalenie przez audytora zewnętrznego planowanego rodzaju i zakresu wykorzystania pracy funkcji audytu wewnętrznego będzie miała wpływ ocena przez audytora zewnętrznego zakresu, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych oraz poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, opisana w paragrafie 18 niniejszego MSB. Dodatkowo, ilość osądu niezbędnego podczas planowania, wykonania i oceny takiej pracy oraz oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, są danymi wejściowymi do ustalenia audytora zewnętrznego. Ponadto, istnieją okoliczności, w których audytor zewnętrzny nie może wykorzystać pracy funkcji audytu wewnętrznego dla celu badania, jak zostało to opisane w paragrafie 16 niniejszego MSB.

Osądy podczas planowania i wykonywania procedur badania oraz dokonywania oceny wyników (Zob. par. 18(a), 30(a))

A18. Im więcej osądu trzeba zastosować podczas planowania i wykonywania procedur badania oraz oceny dowodów badania, tym więcej procedur audytor zewnętrzny będzie musiał wykonać bezpośrednio, zgodnie z paragrafem 18 niniejszego MSB, ponieważ wykorzystanie wyłącznie pracy funkcji audytu wewnętrznego nie dostarczy audytorowi zewnętrznemu wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A19. Ponieważ audytor zewnętrzny ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania, audytor zewnętrzny musi dokonywać znaczących osądów podczas zlecenia badania zgodnie z paragrafem 18. Znaczące osądy obejmują następujące:

- oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia,
- ocenę wystarczalności wykonanych testów,
- ocenę odpowiedności wykorzystania przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności,
- ocenę znaczących szacunków księgowych oraz
- ocenę adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym oraz innych spraw wpływających na sprawozdanie audytora.

¹⁸ MSB 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego*.

Oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (Zob. par. 18(b))

- A20. Dla konkretnego salda konta, grupy transakcji lub ujawnienia, im wyżej oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, tym więcej osądu jest często zaangażowane w planowanie i wykonywanie procedur badania oraz ocenę ich wyników. W takich okolicznościach audytor zewnętrzny będzie musiał wykonać więcej procedur bezpośrednio zgodnie z paragrafem 18 niniejszego MSB i, odpowiednio, wykorzystać mniej pracy funkcji audytu wewnętrznego podczas uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ponadto, jak zostało wyjaśnione w MSB 200¹⁹, im wyżej oszacowane są ryzyka istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące dowody badania będą wymagane przez audytora zewnętrznego, a przez to audytor zewnętrzny będzie musiał wykonać więcej pracy bezpośrednio.
- A21. Jak wyjaśniono w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)²⁰, znaczące ryzyka to ryzyka oszacowane blisko górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego, a zatem możliwość korzystania przez audytora zewnętrznego z pracy funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do znaczących ryzyk będzie ograniczona do procedur, które angażują ograniczony osąd. Ponadto tam, gdzie ryzyka istotnego zniekształcenia są inne niż niskie, jest mało prawdopodobne, aby wykorzystanie pracy samej tylko funkcji audytu wewnętrznego obniżyło ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu i wyeliminowało konieczność wykonywania niektórych testów bezpośrednio przez audytora zewnętrznego.
- A22. Przeprowadzenie procedur zgodnie z niniejszym MSB może spowodować, że audytor zewnętrzny ponownie oceni oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora zewnętrznego. W rezultacie, może to wpływać na ustalenie audytora zewnętrznego, czy wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego i, czy dalsze stosowanie niniejszego MSB jest konieczne.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 20)

- A23. Zgodnie z MSB 260 (zmienionym)²¹, od audytora zewnętrznego wymagane jest, aby przekazać osobom sprawującym nadzór podsumowanie planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania. Planowane wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego jest integralną częścią ogólnej strategii badania audytora zewnętrznego i przez to jest stosowne dla osób sprawujących nadzór dla ich zrozumienia proponowanego podejścia do badania.

Wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego

Omówienie i koordynacja z funkcją audytu wewnętrznego (Zob. par. 21)

- A24. Omawiając z funkcją audytu wewnętrznego planowane wykorzystanie jej pracy jako podstawy dla skoordynowania odpowiednich działań, przydatne może być odniesienie się do następujących kwestii:
- rozłożenia w czasie takiej pracy,
 - rodzaju wykonywanej pracy,
 - zakresu objętego badaniem,

¹⁹ MSB (PL) 200, paragraf A32.

²⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(l).

²¹ MSB 260 (zmieniony), paragraf 15.

- istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, jeżeli ma to zastosowanie, poziomu lub poziomów istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) oraz istotności wykonawczej,
- proponowanych metod doboru pozycji i wielkości próbek,
- dokumentacji wykonanej pracy,
- procedur przeglądu i sprawozdawczości.

A25. Koordynacja pomiędzy audytorem zewnętrznym a funkcją audytu wewnętrznego jest skuteczna, gdy na przykład:

- dyskusje odbywają się w odpowiednich odstępach czasu w trakcie okresu,
- audytor zewnętrzny informuje funkcję audytu wewnętrznego o znaczących sprawach, które mogą dotyczyć tej funkcji,
- audytor zewnętrzny uzyskuje porady i ma dostęp do stosownych raportów funkcji audytu wewnętrznego oraz jest informowany o wszelkich znaczących sprawach, które zwróciły uwagę tej funkcji, gdy takie sprawy mogą wpływać na pracę audytora zewnętrznego, przez co audytor zewnętrzny jest w stanie rozważyć skutki takich spraw dla zlecenia badania.

A26. MSB 200²² omawia znaczenie planowania i wykonywania badania przez audytora z zawodowym sceptycyzmem, w tym wyczulenie na informacje, które poddają w wątpliwość wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania. W związku z tym komunikacja z funkcją audytu wewnętrznego w trakcie trwania zlecenia może dostarczyć audytorom wewnętrznym okazji do zwrócenia uwagi audytora zewnętrznego na sprawy, które mogą dotyczyć pracy audytora zewnętrznego²³. Audytor zewnętrzny jest wtedy w stanie wziąć takie informacje pod uwagę podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora zewnętrznego. Dodatkowo, jeżeli taka informacja może wskazywać na podwyższone ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego lub może dotyczyć jakiegoś rzeczywistego, podejrzanego lub zarzucanego oszustwa, audytor zewnętrzny może wziąć to pod uwagę podczas identyfikacji przez audytora zewnętrznego ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa, zgodnie z MSB 240.²⁴

Procedury, aby ustalić adekwatność pracy funkcji audytu wewnętrznego (Zob. par. 23-24)

A27. Procedury badania audytora zewnętrznego w odniesieniu do dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, którą audytor zewnętrzny planuje wykorzystać, dostarczają podstawy do oceny ogólnej jakości pracy tej funkcji oraz obiektywizmu z jakim została ona wykonana.

A28. Procedury, które audytor zewnętrzny może wykonać, aby ocenić jakość wykonanej pracy i wniosków wyciągniętych przez funkcję audytu wewnętrznego, oprócz ponownego wykonania zgodnie z paragrafem 24, zawierają następujące:

- kierowanie zapytań do odpowiednich osób z funkcji audytu wewnętrznego,

²² MSB (PL) 200, paragrafy 15 i A21.

²³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 4.

²⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 4 w związku z MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*.

- obserwację procedur wykonywanych przez funkcję audytu wewnętrznego,
- przegląd programu pracy funkcji audytu wewnętrznego oraz dokumentacji roboczej.

A29. Im więcej osądu jest zaangażowane, im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, im niższy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosownych polityk i procedur adekwatnie wspierających obiektywizm audytorów wewnętrznych lub im niższy poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, tym więcej procedur badania audytor zewnętrzny potrzebuje wykonać na całości pracy tej funkcji, aby wesprzeć decyzję o wykorzystaniu pracy tej funkcji podczas uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których zostanie oparta opinia z badania.

Ponowne wykonanie (Zob. par. 24)

A30. Dla celów niniejszego MSB, ponowne wykonanie obejmuje niezależne wykonanie procedur przez audytora zewnętrznego, aby potwierdzić wnioski wyciągnięte przez funkcję audytu wewnętrznego. Ten cel może zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie pozycji już sprawdzonych przez funkcję audytu wewnętrznego lub tam, gdzie dokonanie tego nie jest możliwe, ten sam cel może również zostać osiągnięty poprzez sprawdzenie wystarczających innych podobnych pozycji, które nie były rzeczywiście sprawdzone przez funkcję audytu wewnętrznego. Ponowne wykonanie dostarcza bardziej przekonujących dowodów odnoszących się do adekwatności pracy funkcji audytu wewnętrznego w porównaniu z innymi procedurami, które audytor zewnętrzny może wykonać, opisanymi w paragrafie A28. Chociaż nie jest konieczne, aby audytor zewnętrzny dokonywał ponownego wykonania w każdym obszarze pracy funkcji audytu wewnętrznego, który jest wykorzystywany, wymagane jest trochę ponownego wykonania na dorobku pracy funkcji audytu wewnętrznego jako całości, którą audytor zewnętrzny planuje wykorzystać zgodnie z paragrafem 24. Bardziej prawdopodobne jest, że audytor zewnętrzny skoncentruje ponowne wykonanie na tych obszarach, gdzie więcej osądu zostało zastosowane przez funkcję audytu wewnętrznego podczas planowania, wykonywania i dokonywania oceny wyników procedur badania oraz w obszarach wyższego ryzyka istotnego zniekształcenia.

Ustalenie czy, w których obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielenia bezpośredniej pomocy

Ustalenie czy audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielenia bezpośredniej pomocy dla celów badania (Zob. par. 5, 26-28)

A31. W systemach prawnych, gdzie przepisy prawa lub regulacja zabraniają audytorowi zewnętrznemu wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy, stosowne jest w okolicznościach badania grupy, aby audytor grupy rozważył, czy zakaz rozciąga się także na audytorów części składowych grupy, a jeżeli tak, aby poruszyli to w komunikacji do audytorów części składowych grupy.²⁵

A32. Jak stwierdzono w paragrafie A7 niniejszego MSB, obiektywizm odnosi się do zdolności do wykonania proponowanej pracy nie dopuszczając do stronniczości, konfliktu interesów lub bezprawnego wpływu innych osób, aby obejść zawodowy osąd. Podczas dokonywania oceny występowania i znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu audytora wewnętrznego, następujące czynniki mogą być stosowne:

²⁵ MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*, paragraf 25(a).

- zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,²⁶
- powiązania rodzinne i personalne z osobą pracującą w jednostce, lub odpowiedzialną za aspekt jednostki, którego dotyczy praca,
- związek z wydziałem lub departamentem w jednostce, do którego odnosi się praca,
- znaczące interesy finansowe w jednostce, inne niż wynagrodzenie na warunkach spójnych z tymi mającymi zastosowanie do innych pracowników o podobnym poziomie stażu pracy.

Materiały wydane przez stosowne organizacje zawodowe dla audytorów wewnętrznych mogą dostarczać dodatkowych przydatnych wytycznych.

A33. Mogą także istnieć pewne okoliczności, w których znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu audytora wewnętrznego jest takiego rodzaju, że nie istnieją żadne zabezpieczenia, które mogłyby zmniejszyć je do akceptowalnego poziomu. Na przykład, ze względu na to, że znaczenie pracy w kontekście badania wpływa na adekwatność zabezpieczeń, paragraf 30 (a) i (b) zabraniają wykorzystania audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy w odniesieniu do wykonania procedur, które angażują dokonywanie znaczących osądów podczas badania lub które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia oszacowanych jako wyższe tam, gdzie osąd wymagany podczas wykonywania stosownych procedur badania lub dokonywania oceny zgromadzonych dowodów badania jest większy niż ograniczony. Taki przypadek wystąpiłby także tam, gdzie przedmiotowa praca tworzy zagrożenie autokontroli, z którego to powodu audytorom wewnętrznym zabrania się wykonywania procedur w okolicznościach opisanych w paragrafie 30 (c) i (d).

A34. Podczas dokonywania oceny poziomu kompetencji audytora wewnętrznego, wiele z czynników opisanych w paragrafie A8 niniejszego MSB, zastosowanych w kontekście poszczególnych audytorów wewnętrznych oraz pracy, do której mogą oni zostać przydzieleni, może być stosownych.

Ustalenie rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy (Zob. par. 29-31)

A35. Paragrafy A15-A22 niniejszego MSB dostarczają stosownych wytycznych podczas ustalania rodzaju i zakresu pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym.

A36. Podczas ustalania rodzaju pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym, audytor zewnętrzny zachowuje ostrożność, aby ograniczać taką pracę do tych obszarów, które byłyby odpowiednie do przydzielenia. Przykłady czynności i zadań, które nie byłyby odpowiednie, aby wykorzystać audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy, obejmują następujące:

- omówienie ryzyk oszustwa. Jednakże audytorzy zewnętrzni mogą kierować zapytania do audytorów wewnętrznych na temat ryzyk oszustwa w organizacji zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.),²⁷
- ustalanie niezapowiedzianych procedur badania jak wskazano w MSB 240.

²⁶ Zobacz paragraf A7.

²⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 14(a).

- A37. Podobnie, ponieważ zgodnie z MSB 505²⁸ od audytora zewnętrznego wymaga się utrzymania kontroli nad żądaniami zewnętrznych potwierdzeń i oceny wyników procedur potwierdzeń zewnętrznych, nie byłoby odpowiednie, aby przydzielić te obowiązki audytorom wewnętrznym. Jednakże audytorzy wewnętrzni mogą pomagać w gromadzeniu informacji niezbędnych audytorowi zewnętrznemu, aby wyjaśnić wyjątki w odpowiedziach na potwierdzenia.
- A38. Ilość zaangażowanego osądu oraz ryzyko istotnego zniekształcenia są także stosowne podczas ustalania pracy, która może zostać przydzielona audytorom wewnętrznym udzielającym bezpośredniej pomocy. Na przykład w okolicznościach, w których wycena należności została oszacowana jako obszar wyższego ryzyka, audytor zewnętrzny mógłby przydzielić sprawdzenie dokładności wiekowania audytorowi wewnętrznemu udzielającemu bezpośredniej pomocy. Jednakże, ponieważ ocena adekwatności rezerwy opartej na wiekowaniu angażowałaby osąd większy niż ograniczony, nie byłoby odpowiednie, aby przydzielić tę drugą procedurę audytorowi wewnętrznemu udzielającemu bezpośredniej pomocy.
- A39. Bez względu na kierowanie, nadzorowanie i przegląd przez audytora zewnętrznego, nadmierne wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy może wpływać na postrzeganie dotyczące niezależności zlecenia zewnętrznego badania.

Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy (Zob. par. 34)

- A40. Ponieważ osoby w funkcji audytu wewnętrznego nie są niezależne od jednostki, co jest wymagane od audytora zewnętrznego podczas wyrażania opinii o sprawozdaniu finansowym, kierowanie, nadzorowanie i przegląd przez audytora zewnętrznego pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych udzielających bezpośredniej pomocy, będą zazwyczaj innego rodzaju i będą bardziej rozległe niż wtedy, gdy członkowie zespołu wykonującego zlecenie wykonują pracę.
- A41. Podczas kierowania audytorami wewnętrznymi, audytor zewnętrzny może, na przykład, przypominać audytorom wewnętrznym o zwracaniu audytorowi zewnętrznemu uwagi na kwestie dotyczące rachunkowości i badania zidentyfikowane w trakcie badania. Podczas dokonywania przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych, rozważania audytora zewnętrznego obejmują, czy uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie w danych okolicznościach oraz, że wspierają wyciągnięte wnioski.

²⁸ MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne*, paragrafy 7 i 16.

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) 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, 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) 610 (zmienionego w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy*

audytorów wewnętrznych w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 610 (zmienionego w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), *Using the Work of Internal Auditors*. 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™