

Załącznik do uchwały Nr 1153/28/2017
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 4 lipca 2017 r.

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH
INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3000**

w brzmieniu

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG ATESTACYJNYCH (MSUA)
3000 (ZMIENIONEGO)**

**USŁUGI ATESTACYJNE
INNE NIŻ BADANIA LUB PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH INFORMACJI FINANSOWYCH**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH
(MSUA) 3000 (ZMIENIONY)**

**USŁUGI ATESTACYJNE INNE NIŻ BADANIA LUB PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH
INFORMACJI FINANSOWYCH**

(Stosuje się do raportów atestacyjnych datowanych 15 grudnia 2015 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	1-4
Zakres.....	5-8
Data wejścia w życie.....	9
Cele	10-11
Definicje	12-13
Wymogi	
Wykonywanie usługi atestacyjnej zgodnie z MSUA.....	14-19
Wymogi etyczne.....	20
Akceptacja i kontynuacja zlecenia.....	21-30
Kontrola jakości.....	31-36
Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne.....	37-39
Planowanie i wykonywanie zlecenia.....	40-47
Uzyskiwanie dowodów.....	48-60
Późniejsze zdarzenia.....	61
Inne informacje.....	62
Opis mających zastosowanie kryteriów.....	63
Formułowanie wniosku atestacyjnego.....	64-66
Sporządzanie raportu atestacyjnego.....	67-71
Wnioski niezmodyfikowane i zmodyfikowane.....	72-77
Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji.....	78
Dokumentacja.....	79-83

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Wprowadzenie.....	A1
Cele.....	A2
Definicje.....	A3-A20
Wykonywanie usługi atestacyjnej zgodnie z MSUA.....	A21-A29
Wymogi etyczne.....	A30-A34
Akceptacja i kontynuacja zlecenia.....	A35-A59
Kontrola jakości.....	A60-A75
Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd.....	A76-A85
Planowanie i wykonywanie zlecenia.....	A86-A107
Uzyskiwanie dowodów.....	A108-A139
Późniejsze zdarzenia.....	A140-A141
Inne informacje.....	A142
Opis mających zastosowanie kryteriów.....	A143-A145
Formułowanie wniosku atestacyjnego.....	A146-A157
Sporządzanie raportu atestacyjnego.....	A158-A187
Wnioski niezmodyfikowane i zmodyfikowane.....	A188-A191
Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji.....	A192
Dokumentacja.....	A193-A200

Załącznik: Role i odpowiedzialność

Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* należy czytać w kontekście *Przedmowy do międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych.*

Wprowadzenie

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, których to dotyczą, odpowiednio, Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) i Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP). (Zob. par. A21-A22)
2. Usługi atestacyjne obejmują zarówno usługi zaświadczające, podczas których inna strona niż biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów, oraz usługi bezpośrednie, podczas których biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów. Niniejszy standard zawiera wymogi oraz zastosowanie i inne materiały objaśniające specyficzne dla usług zaświadczających dających wystarczającą i ograniczoną pewność. Niniejszy standard może być także stosowany do usług bezpośrednich dających wystarczającą i ograniczoną pewność, po dostosowaniu i uzupełnieniu niezbędnym w danych okolicznościach zlecenia.
3. Niniejszy standard jest oparty na zasadzie, że:
 - (a) członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia (dla tych zleceń, gdzie taka osoba została powołana) podlegają częściom A i B *Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) dotyczącym usług atestacyjnych, lub innym zawodowym wymogom, lub wymogom prawnym lub regulacyjnym, które są co najmniej tak samo wymagające, oraz (zob. par. A30-A34),
 - (b) biegły rewident wykonujący zlecenie jest członkiem firmy, która podlega MSKJ ¹, lub innym wymogom zawodowym, lub wymogom prawnym lub regulacyjnym, dotyczącym odpowiedzialności firmy za jej system kontroli jakości, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1. (Zob. par. A61-A66).
4. Kontrola jakości w firmach, które wykonują usługi atestacyjne, oraz zastosowanie zasad etycznych, w tym wymogów niezależności, są powszechnie uznawane za będące w interesie publicznym oraz za integralną część usług atestacyjnych o wysokiej jakości. Biegli rewidenty² będą zaznajomieni z tymi wymogami. Jeżeli kompetentny praktyk³, który nie jest biegłym rewidentem, decyduje się stwierdzić zgodność z niniejszym lub innymi MSUA, ważne jest, aby miał świadomość, że niniejszy standard zawiera wymogi, które odzwierciedlają przesłanki opisane w poprzednim paragrafie.

Zakres

5. Niniejszy standard obejmuje usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, opisanych w *Międzynarodowych ramowych założeniach usług atestacyjnych* (Ramowe założenia atestacyjne). Gdy dla przedmiotu zagadnienia określonego zlecenia stosowny jest szczególny MSUA dla przedmiotu

¹ Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1, *Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*

² Przep. tłumacza: Ang. *professional accountant in public practice*

³ Przep. tłumacza: Ang. *practitioner*

zagadnienia, tenże MSUA stosuje się dodatkowo do niniejszego standardu. (Zob. par. A21-A22).

6. Nie wszystkie usługi wykonywane przez biegłych rewidentów są usługami atestacyjnymi. Inne często wykonywane usługi, które nie są usługami atestacyjnymi, zdefiniowanymi w paragrafie 12(a) (i w związku z tym nie są objęte MSUA) obejmują:
 - (a) usługi objęte Międzynarodowymi Standardami Usług Pokrewnych (MSUPo), takie jak usługi uzgodnionej procedury i kompilacji,⁴
 - (b) sporządzanie deklaracji podatkowych, gdy nie jest wyrażany żaden wniosek atestacyjny, oraz
 - (c) usługi konsultingowe (lub doradcze), takie jak doradztwo w dziedzinie zarządzania i podatkowe. (Zob. par. A1)
7. Usługa atestacyjna wykonywana zgodnie z MSUA może być częścią większego zlecenia. W takich okolicznościach, MSUA są stosowne tylko dla części atestacyjnej zlecenia.
8. Następujące usługi, które mogą być zgodne z opisem w paragrafie 12(a), nie są uważane za usługi atestacyjne z punktu widzenia MSUA:
 - (a) usługi poświadczania podczas postępowań prawnych w zakresie rachunkowości, badania sprawozdań finansowych, opodatkowania lub innych spraw, oraz
 - (b) usługi, które obejmują profesjonalne opinie, poglądy lub sformułowania, z których użytkownik może uzyskać określone zapewnienie, jeżeli wszystkie następujące warunki mają zastosowanie:
 - (i) te opinie, poglądy lub sformułowania są tylko uboczne w odniesieniu do całości zlecenia,
 - (ii) każdy wydany pisemny raport jest wprost zastrzeżony do wykorzystania wyłącznie przez zamierzonych użytkowników wyszczególnionych w raporcie,
 - (iii) na podstawie pisemnego porozumienia z wyszczególnionymi zamierzonymi użytkownikami, usługa nie jest przewidziana jako usługa atestacyjna, oraz
 - (iv) usługa nie jest opisana w raporcie biegłego rewidenta jako usługa atestacyjna.

Data wejścia w życie

9. Niniejszy standard obowiązuje dla usług atestacyjnych, gdy raport atestacyjny jest datowany 15 grudnia 2015 r. lub później.

Cele

10. Podczas wykonywania usługi atestacyjnej celami biegłego rewidenta są:
 - (a) uzyskanie, odpowiednio albo wystarczającej pewności albo ograniczonej pewności na temat tego, czy informacje o przedmiocie zagadnienia nie zawierają istotnych zniekształceń,
 - (b) wyrażenie wniosku dotyczącego wyniku pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia poprzez pisemny raport, który przedstawia wniosek albo dający

⁴ MSUPo 4400, *Uzgodnione procedury dotyczące informacji finansowych* i MSUPo 4410, *Usługi kompilacji*.

wystarczającą pewność, albo dający ograniczoną pewność, i opisuje podstawę tego wniosku (zob. par. A2) oraz

- (c) dalsza komunikacja wymagana przez niniejszy standard oraz wszelkie inne stosowne MSUA.
11. We wszystkich przypadkach, gdy odpowiednio, wystarczająca pewność lub ograniczona pewność nie może zostać uzyskana, a wniosek z zastrzeżeniem w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta nie jest wystarczający w danych okolicznościach dla celów raportowania do zamierzonych użytkowników, niniejszy standard wymaga, aby biegły rewident odmówił wyrażenia wniosku lub wycofał się (lub zrezygnował) ze zlecenia, o ile wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacją.

Definicje

12. Dla celów niniejszego standardu i innych MSUA, chyba że wskazano inaczej, następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej. (Zob. par. A27)
- (a) Usługa atestacyjna – usługa, podczas wykonywania której biegły rewident zamierza uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w celu wyrażenia wniosku zaprojektowana tak, aby zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników innych niż strona odpowiedzialna na temat informacji o przedmiocie zagadnienia (to jest wyniku pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów). Każda usługa atestacyjna jest klasyfikowana w dwóch wymiarach: (zob. par. A3)
 - (i) albo usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność, albo usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność:
 - a. usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność – usługa atestacyjna, w której biegły rewident zmniejsza ryzyko zlecenia do akceptowalnie niskiego poziomu w danych okolicznościach zlecenia jako podstawę dla wniosku biegłego rewidenta; wniosek biegłego rewidenta jest wyrażany w formie, która przedstawia opinię biegłego rewidenta na temat wyniku pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów,
 - b. usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność – usługa atestacyjna, w której biegły rewident zmniejsza ryzyko zlecenia do poziomu, który jest akceptowalny w danych okolicznościach zlecenia, ale gdzie ryzyko to jest większe, niż dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, ponieważ podstawa wyrażenia wniosku w formie, która przedstawia czy, na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co kazałoby sądzić biegłemu rewidentowi, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone; rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur przeprowadzonych podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność są ograniczone w porównaniu z tymi niezbędnymi podczas usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, ale jest planowany, aby uzyskać poziom pewności, który jest, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, znaczący; aby być znaczącym, poziom pewności uzyskany przez biegłego rewidenta prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników dotyczące informacji o przedmiocie

zagadnienia do stopnia, który jest wyraźnie większy niż nieistotny, (zob. par. A3-A7)

(ii) albo usługa zaświadczenia, albo usługa bezpośrednia: (zob. par. A8)

a. usługa zaświadczenia – usługa atestacyjna, w której strona inna niż biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny podstawy przedmiotowego zagadnienia względem kryteriów; strona inna niż biegły rewident także często przedstawia wynikające z tego informacje o przedmiocie zagadnienia w raporcie lub sprawozdaniu; jednakże w niektórych przypadkach informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być przedstawiane przez biegłego rewidenta w raporcie atestacyjnym; podczas usługi zaświadczenia, wniosek biegłego rewidenta odnosi się do tego, czy informacje o przedmiocie zagadnienia nie zawierają istotnego zniekształcenia; wniosek biegłego rewidenta może być sformułowany w odniesieniu do: (zob. par. A178, A180)

(i) podstawy przedmiotu zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów,

(ii) informacji o przedmiocie zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów, lub

(iii) sprawozdania/oświadczenia⁵ przedstawionego przez odpowiednią(-e) stronę(-y),

b. usługa bezpośrednia – usługa atestacyjna, w której biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów i biegły rewident przedstawia wynikające z tego informacje o przedmiocie zagadnienia jako część raportu atestacyjnego lub jako element mu towarzyszący; w usłudze bezpośredniej wniosek biegłego rewidenta odnosi się do raportowanych wyników pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów.

(b) Umiejętności i techniki atestacyjne – posiadane przez wykonującego usługi atestacyjne biegłego rewidenta umiejętności i techniki planowania, gromadzenia dowodów, oceny dowodów, komunikacji i raportowania, które są odmienne od wiedzy eksperckiej w zakresie podstawy przedmiotu zagadnienia konkretnej usługi atestacyjnej, lub jego pomiaru lub oceny. (Zob. par. A9)

(c) Kryteria – wzorce⁶ wykorzystywane do pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia. „Mające zastosowanie kryteria” są to kryteria wykorzystywane dla określonego zlecenia. (Zob. par. A10)

(d) Okoliczności zlecenia – szeroki kontekst definiujący określone zlecenie, który obejmuje: warunki zlecenia; czy jest to usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność, czy też usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność; charakterystyka podstawy przedmiotu zagadnienia; kryteria pomiaru lub oceny; potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników; stosowne charakterystyki strony odpowiedzialnej, osoby dokonującej pomiaru lub oceny i strony zlecającej oraz ich otoczenia; oraz inne kwestie, na przykład zdarzenia, transakcje, warunki i praktyki, które mogą mieć znaczący wpływ na zlecenie.

5 Przep. tłumacza: Ang. *statement*

6 Przep. tłumacza: Ang. *benchmark*

- (e) Partner odpowiedzialny za zlecenie – partner lub inna osoba w firmie, która jest odpowiedzialna za zlecenie i jego wykonanie, oraz za raport atestacyjny, który jest wydawany w imieniu firmy, i która, gdy jest to wymagane, dysponuje odpowiednimi uprawnieniami stosownego organu zawodowego, prawnego lub regulacyjnego. Sformułowanie „partner odpowiedzialny za zlecenie” powinno być odczytywane jako odnoszące się do jego odpowiednika w sektorze publicznym, jeżeli jest to stosowne.
- (f) Ryzyko zlecenia – ryzyko, że biegły rewident wyrazi nieprawidłowy wniosek, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone. (Zob. par. A11-A14)
- (g) Strona zlecająca – strona(-y), która(-e) zleca(-ją) biegłemu rewidentowi wykonanie usługi atestacyjnej. (Zob. par. A15)
- (h) Zespół wykonujący zlecenie – wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie oraz wszelkie osoby zaangażowane przez firmę lub firmę sieciową, które przeprowadzają procedury podczas zlecenia. Nie obejmuje on zewnętrznych ekspertów powołanych przez biegłego rewidenta, zaangażowanych przez firmę lub firmę sieciową.
- (i) Dowody – informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta podczas dochodzenia do wniosku biegłego rewidenta. Dowody obejmują zarówno informacje zawarte w stosownych systemach informacyjnych, jeżeli takie istnieją, jak i inne informacje. Dla celów MSUA: (zob. par. A146-A152)
 - (i) wystarczalność dowodów jest miarą ilości dowodów,
 - (ii) odpowiedniość dowodów jest miarą jakości dowodów.
- (j) Firma – osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spółka osobowa lub osoba prawna lub inna jednostka zrzeszająca indywidualnych biegłych rewidentów. Sformułowanie „firma” powinno być odczytywane jako odnoszące się do jej odpowiednika w sektorze publicznym, jeżeli jest to stosowne.
- (k) Historyczne informacje finansowe – informacje wyrażone w kategoriach finansowych w odniesieniu do określonej jednostki, zaczerpnięte przede wszystkim z systemu księgowego tej jednostki, na temat zdarzeń gospodarczych występujących w poprzednich okresach lub na temat warunków lub okoliczności gospodarczych w określonych momentach czasowych w przeszłości.
- (l) Funkcja audytu wewnętrznego – funkcja w jednostce, która wykonuje czynności atestacyjne i doradcze, zaprojektowane w celu oceny i poprawy skuteczności zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli wewnętrznej.
- (m) Zamierzeni użytkownicy – osoba(-y) fizyczna(-e) lub podmiot(-y) lub ich grupa(-y), co do której(-ych) biegły rewident oczekuje, że będzie(-ą) wykorzystywać raport atestacyjny. W niektórych przypadkach mogą istnieć zamierzeni użytkownicy inni niż ci, do których adresowany jest raport atestacyjny. (Zob. par. A16-A18, A37)
- (n) Osoba dokonująca pomiaru lub oceny – strona(-y), która(-e) dokonuje(-ą) pomiaru lub oceny przedmiotu zagadnienia względem kryteriów. Osoba dokonująca pomiaru lub oceny posiada wiedzę ekspercką w zakresie podstawy przedmiotu zagadnienia. (Zob. par. A37, A39)

- (o) Zniekształcenie – różnica pomiędzy informacjami o przedmiocie zagadnienia i właściwym pomiarem lub oceną podstawy przedmiotu zagadnienia dokonanyymi zgodnie z kryteriami. Zniekształcenia mogą być celowe lub niezamierzone, jakościowe lub ilościowe, i obejmują pominięcia.
- (p) Zniekształcenia faktów (w odniesieniu do innych informacji) – inne informacje, które są niepowiązane ze sprawami pojawiającymi się w informacjach o przedmiocie zagadnienia lub raporcie atestacyjnym, które są nieprawidłowo określone lub przedstawione. Istotne zniekształcenie faktów może osłabiać wiarygodność dokumentu zawierającego informacje o przedmiocie zagadnienia.
- (q) Inne informacje – informacje (inne niż informacje o przedmiocie zagadnienia i raport atestacyjny na ich temat), które są włączane albo przez prawo, albo przez regulację albo przez zwyczaj, do dokumentu zawierającego informacje o przedmiocie zagadnienia i raport atestacyjny na temat przedmiotu zagadnienia.
- (r) Biegły rewident – osoba(-y) fizyczna(-e) wykonująca(-e) zlecenie (zazwyczaj partner odpowiedzialny za zlecenie lub inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie lub, jeżeli ma to zastosowanie, firma). W przypadku, gdy niniejszy standard wprost przewiduje, aby wymóg lub obowiązek były wypełniane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, używane jest sformułowanie „partner odpowiedzialny za zlecenie” zamiast „biegłego rewidenta”. (Zob. par. A37)
- (s) Ekspert powołany przez biegłego rewidenta – osoba fizyczna lub podmiot posiadający wiedzę ekspercką w dziedzinie innej niż atestacja, których praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta, aby wspierać biegłego rewidenta w uzyskiwaniu wystarczających i odpowiednich dowodów. Ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta może być albo ekspert wewnętrzny powołany przez biegłego rewidenta (którym jest partner lub inny członek personelu, w tym członek personelu zatrudniony czasowo, w firmie biegłego rewidenta lub firmie sieciowej), albo ekspert zewnętrzny powołany przez biegłego rewidenta.
- (t) Zawodowy osąd – zastosowanie stosownego szkolenia, wiedzy i doświadczenia w kontekście określonym przez standardy atestacyjne i etyczne, podczas podejmowania świadomych decyzji dotyczących trybów postępowania, które są właściwe w danych okolicznościach zlecenia.
- (u) Zawodowy sceptycyzm – postawa, która obejmuje dociekliwe rozumowanie, wyczulenie na warunki, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenia oraz krytyczną ocenę dowodów.
- (v) Strona odpowiedzialna – strona(-y) odpowiedzialna(-e) za podstawę przedmiotu zagadnienia. (Zob. par. A37)
- (w) Ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone przed rozpoczęciem zlecenia.
- (x) Informacje o przedmiocie zagadnienia – wynik pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów, to jest informacje będące wynikiem zastosowania kryteriów w stosunku do podstawy przedmiotu zagadnienia. (Zob. par. A19)
- (y) Podstawa przedmiotu zagadnienia – cechy, które są mierzone lub oceniane poprzez zastosowanie kryteriów.

13. Dla celów niniejszego i innych MSUA, odniesienia do „właściwej(-ych) strony(stron)” powinny być odczytywane dalej jako „odpowiednio, strona odpowiedzialna, osoba dokonująca pomiaru lub oceny lub strona zlecająca.” (Zob. par. A20, A37)

Wymogi

Wykonywanie usługi atestacyjnej zgodnie z MSUA

Przestrzeganie standardów, które są stosowne dla zlecenia

14. Biegły rewident przestrzega⁷ niniejszego standardu oraz wszelkich szczególnych MSUA dla przedmiotu zagadnienia stosownych do zlecenia.
15. Biegły rewident nie stwierdza zgodności z niniejszym, ani żadnym innym MSUA, jeżeli biegły rewident nie przestrzegał wymogów niniejszego standardu lub któregośkolwiek innego MSUA stosownego dla zlecenia. (Zob. par. A21-A22, A170)

Tekst MSUA

16. Biegły rewident posiada zrozumienie całego tekstu MSUA, w tym jego zastosowania i innych materiałów objaśniających, tak aby zrozumieć jego cele i prawidłowo zastosować jego wymogi. (Zob. par. A23-A28)

Przestrzeganie stosownych wymogów

17. Z zastrzeżeniem następnego paragrafu, biegły rewident przestrzega każdego wymogu niniejszego standardu oraz wszelkich stosownych szczególnych MSUA dla przedmiotu zagadnienia, chyba że w danych okolicznościach zlecenia wymóg nie jest stosowny, ponieważ jest on warunkowy, a warunek nie jest spełniony. Wymogi, które mają zastosowanie tylko do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność lub usług atestacyjnych dających wystarczającą pewność, zostały przedstawione w formacie kolumnowym z literą „O” (usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność) lub „W” (usługi atestacyjne dające wystarczającą pewność) po numerze paragrafu. (Zob. par. A29)
18. W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne odstępianie od zastosowania danego wymogu ujętego w MSUA. W takich okolicznościach biegły rewident przeprowadza procedury alternatywne, aby osiągnąć cel tego wymogu. Powstanie konieczności odstąpienia przez biegłego rewidenta od stosownego wymogu oczekiwane jest tylko w przypadku, gdy wymóg dotyczy przeprowadzenia określonej procedury, a w szczególnych okolicznościach zlecenia ta procedura byłaby nieskuteczna w osiągnięciu celu wymogu.

Nieosiągnięcie celu

19. Jeżeli cel niniejszego standardu lub stosownego szczególnego MSUA dla przedmiotu zagadnienia nie może zostać osiągnięty, biegły rewident ocenia, czy wymaga to od

⁷ Uw. tłum. – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi *sformułowanie auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej przez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

biegłego rewidenta modyfikacji wniosku biegłego rewidenta lub wycofania się ze zlecenia (tam, gdzie wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacją). Nieosiągnięcie celu stosownego MSUA stanowi znaczącą kwestię wymagającą udokumentowania zgodnie z paragrafem 79 niniejszego standardu.

Wymogi etyczne

20. Biegły rewident przestrzega części A i B Kodeksu IESBA związanych z usługami atestacyjnymi, lub innych wymogów zawodowych, lub wymogów nałożonych przez prawo lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające. (Zob. par. A30-A34, A60)

Akceptacja i kontynuacja zlecenia

21. Partner odpowiedzialny za zlecenie upewnia się, że odpowiednie procedury odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zleceń atestacyjnych zostały zastosowane przez firmę, i ustala, że wnioski wyciągnięte pod tym względem są właściwe.
22. Biegły rewident akceptuje lub kontynuuje zlecenie atestacyjne tylko wtedy, gdy: (zob. par. A30-A34)
 - (a) biegły rewident nie ma żadnego powodu, aby sądzić, że stosowne wymogi etyczne, w tym niezależność, nie zostaną spełnione,
 - (b) biegły rewident jest przekonany, że osoby, które mają wykonywać zlecenie, łącznie posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości (zobacz także paragraf 32), oraz
 - (c) podstawa, na której zlecenie ma zostać wykonane, została uzgodniona poprzez:
 - (i) ustalenie, że warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego występują (zobacz także paragrafy 24-26), oraz
 - (ii) potwierdzenie, że istnieje wspólne zrozumienie, pomiędzy biegłym rewidentem i stroną zlecającą, warunków zlecenia, w tym obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta.
23. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie uzyska informacje, które gdyby byłyby dostępne wcześniej spowodowałyby nie przyjęcie zlecenia przez firmę, partner odpowiedzialny za zlecenie powiadamia niezwłocznie o tych informacjach firmę, aby firma i partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć konieczne działania.

Warunki wstępne usługi atestacyjnej

24. W celu ustalenia, czy warunki wstępne usługi atestacyjnej występują, biegły rewident, na podstawie wstępnej wiedzy o okolicznościach zlecenia i rozmów z odpowiednią(-mi) stroną(-ami) określa czy: (zob. par. A35-A36)
 - (a) role i odpowiedzialność odpowiednich stron są stosowne w danych okolicznościach, oraz (zob. par. A37-39)
 - (b) zlecenie przedstawia wszystkie spośród następujących cech:
 - (i) podstawa przedmiotu zagadnienia jest odpowiednia, (zob. par. A40-A44)
 - (ii) kryteria, co do których biegły rewident oczekuje, że będą zastosowane podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia, są stosowne do okoliczności zlecenia, w tym, że przejawiają następujące cechy: (zob. par. A45-A50)

- a. stosowność,
 - b. kompletność,
 - c. wiarygodność,
 - d. neutralność,
 - e. zrozumiałość,
- (iii) kryteria, co do których biegły rewident oczekuje, że będą miały zastosowanie podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia, będą udostępnione zamierzonym użytkownikom, (zob. par. A51-A52)
- (iv) biegły rewident spodziewa się że będzie w stanie uzyskać dowody niezbędne do poparcia wniosku biegłego rewidenta, (zob. par. A53-A55)
- (v) wniosek biegłego rewidenta, w formie odpowiedniej albo dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, albo usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, zostanie zawarty w pisemnym raporcie, oraz
- (vi) racjonalny cel, w tym w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, że biegły rewident oczekuje, że będzie w stanie uzyskać znaczący poziom pewności. (Zob. par. A56)
25. Jeżeli warunki wstępne dla usługi atestacyjnej nie występują, biegły rewident omawia tę kwestię ze stroną zlecającą. Jeżeli nie można dokonać zmian, aby spełnić warunki wstępne, biegły rewident nie akceptuje zlecenia jako usługi atestacyjnej, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja. Jednakże zlecenie wykonywane w takich okolicznościach nie jest zgodne z MSUA. Stosownie do tego, biegły rewident nie umieszcza żadnego odniesienia w raporcie atestacyjnym, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem lub jakimkolwiek innym MSUA.

Ograniczenie zakresu przed akceptacją zlecenia

26. Jeżeli strona zlecająca narzuca takie ograniczenie zakresu pracy biegłego rewidenta w warunkach proponowanej usługi atestacyjnej, że biegły rewident uważa, że ograniczenie będzie skutkowało odmową wyrażenia wniosku na temat informacji o przedmiocie zagadnienia przez biegłego rewidenta, biegły rewident nie akceptuje takiego zlecenia jako usługi atestacyjnej, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja. (Zob. par. A155(c))

Uzgodnianie warunków zlecenia

27. Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia ze stroną zlecającą. Uzgodnione warunki zlecenia są określone z wystarczającą szczegółowością w umowie lub innej stosownej formie pisemnego porozumienia, pisemnym potwierdzeniu, lub w prawie lub regulacji. (Zob. par. A57-A58)
28. W przypadku zleceń cyklicznych biegły rewident ocenia, czy okoliczności wymagają, aby warunki zlecenia zostały zweryfikowane oraz, czy występuje konieczność przypomnienia stronie zlecającej istniejących warunków zlecenia.

Akceptacja zmiany w warunkach zlecenia

29. Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia w przypadku, gdy nie istnieje żadne racjonalne uzasadnienie dla dokonania zmian. Jeżeli taka zmiana jest dokonywana, biegły rewident musi uwzględnić dowody, które zostały uzyskane przed zmianą. (Zob. par. A59)

Raport atestacyjny określony przez prawo lub regulację

30. W niektórych przypadkach prawo lub regulacja stosownego systemu prawnego określa układ lub sformułowania raportu atestacyjnego. W tych okolicznościach biegły rewident ocenia:

- (a) czy zamierzeni użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć wniosek atestacyjny, oraz
- (b) jeżeli tak, czy dodatkowe wyjaśnienia w raporcie atestacyjnym mogą złagodzić możliwe błędne zrozumienie.

Jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że dodatkowe wyjaśnienie w raporcie atestacyjnym nie może złagodzić możliwego błędnego zrozumienia, biegły rewident nie akceptuje zlecenia, chyba że wymagane jest to przez prawo lub regulację. Zlecenie wykonywane zgodnie z takim prawem lub regulacją nie jest zgodne z MSUA. Stosownie do tego, biegły rewident nie zawiera w raporcie atestacyjnym żadnych stwierdzeń, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem lub jakimkolwiek innymi MSUA (zobacz także paragraf 71).

Kontrola jakości

Cechy partnera odpowiedzialnego za zlecenie

31. Partner odpowiedzialny za zlecenie:

- (a) jest członkiem firmy, która stosuje MSKJ 1, lub inne wymogi zawodowe, lub wymogi prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1, (zob. par. A60-A66)
- (b) posiada kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych rozwijanych poprzez rozległe szkolenie i praktyczne ich stosowanie, oraz (zob. par. A60)
- (c) posiada wystarczające kompetencje o podstawie przedmiotu zagadnienia oraz sposobach jego pomiarów lub ocenie, aby zaakceptować odpowiedzialność za wniosek atestacyjny. (Zob. par. A67-A68)

Wyznaczenie zespołu

32. Partner odpowiedzialny za zlecenie: (zob. par. A69)

- (a) upewnia się, że osoby które mają wykonać zlecenie, jako zespół posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, aby: (zob. par. A70-A71)
 - (i) wykonać zlecenie zgodnie ze stosownymi standardami oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz
 - (ii) umożliwić wydanie raportu atestacyjnego, właściwego w danych okolicznościach,

- (b) upewnia się, że biegły rewident będzie mógł zaangażować w pracę:
- (i) eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w przypadku, gdy praca tego eksperta ma zostać wykorzystana, oraz (zob. par. A70-A71)
 - (ii) innego biegłego rewidenta, nie będącego częścią zespołu wykonującego zlecenie w przypadku, gdy praca atestacyjna tego biegłego rewidenta ma zostać wykorzystana, (zob. par. A72-A73)
- w zakresie, który jest wystarczający, aby zaakceptować odpowiedzialność za wnioski atestacyjny na temat informacji o przedmiocie zagadnienia.

Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie

33. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za ogólną jakość zlecenia. Obejmuje ona odpowiedzialność za:
- (a) wykonywanie odpowiednich procedur odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i zleceń,
 - (b) zaplanowanie i wykonywanie (w tym odpowiednie kierowanie i nadzór) zlecenia, aby było zgodne ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
 - (c) przeprowadzanie przeglądów zgodnie z politykami i procedurami firmy w zakresie przeglądu oraz przeglądanie dokumentacji zlecenia na dzień lub przed datą raportu atestacyjnego, (zob. par. A74)
 - (d) gromadzenie odpowiedniej dokumentacji zlecenia, aby dostarczyć dowodów osiągnięcia celów biegłego rewidenta oraz, że zlecenie zostało wykonane zgodnie ze stosownymi MSUA oraz stosownymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz
 - (e) przeprowadzenie przez zespół wykonujący zlecenie odpowiednich konsultacji na temat trudnych i spornych spraw.
34. W trakcie wykonywania zlecenia partner odpowiedzialny za zlecenie jest wyczulony na dowody nieprzestrzegania stosownych wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy to konieczne poprzez obserwację i przeprowadzanie wywiadów. Jeżeli poprzez działanie systemu kontroli jakości firmy lub w inny sposób, uwagę partnera odpowiedzialnego za zlecenie zwrócą kwestie, które wskazują, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie nie przestrzegają stosownych wymogów etycznych, partner odpowiedzialny za zlecenie, konsultując się z innymi osobami w firmie, ustala właściwe działania.
35. Partner odpowiedzialny za zlecenie rozważa wyniki procesu monitorowania w firmie udokumentowane w najnowszych informacjach udostępnianych przez firmę oraz, jeżeli ma to zastosowanie, inne firmy sieciowe oraz, czy słabości ujęte w tych informacjach mogą wpływać na usługę atestacyjną.

Przegląd kontroli jakości zlecenia

36. Dla tych zleceń, jeżeli takie występują, dla których przegląd kontroli jakości jest wymagany przez prawo lub regulację lub dla których firma ustaliła, że przegląd kontroli jakości zlecenia jest wymagany:

- (a) partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za omówienie znaczących spraw pojawiających się podczas zlecenia z osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia i nie datuje raportu atestacyjnego przed zakończeniem tego przeglądu, oraz
- (b) osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia przeprowadza obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego; ta ocena obejmuje: (zob. par. A75)
 - (i) omówienie znaczących spraw z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,
 - (ii) przegląd informacji o przedmiocie zagadnienia oraz proponowanego raportu atestacyjnego,
 - (iii) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków, oraz
 - (iv) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy.

Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne

- 37. Biegły rewident planuje i wykonuje usługę zachowując zawodowy sceptycyzm uznając, że mogą istnieć okoliczności, które powodują, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone. (Zob. par. A76-A80)
- 38. Biegły rewident dokonuje zawodowego osądu podczas planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym określając rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur. (Zob. par. A81-A85)
- 39. Biegły rewident stosuje umiejętności i techniki atestacyjne jako część aktualizowanego na bieżąco, systematycznego procesu wykonania usługi.

Planowanie i wykonywanie zlecenia

Planowanie

- 40. Biegły rewident planuje zlecenie tak, aby zostało wykonane w sposób skuteczny, w tym ustalając zakres, czas trwania i kierunek zlecenia oraz ustalając rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres planowanych procedur, które są konieczne, aby osiągnąć cel biegłego rewidenta. (Zob. par. A86-A89)
- 41. Biegły rewident ustala, czy kryteria są stosowne do okoliczności zlecenia, w tym, że przedstawiają one cechy zidentyfikowane w paragrafie 24(b)(ii).
- 42. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia okaże się, że jeden lub więcej warunków wstępnych usługi atestacyjnej nie jest spełniony, biegły rewident omawia tę sprawę z odpowiednią(-mi) stroną(-ami) oraz ustala:
 - (a) czy sprawa ta może być rozwiązana w sposób satysfakcjonujący biegłego rewidenta,
 - (b) czy właściwe jest kontynuowanie zlecenia, oraz
 - (c) czy, a jeżeli tak, w jaki sposób zakomunikować tę sprawę w raporcie atestacyjnym.

43. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia okaże się, że niektóre lub wszystkie mające zastosowanie kryteria są niewłaściwe, lub część albo całość podstawy przedmiotu zagadnienia nie jest odpowiednia dla usługi atestacyjnej, biegły rewident rozważa wycofanie się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacją. Jeżeli biegły rewident kontynuuje zlecenie, to biegły rewident odpowiednio do okoliczności, wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub negatywny, lub odmawia wyrażenia wniosku. (Zob. par. A90-A91)

Istotność

44. Biegły rewident rozważa istotność podczas: (zob. par. A92-A100)
- (a) planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym podczas ustalania rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur, oraz
 - (b) oceniania, czy informacje o przedmiocie zagadnienia nie zawierają istotnych zniekształceń.

Zrozumienie podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia

45. Biegły rewident kieruje zapytania do odpowiedniej(-ch) strony(stron) odnośnie tego:
- (a) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych zamierzonych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu praw i regulacji, wpływających na informacje o przedmiocie zagadnienia, (zob. par. A101)
 - (b) czy strona odpowiedzialna posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, kieruje dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia, oraz
 - (c) czy strona odpowiedzialna wykorzystywała jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia.

Ograniczona pewność	Wystarczająca pewność
<p>46O. Biegły rewident osiąga zrozumienie podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia wystarczające, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) umożliwić biegłemu rewidentowi zidentyfikowanie obszarów, gdzie prawdopodobne jest powstanie istotnego zniekształcenia informacji o przedmiocie zagadnienia, oraz (b) skutkiem tego, dostarczyć podstawy dla zaprojektowania i przeprowadzenia procedur, aby odnieść się do obszarów zidentyfikowanych w paragrafie 46O(a) oraz uzyskać ograniczoną pewność, aby wspierać wniosek 	<p>46W. Biegły rewident osiąga zrozumienie podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia wystarczające, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) umożliwić biegłemu rewidentowi zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w informacjach o przedmiocie zagadnienia, oraz (b) skutkiem tego, dostarczyć podstawy dla zaprojektowania i przeprowadzenia procedur, aby zareagować na oszacowane ryzyka i uzyskać wystarczającą pewność, aby wspierać wniosek biegłego rewidenta. (Zob. par. A101-A103, A107)

<p>biegłego rewidenta. (Zob. par. A101-A104, A107)</p> <p>47O. Uzyskując zrozumienie podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia zgodnie z paragrafem 46O, biegły rewident rozważa proces wykorzystywany do sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia. (Zob. par. A106)</p>	<p>47W. Uzyskując zrozumienie podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia zgodnie z paragrafem 46W, biegły rewident osiąga zrozumienie kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o przedmiocie zagadnienia stosownej dla zlecenia. Obejmuje to ocenę zaprojektowania kontroli stosownych dla zlecenia, oraz ustalenie, czy zostały one wdrożone, poprzez przeprowadzenie procedur dodatkowych do zapytań kierowanych do personelu odpowiedzialnego za informacje o przedmiocie zagadnienia. (Zob. par. A105)</p>
---	--

Uzyskiwanie dowodów

Rozważanie ryzyka i reakcje na ryzyka

Ograniczona pewność	Wystarczająca pewność
<p>48O. Na podstawie zrozumienia przez biegłego rewidenta (zobacz paragraf 46O), biegły rewident: (zob. par. A108-A112)</p> <p>(a) identyfikuje obszary, gdzie prawdopodobne jest powstanie istotnego zniekształcenia informacji o przedmiocie zagadnienia, oraz</p> <p>(b) projektuje i przeprowadza procedury, aby odnieść się do obszarów zidentyfikowanych w paragrafie 48O(a) oraz, aby uzyskać ograniczoną pewność, aby wspierać wniosek biegłego rewidenta.</p>	<p>48W. Na podstawie zrozumienia przez biegłego rewidenta (zobacz paragraf 46W), biegły rewident: (zob. par. A108-A110)</p> <p>(a) identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia w informacjach o przedmiocie zagadnienia, oraz</p> <p>(b) projektuje i przeprowadza procedury w odpowiedzi na oszacowane ryzyko oraz, aby uzyskać wystarczającą pewność, w celu wsparcia wniosku biegłego rewidenta. Dodatkowo do wszystkich innych procedur dotyczących informacji o przedmiocie zagadnienia, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia, procedury biegłego rewidenta obejmują uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów co do operacyjnej skuteczności stosownych kontroli nad informacjami o przedmiocie</p>

	<p>zagadnienia, gdy:</p> <p>(i) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie, lub</p> <p>(ii) procedury inne niż testy kontroli nie mogą samodzielnie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów.</p>
<p>Ustalenie, czy dodatkowe procedury są konieczne podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność</p> <p>49O. Jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o sprawie (-ach), która(-e) powoduje(-ą) u biegłego rewidenta przekonanie, że informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być istotnie zniekształcone, biegły rewident projektuje i przeprowadza dodatkowe procedury, aby uzyskać dalsze dowody, do momentu, gdy biegły rewident jest w stanie: (zob. par. A112-A117)</p> <p>(a) wyciągnąć wniosek, że dana sprawa prawdopodobnie nie powoduje, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone, lub</p> <p>(b) ustalić, że dana(-e) sprawa(-y) powoduje(-ą), że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone.</p>	<p>Zmiana oszacowania ryzyka podczas zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność</p> <p>49W. Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w informacjach o przedmiocie zagadnienia przez biegłego rewidenta może ulec zmianie podczas wykonywania zlecenia, na skutek uzyskiwania dodatkowych dowodów. W okolicznościach, w których biegły rewident uzyskuje dowody, które są niespójne z dowodami, na których początkowo opierał oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident weryfikuje oszacowanie ryzyka i modyfikuje odpowiednio zaplanowane procedury. (Zob. par. A112)</p>

50. Podczas projektowania i przeprowadzania procedur biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody. Jeżeli:

- (a) dowody uzyskane z jednego źródła są niezgodne z tymi uzyskanymi z innego, lub
- (b) biegły rewident ma wątpliwości dotyczące wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody,

ustala jakie zmiany lub uzupełnienia procedur są konieczne, aby rozwiązać sprawę, oraz rozważa wpływ danej sprawy, jeżeli jakkolwiek występuje, na inne aspekty zlecenia.

51. Biegły rewident gromadzi nieskorygowane zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, poza tymi, które są oczywiste błędy. (Zob. par. A118-A119)

Praca wykonana przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

52. Gdy ma być wykorzystywana praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, biegły rewident także: (zob. par. A120-A124)
- (a) ocenia, czy ekspert powołany przez biegłego rewidenta posiada kompetencje, możliwości i obiektywizm niezbędne dla celów biegłego rewidenta; w przypadku zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta ocena obiektywizmu obejmuje zapytania odnośnie interesów⁸ i powiązań, które mogą tworzyć zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta, (zob. par. A125-128)
 - (b) uzyskuje wystarczające zrozumienie zakresu wiedzy eksperckiej eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, (zob. par. A129-A130)
 - (c) uzgadnia z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta rodzaj, zakres i cele pracy tego eksperta, oraz (zob. par. A131-A132)
 - (d) ocenia adekwatność pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta dla celów biegłego rewidenta. (Zob. par. A133-A134)

Praca wykonywana przez innego biegłego rewidenta, eksperta powołanego przez stronę odpowiedzialną lub osobę dokonującą pomiaru lub oceny, lub audytora wewnętrznego (zob. par. A135)

53. Jeżeli ma być wykorzystywana praca innego biegłego rewidenta, biegły rewident ocenia, czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta.
54. Jeżeli informacje, które mają zostać wykorzystane jako dowody, zostały sporządzone przy wykorzystaniu pracy eksperta powołanego przez stronę odpowiedzialną lub osobę dokonującą pomiaru lub oceny, biegły rewident, w zakresie niezbędnym dla swojej pracy, biorąc pod uwagę znaczenie pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta:
- (a) ocenia kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta,
 - (b) osiąga zrozumienie pracy tego eksperta, oraz
 - (c) ocenia odpowiedniość pracy tego eksperta jako dowodów.
55. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, biegły rewident ocenia następujące kwestie:
- (a) zakres, w którym status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,
 - (b) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego,
 - (c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości, oraz
 - (d) czy praca funkcji audytu wewnętrznego jest adekwatna dla celów zlecenia.

Pisemne oświadczenia

56. Biegły rewident żąda od odpowiedniej(-ch) strony(stron) pisemnego oświadczenia:

⁸ Przep. tłumacza: Ang. *Interests*, w polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA sformułowanie to zostało przetłumaczone jako udziały.

- (a) że dostarczyła(-y) biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których istnienia odpowiednia(-e) strona(-y) jest(są) świadoma(-e), i które są stosowne dla zlecenia, (zob. par. A54-A55 i A136-A138)
 - (b) potwierdzenia pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów, w tym, że wszelkie stosowne kwestie są odzwierciedlone w informacjach o przedmiocie zagadnienia.
57. Jeżeli, dodatkowo do wymaganych oświadczeń, biegły rewident ustali, że konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń, aby wspierać inne dowody stosowne dla informacji o przedmiocie zagadnienia, biegły rewident żąda takich innych pisemnych oświadczeń.
58. Gdy pisemne oświadczenia odnoszą się do spraw, które są istotne dla informacji o przedmiocie zagadnienia, biegły rewident:
- (a) ocenia ich racjonalność i zgodność z innymi uzyskanymi dowodami, w tym innymi oświadczeniami (ustnymi lub pisemnymi), oraz
 - (b) rozważa, czy od osób składających oświadczenia można oczekiwać, że są dobrze poinformowane na temat poszczególnych spraw.
59. Data pisemnych oświadczeń jest tak bliska, jak to możliwe, ale nie późniejsza niż data raportu atestacyjnego.

Żądane pisemne oświadczenia nie zostały dostarczone lub nie są wiarygodne

60. Jeżeli jedno lub więcej żądanych pisemnych oświadczeń nie zostało dostarczone lub biegły rewident wyciąga wniosek, że istnieje wystarczająca wątpliwość dotycząca kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności osób dostarczających pisemne oświadczenia lub, że pisemne oświadczenia są niewiarygodne z innych powodów, biegły rewident: (zob. par. A139)
- (a) omawia tę sprawę z odpowiednią(-mi) stroną(-ami),
 - (b) ponownie ocenia uczciwość tych osób, od których były żądane lub otrzymywane oświadczenia oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) oraz na dokumentację jako całość, oraz
 - (c) podejmuje odpowiednie działania, w tym ustalenie możliwego wpływu na wniosek w raporcie atestacyjnym.

Późniejsze zdarzenia

61. Gdy jest to stosowne dla zlecenia, biegły rewident rozważa wpływ, występujących po dacie sporządzenia przedmiotu zlecenia do dnia wydania raportu atestacyjnego, zdarzeń na informacje o przedmiocie zagadnienia oraz na raport atestacyjny oraz odpowiednio reaguje na fakty, o których dowiedział się biegły rewident po dacie raportu atestacyjnego, które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi w tej dacie, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby raport atestacyjny. Zakres rozważań dotyczących późniejszych zdarzeń zależy od ich wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu oraz wpływu na wniosek biegłego rewidenta. Jednakże biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur dotyczących informacji o przedmiocie zagadnienia po dacie raportu atestacyjnego. (Zob. par. A140-A141)

Inne informacje

62. Gdy dokumenty zawierające informacje o przedmiocie zagadnienia oraz raport atestacyjny na ten temat obejmują inne informacje, biegły rewident porównuje te inne informacje, aby zidentyfikować ewentualne istotne niezgodności z informacjami o przedmiocie zagadnienia lub raportem atestacyjnym oraz, jeżeli podczas porównania tych innych informacji, biegły rewident: (zob. par. A142)
- (a) zidentyfikuje istotną niezgodność pomiędzy tymi innymi informacjami i informacjami o przedmiocie zagadnienia lub raportem atestacyjnym, lub
 - (b) dowie się o istotnym zniekształceniu faktów w tych innych informacjach, które nie jest związane ze sprawami pojawiającymi się w informacjach o przedmiocie zagadnienia lub w raporcie atestacyjnym,
- biegły rewident omawia tę kwestię z odpowiednią(-mi) stroną(-ami) i podejmuje odpowiednio dalsze działania.

Opis mających zastosowanie kryteriów

63. Biegły rewident ocenia, czy informacje o przedmiocie zagadnienia odpowiednio odnoszą się lub opisują mające zastosowanie kryteria. (Zob. par. A143-A145)

Formułowanie wniosku atestacyjnego

64. Biegły rewident ocenia wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów w kontekście zlecenia oraz, jeżeli jest to konieczne w danych okolicznościach, stara się uzyskać dalsze dowody. Biegły rewident rozważa wszelkie stosowne dowody, niezależnie od tego, czy pojawiły się one, aby potwierdzać, czy też zaprzeczać pomiarowi lub ocenie podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać niezbędnych dalszych dowodów, rozważa skutki dla wniosku biegłego rewidenta zawarte w paragrafie 65. (Zob. par. A146-A152)
65. Biegły rewident formułuje wniosek na temat, czy informacje o przedmiocie zagadnienia nie zawierają istotnych zniekształceń. Podczas formułowania tego wniosku biegły rewident rozważa wniosek biegłego rewidenta opisany w paragrafie 64, odnoszący się do wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów, oraz ocenę tego, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. (Zob. par. A3 oraz A153-A154)
66. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, występuje ograniczenie zakresu i biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem, odmawia wyrażenia wniosku lub wycofuje się ze zlecenia w przypadku, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie, odpowiednio, prawem lub regulacją. (Zob. par. A155-A157)

Sporządzanie raportu atestacyjnego

67. Raport atestacyjny ma formę pisemną i zawiera jasne wyrażenie wniosku biegłego rewidenta na temat informacji o przedmiocie zagadnienia. (Zob. par. A2, A158-A160)
68. Wniosek biegłego rewidenta jest wyraźnie oddzielony od informacji lub wyjaśnień, których zamierzeniem nie jest to, aby wpływać na wniosek biegłego rewidenta, w tym wszelkich objaśnień, innych spraw, ustaleń związanych ze szczególnymi aspektami

zleceń, rekomendacji lub dodatkowych informacji zawartych w raporcie atestacyjnym. Użyte sformułowania wyjaśniają, że objaśnienie, inna sprawa, ustalenia, rekomendacje lub dodatkowe informacje nie mają na celu osłabienia wniosku biegłego rewidenta. (Zob. par. A158-A160)

Treść raportu atestacyjnego

69. Raport atestacyjny zawiera co najmniej następujące podstawowe elementy:

- (a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym, (zob. par. A161)
- (b) adresata (zob. par. A162)
- (c) identyfikację lub opis poziomu pewności uzyskanego przez biegłego rewidenta, informację o przedmiocie zagadnienia oraz, jeżeli to odpowiednie, podstawy przedmiotu zagadnienia; gdy wniosek biegłego rewidenta jest sformułowany w odniesieniu do sprawozdania/oświadczenia⁹ sporządzonego przez odpowiednią(-e) stronę(-y), to sprawozdanie/oświadczenie¹⁰ jest dołączane do raportu atestacyjnego, jest powtarzane w raporcie atestacyjnym lub znajduje się tam odniesienie do zawierającego go źródła, które jest dostępne dla zamierzonych użytkowników, (zob. par. A163)
- (d) identyfikację mających zastosowanie kryteriów, (zob. par. A164)
- (e) tam, gdzie jest to odpowiednie, opis wszelkich znaczących nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów, (zob. par. A165)
- (f) gdy mające zastosowanie kryteria są zaprojektowane dla szczególnego celu, stwierdzenie zwracające uwagę czytelników na ten fakt oraz, że skutkiem tego informacje o przedmiocie zagadnienia mogą nie być stosowne dla innego celu, (zob. par. A166-A167)
- (g) stwierdzenie identyfikujące stronę odpowiedzialną oraz osobę dokonującą pomiaru lub oceny, jeżeli jest inna, oraz opisujące ich odpowiedzialność i odpowiedzialność biegłego rewidenta, (zob. par. A168)
- (h) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem lub tam, gdzie istnieje szczególnie MSUA dla przedmiotu zagadnienia, z tymże MSUA, (zob. par. A169-A170)
- (i) stwierdzenie, że firma, której członkiem jest biegły rewident, stosuje MSKJ 1, lub inne wymogi zawodowe, lub wymogi prawne lub regulacyjne, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1; jeżeli praktyk nie jest biegłym rewidentem stwierdzenie identyfikuje zastosowane wymogi zawodowe, lub wymogi prawne lub regulacyjne, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1, (zob. par. A171)
- (j) stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA, lub innych wymogów zawodowych, lub wymogów nałożonych przez prawo lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA w zakresie zleceń atestacyjnych; jeżeli

9 Przep. tłumacza: Ang.*statement*

10 Przep. tłumacza: Ang.*statement*

praktyk nie jest biegłym rewidentem, stwierdzenie identyfikuje zastosowane wymogi zawodowe, lub wymogi nałożone przez prawo lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA w zakresie zleceń atestacyjnych, (zob. par. A172)

- (k) podsumowanie wykonanej pracy będącej podstawą wniosku biegłego rewidenta; w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ocena rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur niezbędnych dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta; w usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność podsumowanie wykonanej pracy stwierdza, że:
 - (i) procedury przeprowadzone podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność różnią się rodzajem i czasem przeprowadzenia oraz mają mniejszy zakres niż podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, oraz
 - (ii) wynikający z powyższego poziom pewności uzyskany podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest znacząco niższy niż pewność, która zostałaby uzyskana, gdyby została wykonana usługa dająca wystarczającą pewność, (zob. par. A6, A173-A177)
- (l) wniosek biegłego rewidenta: (zob. par. A2, A178-A180)
 - (i) gdy jest to odpowiednie, informuje zamierzonych użytkowników o kontekście, w którym należy czytać wniosek biegłego rewidenta, (zob. par. A179)
 - (ii) w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność wniosek jest wyrażany w formie pozytywnej, (zob. par. A178)
 - (iii) w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność wniosek jest wyrażany w formie, która komunikuje, czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co powoduje przekonanie biegłego rewidenta, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone, (zob. par. A180)
 - (iv) wniosek w (ii) lub (iii) jest formułowany przy wykorzystaniu odpowiednich wyrazów dla podstawy przedmiotu zagadnienia oraz mających zastosowanie kryteriów, biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia, i jest formułowany w odniesieniu do: (zob. par. A181)
 - a. przedmiotu zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów,
 - b. informacji o przedmiocie zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów, lub
 - c. sprawozdania/oświadczenia¹¹ złożonego przez odpowiednią(-e) stronę(-y),
 - (v) gdy biegły rewident wyraża wniosek zmodyfikowany, raport atestacyjny zawiera:
 - a. sekcję, która zawiera opis sprawy powodującej(-ych) modyfikację, oraz
 - b. sekcję, która zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta, (zob. par. A182)

11 Przyp. tłumacza: Ang.*statement*

- (m) podpis biegłego rewidenta (zob. par. A183)
- (n) datę raportu atestacyjnego; raport atestacyjny jest datowany nie wcześniej niż data, w której biegły rewident uzyskał dowody, na których oparty jest jego wniosek, w tym dowody, że osoby posiadające uznane uprawnienia zapewniły, że wzięły odpowiedzialność za informacje o przedmiocie zagadnienia, (zob. par. A184)
- (o) system prawny, w którym biegły rewident prowadzi praktykę

Odwołanie do eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w raporcie atestacyjnym

70. Jeżeli biegły rewident odwołuje się w raporcie atestacyjnym do pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, sformułowania w tym raporcie nie mogą wskazywać, że odpowiedzialność biegłego rewidenta za wniosek wyrażony w raporcie jest ograniczona z powodu zaangażowania tego eksperta. (Zob. par. A185-A187).

Raport atestacyjny określony przez prawo lub regulację

71. Jeżeli prawo lub regulacja wymagają od biegłego rewidenta użycia szczególnego układu lub sformułowań w raporcie atestacyjnym, raport atestacyjny odwołuje się do niniejszego lub innych MSUA tylko, jeżeli raport atestacyjny zawiera co najmniej każdy z elementów zidentyfikowanych w paragrafie 69.

Wnioski niezmodyfikowane i zmodyfikowane

72. Biegły rewident wyraża wniosek niezmodyfikowany, gdy wyciąga wniosek:
- (a) w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, że informacje o przedmiocie zagadnienia zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, lub
 - (b) w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, że na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, uwagi biegłego rewidenta nie zwróciło nic, co spowodowałoby przekonanie biegłego rewidenta, że informacje o przedmiocie zagadnienia nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.
73. Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne, aby:
- (a) zwrócić uwagę zamierzonych użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w informacjach o przedmiocie zagadnienia, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest ona zasadnicza dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników informacji o przedmiocie zagadnienia (akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi), lub
 - (b) zakomunikować sprawę inną niż te, które zostały zaprezentowane lub ujawnione w informacjach o przedmiocie zagadnienia, która według osądu biegłego rewidenta jest stosowna dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników zlecenia, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu atestacyjnego (akapit zawierający inne kwestie),

i nie jest to zabronione przez prawo lub regulację, biegły rewident dokonuje tego w osobnym akapicie raportu atestacyjnego, z odpowiednim nagłówkiem, który wyraźnie wskazuje, że wniosek biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowany na skutek tej sprawy. W przypadku akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi, taki akapit odwołuje się

tylko do informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w informacjach o przedmiocie zagadnienia.

74. Biegły rewident wyraża wniosek zmodyfikowany w następujących okolicznościach:
- (a) gdy, według zawodowego osądu biegłego rewidenta, występuje ograniczenie zakresu zlecenia, a wpływ tej sprawy mógłby być istotny (zobacz paragraf 66); w takich przypadkach biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia wniosku,
 - (b) gdy, według zawodowego osądu biegłego rewidenta, informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone; w takich przypadkach biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny. (Zob. par. A190).
75. Biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem, gdy według zawodowego osądu biegłego rewidenta wpływ lub możliwy wpływ danej sprawy nie są tak istotne i rozległe, aby wymagało to wniosku negatywnego lub odmowy wyrażenia wniosku. Wniosek z zastrzeżeniem jest wyrażany w sformułowaniu „za wyjątkiem” wpływu lub możliwego wpływu sprawy, do której odnosi się zastrzeżenie. (Zob. par. A188-A189).
76. Jeżeli biegły rewident wyraża wniosek zmodyfikowany ze względu na ograniczenie zakresu zlecenia, ale jest także świadomy sprawy, która(-e) powoduje(-ą) istotne zniekształcenie informacji o przedmiocie zagadnienia, biegły rewident zawiera w raporcie atestacyjnym jasny opis zarówno ograniczenia zakresu, jak i sprawy, która(-e) powoduje(-ą), że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone.
77. Gdy sprawozdanie/oświadczenie¹² złożone przez odpowiednią(-e) stronę(-y) zidentyfikowało i prawidłowo opisało, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone, biegły rewident albo:
- (a) wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny sformułowany w odniesieniu do podstawy przedmiotu zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów, albo
 - (b) jeżeli jest to specyficznie wymagane przez warunki zlecenia, aby sformułować wniosek w odniesieniu do sprawozdania/oświadczenia¹³ złożonego przez odpowiednią(-e) stronę(-y), wyraża wniosek bez zastrzeżeń, ale zawiera w raporcie atestacyjnym akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, odwołujący się do sprawozdania/oświadczenia¹⁴ złożonego przez odpowiednią stronę, które identyfikuje i prawidłowo opisuje, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone. (Zob. par. A191)

Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji

78. Biegły rewident rozważa, czy zgodnie z warunkami zlecenia oraz innymi okolicznościami zlecenia, uwagę biegłego rewidenta zwróciła jakakolwiek sprawa, którą należy zakomunikować stronie odpowiedzialnej, osobie dokonującej pomiaru lub oceny, stronie zlecającej, osobom sprawującym nadzór lub innym. (Zob. par. A192).

¹² Przep. tłumacza: Ang.*statement*

¹³ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

¹⁴ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

Dokumentacja

79. Biegły rewident terminowo sporządza dokumentację zlecenia, która dostarcza podstaw do sporządzenia raportu atestacyjnego, i która jest wystarczająca i odpowiednia, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań ze zleceniem, zrozumienie: (zob. par. A193-A197)
 - (a) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur przeprowadzonych w celu przestrzegania stosownych MSUA oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
 - (b) wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, oraz
 - (c) znaczących spraw powstających podczas zlecenia, wyciągniętych wniosków na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków.
80. Jeżeli biegły rewident identyfikuje informacje, które są niezgodne z ostatecznym wnioskiem biegłego rewidenta odnośnie znaczącej sprawy, biegły rewident dokumentuje, w jaki sposób odniósł się do niezgodności.
81. Biegły rewident gromadzi dokumentację zlecenia w aktach zlecenia i terminowo kończy administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia po dacie raportu atestacyjnego. (Zob. par. A198-A199).
82. Po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia biegły rewident nie usuwa ani nie wyrzuca żadnego rodzaju dokumentacji zlecenia przed końcem okresu jej przechowywania. (Zob. par. A200).
83. Jeżeli biegły rewident uznaje za konieczne, aby zmienić istniejącą dokumentację zlecenia lub dodać nową dokumentację zlecenia po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, biegły rewident, bez względu na rodzaj zmian lub uzupełnień, dokumentuje:
 - (a) szczegółowe powody dokonania zmian lub uzupełnień, oraz
 - (b) kiedy i przez kogo zostały one dokonane i przejrane.

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Wprowadzenie (zob. par. 6)

A1. Podczas usługi doradczej biegły rewident stosuje umiejętności techniczne, wykształcenie, obserwacje, doświadczenia i wiedzę. Usługi doradcze dotyczą procesu analitycznego, który zwykle dotyczy pewnej kombinacji działań dotyczących: stawiania celów, identyfikowania faktów, definiowania problemów lub możliwości oceny alternatyw, opracowania rekomendacji, w tym działań, komunikowania wyników, a czasami wdrożenia i działań następczych¹⁵. Raporty (jeżeli są wydawane) są zazwyczaj pisane w sposób opisowy (lub „długa forma”). Zazwyczaj praca jest wykonana tylko na użytek i na rzecz klienta. Rodzaj i zakres pracy ustala się w umowie pomiędzy biegłym rewidentem i klientem. Każda usługa, która spełnia definicję usługi atestacyjnej nie jest usługą doradczą, ale usługą atestacyjną.

Cele

Usługi dotyczące informacji o przedmiocie zagadnienia obejmujących wiele aspektów (zob. par. 10, 65, 69(1))

A2. W przypadku, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia obejmują wiele aspektów, dla każdego aspektu mogą zostać sformułowane odrębne wnioski. Wszystkie takie odrębne wnioski nie muszą się wiązać z tym samym poziomem pewności. W takim przypadku każdy wniosek jest wyrażany w formie, która jest właściwa albo dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, albo dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność. Odwołania w niniejszym standardzie do wniosku w raporcie atestacyjnym obejmują każdy wniosek, jeżeli dostarczane są odrębne wnioski.

Definicje

Rodzaj, czas przeprowadzania i zakres procedur podczas usług atestacyjnych dających ograniczoną i wystarczającą pewność (zob. par. 12(a)(i))

A3. Ponieważ poziom pewności uzyskiwany podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest niższy niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, procedury, które biegły rewident przeprowadza podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność różnią się rodzajem i czasem przeprowadzenia oraz mają mniejszy zakres niż dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność. Podstawowe różnice pomiędzy procedurami dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność i usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność obejmują:

- (a) nacisk kładziony na rodzaj różnych procedur jako źródła dowodów prawdopodobnie będzie się różnił, zależnie od okoliczności zlecenia; na przykład biegły rewident może uznać za odpowiednie w okolicznościach określonego zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, aby położyć relatywnie większy nacisk na zapytania do personelu jednostki oraz procedury analityczne, a relatywnie mniejszy nacisk, o ile jakkolwiek, na testy kontroli i uzyskiwanie dowodów ze źródeł zewnętrznych, niż w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność,

¹⁵ Przep. tłumacza: Ang. *follow up*.

- (b) podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność biegły rewident może:
- wybrać mniej pozycji do sprawdzenia, lub
 - przeprowadzić mniej procedur (na przykład wykonać tylko procedury analityczne w okolicznościach, kiedy podczas zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność, zarówno procedury analityczne, jak i inne procedury zostałyby wykonane),
- (c) podczas zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność procedury analityczne wykonane jako reakcja na ryzyko zlecenia obejmują formułowanie oczekiwań, które są wystarczająco dokładne, aby zidentyfikować istotne zniekształcenia; podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność procedury analityczne mogą być projektowane raczej, aby wspierać oczekiwania dotyczące kierunku trendów, powiązań i wskaźników, niż aby zidentyfikować zniekształcenia z poziomem dokładności oczekiwanym podczas zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność,
- (d) dalej, gdy są identyfikowane znaczące odchylenia, powiązania lub różnice, odpowiednie dowody podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mogą być uzyskiwane poprzez kierowanie zapytań i rozważanie uzyskanych odpowiedzi w świetle znanych okoliczności zlecenia,
- (e) dodatkowo, gdy biegły rewident podejmuje się procedur analitycznych podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, może on na przykład, wykorzystać dane, które są zagregowane na wyższym poziomie, raczej takie jak dane kwartalne niż dane miesięczne, lub wykorzystać dane, które nie były przedmiotem odrębnych procedur, aby wykonać test ich wiarygodności o tym samym zakresie, jaki byłby zastosowany dla zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność.

Poziom pewności, który jest znaczący (zob. par. 12(a)(i)(b), 47O)

- A4. Poziom pewności, który biegły rewident planuje uzyskać, zwykle nie jest podatny na określenie ilościowe, a to, czy jest znaczący jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta, stosowanego do jego ustalenia w okolicznościach danego zlecenia. Podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność biegły rewident przeprowadza procedury, które są ograniczone w porównaniu do tych niezbędnych podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, ale niemniej jednak są planowane w celu uzyskania poziomu pewności, który jest znaczący. Poziom pewności jest znaczący, gdy poziom pewności uzyskany przez biegłego rewidenta prawdopodobnie zwiększa zaufanie zamierzonych użytkowników wobec informacji o przedmiocie zagadnienia, który jest wyraźnie większy niż błahy (zobacz także paragrafy A16-A18).
- A5. W zakresie wszystkich usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, to czym jest znacząca pewność może różnić się począwszy od poziomu tuż powyżej pewności, która prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników co do informacji o przedmiocie zagadnienia do stopnia, który jest wyraźnie większy niż błahy, do tuż poniżej wystarczającej pewności. To, co jest znaczące podczas konkretnego zlecenia wynika z osądu, który zależy od okoliczności zlecenia, w tym

potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów oraz podstawy przedmiotu zagadnienia zlecenia.

- A6. Ponieważ poziom pewności uzyskiwany przez biegłego rewidenta podczas zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność różni się, raport biegłego rewidenta zawiera informacyjne podsumowanie przeprowadzonych procedur uznając, że zrozumienie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur jest niezbędne dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta (zobacz paragrafy 69(k) i A173-A177).
- A7. Niektóre czynniki, które mogą być stosowne podczas ustalania tego, co stanowi znaczącą pewność podczas konkretnego zlecenia obejmują, na przykład:
- charakterystykę podstawy przedmiotu zagadnienia i kryteriów oraz czy istnieją jakiegokolwiek stosowne szczególne MSUA dla przedmiotowego zagadnienia,
 - instrukcje lub inne wskazówki strony zlecającej dotyczące rodzaju pewności, którego uzyskania strona zlecająca wymaga od biegłego rewidenta; na przykład, warunki zlecenia mogą przewidywać określone procedury, które strona zlecająca uważa za niezbędne lub określone aspekty informacji o przedmiocie zagadnienia, na których strona zlecająca chciałaby, aby biegły rewident skupił procedury; jednakże, biegły rewident może uważać, że inne procedury są wymagane, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody, aby uzyskać znaczącą pewność,
 - powszechnie przyjętą praktykę, jeżeli taka istnieje, w odniesieniu do zleceń atestacyjnych dla określonych informacji o przedmiocie zagadnienia lub podobnych albo powiązanych informacji o przedmiocie zagadnienia,
 - potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników jako grupy; zazwyczaj, im większe są konsekwencje dla zamierzonych użytkowników otrzymania nieprawidłowego wniosku, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone, tym większa pewność, byłaby potrzebna, aby być dla nich znaczącą; na przykład, w niektórych przypadkach, konsekwencje dla zamierzonych użytkowników po otrzymaniu nieprawidłowego wniosku mogą być tak duże, że zlecenie atestacyjne dające wystarczającą pewność jest konieczne, aby biegły rewident uzyskał pewność, która jest znacząca w danych okolicznościach,
 - oczekiwanie przez zamierzonych użytkowników, że w krótkim czasie i po niskim koszcie biegły rewident sformułuje wniosek atestacyjny dający ograniczoną pewność na temat informacji o przedmiocie zagadnienia.

Przykłady usług zaświadczających (zob. par. 12(a)(ii)(a))

- A8. Przykłady przedmiotu zleceń, które mogą być wykonywane zgodnie z niniejszym standardem obejmują:
- (a) zrównoważony rozwój – zlecenie na temat zrównoważonego rozwoju dotyczy uzyskania pewności na temat raportu sporządzonego przez zarząd lub eksperta powołanego przez zarząd (osoba dokonująca pomiaru lub oceny) o zrównoważonym rozwoju działalności jednostki,

- (b) zgodność z prawem lub regulacją – zlecenie na temat zgodności z prawem lub regulacją dotyczy uzyskania pewności na temat sprawozdania/oświadczenia¹⁶ innej strony (osoby dokonującej pomiaru lub oceny) o zgodności ze stosownym prawem lub regulacją,
- (c) relacja ceny do jakości¹⁷ – zlecenie dotyczące relacji ceny do jakości ustalonej przez inną stronę (osobę dokonującą pomiaru lub oceny), dotyczy uzyskania pewności na temat pomiaru lub oceny relacji ceny do jakości.

Umiejętności i techniki atestacyjne (zob. par. 12(b))

A9. Umiejętności i techniki atestacyjne obejmują:

- zastosowanie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu,
- planowanie i wykonywanie zleceń atestacyjnych, w tym uzyskiwanie i ocena dowodów,
- zrozumienie systemów informacyjnych oraz roli i ograniczeń kontroli wewnętrznej,
- łączenie rozważań nad istotnością i ryzykami zlecenia z rodzajem, czasem przeprowadzenia i zakresem procedur,
- stosowanie właściwych procedur do zlecenia (które mogą obejmować zapytania, inspekcję, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, obserwację, potwierdzenie i procedury analityczne), oraz
- praktyki systematycznego dokumentowania oraz umiejętności pisania raportów atestacyjnych.

Kryteria (zob. par. 12(c), załącznik)

A10. Stosowne kryteria są wymagane dla racjonalnie spójnego pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia w kontekście zawodowego osądu. Bez ram odniesienia dostarczanych przez stosowne kryteria, każdy wniosek może być poddany indywidualnej interpretacji i błędnie zrozumiany. Stosowność kryteriów jest zależna od kontekstu, to znaczy, jest ustalana w kontekście okoliczności zlecenia. Nawet dla tej samej podstawy przedmiotu zagadnienia mogą istnieć różne kryteria, które doprowadzą do różnych pomiarów lub ocen. Na przykład jednym z kryteriów, jakie osoba dokonująca pomiaru lub oceny może wybrać jako miernik podstawy przedmiotu zagadnienia dotyczącego satysfakcji klientów, jest liczba skarg klientów załatwionych satysfakcjonująco dla klientów; inna osoba dokonująca pomiaru lub oceny mogłaby wybrać liczbę ponownych zakupów w ciągu trzech miesięcy następujących po pierwotnym zakupie. Na stosowność kryteriów nie ma wpływu poziom pewności, co oznacza, że jeżeli kryteria nie są stosowne dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, nie są one także stosowne dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, i odwrotnie. Stosowne kryteria obejmują, gdy to stosowne, kryteria dla prezentacji i ujawniania.

¹⁶ Przep. tłumacza: Ang. *statement*

¹⁷ Przep. tłumacza: Ang. *Value for money*

Ryzyko zlecenia (zob. par. 12(f))

- A11. Ryzyko zlecenia nie odnosi się do ryzyk gospodarczych biegłego rewidenta, takich jak strata będąca następstwem postępowania sądowego, negatywnej reklamy lub innych zdarzeń powstających w związku z konkretnymi informacjami o przedmiocie zagadnienia.
- A12. Zazwyczaj ryzyko zlecenia może być scharakteryzowane za pomocą następujących elementów, mimo że nie wszystkie z tych elementów konieczne wystąpią lub będą znaczące dla poszczególnych zleceń atestacyjnych:
- (a) ryzyka, na które biegły rewident nie ma bezpośredniego wpływu, które obejmują:
- (i) podatność informacji o zagadnieniu na istotne zniekształcenie przed uwzględnieniem jakichkolwiek powiązanych kontroli zastosowanych przez odpowiednią(-e) stronę(-y) (ryzyko nieodłączne), oraz
 - (ii) ryzyka, że kontrola wewnętrzna odpowiedniej(-ch) strony(stron) nie zapobiegnie lub nie wykryje i nie skoryguje terminowo istotnego zniekształcenia, które wystąpiło w informacjach o przedmiocie zagadnienia (ryzyko kontroli), oraz
- (b) ryzyko, na które biegły rewident ma bezpośredni wpływ, którym jest ryzyko, że procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta nie wykryją istotnego zniekształcenia (ryzyko przeoczenia¹⁸).
- A13. Na stopień, w jakim każdy z tych elementów występuje w danym zleceniu, wpływają okoliczności zlecenia, a w szczególności:
- rodzaj podstawy przedmiotu zagadnienia oraz informacji o przedmiocie zagadnienia; na przykład, pojęcie ryzyka kontroli może być bardziej przydatne, gdy podstawa przedmiotu zagadnienia wiąże się ze sporządzaniem informacji na temat działalności jednostki, niż wtedy, gdy wiąże się ono z informacjami dotyczącymi skuteczności kontroli lub istnieniem fizycznej cechy
 - czy wykonywana jest usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność, czy też usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność; na przykład, podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność biegły rewident może często podejmować decyzje o uzyskiwaniu dowodów środkami innymi niż testy kontroli, w którym to przypadku rozważanie ryzyka kontroli może być mniej stosowne niż podczas usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność na temat tych samych informacji o przedmiocie zagadnienia.
- Rozważanie ryzyk jest raczej kwestią zawodowego osądu niż możliwości precyzyjnego pomiaru.
- A14. Ograniczenie ryzyka zlecenia do zera jest bardzo rzadko osiągalne lub opłacalne, z tego powodu „wystarczająca pewność” jest mniejsza od absolutnej pewności, na skutek takich czynników, jak:
- stosowanie badania wyrywkowego,
 - nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej,

¹⁸ Przep. tłumacza: Ang. *detection risk*

- faktu, że wiele spośród dowodów dostępnych dla biegłego rewidenta ma raczej charakter przekonywający, niż rozstrzygający,
- zastosowania zawodowego osądu podczas gromadzenia i oceny dowodów oraz formułowania wniosków opartych na tych dowodach,
- w niektórych przypadkach, cech podstawy przedmiotu zagadnienia, gdy są oceniane lub mierzone względem kryteriów.

Strona zlecająca (zob. par. 12(g), załącznik)

A15. Stroną zlecającą może być, w różnych okolicznościach, zarząd lub osoby sprawujące nadzór nad stroną odpowiedzialną, ustawodawca, zamierzeni użytkownicy, osoba dokonująca pomiaru lub oceny, lub inna(-e) strona(-y) trzecia(-e).

Zamierzeni użytkownicy (zob. par. 12(m), załącznik)

A16. W niektórych przypadkach mogą występować zamierzeni użytkownicy inni niż ci, do których raport atestacyjny jest adresowany. Biegły rewident może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich tych, którzy będą czytać raport atestacyjny, w szczególności, gdy znaczna liczba osób będzie miała do niego dostęp. W takich przypadkach, szczególnie, gdy z dużym prawdopodobieństwem potencjalni użytkownicy mają szeroki zakres zainteresowań związanych z podstawą przedmiotu zagadnienia, zamierzeni użytkownicy mogą być ograniczeni do głównych interesariuszy o znaczących i wspólnych zainteresowaniach. Zamierzeni użytkownicy mogą zostać zidentyfikowani na różne sposoby, na przykład, poprzez umowę pomiędzy biegłym rewidentem i stroną odpowiedzialną lub stroną zlecającą, lub przez prawo lub regulację.

A17. Zamierzeni użytkownicy lub ich przedstawiciele mogą być bezpośrednio zaangażowani wraz z biegłym rewidentem oraz stroną odpowiedzialną (i stroną zlecającą, jeżeli jest inna) w ustalanie wymogów zlecenia. Jednakże bez względu na zaangażowanie innych osób oraz inaczej, niż podczas zlecenia uzgodnionych procedur (które dotyczy raczej raportowania ustaleń faktycznych opartych na procedurach uzgodnionych ze stroną zlecającą oraz wszelkimi właściwymi stronami trzecimi, niż wniosku):

- (a) biegły rewident jest odpowiedzialny za ustalenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur, oraz
- (b) biegły rewident może być zmuszony do przeprowadzenia dodatkowych procedur, jeżeli uwagę biegłego rewidenta zwróci informacja, która różni się znacząco od tego, na czym oparte było ustalenie planowanych procedur (zobacz paragrafy A115-A117).

A18. W niektórych przypadkach zamierzeni użytkownicy (na przykład banki lub regulatorzy) nakładają wymogi wykonania lub żądają, aby strona(-y) odpowiedzialna(-e) zorganizowała(-y) wykonanie usługi atestacyjnej w konkretnym celu. Gdy zlecenia wykorzystują kryteria, które zostały zaprojektowane w konkretnym celu, paragraf 69(f) wymaga stwierdzenia wyczulającego czytelników na ten fakt. Dodatkowo, biegły rewident może uważać za właściwe, aby wskazać, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla szczególnych użytkowników. Zależnie od okoliczności zlecenia, może to zostać osiągnięte poprzez zastrzeżenie

rozpowszechniania lub wykorzystywania raportu atestacyjnego (zobacz paragrafy A166-A167).

Informacje o przedmiocie zagadnienia (zob. par. 12(x), załącznik)

A19. W niektórych przypadkach informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być oświadczeniem¹⁹, które ocenia aspekt procesu lub działania lub zgodności, w powiązaniu z kryteriami. Na przykład, „kontrola wewnętrzna ABC działała skutecznie w odniesieniu do kryteriów XYZ w okresie...” lub „struktura nadzoru ABC odpowiadała kryteriom XYZ w okresie...”.

Odpowiednia(-e) strona(-y) (zob. par. 13, załącznik)

A20. Role odgrywane przez stronę odpowiedzialną, osobę dokonującą pomiaru lub oceny oraz stronę zlecającą mogą się różnić (zobacz paragraf A37). Także struktury zarządzania i nadzoru różnią się pomiędzy systemami prawnymi i podmiotami, odzwierciedlając wpływy takie, jak różne tło kulturowe i prawne oraz rozmiar i charakterystykę właścicielską. Taka różnorodność oznacza, że nie jest możliwe, aby MSUA uszczegółowiły dla wszystkich zleceń osobę(-y), do której(-ych) biegły rewident ma kierować zapytania, od której(-ych) ma żądać oświadczeń lub z którą(-ymi) w inny sposób ma się komunikować w danych okolicznościach. W niektórych przypadkach, na przykład, gdy odpowiednia(-e) strona(-y) jest(są) tylko częścią podmiotu, zidentyfikowanie właściwego personelu zarządzającego lub osób sprawujących nadzór, z którymi należy się komunikować, będzie wymagać zastosowania zawodowego osądu, aby ustalić, która(-e) osoba(-y) ponosi(-szą) właściwą odpowiedzialność za kwestie będące przedmiotem zainteresowania lub mają o nich wiedzę.

Wykonywanie zlecenia atestacyjnego zgodnie z MSUA

Przestrzeganie standardów, które są stosowne dla zlecenia (zob. par. 1, 5, 15)

A21. Niniejszy standard obejmuje wymogi, które mają zastosowanie do usług atestacyjnych²⁰ (innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych), w tym usług zgodnych ze szczególnym MSUA dla przedmiotu zagadnienia. W niektórych przypadkach szczególny MSUA dla przedmiotu zagadnienia jest także stosowny dla zlecenia. Szczególny MSUA dla przedmiotowego zagadnienia jest stosowny dla zlecenia, jeżeli MSUA obowiązuje, przedmiotowe zagadnienie MSUA jest stosowne dla zlecenia oraz istnieją okoliczności, do których odnosi się MSUA.

A22. MSB i MSUP zostały napisane dla, odpowiednio, badań i przeglądów historycznych informacji finansowych i nie mają zastosowania do innych usług atestacyjnych. Jednakże mogą one dostarczać wytycznych w odniesieniu do ogólnego procesu zlecenia dla biegłych rewidentów podejmujących się zlecenia atestacyjnego zgodnie z niniejszym standardem.

¹⁹ Przep. tłumacza: *Ang.statement*

²⁰ Niniejszy standard zawiera wymogi oraz zastosowanie i inne materiały objaśniające specyficzne dla usług atestacyjnych zaświadczeń dających wystarczającą i ograniczoną pewność. Niniejszy standard może być także stosowany dla bezpośrednich usług atestacyjnych dających wystarczającą i ograniczoną pewność, po niezbędnym dostosowaniu i uzupełnieniu w danych okolicznościach zlecenia.

Tekst MSUA (zob. par. 12,16)

A23. MSUA przedstawiają cele biegłego rewidenta podczas postępowania zgodnie z MSUA oraz wymogi zaprojektowane tak, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie tych celów. Dodatkowo zawierają one powiązane wytyczne w formie zastosowania i innych materiałów objaśniających, materiał wprowadzający, który dostarcza kontekstu stosownego dla prawidłowego zrozumienia standardu MSUA, oraz definicje.

A24. Cele w danym MSUA dostarczają kontekstu, w którym wymogi danego MSUA zostały ustanowione, i są przewidziane, aby pomóc w:

(a) zrozumieniu, co należy osiągnąć, oraz

(b) podjęciu decyzji, czy coś więcej musi zostać wykonane, aby osiągnąć cele.

Oczekuje się prawidłowego zastosowania wymogów MSUA przez biegłego rewidenta, aby dostarczyć wystarczającej podstawy dla osiągnięcia przez biegłego rewidenta celów. Jednakże, z uwagi na to, że okoliczności zleceń atestacyjnych różnią się znacznie oraz, że wszystkich takich okoliczności nie można przewidzieć w MSUA, biegły rewident jest odpowiedzialny za ustalenie procedur niezbędnych do wypełnienia wymogów stosownych MSUA oraz osiągnięcie celów w nich postawionych. W okolicznościach danego zlecenia mogą istnieć szczególne sprawy, które wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia dodatkowych procedur do tych wymaganych przez stosowne MSUA, aby osiągnąć cele wyszczególnione w tych MSUA.

A25. Wymogi MSUA są wyrażone poprzez sformułowanie w trybie oznajmującym.

A26. Tam, gdzie to konieczne, zastosowanie i inne materiały objaśniające dostarczają dalszego objaśnienia wymogów i wytycznych do ich wykonania. W szczególności może to:

(a) wyjaśniać dokładniej, co oznacza wymóg lub czego dotyczy, oraz

(b) zawierać przykłady, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach.

Chociaż takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogów, są one stosowne dla prawidłowego zastosowania wymogów. Zastosowanie i inne materiały objaśniające mogą także dostarczać ogólnych informacji dotyczących spraw, do których odnosi się dany MSUA. Tam, gdzie to odpowiednie, dodatkowe rozważania specyficzne dla organizacji badających sektor publiczny lub mniejszych firm są zawarte w zastosowaniu i innych materiałach objaśniających. Te dodatkowe rozważania pomagają w zastosowaniu wymogów opisanych w MSUA. Jednakże nie ograniczają one, ani nie zmniejszają odpowiedzialności biegłego rewidenta za stosowanie i zgodność z wymogami opisanymi w MSUA.

A27. Definicje zostały zamieszczone w MSUA, aby wspierać spójne stosowanie i interpretację MSUA i nie są przeznaczone w celach zastąpienia definicji, które mogą być ustanowione dla innych celów, czy to przez prawo, regulacje, czy w inny sposób.

A28. Załączniki stanowią część zastosowania i innych materiałów objaśniających. Cel i zamierzone wykorzystanie załącznika zostały wyjaśnione w tekście powiązanego MSUA lub w tytule i wprowadzeniu do samego załącznika.

Przestrzeganie stosownych wymogów (zob. par. 17)

A29. Pomimo, że niektóre procedury są wymagane tylko dla usług atestacyjnych dających wystarczającą pewność, niemniej jednak mogą być odpowiednie podczas niektórych zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność.

Wymogi etyczne (zob. par. 3(a), 20, 22(a))

A30. Część A Kodeksu IESBA ustanawia następujące podstawowe zasady, których przestrzeganie wymaga się od biegłego rewidenta:

- (a) uczciwość,
- (b) obiektywizm,
- (c) zawodowe kompetencje i należyta staranność,
- (d) poufność²¹, oraz
- (e) profesjonalne postępowanie.

A31. Część A Kodeksu IESBA określa także założenia koncepcyjne dla zawodowych księgowych, aby je zastosować do:

- (a) zidentyfikowania zagrożeń dla zgodności z podstawowymi zasadami; zagrożenia należą do jednej lub większej liczby spośród następujących kategorii:
 - (i) interes osobisty²²,
 - (ii) przegląd własnej pracy²³,
 - (iii) rzecznictwo²⁴,
 - (iv) zażyłość²⁵, oraz
 - (v) zastraszenie,
- (b) oceny znaczenia zidentyfikowanych zagrożeń, oraz
- (c) zastosowania zabezpieczeń, gdy to konieczne, aby wyeliminować zagrożenia lub ograniczyć je do akceptowalnego poziomu; zabezpieczenia są konieczne, gdy zawodowy księgowy ustala, że zagrożenia nie są na takim poziomie, na którym rozsądna i poinformowana strona trzecia prawdopodobnie wyciągnęłaby wniosek, ważąc wszystkie szczególne fakty i okoliczności dostępne dla zawodowego księgowego w tym czasie, że zgodność z podstawowymi zasadami nie jest zagrożona.

A32. Część B Kodeksu IESBA opisuje, w jaki sposób założenia koncepcyjne opisane w części A mają zastosowanie w pewnych sytuacjach do licencjonowanych zawodowych księgowych, w tym:

²¹ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA zasada ta została przetłumaczona jako zachowanie tajemnicy informacji.

²² W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako czerpanie korzyści własnych.

²³ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako autokontrola.

²⁴ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako promowanie interesów klienta.

²⁵ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako nadmierna zażyłość.

- zawodowe powołanie²⁶,
- konflikt interesów,
- drugie opinie²⁷,
- honorarium i inne rodzaje wynagrodzenia²⁸,
- marketing usług zawodowych,
- prezenty i gościnność,
- nadzór nad aktywami klienta²⁹,
- obiektywizm, oraz
- niezależność.

A33. Kodeks IESBA definiuje niezależność jako obejmującą zarówno niezależność umysłu, jak i niezależność wizerunku. Niezależność zabezpiecza zdolność do formułowania wniosku atestacyjnego bez wpływu oddziaływań, które mogłyby zagrażać temu wnioskowi. Niezależność zwiększa zdolność do uczciwego działania, bycia obiektywnym oraz utrzymania postawy zawodowego sceptycyzmu. Kwestie, do których odnosi się Kodeks IESBA w odniesieniu do niezależności obejmują:

- interesy finansowe³⁰,
- pożyczki i gwarancje³¹,
- powiązania gospodarcze,
- powiązania rodzinne i personalne³²,
- zatrudnienie u klienta atestacyjnego³³,
- poprzednio świadczone usługi dla klienta atestacyjnego³⁴,
- pomoc jako członek zarządu lub kierownik klienta atestacyjnego³⁵,
- długotrwały związek personelu wyższego szczebla z klientem atestacyjnym,³⁶

²⁶ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako podjęcie współpracy z klientem.

²⁷ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako druga opinia.

²⁸ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów.

²⁹ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kategoria ta została przetłumaczona jako sprawowanie pieczy nad aktywami klienta.

³⁰ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako udziały finansowe.

³¹ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako pożyczki i poręczenia.

³² W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako powiązania rodzinne i osobiste.

³³ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.

³⁴ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako uprzednie zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.

³⁵ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako pełnienie roli członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego.

- świadczenie usług innych niż atestacyjne klientom atestacyjnym³⁷,
- wynagrodzenia (relatywna wysokość, przeterminowane oraz warunkowe wynagrodzenia),
- prezenty i gościnność, oraz
- rzeczywiste lub grożące postępowanie sądowe³⁸.

A34. Wymogi zawodowe lub wymogi nałożone przez prawo lub regulację są co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA związane z usługami atestacyjnymi, gdy odnoszą się do wszystkich spraw, do których odwołują się paragrafy A30-A33 i nakładają obowiązki, które osiągają cele wymogów ustanowione w częściach A i B Kodeksu IESBA związane z usługami atestacyjnymi.

Akceptacja i kontynuacja zlecenia

Warunki wstępne zlecenia (zob. par. 24)

A35. W środowisku sektora publicznego, można założyć, że występują niektóre warunki wstępne zlecenia atestacyjnego, na przykład:

- zakłada się, że role i odpowiedzialność organizacji badających sektor publiczny oraz jednostek rządowych w zakresie zleceń atestacyjnych są odpowiednie, ponieważ zazwyczaj są ustanowione w prawodawstwie,
- prawa dostępu organizacji badających sektor publiczny do informacji, niezbędnych do wykonania zlecenia, jest często ustanowione w prawodawstwie,
- zazwyczaj jest wymagane przez prawodawstwo, aby wniosek biegłego rewidenta, w formie odpowiedniej albo dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, albo usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, był zawarty w pisemnym raporcie, oraz
- uzasadniony cel zazwyczaj występuje, ponieważ usługa jest ustanowiona w prawodawstwie.

A36. Jeżeli stosowne kryteria nie są dostępne dla wszystkich spośród podstaw przedmiotowych zagadnień, ale biegły rewident może zidentyfikować jeden lub więcej aspektów podstawy przedmiotu zagadnienia, dla którego te kryteria są stosowne, wtedy usługa atestacyjna może zostać wykonana w odniesieniu do tego aspektu podstawy przedmiotu zagadnienia samego w sobie. W takich przypadkach, raport biegłego rewidenta może wymagać wyjaśnienia, że raport nie odnosi się do początkowej podstawy przedmiotu zagadnienia.

Role i odpowiedzialność (zob. par. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), załącznik)

A37. Wszystkie usługi atestacyjne mają co najmniej trzy strony: stronę odpowiedzialną, biegłego rewidenta oraz zamierzonych użytkowników. W wielu usługach

³⁶ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego.

³⁷ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów zleceń atestacyjnych.

³⁸ W polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA kwestia ta została przetłumaczona jako tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa.

zaświadczających stroną odpowiedzialną może być także osobą dokonującą pomiaru lub oceny oraz stroną zlecającą. Zobacz w załączniku omówienie, w jaki sposób każda z tych ról odnosi się do usługi atestacyjnej.

- A38. Dowody, że istnieje właściwe powiązanie w odniesieniu do odpowiedzialności za podstawę przedmiotu zagadnienia, mogą zostać uzyskane poprzez potwierdzenie dostarczone przez stronę odpowiedzialną. Takie potwierdzenie ustanawia także podstawę dla powszechnego zrozumienia odpowiedzialności strony odpowiedzialnej i biegłego rewidenta. Pisemne potwierdzenie jest najbardziej odpowiednią formą dokumentowania zrozumienia strony odpowiedzialnej. Przy braku pisemnego potwierdzenia odpowiedzialności, nadal może być właściwe, aby biegły rewident zaakceptował zlecenie, jeżeli na przykład inne źródła, takie jak prawodawstwo lub umowa, wskazują odpowiedzialność. W innych przypadkach może być właściwe odrzucenie zlecenia zależnie od okoliczności lub ujawnienie okoliczności w raporcie atestacyjnym.
- A39. Osoba dokonująca pomiaru lub oceny jest odpowiedzialna za posiadanie racjonalnej podstawy dla informacji o przedmiocie zagadnienia. To, co stanowi racjonalną podstawę, będzie zależało od rodzaju podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia. W niektórych przypadkach formalny proces z rozległymi kontrolami wewnętrznymi może być konieczny, aby dostarczyć osobie dokonującej pomiaru lub oceny racjonalnej podstawy, że informacje o przedmiocie zagadnienia nie zawierają istotnych zniekształceń. Fakt, że biegły rewident będzie raportował na temat informacji o przedmiocie zagadnienia, nie jest substytutem dla własnych procesów osoby dokonującej pomiaru lub oceny, aby posiadać racjonalną podstawę odnośnie informacji o przedmiocie zagadnienia.

Odpowiedniość podstawy przedmiotu zagadnienia (zob. par. 24(b)(i))

- A40. Odpowiednia podstawa przedmiotu zagadnienia jest identyfikowalna i możliwa do konsekwentnego pomiaru lub oceny względem mających zastosowanie kryteriów, tak że wynikające z nich informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być poddane procedurom uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów, aby wesprzeć, odpowiednio, wniosek atestacyjny dający wystarczającą pewność lub dający ograniczoną pewność.
- A41. Na odpowiedniość podstawy przedmiotu zagadnienia nie ma wpływu poziom pewności, to jest, jeżeli podstawa przedmiotu zagadnienia nie jest odpowiednia dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, nie jest ona także odpowiednia dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność i odwrotnie.
- A42. Odmiennie podstawy przedmiotu zagadnienia mają różne cechy, w tym stopień, do którego informacja o nich jest ilościowa albo jakościowa, obiektywna albo subiektywna, historyczna albo prognozowana oraz odnosi się do jakiegoś momentu w czasie lub obejmuje jakiś okres. Taka charakterystyka wpływa na:
- (a) dokładność, z jaką podstawa przedmiotu zagadnienia może zostać zmierzona lub oceniona względem kryteriów, oraz
 - (b) siłę przekonywania dostępnych dowodów.

- A43. Zidentyfikowanie takich cech i rozważenie ich wpływu pomaga biegłemu rewidentowi podczas oszacowania odpowiedniości podstawy przedmiotu zagadnienia, a także podczas ustalania treści raportu atestacyjnego (zobacz paragraf A163).
- A44. W niektórych przypadkach, usługa atestacyjna może dotyczyć tylko jednej części szerszej podstawy przedmiotu zagadnienia. Na przykład biegły rewident może zostać zaangażowany, aby wydać raport na temat jednego aspektu wkładu jednostki w zrównoważony rozwój, takiego jak ilość programów prowadzonych przez jednostkę, które dają pozytywny wpływ na środowisko. W takich przypadkach podczas ustalania, czy zlecenie wykazuje cechę posiadania odpowiedniej podstawy przedmiotu zagadnienia, może być odpowiednie dla biegłego rewidenta, aby rozważył, czy informacje o aspekcie, na temat którego biegły rewident jest proszony o wydanie raportu, prawdopodobnie spełnią potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników jako grupy, a także w jaki sposób informacje o przedmiocie zagadnienia zostaną zaprezentowane i rozpowszechnione, na przykład czy istnieją bardziej znaczące programy o mniej korzystnych rezultatach, których jednostka nie raportuje.

Stosowność i dostępność kryteriów

Stosowność kryteriów (zob. par. 24(b)(ii))

- A45. Stosowne kryteria wykazują następującą charakterystykę:
- (a) stosowność: stosowne kryteria skutkują informacjami o przedmiocie zagadnienia, które pomagają w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników,
 - (b) kompletność: kryteria są kompletne, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia sporządzone zgodnie z nimi nie pomijają stosownych czynników, co do których można byłoby racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje zamierzonych użytkowników podejmowane na podstawie informacji o przedmiocie zagadnienia; kompletne kryteria obejmują, gdy to stosowne, wskaźniki wzorcowe dla prezentacji i ujawnień,
 - (c) wiarygodność: wiarygodne kryteria pozwalają na dokonanie racjonalnie i konsekwentnie pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia, w tym, jeżeli to stosowne, prezentacji i ujawnienia, gdy są one wykorzystywane w podobnych okolicznościach przed różnymi biegłymi rewidentami,
 - (d) neutralność: neutralne kryteria skutkują informacjami o przedmiocie zagadnienia, które nie są stronnicze odpowiednio do okoliczności zlecenia,
 - (e) zrozumiałość: zrozumiałe kryteria skutkują informacjami o przedmiotowym zagadnieniu, które mogą być zrozumiane przez zamierzonych użytkowników.
- A46. Niejasne opisy oczekiwań lub osądów osobistych doświadczeń nie stanowią stosownych kryteriów.
- A47. Stosowność kryteriów dla określonego zlecenia zależy od tego, czy odzwierciedlają one powyższe cechy. Względne znaczenie każdej cechy dla określonego zlecenia jest kwestią zawodowego osądu. Ponadto kryteria mogą być stosowne dla szczególnego zestawu okoliczności zlecenia, ale mogą nie być stosowne dla innych zestawów okoliczności zlecenia. Na przykład sprawozdawczość dla rządów lub regulatorów może wymagać wykorzystania szczególnego zestawu kryteriów, ale te kryteria mogą nie być stosowne dla szerszej grupy użytkowników.

A48. Kryteria mogą zostać wybrane lub opracowane na wiele sposobów, na przykład mogą być:

- zawarte w prawie lub regulacji,
- wydane przez upoważnione lub uznane organy eksperckie, które stosują przejrzysty i należyty proces,
- rozwinięte wspólnie przez grupę, która nie stosuje przejrzystego należytego procesu,
- opublikowane w pismach naukowych lub książkach,
- rozwinięte na sprzedaż na własny rachunek,
- specyficznym zaprojektowane dla celów sporządzenia informacji o przedmiocie zagadnienia w szczególnych okolicznościach zlecenia.

To, w jaki sposób kryteria są ustalane może wpłynąć na pracę, którą biegły rewident wykonuje, aby ocenić ich stosowność.

A49. W niektórych przypadkach prawo lub regulacja opisują kryteria do wykorzystania dla potrzeb zlecenia. Przy braku przeciwnych wskazań, przyjmuje się domniemanie, że takie kryteria są stosowne, podobnie jak kryteria wydane przez uprawnione lub uznane organy eksperckie, które stosują przejrzysty należyty proces, jeżeli są one stosowne dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników. Takie kryteria są znane jako ustanowione kryteria. Nawet gdy istnieją ustanowione kryteria dla podstawy przedmiotu zagadnienia, szczególnie użytkownicy mogą zgodzić się na inne kryteria dla ich szczególnych potrzeb. Na przykład różne ramowe założenia mogą być wykorzystywane jako ustanowione kryteria dla oceny skuteczności kontroli wewnętrznej. Jednakże szczególnie użytkownicy mogą opracować bardziej szczegółowy zestaw kryteriów, które spełniają ich szczególne potrzeby informacyjne w odniesieniu do, na przykład, nadzoru ostrożnościowego. W takich przypadkach raport atestacyjny:

- (a) ostrzega czytelników, że informacje o przedmiocie zagadnienia zostały sporządzone zgodnie z kryteriami specjalnego przeznaczenia oraz że w wyniku tego informacje o przedmiocie zagadnienia mogą nie być stosowne dla innego celu (zobacz paragraf 69(f)), oraz
- (b) może zaznaczyć, gdy jest to stosowne w okolicznościach zlecenia, że kryteria nie są zawarte w prawie lub regulacji, bądź wydane przez upoważnione lub uznane organy eksperckie, które stosują przejrzysty należyty proces.

A50. Jeżeli kryteria zostały specjalnie zaprojektowane w celu sporządzenia informacji o przedmiotowym zagadnieniu w określonych okolicznościach zlecenia, to nie są one stosowne, jeżeli skutkują one informacjami o przedmiocie zagadnienia lub raportem atestacyjnym, które wprowadzają w błąd zamierzonych użytkowników. Wskazane jest, aby zamierzeni użytkownicy lub strona zlecająca potwierdziły, że specjalnie opracowane kryteria są stosowne dla celów zamierzonych użytkowników. Brak takiego potwierdzenia może wpływać na to, co należy zrobić, aby oszacować stosowność kryteriów oraz informacje dostarczone na temat kryteriów w raporcie atestacyjnym.

Dostępność kryteriów (zob. par. 24(b)(iii))

- A51. Kryteria muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników, tak aby pozwolić im zrozumieć, w jaki sposób podstawa przedmiotu zagadnienia została zmierzona lub oceniona. Kryteria są udostępniane zamierzonym użytkownikom w jeden lub więcej spośród następujących sposobów:
- (a) publicznie,
 - (b) poprzez włączenie w sposób jasny w prezentację informacji o przedmiocie zagadnienia,
 - (c) poprzez włączenie w sposób jasny do raportu atestacyjnego (zobacz paragraf A164),
 - (d) są powszechnie zrozumiałe, na przykład kryterium pomiaru czasu w godzinach i minutach.
- A52. Kryteria mogą także być dostępne wyłącznie zamierzonym użytkownikom, na przykład warunki umowy lub kryteria wydane przez stowarzyszenie branżowe, które są dostępne tylko dla tych działających w branży, ponieważ są one stosowne tylko dla szczególnego celu. Gdy wystąpi taki przypadek, paragraf 69(f) wymaga stwierdzenia ostrzegającego czytelników o tym fakcie. Dodatkowo biegły rewident może uznać to za właściwe, aby wskazać, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla szczególnych użytkowników (zobacz paragraf A166-A167).

Dostęp do dowodów (zob. par. 24(b)(iv))

Ilość i jakość dostępnych dowodów

- A53. Na ilość i jakość dostępnych dowodów mają wpływ:
- (a) charakterystyka podstawy przedmiotu zagadnienia lub informacji o przedmiocie zagadnienia; na przykład można oczekiwać mniej obiektywnych dowodów, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia dotyczą raczej przyszłości, niż są historyczne, oraz
 - (b) inne okoliczności, takie jak w sytuacji, gdzie dowody, których istnienia można byłoby racjonalnie oczekiwać, nie są dostępne ze względu, na przykład na, moment powołania biegłego rewidenta, politykę przechowywania dokumentów przez podmiot, nieodpowiednie systemy informacyjne lub ograniczenia nałożone przez stronę odpowiedzialną.

Zazwyczaj dowody będą raczej przekonywające niż rozstrzygające.

Dostęp do dowodów (zob. par. 56)

- A54. Żądanie od odpowiedniej(-ich) strony(-on), potwierdzenia, że rozumie(-ją) swoją odpowiedzialność za dostarczenie biegłemu rewidentowi następujących dostępów i informacji może pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy zlecenie wykazuje cechę dostępu do dowodów:
- (a) dostępu do wszelkich informacji, których strona(-y) odpowiedzialna(-e) jest(są) świadoma(-e), że są stosowne dla sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne sprawy,

- (b) dodatkowych informacji, których biegły rewident mógłby zażądać od odpowiedniej(-ch) strony(stron) dla celu zlecenia, oraz
- (c) nieograniczony dostęp do osób ze strony(stron) odpowiedzialnej(-ych), co do których biegły rewident ustali, że konieczne jest uzyskanie dowodów.

A55. Rodzaj powiązań pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą pomiaru lub oceny oraz stroną zlecającą może wpływać na możliwość dostępu biegłego rewidenta do zapisów, dokumentacji i innych informacji, których biegły rewident może wymagać jako dowodów umożliwiających zakończenie zlecenia. Charakter takich powiązań może być stosowną kwestią do rozważenia podczas ustalania, czy zaakceptować zlecenie, czy też nie. Przykłady niektórych okoliczności, w jakich rodzaj tych powiązań może być problematyczny, zostały zawarte w paragrafie A139.

Racjonalny cel (zob. par. 24(b)(vi))

A56. Podczas ustalania czy zlecenie posiada racjonalny cel, stosowne rozważania mogą obejmować następujące kwestie:

- zamierzeni użytkownicy informacji o przedmiocie zagadnienia oraz raportu atestacyjnego (szczególnie, gdy kryteria są zaprojektowane dla szczególnego celu). Dalszemu rozważeniu podlega prawdopodobieństwo, że informacje o przedmiocie zagadnienia oraz raport atestacyjny będą wykorzystywane lub rozpowszechniane szerzej niż wśród zamierzonych użytkowników,
- czy można oczekiwać, że niektóre aspekty informacji o przedmiocie zagadnienia będą wyłączone z usługi atestacyjnej, oraz powód ich wyłączenia,
- charakterystyka powiązań pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą wyceny lub pomiaru oraz stroną zlecającą, na przykład, gdy osoba dokonująca pomiaru lub oceny nie jest stroną odpowiedzialną, to czy strona odpowiedzialna zgadza się na wykorzystanie informacji o przedmiocie zagadnienia i będzie miała szansę dokonać przeglądu informacji o przedmiocie zagadnienia przed udostępnieniem zamierzonym użytkownikom lub dołączyć komentarze razem z udostępnionymi użytkownikom informacjami o przedmiocie zagadnienia,
- kto wybrał kryteria, które mają zostać zastosowane do pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia oraz jaki poziom osądu i zakres stronniczości występuje w ich zastosowaniu. Bardziej prawdopodobne jest, że zlecenie będzie miało racjonalny cel, jeżeli zamierzeni użytkownicy wybrali lub byli włączeni w wybieranie kryteriów,
- wszelkie znaczące ograniczenia zakresu pracy biegłego rewidenta,
- czy biegły rewident uważa, że strona zlecająca zamierza wskazać biegłego rewidenta jako powiązanego z podstawą przedmiotu zagadnienia lub informacjami o przedmiocie zagadnienia w nieodpowiedni sposób.

Uzgodnienie warunków zlecenia (zob. par. 27)

A57. Jest to w interesie zarówno strony zlecającej, jak i biegłego rewidenta, aby biegły rewident w celu uniknięcia nieporozumień, przed rozpoczęciem wykonywania zlecenia, przedstawił na piśmie uzgodnione warunki zlecenia. Forma i treść pisemnego porozumienia lub umowy będzie się różnić zależnie od okoliczności zlecenia. Na przykład, jeżeli prawo lub regulacja określają wystarczająco szczegółowo warunki

zlecenia, biegły rewident nie musi zapisywać ich w pisemnym porozumieniu, z wyjątkiem faktu, że takie prawo lub regulacja ma zastosowanie i, że odpowiednia(-e) strona(-y) potwierdza(-ją) i rozumie(-ją) swoją odpowiedzialność zgodnie z tym prawem lub regulacją.

- A58. Prawo lub regulacja, szczególnie w sektorze publicznym, może sankcjonować powołanie biegłego rewidenta i określać szczególne uprawnienia, takie jak uprawnienie do dostępu do zapisów odpowiedniej(-ch) strony(stron) i innych informacji, oraz odpowiedzialność, taką jak wymaganie od biegłego rewidenta raportowania bezpośrednio do ministra, ciała ustawodawczego lub publicznie, jeżeli odpowiednia(-e) strona(-y) usiłuje(-ą) ograniczyć zakres zlecenia.

Akceptacja zmian warunków zlecenia (zob. par. 29)

- A59. Zmiana w okolicznościach, które wpływają na wymagania zamierzonych użytkowników lub nieporozumienie dotyczące rodzaju usługi mogą usprawiedliwić żądanie zmiany w zakresie usługi, na przykład zmiana usługi atestacyjnej na usługę inną niż atestacyjna lub zmiana usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność na usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność. Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek atestacyjny dający wystarczającą pewność nie jest akceptowalnym powodem, aby zmienić usługę atestacyjną dającą wystarczającą pewność na usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność.

Kontrola jakości

Biegli rewidenci (zob. par. 20, 31(a)-(b))

- A60. Niniejszy standard został napisany w kontekście zakresu środków przyjętych, aby zapewnić jakość zleceń atestacyjnych, których podejmują się biegli rewidenci takich jak te przyjęte przez organizacje członkowskie IFAC zgodnie z Programem zgodności organizacji członkowskich IFAC oraz Oświadczeniem zobowiązań członkowskich. Takie środki obejmują:

- wymogi kompetencyjne, takie jak poziom wykształcenia i doświadczenia dla przystąpienia do członkostwa oraz stały wymóg doskonalenia zawodowego,
- polityki i procedury kontroli jakości wdrożone w firmie; MSKJ 1 ma zastosowanie do wszystkich firm zawodowych księgowych w odniesieniu do zleceń atestacyjnych i usług pokrewnych,
- wszechstronny Kodeks etyki, obejmujący szczegółowe wymogi niezależności, oparte na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, poufności oraz profesjonalnego postępowania.

Kontrola jakości na poziomie firmy (zob. par. 3(b), 31(a))

- A61. MSKJ 1 dotyczy odpowiedzialności firmy za ustanowienie i przestrzeganie systemu kontroli jakości dla zleceń atestacyjnych. Określa on odpowiedzialność firmy za ustanowienie polityk i procedur zaprojektowanych, aby dostarczyć wystarczającej pewności, że firma i jej personel przestrzegają stosownych wymogów etycznych, w tym tych odnoszących się do niezależności. Zgodność z MSKJ 1 wymaga, między

innymi, aby firma ustanowiła i przestrzegała system kontroli jakości, który obejmuje polityki i procedury odnoszące się do każdego z następujących elementów oraz, aby dokumentowała swoje polityki i procedury oraz informowała o nich personel firmy:

- (a) odpowiedzialność kierownictwa za jakość w firmie³⁹,
 - (b) stosowne wymogi etyczne⁴⁰,
 - (c) akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz poszczególnych zleceń⁴¹,
 - (d) zasoby ludzkie,
 - (e) wykonywanie zlecenia⁴², oraz
 - (f) monitorowanie⁴³.
- A62. Inne wymogi zawodowe, lub wymogi prawne lub regulacyjne, które dotyczą odpowiedzialności firmy za ustanowienie i przestrzeganie systemu kontroli jakości, są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1, gdy odnoszą się one do wszystkich spraw, do których odwołuje się poprzedni paragraf, i nakładają na firmę obowiązki, które osiągają cele wymogów określonych w MSKJ 1.
- A63. Działania partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz odpowiednie powiadomienia innych członków zespołu wykonującego zlecenie, w kontekście brania odpowiedzialności za całościową jakość każdego zlecenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, podkreślają fakt, że jakość jest niezbędna podczas wykonywania usługi atestacyjnej, oraz znaczenie dla jakości usługi atestacyjnej dotyczy:
- (a) wykonywania pracy, która jest zgodna ze standardami zawodowymi oraz wymogami regulacyjnymi i prawnymi,
 - (b) przestrzegania mających zastosowanie polityk i procedur kontroli jakości firmy,
 - (c) sporządzenia raportu, który jest odpowiedni w danych okolicznościach,
 - (d) zdolności zespołu wykonującego zlecenie do podniesienia pewnych kwestii bez obawy przed ewentualnymi konsekwencjami.
- A64. Skuteczny system kontroli jakości obejmuje proces monitorowania tak zaprojektowany, aby dostarczyć firmie wystarczającej pewności, że jej polityki i procedury odnoszące się do systemu kontroli jakości są stosowne, odpowiednie i działają skutecznie.
- A65. Zespół wykonujący zlecenie jest uprawniony do polegania na systemie kontroli jakości firmy, chyba że informacje dostarczone przez firmę lub inne strony sugerują coś innego. Na przykład zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie kontroli jakości firmy w odniesieniu do:
- (a) kompetencji personelu poprzez jego rekrutację i formalne szkolenie,

³⁹ W polskim tłumaczeniu MSKJ 1 element ten został przetłumaczony jako obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie.

⁴⁰ W polskim tłumaczeniu MSKJ 1 element ten został przetłumaczony jako odpowiednie wymogi etyczne.

⁴¹ W polskim tłumaczeniu MSKJ 1 element ten został przetłumaczony jako akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń

⁴² W polskim tłumaczeniu MSKJ 1 element ten został przetłumaczony jako przeprowadzenie zalecenia.

⁴³ W polskim tłumaczeniu MSKJ 1 element ten został przetłumaczony jako nadzorowanie.

- (b) niezależności poprzez gromadzenie i komunikowanie stosownych informacji o niezależności,
- (c) utrzymywania relacji z klientem poprzez procedury akceptacji i kontynuacji,
- (d) przestrzegania wymogów regulacyjnych i prawnych poprzez proces monitorowania.

Podczas rozważania słabości zidentyfikowanych w systemie kontroli jakości firmy, które mogą wpływać na usługę atestacyjną, partner odpowiedzialny za zlecenie może rozważyć działania przedsięwzięte przez firmę, aby skorygować te słabości.

- A66. Słabości w systemie kontroli jakości firmy niekoniecznie wskazuje, że usługa atestacyjna nie została wykonana zgodnie ze standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi lub że raport biegłego rewidenta nie był odpowiedni.

Umiejętności, wiedza i doświadczenie w odniesieniu do podstawy przedmiotu zagadnienia oraz jego pomiaru lub oceny (zob. par. 31(c))

- A67. Biegły rewident może zostać poproszony o wykonanie zleceń atestacyjnych w odniesieniu do szerokiego zakresu podstaw przedmiotowych zagadnień oraz informacji o przedmiocie zagadnienia. Niektóre mogą wymagać specjalistycznych umiejętności i wiedzy przekraczającej te zwykle posiadane przez poszczególne osoby.
- A68. Kodeks IESBA wymaga, aby biegły rewident podejmował się świadczenia tylko tych usług, co do których wykonywania biegły rewident posiada kompetencje.⁴⁴ Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażony wniosek atestacyjny i ta odpowiedzialność nie jest zmniejszana przez wykorzystanie pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Niemniej jednak, jeżeli biegły rewident wykorzystujący pracę powołanego przez siebie eksperta, stosując niniejszy standard, wysnuwa wniosek, że praca tego eksperta jest odpowiednia dla celów biegłego rewidenta, może zaakceptować jako właściwe dowody, w zakresie kompetencji eksperta, ustalenia lub wnioski tego eksperta.

Wyznaczenie zespołu

Kompetencje i możliwości (zob. par. 32)

- A69. MSKJ 1 wymaga, aby firma ustanowiła polityki i procedury dla akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz poszczególnych zleceń, zaprojektowane, aby dostarczyć firmie wystarczającej pewności, że podejmie się lub będzie kontynuować tylko relacje i zlecenia, co do których firma posiada kompetencje do wykonania zlecenia i możliwości, w tym czas i zasoby, aby je wykonać.⁴⁵

Ekspert powołany przez biegłego rewidenta (zob. par. 32(a), 32(b)(i))

- A70. Niektóre spośród prac atestacyjnych mogą być wykonywane przez multidyscyplinarny zespół, w skład którego wchodzi jeden lub więcej ekspertów powołanych przez biegłego rewidenta. Na przykład ekspert powołany przez biegłego rewidenta może być potrzebny, aby pomóc biegłemu rewidentowi w osiągnięciu zrozumienia podstawy

⁴⁴ Kodeks IESBA, paragraf 210.6

⁴⁵ MSKJ 1, paragraf 26

przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia lub w jednej lub wielu sprawach wykazanych w paragrafie 46W (w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność) lub 46O (w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność).

A71. Gdy wykorzystywana będzie praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, może być odpowiednie przeprowadzenie niektórych procedur wymaganych przez paragraf 52 na etapie akceptacji lub kontynuacji zlecenia.

Inni biegli rewidenci (zob. par. 32(b)(ii))

A72. Informacje o przedmiocie zagadnienia mogą obejmować informacje, na temat których inny biegły rewident mógł wyrazić wniosek. Biegły rewident, podczas wyciągania wniosku na temat informacji o przedmiocie zagadnienia, może podjąć decyzję o wykorzystaniu dowodów, na których oparty był wniosek tego innego biegłego rewidenta, w celu dostarczenia dowodów w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia.

A73. Praca innego biegłego rewidenta może być wykorzystana na przykład w odniesieniu do elementów podstawy przedmiotu zagadnienia w odległej lokalizacji lub podlegających zagranicznemu systemowi prawnemu. Tacy inni biegli rewidenci nie są częścią zespołu wykonującego zlecenie. Gdy zespół wykonujący zlecenie planuje wykorzystanie pracy innego biegłego rewidenta, stosowne rozważania mogą obejmować:

- czy ten inny biegły rewident rozumie i przestrzega wymogi etyczne, które są stosowne dla zlecenia, a w szczególności jest niezależny,
- kompetencje zawodowe innego biegłego rewidenta,
- stopień zaangażowania zespołu wykonującego zlecenie w pracę innego biegłego rewidenta,
- czy inny biegły rewident działa w środowisku regulacyjnym, które aktywnie nadzoruje tego biegłego rewidenta.

Odpowiedzialność za przegląd (zob. par. 33(c))

A74. Zgodnie z MSKJ 1, polityki i procedury firmy w zakresie odpowiedzialności za przegląd obejmuje zasadę, że praca mniej doświadczonych członków zespołu jest przeglądana przez bardziej doświadczonych członków zespołu.⁴⁶

Przegląd kontroli jakości zlecenia (zob. par. 36(b))

A75. Inne sprawy, które mogą zostać rozważone podczas przeglądu kontroli jakości zlecenia obejmują:

- (a) ocenę zespołu wykonującego zlecenie dotyczącą niezależności firmy w odniesieniu do zlecenia,
- (b) czy miały miejsce odpowiednie konsultacje w sprawach dotyczących różnic opinii lub innych trudnych lub spornych sprawach oraz wnioski wynikające z tych konsultacji, oraz

⁴⁶ MSKJ 1, paragraf 33

- (c) czy dokumentacja zlecenia wybrana do przeglądu odzwierciedla pracę wykonaną w odniesieniu do znaczących osądów i wspiera wyciągnięte wnioski.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd

Zawodowy sceptycyzm (zob. par. 37)

- A76. Zawodowy sceptycyzm jest postawą, która obejmuje bycie wyczulonym, na przykład, na:
- dowody, które są niezgodne z innymi uzyskanymi dowodami,
 - informacje, które podważają wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają być wykorzystane jako dowody,
 - okoliczności, które sugerują potrzebę dodatkowych procedur do tych wymaganych przez stosowne MSUA,
 - warunki, które mogą wskazywać na prawdopodobne zniekształcenie.
- A77. Utrzymywanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie wykonywania całego zlecenia jest niezbędne, jeżeli biegły rewident ma, na przykład, zmniejszyć ryzyka:
- przeoczenia nietypowych okoliczności.
 - nadmiernego generalizowania podczas wyciągania wniosków z obserwacji,
 - zastosowania niewłaściwych założeń podczas ustalania rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur, oraz oceny ich wyników.
- A78. Zawodowy sceptycyzm jest konieczny dla krytycznej oceny dowodów. Obejmuje to kwestionowanie niezgodnych dowodów, wiarygodności dokumentów oraz odpowiedzi na zapytania. Obejmuje to także rozważenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów w świetle danych okoliczności.
- A79. Jeżeli zlecenie nie dotyczy atestacji na temat tego, czy dokumenty są autentyczne, biegły rewident może akceptować zapisy i dokumenty jako autentyczne, chyba że biegły rewident ma powód, aby uważać przeciwnie. Pomimo to paragraf 50 wymaga od biegłego rewidenta rozważenia wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody.
- A80. Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta lekceważenia przeszłych doświadczeń dotyczących szczerości i uczciwości osób, które dostarczają dowodów. Pomimo przekonania, że te osoby, które dostarczają dowody są szczerze i uczciwe, nie zwalnia to biegłego rewidenta od konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu.

Zawodowy osąd (zob. par. 38)

- A81. Zawodowy osąd jest niezbędny dla prawidłowego wykonania usługi atestacyjnej. Wynika to z tego, że interpretacja stosownych wymogów etycznych i stosownych MSUA oraz świadome decyzje podejmowane podczas zlecenia nie mogą być wykonane bez zastosowania odpowiedniego szkolenia, wiedzy i doświadczenia w odniesieniu do danych faktów i okoliczności. Zawodowy osąd jest konieczny w szczególności odnośnie decyzji o:
- istotności i ryzyku zlecenia,

- rodzaju, czasie przeprowadzenia i zakresie procedur wykorzystywanych, aby spełnić wymogi stosownych MSUA i uzyskać dowody,
 - ocenie, czy wystarczające i odpowiednie dowody zostały uzyskane oraz, czy należy wykonać więcej procedur, aby osiągnąć cele niniejszego standardu oraz każdego stosownego szczególnego MSUA dla przedmiotu zagadnienia; w szczególności, w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, zawodowy osąd jest wymagany podczas oceny, czy znaczący poziom pewności został uzyskany,
 - wyciągnięciu odpowiednich wniosków na podstawie uzyskanych dowodów.
- A82. Cechą wyróżniającą zawodowego osądu oczekiwanego od biegłego rewidenta jest to, że jest on stosowany przez biegłego rewidenta, którego szkolenie, wiedza i doświadczenie wspomagały rozwijania niezbędnych kompetencji potrzebnych do dokonywania racjonalnych osądów.
- A83. Zastosowanie zawodowego osądu w każdym poszczególnym przypadku jest oparte na faktach i okolicznościach, które są znane biegłemu rewidentowi. Konsultacja na temat trudnych lub spornych spraw podczas trwania zlecenia, zarówno wewnątrz zespołu wykonującego zlecenie, jak i pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie oraz innymi osobami na odpowiednim poziomie wewnątrz lub spoza firmy pomaga biegłemu rewidentowi w dokonywaniu świadomych i racjonalnych osądów, w tym zakresie, w jakim na poszczególne pozycje w informacjach o przedmiocie zagadnienia wpływa osąd odpowiedniej(-ch) strony(stron).
- A84. Zawodowy osąd może zostać oceniony na podstawie tego, czy dokonany osąd odzwierciedla kompetentne zastosowanie zasad atestacji i pomiaru lub oceny oraz jest odpowiedni w świetle faktów i okoliczności, które były znane biegłemu rewidentowi przed datą raportu atestacyjnego biegłego rewidenta, i jest z nimi zgodny.
- A85. Zawodowy osąd musi być stosowany w trakcie wykonywania całego zlecenia. Musi on także być odpowiednio udokumentowany. Pod tym względem paragraf 79 wymaga, aby biegły rewident przygotował dokumentację wystarczającą, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, nie mającemu żadnego wcześniejszego związku ze zleceniem, zrozumienie znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas wyciągania wniosków na temat znaczących spraw powstających podczas zlecenia. Zawodowy osąd nie może być wykorzystywany jako uzasadnienie decyzji, które nie są dodatkowo wspierane przez fakty i okoliczności zlecenia lub wystarczające i odpowiednie dowody.

Planowanie i wykonywanie zlecenia

Planowanie (zob. par. 40)

- A86. Planowanie dotyczy partnera odpowiedzialnego za zlecenie, innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie oraz wszelkich kluczowych zewnętrznych ekspertów powołanych przez biegłego rewidenta opracowujących ogólną strategię obejmującą zakres, ukierunkowanie nacisku, czas przeprowadzenia i wykonania zlecenia oraz plan zlecenia, składający się ze szczegółowego podejścia do rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur do przeprowadzenia oraz powody ich wyboru. Właściwe planowanie pomaga poświęcić odpowiednią uwagę ważnym obszarom zlecenia, zidentyfikować na bieżąco potencjalne problemy oraz prawidłowo

zorganizować i zarządzać zleceniem, aby zostało wykonane w skuteczny i efektywny sposób. Właściwe planowanie pomaga także biegłemu rewidentowi prawidłowo przypisać pracę do członków zespołu wykonującego zlecenie oraz ułatwia kierowanie, nadzór i przegląd ich pracy. Ponadto wspomaga, jeżeli ma to zastosowanie, koordynację pracy wykonanej przez innych biegłych rewidentów i ekspertów. Rodzaj i zakres działań planowania będzie się różnić w zależności od okoliczności zlecenia, na przykład złożonością podstawy przedmiotu zagadnienia i kryteriami. Przykłady głównych spraw, które mogą zostać rozważone, obejmują:

- charakterystykę zlecenia, która definiuje jego zakres, w tym warunki zlecenia i charakterystykę podstawy przedmiotu zagadnienia i kryteriów,
- oczekiwany termin i rodzaj wymaganej komunikacji,
- wyniki działań akceptacji zlecenia oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, to czy wiedza zdobyta podczas innych zleceń wykonywanych przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla odpowiedniej(-ch) strony(stron) jest stosowna,
- proces zlecenia,
- zrozumienie przez biegłego rewidenta odpowiedniej(-ch) strony(stron) i jej otoczenia, w tym ryzyk, że informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być istotnie zniekształcone,
- identyfikację zamierzonych użytkowników i ich potrzeb informacyjnych oraz rozważenie istotności i elementów ryzyka zlecenia,
- zakres, w jakim ryzyko oszustwa jest stosowne dla zlecenia,
- rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia, takie jak wymogi w zakresie personelu i wiedzy eksperckiej, w tym rodzaj i zakres zaangażowania ekspertów,
- wpływ funkcji audytu wewnętrznego na zlecenie.

A87. Biegły rewident może podjąć decyzję, aby omówić elementy planowania z odpowiednią(-mi) stroną(-ami), aby ułatwić prowadzenie i zarządzanie zleceniem (na przykład, aby skoordynować niektóre z planowanych procedur z pracą personelu odpowiedzialnej(-ch) strony(stron)). Pomimo, że te omówienia często mają miejsce, ogólna strategia zlecenia i plan zlecenia pozostają odpowiedzialnością biegłego rewidenta. Podczas omawiania spraw uwzględnionych w ogólnej strategii zlecenia lub w planie zlecenia, wymagana jest staranność, aby nie zagrażać skuteczności zlecenia. Na przykład omówienie rodzaju i czasu przeprowadzenia szczegółowych procedur z odpowiednią(-mi) stroną(-ami) może zagrozić skuteczności zlecenia poprzez spowodowanie, że procedury staną się zbyt przewidywalne.

A88. Planowanie nie jest odrębną fazą, ale raczej ciągłym i iteracyjnym procesem poprzez całe zlecenie. Wynikiem nieoczekiwanych zdarzeń, zmian w warunkach lub uzyskanych dowodach, biegły rewident może być zmuszony zweryfikować ogólną strategię i plan zlecenia, a przez to wynikające z nich planowany rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur.

A89. Podczas mniejszych lub mniej złożonych zleceń, całe zlecenie może być prowadzone przez bardzo mały zespół wykonujący zlecenie lub przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (który jest jedynym współnikiem firmy) wykonującego zlecenie

samodzielnie bez zespołu. Wraz z mniejszym zespołem, koordynacja członków zespołu i komunikacja pomiędzy nimi jest łatwiejsza. Ustanowienie ogólnej strategii zlecenia w takich przypadkach nie musi być złożonym lub czasochłonnym zadaniem; różni się to w zależności od rozmiaru jednostki, złożoności zlecenia, w tym podstawy przedmiotu zagadnienia i kryteriów, oraz rozmiaru zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład w przypadku powtarzalnego zlecenia krótka notatka sporządzona na zakończenie poprzedniego okresu, oparta na przeglądzie dokumentacji roboczej i podkreślająca problemy zidentyfikowane podczas właśnie zakończonego zlecenia, uaktualniona w bieżącym okresie na podstawie omówienia z odpowiednimi stronami, może służyć jako udokumentowana strategia zlecenia dla bieżącego zlecenia.

- A90. Jeżeli w okolicznościach opisanych w paragrafie 43 biegły rewident kontynuuje zlecenie:
- (a) gdy, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, nieodpowiednie mające zastosowanie kryteria lub niewłaściwa podstawa przedmiotu zagadnienia prawdopodobnie wprowadzają w błąd zamierzonych użytkowników, wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny jest właściwy w danych okolicznościach zależnie od tego, jak istotna i rozległa jest sprawa,
 - (b) w innych przypadkach, wniosek z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia wniosku jest właściwy zależnie od tego, jak, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, istotna i rozległa jest dana sprawa.
- A91. Na przykład, jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia biegły rewident dowiaduje się, że zastosowanie mających zastosowanie kryteriów prowadzi do stroniczych informacji o przedmiocie zagadnienia, a stroniczość informacji o przedmiocie zagadnienia jest istotna i rozległa, wtedy w tej sytuacji właściwy jest wniosek negatywny.

Istotność (zob. par. 44)

- A92. Zawodowe osądy na temat istotności są dokonywane w świetle otaczających okoliczności, ale nie ma na nie wpływu poziom pewności, to jest, dla tych samych zamierzonych użytkowników jak i celu, istotność jest taka sama dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność jak w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ponieważ istotność jest oparta na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników.
- A93. Mające zastosowanie kryteria mogą omawiać pojęcie istotności w kontekście sporządzania i prezentacji informacji o przedmiocie zagadnienia, a skutkiem tego dostarczać ram odniesienia dla biegłego rewidenta podczas rozważania istotności dla zlecenia. Chociaż mające zastosowanie kryteria mogą omawiać istotność w różnych warunkach, pojęcie istotności zazwyczaj obejmuje kwestie omawiane w paragrafach A92-A100. Jeżeli mające zastosowanie kryteria nie obejmują omówienia pojęcia istotności, te paragrafy dostarczają biegłemu rewidentowi ram odniesienia.
- A94. Zniekształcenia, w tym pominięcia, uważa się za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na stosowne decyzje zamierzonych użytkowników podjęte na podstawie informacji o przedmiocie zagadnienia. Rozważenie istotności przez biegłego rewidenta jest kwestią zawodowego osądu i ma na nie wpływ postrzeganie przez biegłego rewidenta wspólnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników traktowanych jako

grupa. W tym kontekście racjonalne jest, aby biegły rewident założył, że zamierzeni użytkownicy:

- (a) posiadają wystarczającą wiedzę o podstawie przedmiotu zagadnienia oraz wykazują gotowość zapoznania się z informacjami o przedmiocie zagadnienia z racjonalnym poziomem staranności,
- (b) rozumieją, że informacje o przedmiocie zagadnienia są sporządzane i zapewniane do odpowiednich poziomów istotności oraz rozumieją pojęcia istotności zawarte w mających zastosowanie kryteriach,
- (c) rozumieją wszelkie nieodłączne niepewności związane z pomiarem lub oceną podstawy przedmiotu zagadnienia, oraz
- (d) podejmują racjonalne decyzje na podstawie informacji o przedmiocie zagadnienia jako całości.

Możliwy wpływ zniekształceń na szczególnych użytkownikach, których potrzeby informacyjne mogą się znacznie różnić, zazwyczaj nie jest rozważany, chyba że zlecenie zostało zaprojektowane, aby spełnić określone potrzeby informacyjne szczególnych użytkowników (zobacz także paragrafy A16-A18).

A95. Istotność jest rozważana w kontekście czynników jakościowych oraz gdy ma to zastosowanie, czynników ilościowych. Względna ważność czynników jakościowych i czynników ilościowych podczas rozważania istotności podczas określonego zlecenia jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta.

A96. Czynniki jakościowe mogą obejmować takie elementy jak:

- ilość osób lub jednostek, na które ma wpływ przedmiot zagadnienia,
- wzajemne oddziaływanie pomiędzy różnymi elementami informacji o przedmiocie zagadnienia i ich względna ważność, gdy są one złożone z wielu elementów, takich jak raport, który zawiera liczne wskaźniki działalności,
- sformułowania wybrane w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia, które są wyrażone w formie opisowej,
- charakterystyka prezentacji przyjętej dla informacji o przedmiocie zagadnienia, gdy mające zastosowanie kryteria pozwalają na zmiany w tej prezentacji,
- rodzaj zniekształcenia, na przykład rodzaj obserwowanych odchyleń od kontroli, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia są oświadczeniem⁴⁷, że kontrola jest skuteczna,
- czy zniekształcenie wpływa na zgodność z prawem lub regulacją,
- w przypadku okresowej sprawozdawczości na temat podstawy przedmiotu zagadnienia wpływ korekty, która wpływa na przeszłe lub bieżące informacje o przedmiocie zagadnienia lub prawdopodobnie wpłynie na przyszłe informacje o przedmiocie zagadnienia,
- czy zniekształcenie jest wynikiem zamierzonego działania, czy jest niezamierzone,

⁴⁷ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

- czy zniekształcenie jest znaczące, biorąc pod uwagę zrozumienie przez biegłego rewidenta znanych wcześniejszych informacji dla użytkowników, na przykład w odniesieniu do oczekiwanego wyniku pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia,
- czy zniekształcenie dotyczy powiązania pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą pomiaru lub oceny, lub stroną zlecającą lub ich powiązań z innymi stronami,
- gdy została zidentyfikowana wartość progu lub wskaźnika wzorcowego, czy wynik procedury wykazuje odchylenie od tej wartości,
- gdy podstawa przedmiotu zagadnienia jest programem rządowym lub jednostką sektora publicznego czy określony aspekt programu lub jednostki jest znaczący w odniesieniu do rodzaju, publicznego zainteresowania i wrażliwości programu lub jednostki,
- gdy informacje o przedmiocie zagadnienia odnoszą się do wniosku na temat zgodności z prawem lub regulacją, ważność konsekwencji niezgodności.

A97. Czynniki ilościowe odnoszą się do wielkości zniekształceń względem kwot sprawozdawanych dla tych aspektów informacji o przedmiotowym zagadnieniu, jeżeli jakichkolwiek, które są:

- wyrażone liczbowo, lub
- w inny sposób powiązane z wartościami liczbowymi (na przykład liczba zaobserwowanych odchyłeń od kontroli może być właściwym czynnikiem ilościowym, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia są oświadczeniem⁴⁸, że kontrola jest skuteczna).

A98. Jeżeli zastosowanie mają czynniki ilościowe, planowanie zlecenia wyłącznie po to, aby wykryć pojedynczo istotne zniekształcenia, pomija fakt, że zsumowanie nieskorygowanych i niewykrytych pojedynczo nieistotnych zniekształceń może powodować, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone. Dlatego może być właściwe, aby podczas planowania rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur biegły rewident ustalił wartość niższą niż poziom istotności jako podstawę ustalenia rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur.

A99. Istotność odnosi się do informacji objętych raportem atestacyjnym. Zatem, gdy zlecenie obejmuje niektóre, ale nie wszystkie, aspekty informacji przekazywanych na temat podstawy przedmiotu zagadnienia, istotność jest rozważana w odniesieniu tylko do tej części, która jest objęta zleceniem.

A100. Wnioskowanie na temat istotności zniekształceń zidentyfikowanych jako wynik przeprowadzonych procedur wymaga zawodowego osądu. Na przykład:

- mające zastosowanie kryteria dla zlecenia dotyczącego stosunku ceny do jakości oddziału ratunkowego szpitala może obejmować szybkość dostarczanych usług, jakość usług, liczbę pacjentów leczonych podczas zmiany oraz porównanie ze wskaźnikiem wzorcowym w zakresie kosztów usług względem innych podobnych szpitali; jeżeli trzy z tych mających zastosowanie kryteriów są spełnione, ale jedno mające zastosowanie kryterium nie jest spełnione w niewielkim wymiarze,

⁴⁸ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

wtedy zawodowy osąd jest niezbędny, aby wnioskować, czy oddział ratunkowy szpitala przedstawia jako całość adekwatny stosunek ceny do jakości,

- podczas zlecenia zgodności, jednostka mogła przestrzegać dziewięciu wymogów przepisów stosownego prawa lub regulacji, ale nie przestrzegała jednego wymogu; zawodowy osąd jest niezbędny, aby wnioskować, czy jednostka przestrzegała stosownych wymogów prawa lub regulacji jako całość; na przykład biegły rewident może rozważyć znaczenie przepisu, którego jednostka nie przestrzegała, a także powiązanie tego przepisu z pozostałymi przepisami stosownego prawa lub regulacji.

Zrozumienie okoliczności zlecenia (zob. par. 45-47W)

A101. Dyskusje pomiędzy partnerem odpowiedzialnym za zlecenie i innymi kluczowymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz wszelkimi kluczowymi zewnętrznymi ekspertami powołanymi przez biegłego rewidenta na temat podatności informacji o przedmiocie zagadnienia na istotne zniekształcenia oraz uwzględnienia mających zastosowanie kryteriów do faktów i okoliczności zlecenia może pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w planowaniu i wykonywaniu zlecenia. Przydatne jest także komunikowanie stosownych spraw członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz wszelkim zewnętrznym ekspertom powołanym przez biegłego rewidenta nie zaangażowanym w dyskusję.

A102. Osiągnięcie zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia dostarcza biegłemu rewidentowi ram odniesienia dla zastosowania zawodowego osądu podczas całego zlecenia, na przykład, gdy:

- rozważa charakterystykę podstawy przedmiotu zagadnienia,
- ocenia stosowność kryteriów,
- rozważa czynniki, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące w kierowaniu pracami zespołu wykonującego zlecenie, tam, gdzie niezbędne może być szczególne rozważenie, na przykład konieczności posiadania specjalistycznych umiejętności lub pracy eksperta,
- ustala i ocenia w sposób ciągły odpowiedniość ilościowych poziomów istotności (tam, gdzie jest to właściwe) oraz rozważa jakościowe czynniki istotności,
- opracowuje oczekiwania do wykorzystania podczas wykonywania procedur analitycznych,
- projektuje i przeprowadza procedury, oraz
- ocenia dowody, w tym racjonalność ustnych i pisemnych oświadczeń otrzymanych przez biegłego rewidenta.

A103. Biegły rewident posiada zwykle mniejszy poziom zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia i innych okoliczności zlecenia niż strona odpowiedzialna. Biegły rewident zwykle także posiada mniejszy poziom zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia w sytuacji usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, niż w sytuacji usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, na przykład, chociaż w niektórych usługach atestacyjnych dających ograniczoną pewność biegły rewident może osiągnąć zrozumienie kontroli wewnętrznej dotyczącej sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia, nie będzie to częsty przypadek.

- A104. Podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność zidentyfikowanie obszarów, gdzie prawdopodobnie mogą powstać istotne zniekształcenia informacji o przedmiocie zagadnienia, umożliwia biegłemu rewidentowi skupienie się na procedurach dotyczących tych obszarów. Na przykład podczas zlecenia, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia są raportem na temat zrównoważonego rozwoju, biegły rewident może skupić się na pewnych obszarach raportu zrównoważonego rozwoju. Biegły rewident może zaprojektować i przeprowadzić procedury dotyczące pełnych informacji o przedmiocie zagadnienia, gdy informacje o przedmiocie zagadnienia składają się tylko z pojedynczego obszaru lub gdy uzyskanie zapewnienia dotyczącego wszystkich obszarów informacji o przedmiocie zagadnienia jest niezbędne do uzyskania znaczącej pewności.
- A105. Podczas usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność zrozumienie kontroli wewnętrznej dotyczącej informacji o przedmiocie zagadnienia pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikowaniu rodzajów zniekształceń i czynników, które wpływają na ryzyka istotnego zniekształcenia w informacjach o przedmiocie zagadnienia. Od biegłego rewidenta wymaga się oceny zaprojektowania stosownych kontroli oraz ustalenia, czy zostały one wdrożone, poprzez wykonywanie dodatkowych procedur do zapytań kierowanych do strony odpowiedzialnej. Zastosowanie zawodowego osądu jest wymagane, w celu ustalenia, jakie kontrole są stosowne w danych okolicznościach zlecenia.
- A106. Podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność poznanie procesu wykorzystywanego do sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia pomaga biegłemu rewidentowi w zaprojektowaniu i przeprowadzaniu procedur, które są skierowane na obszary, gdzie prawdopodobnie może powstać istotne zniekształcenie informacji o przedmiocie zagadnienia. Podczas poznawania wykorzystywanego procesu biegły rewident stosuje zawodowy osąd, aby ustalić, które aspekty procesu są stosowne dla zlecenia i może skierować zapytania do odpowiedniej strony na temat tych aspektów.
- A107. Zarówno podczas zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność, jak i dającego ograniczoną pewność, wyniki procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę mogą także pomóc biegłemu rewidentowi w osiągnięciu zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia.

Uzyskiwanie dowodów

Rodzaj, czas przeprowadzania i zakres procedur (zob. par. 48(O)-49(W))

A108. Biegły rewident wybiera zestaw procedur, aby uzyskać, odpowiednio, wystarczającą pewność lub ograniczoną pewność. Procedury wymienione poniżej mogą być wykorzystywane, na przykład, do planowania lub wykonywania zlecenia, zależnie od kontekstu, w którym są one stosowane przez biegłego rewidenta:

- inspekcja,
- obserwacja,
- potwierdzenie,
- ponowne obliczenie,
- ponowne wykonanie,

- procedury analityczne, oraz
 - zapytania.
- A109. Czynniki, które mogą wpływać na wybór procedur przez biegłego rewidenta obejmują charakter podstawy przedmiotu zagadnienia; poziom pewności, który ma zostać uzyskany; oraz potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników i strony zlecającej, w tym istniejące ograniczenia czasowe i kosztowe.
- A110. W niektórych przypadkach szczególnie MSUA dla przedmiotu zagadnienia może obejmować wymogi, które wpływają na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur. Na przykład szczególnie MSUA dla przedmiotu zagadnienia może opisywać rodzaj lub zakres poszczególnych procedur, które mają zostać przeprowadzone, lub oczekiwany do uzyskania poziom pewności podczas określonego rodzaju zlecenia. Nawet w takich przypadkach ustalenie dokładnego rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur jest kwestią zawodowego osądu i w zależności od zleceń będzie się różnić.
- A111. Podczas niektórych zleceń, możliwe jest, że biegły rewident nie zidentyfikuje żadnych obszarów, gdzie istnieje prawdopodobieństwo powstania istotnego zniekształcenia informacji o przedmiocie zagadnienia. Niezależnie od tego, czy tego typu obszary zostały zidentyfikowane, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury, aby uzyskać znaczący poziom pewności.
- A112. Usługa atestacyjna jest procesem iteracyjnym, a uwagę biegłego rewidenta może zwrócić informacja, która różni się znacząco od tego, na czym oparte było ustalenie planowanych procedur. Kiedy biegły rewident przeprowadza planowane procedury, uzyskane dowody mogą spowodować, że biegły rewident wykona dodatkowe procedury. Takie procedury mogą obejmować zwrócenie się do osoby dokonującej pomiaru lub oceny o zbadanie sprawy zidentyfikowanej przez biegłego rewidenta oraz dokonanie korekt do informacji o przedmiocie zagadnienia, jeżeli to okaże się odpowiednie.

Ustalenie, czy podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność są niezbędne dodatkowe procedury (zob. par. 490)

- A113. Biegły rewident może dowiedzieć się o zniekształceniach, które po zastosowaniu zawodowego osądu, nie wskazują wyraźnie na istnienie istotnych zniekształceń. Następujące przykłady ilustrują, kiedy dodatkowe procedury mogą nie być konieczne, ponieważ zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta zidentyfikowane zniekształcenia nie wskazują wyraźnie na istnienie istotnych zniekształceń:
- jeżeli istotność wynosi 10.000 jednostek, a biegły rewident uważa, że może występować potencjalny błąd w wysokości 100 jednostek, wtedy dodatkowe procedury zazwyczaj nie byłyby wymagane, chyba że istnieją inne jakościowe czynniki, które trzeba rozważyć, ponieważ ryzyko istotnego zniekształcenia prawdopodobnie będzie akceptowalne w danych okolicznościach zlecenia,
 - jeżeli podczas przeprowadzania zestawu procedur dotyczących obszaru, gdzie prawdopodobne są istotne zniekształcenia, odpowiedź na jedno zapytanie spośród wielu jest inna niż oczekiwana, dodatkowe procedury mogą nie być konieczne, jeżeli ryzyko istotnego zniekształcenia pomimo tej odpowiedzi jest na poziomie,

który jest akceptowalny w danych okolicznościach zlecenia w świetle wyników innych procedur.

- A114. Biegły rewident może dowiedzieć się o sprawie (-ach), która(-e) spowoduje(-ą) przekonanie biegłego rewidenta, że informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być istotnie zniekształcone. Następujące przykłady ilustrują, kiedy dodatkowe procedury mogą być konieczne, ponieważ zidentyfikowane zniekształcenia wskazują, że informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być istotnie zniekształcone:
- podczas wykonywania procedur analitycznych biegły rewident może zidentyfikować odchylenie lub współzależność, które jest niezgodne z innymi stosownymi informacjami lub które różni się znacząco od oczekiwanych kwot lub wskaźników,
 - biegły rewident może dowiedzieć się o potencjalnych istotnych zniekształceniach w wyniku przeglądu źródeł zewnętrznych,
 - jeżeli mające zastosowanie kryteria zezwalają na odchylenie w wysokości 10%, a na podstawie określonego testu biegły rewident stwierdzi odchylenie w wysokości 9%, wtedy dodatkowe procedury mogą być konieczne, ponieważ ryzyko istotnego zniekształcenia może nie być akceptowalne w danych okolicznościach zlecenia,
 - jeżeli wyniki procedur analitycznych są w przedziale oczekiwanym, ale pomimo to są bliskie przekroczenia oczekiwanej wartości, wtedy dodatkowe procedury mogą być konieczne, ponieważ ryzyko istotnego zniekształcenia może nie być akceptowalne w danych okolicznościach zlecenia.
- A115. Jeżeli w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność uwagę biegłego rewidenta zwróci(-ą) sprawa(-y), która(-e) spowoduje(-ą) przekonanie biegłego rewidenta, że informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być istotnie zniekształcone, paragraf 490 wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia dodatkowych procedur. Dodatkowe procedury mogą obejmować, na przykład, kierowanie zapytań do odpowiedniej(-ch) strony(stron) lub przeprowadzenie innych procedur odpowiednich w danych okolicznościach.
- A116. Jeżeli po przeprowadzeniu dodatkowych procedur wymaganych przez paragraf 490 biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, żeby albo wyciągnąć wniosek, że sprawa(-y) prawdopodobnie nie spowoduje(-ą), że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone, albo ustalić, że powoduje(-ą) ona(-e) istotne zniekształcenie informacji o przedmiocie zagadnienia, występuje ograniczenie zakresu i zastosowanie ma paragraf 66.
- A117. Osąd biegłego rewidenta na temat rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dodatkowych procedur, które są konieczne dla uzyskania dowodów, aby albo wyciągnąć wniosek, że istotne zniekształcenie nie jest prawdopodobne, albo ustalić, że występuje istotne zniekształcenie, jest kierowany na przykład przez:
- informacje uzyskiwane z oceny wyników już przeprowadzonych procedur przez biegłego rewidenta,
 - zaktualizowane zrozumienie przez biegłego rewidenta podstawy przedmiotu zagadnienia i innych okoliczności zlecenia, uzyskane w trakcie wykonywania zlecenia, oraz

- pogląd biegłego rewidenta na przekonywalność dowodów niezbędnych, aby odnieść się do sprawy, która powoduje przekonanie biegłego rewidenta, że informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być istotnie zniekształcone.

Gromadzenie nieskorygowanych zniekształceń (zob. par. 51, 65)

A118. Nieskorygowane zniekształcenia są gromadzone podczas zlecenia (zobacz paragraf 51) w celu dokonania oceny, czy pojedynczo lub łącznie są one istotne podczas formułowania wniosku biegłego rewidenta.

A119. Biegły rewident może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia byłyby w sposób oczywisty błahie i nie musiałyby być gromadzone, ponieważ biegły rewident oczekuje, że gromadzenie takich kwot wyraźnie nie miałyby istotnego wpływu na informacje o przedmiocie zagadnienia. Sformułowanie „w sposób oczywisty błahie” nie jest innym określeniem dla „nieistotne”. Kwestie, które są w sposób oczywisty błahie, będą całkowicie różnego (mniejszego) rzędu wielkości niż istotność ustalona zgodnie z paragrafem 44 i będą sprawami, które są wyraźnie błahie, bez względu na to, czy wzięte pojedynczo, czy łącznie oraz czy oceniane przez pryzmat wszelkich kryteriów wielkości, rodzaju lub okoliczności. Gdy istnieje jakakolwiek niepewność dotycząca tego, czy jedna lub więcej pozycji jest w sposób oczywisty błaha, sprawa ta nie jest uważana za w sposób oczywisty błahą.

Rozważania dotyczące zaangażowanego do zlecenia eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur (zob. par. 52)

A120. Następujące kwestie są często stosowne podczas ustalania rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur w odniesieniu do pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, gdy niektóre prace atestacyjne są wykonywane przez jednego lub więcej ekspertów powołanych przez biegłego rewidenta (zobacz paragraf A70):

- (a) znaczenie pracy tego eksperta w kontekście zlecenia (zobacz także paragrafy A121-A122),
- (b) rodzaj sprawy, do której odnosi się praca tego eksperta,
- (c) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, do której praca tego eksperta się odnosi,
- (d) wiedza biegłego rewidenta o wcześniejszej pracy wykonanej przez tego eksperta i doświadczenie z nią, oraz
- (e) czy ten ekspert podlega politykom i procedurom kontroli jakości firmy biegłego rewidenta (zobacz także paragrafy A123-A124).

Zintegrowanie pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

A121. Usługi atestacyjne mogą być wykonywane dla szerokiego zakresu podstaw przedmiotowych spraw, które wymagają specjalistycznych umiejętności i wiedzy przekraczających te posiadane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz innych członków zespołu wykonującego zlecenie i wobec których wykorzystywana jest praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. W niektórych sytuacjach

ekspert powołany przez biegłego rewidenta będzie wykorzystany w celu skonsultowania, i udzielenia porady na temat pojedynczej sprawy, ale im większe znaczenie pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w kontekście zlecenia, tym bardziej prawdopodobne jest, że ten ekspert będzie pracował jako część multidyscyplinarnego zespołu składającego się z ekspertów w zakresie przedmiotu zagadnienia oraz innego personelu atestacyjnego. Im bardziej praca tego eksperta jest zintegrowana co do rodzaju, czasu wykonywania i zakresu z całkowitym nakładem pracy, tym ważniejsza jest skuteczna dwustronna komunikacja pomiędzy ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta i pozostałym personelem atestacyjnym. Skuteczna dwustronna komunikacja ułatwia prawidłową integrację pracy eksperta z pracą innych podczas zlecenia.

A122. Jak zauważono w paragrafie A71, gdy ma zostać wykorzystana praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, może być właściwe przeprowadzenie niektórych procedur wymaganych przez paragraf 52 na etapie akceptacji lub kontynuacji zlecenia. Jest tak w szczególności, gdy praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta będzie w pełni zintegrowana z pracą innego personelu atestacyjnego oraz kiedy praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta ma zostać wykorzystana na początkowych etapach zlecenia, na przykład podczas wstępnego planowania i szacowania ryzyka.

Polityki i procedury kontroli jakości firmy biegłego rewidenta

A123. Wewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta może być partnerem lub pracownikiem, w tym pracownikiem tymczasowym, firmy biegłego rewidenta, a więc podlega politykom i procedurom kontroli jakości tej firmy zgodnie z MSKJ 1 lub innym zawodowym wymogom, lub wymogom prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1. Alternatywnie wewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta może być partnerem lub pracownikiem, w tym pracownikiem tymczasowym, firmy sieciowej, który może używać wspólne polityki i procedury kontroli jakości z firmą biegłego rewidenta. Zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie i nie podlega politykom i procedurom kontroli jakości zgodnie z MSKJ 1.

A124. Zespoły wykonujące zlecenia są uprawnione do polegania na systemach kontroli jakości firmy, chyba że informacje dostarczone przez firmę lub inne strony sugerują coś innego. Zakres polegania będzie się różnił zależnie od okoliczności i może wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur biegłego rewidenta w odniesieniu do takich spraw jak:

- kompetencje i możliwości poprzez programy rekrutacji i szkolenia,
- ocena przez biegłego rewidenta obiektywizmu eksperta powołanego przez biegłego rewidenta; wewnętrzni eksperci powołani przez biegłego rewidenta podlegają stosownym wymogom etycznym, w tym odnoszącym się do niezależności,
- ocena przez biegłego rewidenta adekwatności pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta; na przykład programy szkolenia firmy mogą dostarczać wewnętrznym ekspertom powołanym przez biegłego rewidenta odpowiedniego zrozumienia wzajemnych powiązań ich wiedzy eksperckiej z procesem gromadzenia dowodów; poleganie na takim szkoleniu oraz procesach innej firmy,

takich jak protokoły wyznaczające zakres pracy wewnętrznych ekspertów powołanych przez biegłego rewidenta, mogą wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur biegłego rewidenta oceniających adekwatność pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta,

- przestrzeganie wymogów regulacyjnych i prawnych poprzez procesy monitorowania,
- umowa z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta.

Takie poleganie nie zmniejsza odpowiedzialności biegłego rewidenta za spełnienie wymogów niniejszego standardu.

Kompetencje, możliwości i obiektywizm eksperta powołanego przez biegłego rewidenta (zob. par. 52(a))

A125. Informacje odnośnie kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta powołanego przez biegłego rewidenta mogą pochodzić z różnorodnych źródeł, takich jak:

- osobiste doświadczenie z wcześniejszą pracą tego eksperta,
- rozmowy z tym ekspertem,
- rozmowy z innymi biegłymi rewidentami lub innymi osobami, które są zaznajomione z pracą tego eksperta,
- wiedza o kwalifikacjach tego eksperta, członkostwie w organizacjach zawodowych lub stowarzyszeniach branżowych, licencja na wykonywanie zawodu lub inne formy zewnętrznej rozpoznawalności,
- opublikowane opracowania lub książki napisane przez tego eksperta,
- polityki i procedury kontroli jakości firmy (zobacz także paragrafy A123-A124).

A126. Chociaż od ekspertów powołanych przez biegłego rewidenta nie jest wymagana ta sama wiedza, jak od biegłego rewidenta, w wykonywaniu wszystkich aspektów usługi atestacyjnej, ekspert powołany przez biegłego rewidenta, którego praca jest wykorzystywana, może potrzebować wystarczającego zrozumienia stosownych MSUA, w stopniu wystarczającym do umożliwienia wykonania przydzielonej mu pracy związanej z celami zlecenia.

A127. Ocena znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu oraz tego, czy istnieje potrzeba zabezpieczeń może zależeć od roli eksperta powołanego przez biegłego rewidenta i znaczenia pracy eksperta w kontekście zlecenia. Mogą wystąpić pewne okoliczności, w których zabezpieczenia nie mogą zmniejszyć zagrożeń do poziomu akceptowalnego, na przykład, jeżeli proponowany ekspert powołany przez biegłego rewidenta jest osobą, która odegrała znaczącą rolę w sporządzaniu informacji o przedmiocie zagadnienia.

A128. Podczas dokonywania oceny obiektywizmu zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta może być stosowne, aby:

- zapytania kierowane do odpowiedniej(-ch) strony(stron) na temat wszelkich znanych interesów⁴⁹ lub powiązań, które odpowiednia(-e) strona(-y) ma(-ją) z zewnętrznym ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta, mogących wpływać na obiektywizm tego eksperta,
- omówić z tym ekspertem wszelkie mające zastosowanie zabezpieczenia, w tym wszelkie wymogi zawodowe, które mają zastosowanie do tego eksperta, i ocenić, czy zabezpieczenia są właściwe, aby zmniejszyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu; interesy i powiązania, których omówienie może być stosowne z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta, obejmują:
 - interesy finansowe⁵⁰,
 - powiązania gospodarcze i osobiste,
 - świadczenie innych usług przez tego eksperta, w tym przez podmiot w przypadku, gdy zewnętrzny ekspert jest podmiotem.

W niektórych przypadkach może być także stosowne, aby biegły rewident uzyskał pisemne oświadczenie od zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta na temat interesów lub powiązań z odpowiednią(-mi) stroną(-ami), których ten ekspert jest świadomy.

Osiąganie zrozumienia zakresu wiedzy eksperckiej eksperta powołanego przez biegłego rewidenta (zob. par. 52(b))

A129. Posiadanie wystarczającego zrozumienia zakresu wiedzy eksperckiej eksperta powołanego przez biegłego rewidenta umożliwi biegłemu rewidentowi:

- (a) uzgodnienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta rodzaju, zakresu i celów pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta, oraz
- (b) ocenę adekwatności tej pracy dla celów biegłego rewidenta.

A130. Aspekty zakresu wiedzy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, stosowne dla zrozumienia przez biegłego rewidenta, mogą obejmować:

- czy zakres wiedzy tego eksperta zawiera w sobie obszary specjalistyczne, które są stosowne dla zlecenia,
- czy mają zastosowanie jakiegokolwiek zawodowe lub inne standardy i wymogi prawne lub regulacyjne,
- jakie założenia i metody, w tym modele, gdy ma to zastosowanie, są wykorzystywane przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz czy są one zazwyczaj akceptowane w zakresie wiedzy tego eksperta i odpowiednie w okolicznościach zlecenia,
- rodzaj wewnętrznych i zewnętrznych danych lub informacji, które wykorzystuje ekspert powołany przez biegłego rewidenta.

⁴⁹ Przyp. tłumacza: Ang. *Interests*, w polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA sformułowanie to zostało przetłumaczone jako udziały

⁵⁰ Przyp. tłumacza: Ang. *Interests*, w polskim tłumaczeniu Kodeksu IESBA sformułowanie to zostało przetłumaczone jako udziały

Porozumienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta (zob. par. 52(c))

A131. Może być odpowiednie, aby porozumienie biegłego rewidenta z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta zawierało także następujące sprawy takie jak:

- (a) określenie roli stron i odpowiedzialności biegłego rewidenta i tego eksperta,
- (b) rodzaj, czas wykonania i zakres komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem i tym ekspertem, w tym forma wszelkich raportów, które mają być dostarczone przez tego eksperta, oraz
- (c) potrzebę, aby ekspert powołany przez biegłego rewidenta przestrzegał wymogów poufności.

A132. Sprawy zauważone w paragrafie A124 mogą wpływać na poziom szczegółowości i formalizm porozumienia pomiędzy biegłym rewidentem i ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta, w tym, czy jest właściwe, aby porozumienie było pisemne. Porozumienie pomiędzy biegłym rewidentem i zewnętrznym ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta jest często w formie umowy.

Ocena adekwatności pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta (zob. par. 52(d))

A133. Następujące sprawy mogą być stosowne podczas dokonywania oceny adekwatności pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta dla celów biegłego rewidenta:

- (a) stosowność i racjonalność ustaleń lub wniosków tego eksperta oraz ich zgodność z innymi dowodami,
- (b) jeżeli praca tego eksperta dotyczy wykorzystania znaczących założeń i metod, stosowność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach, oraz
- (c) jeżeli praca tego eksperta dotyczy wykorzystania danych źródłowych, które są znaczące dla pracy tego eksperta, stosowność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych.

A134. Jeżeli biegły rewident ustala, że praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta nie jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, opcje dostępne dla biegłego rewidenta obejmują:

- (a) uzgodnienie z tym ekspertem rodzaju i zakresu dalszej pracy, która ma zostać wykonana przez tego eksperta, lub
- (b) przeprowadzenie dodatkowych procedur odpowiednich w danych okolicznościach.

Praca wykonywana przez innego biegłego rewidenta, przez eksperta powołanego przez stronę odpowiedzialną lub osobę dokonującą pomiaru lub oceny, lub przez audytora wewnętrznego (zob. par. 53-55)

A135. Chociaż paragrafy A120-A134 zostały napisane w kontekście wykorzystania pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, mogą one także dostarczyć pomocnych wytycznych w odniesieniu do wykorzystania pracy wykonanej przez innego biegłego rewidenta, przez eksperta powołanego przez stronę odpowiedzialną lub osobę dokonującą pomiaru lub oceny, lub przez audytora wewnętrznego.

Pisemne oświadczenia (zob. par. 56)

A136. Pisemne potwierdzenia lub ustne oświadczenia zmniejszają możliwość nieporozumień pomiędzy biegłym rewidentem i stroną(-ami) odpowiedzialną(-ymi). Osoba(-y), od której(-ych) biegły rewident żąda pisemnych oświadczeń będzie zazwyczaj członkiem kierownictwa wyższego szczebla lub osobą(-ami) sprawującą(-ymi) nadzór, zależnie od, na przykład, struktury zarządzania i nadzoru odpowiedzialnej(-ch) strony(stron), która może się różnić pomiędzy systemami prawnymi i jednostkami, uwzględniając wpływy takie jak różnice kulturowe i prawne uwarunkowania oraz charakterystyka rozmiaru i struktury właścicielskiej.

A137. Inne żądane pisemne oświadczenia mogą obejmować:

- czy odpowiednia(-e) strona(-y) uważa(-ją), że wpływ nieskorygowanych zniekształceń jest nieistotny, pojedynczo i łącznie, dla informacji o przedmiocie zagadnienia; podsumowanie takich pozycji jest zazwyczaj włączane lub załączane do pisemnego oświadczenia,
- że znaczące założenia wykorzystane podczas dokonywania wszelkich istotnych szacunków są uzasadnione,
- że odpowiednia(-e) strona(-y) zakomunikowała(-y) biegłemu rewidentowi wszelkie słabości kontroli wewnętrznej stosowne dla zlecenia, które nie są w sposób oczywisty błahie i nieistotne, a których strona(-y) odpowiedzialna(-e) jest(są) świadoma(-e), oraz
- gdy strona odpowiedzialna jest różna od osoby dokonującej pomiaru lub oceny, że strona odpowiedzialna potwierdza swą odpowiedzialność za podstawę przedmiotu zagadnienia.

A138. Oświadczenia odpowiedzialnej(-ch) strony(stron) nie mogą zastąpić innych dowodów, co do których biegły rewident mógłby racjonalnie oczekiwać, że będą dostępne. Chociaż pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów, same w sobie nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów na temat jakichkolwiek spraw, których dotyczą. Ponadto fakt, że biegły rewident otrzymał wiarygodne pisemne oświadczenia nie wpływa na rodzaj lub zakres innych dowodów, które uzyskuje biegły rewident.

Żądane pisemne oświadczenia nie zostały dostarczone lub nie są wiarygodne (zob. par. 60)

A139. Okoliczności, w których biegły rewident może nie być w stanie uzyskać żądanych pisemnych oświadczeń, występują na przykład, gdy:

- strona odpowiedzialna zawiera umowę ze stroną trzecią, aby przeprowadzić stosowny pomiar lub ocenę, a później angażuje biegłego rewidenta, aby podjął się usługi atestacyjnej dotyczącej powstałych informacji o przedmiocie zagadnienia; w niektórych takich przypadkach, na przykład tam, gdzie strona odpowiedzialna ma bieżące powiązania z osobą dokonującą pomiaru lub oceny, strona odpowiedzialna może być w stanie zorganizować dla osoby dokonującej pomiaru lub oceny dostarczenie żądanych pisemnych oświadczeń, lub strona odpowiedzialna może być w stanie dostarczyć takie oświadczenia, jeżeli strona odpowiedzialna ma uzasadnione podstawy do dokonania tego, ale, w innych przypadkach, może tak nie być,

- zamierzony użytkownik zleca biegłemu rewidentowi, aby podjął się usługi atestacyjnej na temat informacji publicznie dostępnych, ale nie ma ze stroną odpowiedzialną powiązania takiego rodzaju, jakie jest niezbędne, aby zapewnić, że strona odpowie na żądanie przez biegłego rewidenta o pisemne oświadczenie,
- usługa atestacyjna jest podejmowana niezgodnie z życzeniem osoby dokonującej pomiaru lub oceny; może tak być w przypadku, gdy na przykład usługa jest podejmowana zgodnie z nakazem sądu lub podjęcie się przez biegłego rewidenta dla sektora publicznego określonej usługi jest wymagane przez prawodawstwo lub inną kompetentną władzę.

W tych lub podobnych okolicznościach biegły rewident może nie mieć dostępu do dowodów wymaganych, aby wspierać wniosek biegłego rewidenta. W takim przypadku ma zastosowanie paragraf 66 niniejszego standardu.

Późniejsze zdarzenia (zob. par. 61)

- A140. Rozważenie późniejszych zdarzeń w niektórych usługach atestacyjnych może nie być stosowne ze względu na charakter podstawy przedmiotu zagadnienia. Na przykład, gdy zlecenie wymaga wniosku na temat dokładności deklaracji statystycznej na określony dzień, zdarzenia mające miejsce pomiędzy tym dniem, a datą raportu atestacyjnego mogą nie wpływać na wniosek lub wymagać ujawnienia w deklaracji lub raporcie atestacyjnym.
- A141. Jak zauważono w paragrafie 61, biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych procedur dotyczących informacji o przedmiocie zagadnienia po dacie raportu biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli po dacie raportu biegłego rewidenta, biegły rewident dowie się o fakcie, który, gdyby był znany biegłemu rewidentowi w dacie raportu biegłego rewidenta, mógłby spowodować, że biegły rewident zmieniłby raport, biegły rewident może być zmuszony omówić tę kwestię ze stroną(-ami) odpowiedzialną(-ymi) lub podjąć inne działania odpowiednie w danych okolicznościach.

Inne informacje (zob. par. 62)

- A142. Dalsze działania, które mogą być odpowiednie, jeżeli biegły rewident zidentyfikuje istotną rozbieżność lub dowie się o istotnym zniekształceniu faktu, obejmują na przykład:
- żądanie od odpowiedniej(-ch) strony(stron) konsultacji z wykwalifikowaną stroną trzecią, taką jak doradca prawny odpowiedniej(-ch) strony(stron),
 - uzyskanie porady prawnej na temat konsekwencji różnych sposobów działania,
 - komunikację ze stronami trzecimi (na przykład z regulatorem),
 - wstrzymanie raportu atestacyjnego,
 - wycofanie się ze zlecenia tam, gdzie wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacją,
 - opisanie istotnej rozbieżności w raporcie atestacyjnym.

Opis mających zastosowanie kryteriów (zob. par. 63)

- A143. Opis mających zastosowanie kryteriów powiadamia zamierzonych użytkowników o ramowych założeniach, na których oparte są informacje o przedmiocie zagadnienia, i jest on szczególnie ważny, gdy występują znaczące różnice pomiędzy różnymi kryteriami odnośnie tego, w jaki sposób poszczególne kwestie mogą być traktowane w informacjach o przedmiocie zagadnienia.
- A144. Opis, że informacje o przedmiocie zagadnienia zostały sporządzone zgodnie z określonymi mającymi zastosowanie kryteriami, jest odpowiedni tylko, jeżeli informacje o przedmiocie zagadnienia są zgodne ze wszystkimi stosownymi wymogami tych mających zastosowanie kryteriów, które obowiązują.
- A145. Opis mających zastosowanie kryteriów, który zawiera nieprecyzyjny język zastrzegający lub ograniczający (na przykład „informacje o przedmiocie zagadnienia są w znacznym stopniu zgodne z wymogami XYZ”) nie jest odpowiednim opisem, ponieważ może wprowadzać w błąd użytkowników informacji o przedmiocie zagadnienia.

Formułowanie wniosku atestacyjnego

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów (zob. par. 12(i), 64)

- A146. Dowody są niezbędne, aby wspierać wniosek biegłego rewidenta i raport atestacyjny. Mają one charakter łączny i są przede wszystkim uzyskiwane z procedur przeprowadzanych w trakcie całego zlecenia. Jednakże mogą one zawierać także informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak wcześniejsze zlecenia (pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy wystąpiły zmiany od czasu wcześniejszego zlecenia, które mogą wpływać na ich stosowność dla bieżącego zlecenia) lub procedury kontroli jakości firmy dla akceptacji i kontynuacji relacji z klientem. Dowody mogą pochodzić ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych odpowiedniej(-ch) strony(stron). Ponadto informacje, które mogą zostać wykorzystane jako dowody, mogły zostać sporządzone przez eksperta zatrudnionego lub zaangażowanego przez odpowiednią(-e) stronę(-y). Dowody zawierają zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają aspekty informacji o przedmiocie zagadnienia, jak i wszelkie informacje, które zaprzeczają aspektom informacji o przedmiocie zagadnienia. Dodatkowo, w niektórych przypadkach, brak informacji (na przykład odmowa dostarczenia żądanych oświadczeń przez odpowiednią(-e) stronę(-y)) jest wykorzystywany przez biegłego rewidenta, a przez to także stanowi dowód. Większość pracy biegłego rewidenta podczas formułowania wniosku atestacyjnego składa się z uzyskiwania i oceny dowodów.
- A147. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów są wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów. Na wymaganą ilość dowodów mają wpływ ryzyka, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone (im wyższe ryzyka, tym więcej dowodów prawdopodobnie będzie wymagane), a także jakość tych dowodów (im wyższa jakość, tym mniej może ich być wymagane). Jednakże uzyskanie większej ilości dowodów może nie skompensować ich słabej jakości.
- A148. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów; to jest ich stosowności i wiarygodności w dostarczaniu wsparcia dla wniosku biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodów ma wpływ ich źródło i charakterystyka, i jest ona zależna od poszczególnych

okoliczności, w których zostały one uzyskane. Można dokonać uogólnień na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów; jednakże takie uogólnienia zawierają ważne wyjątki. Nawet gdy dowody są uzyskiwane ze źródeł zewnętrznych od odpowiedniej(-ch) strony(stron), mogą istnieć okoliczności, które mogą wpływać na ich wiarygodność. Na przykład dowody uzyskiwane ze źródeł zewnętrznych mogą nie być wiarygodne, jeżeli źródło nie posiada odpowiedniej wiedzy lub jest nieobiektywne. Uznając, że mogą istnieć wyjątki, następujące uogólnienia na temat wiarygodności dowodów mogą okazać się przydatne:

- dowody są bardziej wiarygodne, gdy są uzyskiwane ze źródeł zewnętrznych w stosunku do odpowiedniej(-ch) strony(stron),
- dowody, które są generowane wewnętrznie są bardziej wiarygodne, gdy powiązane z nimi kontrole są skuteczne,
- dowody uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta (na przykład obserwacja zastosowania kontroli) są bardziej wiarygodne niż dowody uzyskane pośrednio lub poprzez wnioskowanie (na przykład zapytanie na temat stosowania kontroli),
- dowody są bardziej wiarygodne, gdy istnieją w formie dokumentów, bez względu na to, czy papierowej, elektronicznej, czy innych mediów (na przykład na bieżąco notowany zapis spotkania jest zwykle bardziej wiarygodny niż następujące później ustne oświadczenie o tym, co zostało omówione).

A149. Biegły rewident uzyskuje zwykle więcej pewności ze spójnych dowodów uzyskanych z różnych źródeł lub różnego rodzaju, niż z dowodów rozważanych pojedynczo. Dodatkowo uzyskanie dowodów z różnych źródeł lub różnego rodzaju może wskazywać, że pojedyncze dowody nie są wiarygodne. Na przykład potwierdzające informacje uzyskane ze źródeł niezależnych od odpowiedniej(-ch) strony(stron) mogą zwiększyć pewność, którą biegły rewident uzyskuje z oświadczenia odpowiedniej(-ch) strony(stron). Przeciwnie, gdy dowody uzyskane z jednego źródła są sprzeczne z tymi uzyskanymi z innego źródła, biegły rewident ustala, jakie dodatkowe procedury są niezbędne, aby rozwiązać niespójność.

A150. W warunkach uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów, zazwyczaj jest trudniej uzyskać pewność na temat informacji o przedmiocie zagadnienia, obejmującym okres, niż na temat informacji o przedmiocie zagadnienia w danym momencie. Dodatkowo wnioski dostarczane na temat procesów zwykle są ograniczone do okresu objętego zleceniem; biegły rewident nie dostarcza żadnych wniosków na temat tego, czy proces będzie dalej funkcjonował w określony sposób w przyszłości.

A151. Jest kwestią zawodowego osądu, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody, na których ma się opierać wniosek biegłego rewidenta.

A152. W niektórych okolicznościach biegły rewident mógł nie uzyskać wystarczającej ilości lub odpowiedniej jakości dowodów, których uzyskania biegły rewident oczekiwał poprzez planowane procedury. W tych okolicznościach biegły rewident stwierdza, że dowody uzyskane z przeprowadzonych procedur nie są wystarczające i odpowiednie, aby był w stanie sformułować wniosek na temat informacji o przedmiocie zagadnienia. Biegły rewident może:

- rozszerzyć wykonywaną pracę, lub

- przeprowadzić inne procedury, które biegły rewident uważa za niezbędne w danych okolicznościach.

Jeżeli żadne z powyższych nie jest wykonalne w danych okolicznościach, biegły rewident nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów aby sformułować wniosek. Ta sytuacja może powstać, nawet jeżeli biegły rewident nie dowiedział się o sprawie(-ach), która(-e) powoduje(-ą) przekonanie biegłego rewidenta, że informacje o przedmiocie zagadnienia mogą być istotnie zniekształcone, jak omówiono w paragrafie 49O.

Dokonywanie oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów (zob. par. 65)

A153. Usługa atestacyjna jest procesem kumulatywnym i iteracyjnym. Podczas wykonywania zaplanowanych procedur przez biegłego rewidenta uzyskane dowody mogą spowodować, że biegły rewident zmieni rodzaj, czas przeprowadzenia lub zakres innych planowanych procedur. Uwagę biegłego rewidenta mogą zwrócić informacje, które różnią się znacząco od tych oczekiwanych i tych, na których zostały oparte planowane procedury. Na przykład:

- zakres zniekształceń, które identyfikuje biegły rewident, może zmieniać zawodowy osąd biegłego rewidenta na temat wiarygodności poszczególnych źródeł informacji,
- biegły rewident może się dowiedzieć o niezgodnościach w stosownych informacjach lub niespójnych albo brakujących dowodach,
- jeżeli zostały wykonane procedury analityczne odnośnie zakończenia zlecenia, wyniki tych procedur mogą wskazywać na wcześniej nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia.

W takich okolicznościach biegły rewident może być zmuszony do ponownej oceny planowanych procedur.

A154. Na zawodowy osąd biegłego rewidenta co do tego, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody, mają wpływ takie czynniki, jak:

- znaczenie potencjalnych zniekształceń oraz prawdopodobieństwo, że będą one miały istotny wpływ, pojedynczo lub łącznie z innymi potencjalnymi zniekształceniami, na informacje o przedmiocie zagadnienia,
- skuteczność reakcji odpowiedniej(-ch) strony(stron) odnoszącej się do znanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
- doświadczenie zdobyte podczas wcześniejszych zleceń atestacyjnych w odniesieniu do podobnych potencjalnych zniekształceń,
- wyniki przeprowadzonych procedur, w tym, czy takie procedury zidentyfikowały określone zniekształcenia,
- źródło wiarygodności dostępnych informacji,
- siłę przekonywania dowodów
- zrozumienie odpowiedniej(-ch) strony(stron) i jej otoczenia.

Ograniczenia zakresu (zob. par. 26, 66)

A155. Ograniczenie zakresu może powstać z:

- (a) okoliczności znajdujących się poza kontrolą odpowiedniej(-ch) strony(stron); na przykład dokumentacja, którą biegły rewident uważa za konieczną do sprawdzenia, mogła zostać przypadkowo zniszczona,
- (b) okoliczności dotyczących rodzaju lub czasu wykonania pracy biegłego rewidenta; na przykład fizyczny proces, który biegły rewident uważa za konieczny do obserwowania, mógł się wydarzyć przed zleceniem biegłego rewidenta, lub
- (c) ograniczenia narzuconego biegłemu rewidentowi przez stronę odpowiedzialną, osobę dokonującą pomiaru lub oceny, lub stronę zlecającą, które na przykład mogą uniemożliwiać biegłemu rewidentowi przeprowadzenie procedury, którą biegły rewident uważa za konieczną w danych okolicznościach; ograniczenia tego rodzaju mogą mieć inne konsekwencje dla zlecenia, takie jak rozważenie przez biegłego rewidenta ryzyka zlecenia oraz akceptacja i kontynuacja zlecenia.

A156. Niemożność przeprowadzenia określonej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu, jeżeli biegły rewident jest w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody poprzez przeprowadzenie procedur alternatywnych.

A157. Procedury przeprowadzane podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność są, z definicji, ograniczone w porównaniu do tych niezbędnych do wykonania usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność. Ograniczenia znane jako istniejące przed zaakceptowaniem zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność są stosownym elementem rozważań, gdy ustala się, czy występują warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego, w szczególności, czy zlecenie wykazuje cechy dostępu do dowodów (zobacz paragraf 24(b)(iv)) oraz uzasadniony cel (zobacz paragraf 24(b)(vi)). Jeżeli dalsze ograniczenie jest narzucone przez odpowiednią(-e) stronę(-y) po tym, jak zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność zostało zaakceptowane, może być odpowiednie wycofanie się ze zlecenia tam, gdzie jest to możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacją.

Sporządzanie raportu atestacyjnego

Forma raportu atestacyjnego (zob. par. 67-68)

A158. Ustna i inne formy wyrażania wniosków mogą zostać błędnie zrozumiane bez wsparcia pisemnym raportem. Z tego powodu biegły rewident nie raportuje ustnie lub przy użyciu symboli bez dostarczenia także pisemnego raportu atestacyjnego, który jest zawsze łatwo dostępny, gdy dostarczany jest raport ustny lub używany jest symbol. Na przykład symbol mógłby być linkiem do pisemnego raportu atestacyjnego umieszczonego w Internecie.

A159. Niniejszy standard nie wymaga standardowego formatu raportu z wszystkich zleceń atestacyjnych. Zamiast tego identyfikuje on podstawowe elementy, które ma zawierać raport atestacyjny. Raporty atestacyjne są dostosowane do szczególnych okoliczności zlecenia. Biegły rewident może używać nagłówków, numerów akapitów, rodzaju czcionki, na przykład pogrubienia tekstu oraz innych mechanizmów, aby zwiększyć jasność i czytelność raportu atestacyjnego.

A160. Biegły rewident może wybrać styl raportowania „formy skróconej” lub „formy długiej”, aby ułatwić skuteczną komunikację z zamierzonymi użytkownikami. Raporty w „formie skróconej” zwykle zawierają tylko podstawowe elementy. Raporty w „formie długiej” zawierają inne informacje i objaśnienia, które w zamierzeniu nie wpływają na wniosek biegłego rewidenta. Dodatkowo oprócz podstawowych elementów, raporty w formie długiej mogą opisywać szczegółowo warunki zlecenia, wykorzystywane mające zastosowanie kryteria, ustalenia odnoszące się do poszczególnych aspektów zlecenia, szczegóły kwalifikacji i doświadczenia biegłego rewidenta oraz innych osób zaangażowanych w zlecenie, ujawnienie zastosowanych poziomów istotności oraz, w niektórych przypadkach, zalecenia. Biegły rewident może uznać za pomocne rozważenie znaczenia dostarczenia takich informacji dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników. Jak wymaga tego paragraf 68, dodatkowe informacje są wyraźnie oddzielone od wniosku biegłego rewidenta i sformułowane w taki sposób, aby było jasne, że ich zamierzeniem nie było pomniejszenie wartości tego wniosku.

Treść raportu atestacyjnego

Tytuł (zob. par. 69(a))

A161. Odpowiedni tytuł pomaga zidentyfikować rodzaj raportu atestacyjnego oraz odróżnić go od raportów wydawanych przez inne osoby, takie jak osoby, które nie muszą przestrzegać tych samych wymogów etycznych, co biegły rewident.

Adresat (zob. par. 69(b))

A162. Adresat identyfikuje stronę lub strony, do której(-ych) raport atestacyjny jest kierowany. Raport atestacyjny jest zwykle adresowany do strony zlecającej, ale, w niektórych przypadkach, mogą występować inni zamierzeni użytkownicy.

Informacje o przedmiocie zagadnienia oraz podstawa przedmiotu zagadnienia (zob. par. 69(c))

A163. Identyfikacja i opis informacji o przedmiocie zagadnienia oraz, gdy to stosowne, podstawa przedmiotu zagadnienia mogą obejmować, na przykład:

- moment w czasie lub okres, do którego odnosi się pomiar lub ocena podstawy przedmiotu zagadnienia,
- jeżeli ma to zastosowanie, nazwę strony odpowiedzialnej lub elementu strony odpowiedzialnej, do których odnosi się przedmiot zagadnienia,
- wyjaśnienie tych cech podstawy przedmiotu zagadnienia lub informacji o przedmiocie zagadnienia, co do których zamierzeni użytkownicy powinni być świadomi, oraz w jaki sposób takie cechy mogą wpłynąć na dokładność pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów, lub przekonliwości dostępnych dowodów; na przykład:
 - stopień, do jakiego informacje o przedmiocie zagadnienia są raczej jakościowe niż ilościowe, obiektywne bądź subiektywne lub historyczne albo prognozowane,

- zmiany w podstawie przedmiotu zagadnienia lub inne okoliczności zlecenia, które wpływają na porównywalność informacji o przedmiocie zagadnienia między jednym okresem, a kolejnym.

Mające zastosowanie kryteria (zob. par. 69(d))

A164. Raport atestacyjny identyfikuje mające zastosowanie kryteria, względem których podstawa przedmiotu zagadnienia była mierzona lub oceniana, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć podstawę wniosku biegłego rewidenta. Raport atestacyjny może obejmować mające zastosowanie kryteria lub odwoływać się do nich, jeżeli zostały one zawarte w informacjach o przedmiocie zagadnienia lub jeżeli są one w inny sposób dostępne z łatwo dostępnego źródła. Może być stosowne w danych okolicznościach, aby ujawnić:

- źródło mających zastosowanie kryteriów oraz czy mające zastosowanie kryteria są zawarte w prawie lub regulacji, lub wydane przez uprawnione lub uznane organy eksperckie stosujące przejrzysty należyty proces, czy nie, to jest, czy są one ustanowionymi kryteriami w kontekście podstawy przedmiotu zagadnienia (a jeżeli nie są, opis, dlaczego są uważane za stosowne),
- wykorzystywane metody pomiaru lub oceny, gdy mające zastosowanie kryteria pozwalają na wybór pomiędzy wieloma metodami,
- wszelkie znaczące interpretacje dokonane podczas stosowania mających zastosowanie kryteriów w danych okolicznościach zlecenia,
- czy nastąpiły jakiegokolwiek zmiany w wykorzystywanych metodach pomiaru lub oceny.

Nieodłączne ograniczenia (zob. par. 69(e))

A165. Chociaż w niektórych przypadkach można oczekiwać, że nieodłączne ograniczenia będą dobrze zrozumiane przez zamierzonych użytkowników raportu atestacyjnego, w innych przypadkach może być odpowiednie umieszczenie wyraźnych odwołań w raporcie atestacyjnym. Na przykład w raporcie atestacyjnym związanym ze skutecznością kontroli wewnętrznej, może być odpowiednie, aby wzmiankować, że historyczna ocena skuteczności nie jest stosowna dla przyszłych okresów ze względu na ryzyko, że kontrola wewnętrzna może stać się nieadekwatna z powodu zmian w warunkach lub że stopień zgodności z politykami i procedurami może się pogarszać.

Szczególny cel (zob. par. 69(f))

A166. W niektórych przypadkach mające zastosowanie kryteria wykorzystywane do pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia mogą być zaprojektowane dla osiągnięcia szczególnego celu. Na przykład regulator może wymagać, aby pewne jednostki wykorzystywały określone mające zastosowanie kryteria zaprojektowane dla celów regulacyjnych. Aby uniknąć nieporozumień biegły rewident powiadamia czytelników raportu atestacyjnego o tym fakcie oraz że dlatego informacje o przedmiocie zagadnienia mogą nie być stosowne dla innego celu.

A167. Dodatkowo do powiadomienia wymaganego przez paragraf 69(f) biegły rewident może uważać za właściwe, aby wskazać, że raport atestacyjny jest przeznaczony

wyłącznie dla określonych użytkowników. Zależnie od okoliczności zlecenia, na przykład prawa lub regulacji określonego systemu prawnego, może to zostać osiągnięte poprzez ograniczenie rozpowszechniania lub wykorzystania raportu atestacyjnego. Choć raport atestacyjny może być ograniczony w ten sposób, brak ograniczenia odnośnie określonego użytkownika lub celu sam w sobie nie wskazuje, że odpowiedzialność prawna jest ograniczona przez biegłego rewidenta w odniesieniu do tego użytkownika lub dla tego celu. To, czy odpowiedzialność prawna jest ponoszona, będzie zależało od okoliczności prawnych każdego przypadku i stosownego systemu prawnego.

Względna odpowiedzialność (zob. par. 69(g))

A168. Zidentyfikowanie względnej odpowiedzialności informuje zamierzonych użytkowników, że strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za podstawę przedmiotu zagadnienia, że osoba dokonująca pomiaru lub oceny jest odpowiedzialna za pomiar lub ocenę podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów oraz, że rolą biegłego rewidenta jest niezależne wyrażenie wniosku na temat informacji o przedmiocie zagadnienia.

Wykonywanie usługi zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym) oraz szczególnymi MSUA dla przedmiotu zagadnienia (zob. par. 69(h))

A169. Tam, gdzie szczególny MSUA dla przedmiotu zagadnienia ma zastosowanie tylko do części informacji o przedmiotowym zagadnieniu, może być właściwe przywołanie zarówno szczególnego MSUA dla przedmiotu zagadnienia, jak i niniejszego standardu.

A170. Stwierdzenie, które zawiera nieprecyzyjne sformułowania zastrzegające lub ograniczające (na przykład „zlecenie zostało wykonane w odniesieniu do MSUA 3000”) może wprowadzać w błąd użytkowników raportów atestacyjnych.

Mające zastosowanie wymogi kontroli jakości (zob. par. 69(i))

A171. Następujący tekst jest ilustracją stwierdzenia w raporcie atestacyjnym odnośnie mających zastosowanie wymogów kontroli jakości:

Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 i zgodnie z nim utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury odnośnie zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Zgodność z wymogami niezależności i innymi wymogami etycznymi (zob. par. 69(j))

A172. Następujący tekst jest ilustracją stwierdzenia w raporcie atestacyjnym odnośnie zgodności z wymogami etycznymi:

Przestrzegaliśmy wymogów niezależności i innych wymogów etycznych *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* wydanego przez Międzynarodową Radę Standardów Etyki dla Księgowych, który jest oparty na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, poufności i profesjonalnego postępowania.

Podsumowanie wykonanej pracy (zob. par. A6, 69(k))

- A173. Podsumowanie wykonanej pracy pomaga zamierzonym użytkownikom zrozumieć wnioski biegłego rewidenta. Dla wielu zleceń atestacyjnych niekończące się zmiany w procedurach są teoretycznie możliwe. Jednakże w praktyce są one trudne do zakomunikowania jasno i jednoznacznie. Inne autorytatywne dokumenty wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych mogą być przydatne dla biegłych rewidentów podczas sporządzania podsumowania.
- A174. Tam, gdzie żaden szczególny MSUA nie zawiera wytycznych na temat procedur dla określonej podstawy przedmiotu zagadnienia, podsumowanie może zawierać bardziej szczegółowy opis wykonanej pracy. Może być odpowiednie zawarcie w podsumowaniu stwierdzenia, że wykonana praca obejmowała ocenę stosowności mających zastosowanie kryteriów.
- A175. Podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność podsumowanie wykonanej pracy jest zwykle bardziej szczegółowe niż dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność i identyfikuje ograniczenia dotyczące rodzaju, czasu przeprowadzania i zakresu procedur. Dzieje się tak, ponieważ oszacowanie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur jest niezbędne do zrozumienia wniosku wyrażonego w formie, która komunikuje, czy na podstawie przeprowadzonych procedur istotna(-e) sprawa (-y) zwróciła(-y) uwagę biegłego rewidenta, co spowodowało przekonanie biegłego rewidenta, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone. Może być także właściwe wskazanie w podsumowaniu wykonanej pracy pewnych procedur, które nie zostały przeprowadzone, a których przeprowadzenie zwykle jest oczekiwane podczas usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność. Jednakże pełna identyfikacja wszystkich takich procedur może nie być możliwa, ponieważ wymagane od biegłego rewidenta zrozumienie i rozważenie ryzyka zlecenia jest mniejsze niż podczas zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność.
- A176. Czynniki do rozważenia podczas ustalania poziomu szczegółowości, który ma być podany w podsumowaniu wykonanej pracy, mogą zawierać:
- okoliczności szczególne dla jednostki (na przykład różniący się rodzaj działalności jednostki w porównaniu do tych typowych w branży),
 - szczególne okoliczności zlecenia wpływające na rodzaj i zakres przeprowadzanych procedur,
 - oczekiwania zamierzonych użytkowników odnośnie poziomu szczegółowości, który ma być podany w raporcie, na podstawie praktyki rynkowej lub mających zastosowanie prawa lub regulacji.
- A177. Ważne jest, aby podsumowanie zostało napisane w sposób obiektywny, który pozwala zamierzonym użytkownikom zrozumieć wykonaną pracę jako podstawę dla wniosku biegłego rewidenta. W większości przypadków nie będzie to obejmować uszczegółowienia całego planu pracy, ale z drugiej strony ważne jest, aby nie było ono tak streszczone, że stanie się niejasne, ani napisane w sposób, który jest wyolbrzymiony lub upiększony.

Wniosek biegłego rewidenta (zob. par. 12(a)(i)(a), 69(l))

A178. Przykłady wniosków wyrażanych w formie właściwej dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność obejmują:

- gdy jest wyrażany w odniesieniu do podstawy przedmiotu zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów, „naszym zdaniem, jednostka przestrzegła, we wszystkich istotnych aspektach, prawa XYZ”,
- gdy jest wyrażany w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia oraz mających zastosowanie kryteriów, „naszym zdaniem, prognoza działalności finansowej jednostki została sporządzona prawidłowo, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie kryteriów XYZ”, lub
- gdy jest wyrażany w odniesieniu do sprawozdania/oświadczenia⁵¹ sporządzanego przez odpowiednią stronę, „naszym zdaniem, sprawozdanie/oświadczenie⁵² [odpowiedniej strony], że jednostka przestrzegła prawa XYZ zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone rzetelnie/przedstawione rzetelnie⁵³”, lub „naszym zdaniem, sprawozdanie/oświadczenie⁵⁴ [odpowiedniej strony], że kluczowe wskaźniki działalności są zaprezentowane zgodnie z kryteriami XYZ, zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone rzetelnie/przedstawione rzetelnie⁵⁵”.

A179. Może być właściwe, aby poinformować zamierzonych użytkowników o kontekście, w jakim wniosek biegłego rewidenta ma być odczytywany, gdy raport atestacyjny zawiera wyjaśnienie poszczególnych cech podstawy przedmiotu zagadnienia, których zamierzeni użytkownicy powinni być świadomi. Wniosek biegłego rewidenta może, na przykład, zawierać wyrażenie takie jak: „niniejszy wniosek został sformułowany na podstawie spraw nakreślonych w innych miejscach niniejszego niezależnego raportu atestacyjnego.”

A180. Przykłady wniosków wyrażonych w formie właściwej dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność obejmują:

- gdy jest wyrażany w odniesieniu do podstawy przedmiotu zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów, „na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że [jednostka] nie przestrzegła, we wszystkich istotnych aspektach, prawa XYZ”,
- gdy jest wyrażany w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia i mających zastosowanie kryteriów, „na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nie jesteśmy świadomi żadnych istotnych korekt, których dokonanie jest wymagane do oszacowania kluczowych wskaźników działalności, aby były zgodne z kryteriami XYZ”,
- gdy jest wyrażany w warunkach sprawozdania/oświadczenia⁵⁶ sporządzanego przez odpowiednią stronę, „na podstawie przeprowadzonych procedur i

⁵¹ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

⁵² Przep. tłumacza: Ang.*statement*

⁵³ Przep. tłumacza: Ang. *Fairly stated.*

⁵⁴ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

⁵⁵ Przep. tłumacza: Ang. *Fairly stated.*

⁵⁶ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

uzyskanych dowodów nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie/oświadczenie⁵⁷ [odpowiedniej strony], że [jednostka] przestrzegła prawa XYZ, nie zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone rzetelnie/przedstawione rzetelnie⁵⁸”.

A181. Formy wyrażenia, które mogą być przydatne dla podstawy przedmiotowych zagadnień obejmują, na przykład, jedno lub kombinację następujących:

- dla zleceń zgodności – „przestrzega” lub „zgodnie z”,
- dla zleceń, gdy mające zastosowanie kryteria opisują proces lub metodologię dla sporządzenia lub prezentacji informacji o przedmiocie zagadnienia – „prawidłowo sporządzony”,
- dla zleceń, gdy zasady rzetelnej prezentacji są zawarte w mających zastosowanie kryteriach – „sporządzone rzetelnie/przedstawione rzetelnie⁵⁹”.

A182. Zawarcie nagłówka nad akapitami zawierającymi zmodyfikowane wnioski oraz kwestią(-ami) prowadzącą(-ymi) do modyfikacji wspiera zrozumiałość raportu biegłego rewidenta. Przykłady właściwych nagłówków obejmują odpowiednio „wniosek z zastrzeżeniem”, „wniosek negatywny” lub „odmowa wyrażenia wniosku” oraz „podstawa wniosku z zastrzeżeniem”, „podstawa wniosku negatywnego”.

Podpis biegłego rewidenta (zob. par. 69(m))

A183. Podpis biegłego rewidenta jest składany albo w imieniu firmy biegłego rewidenta, albo imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta, albo oboma, odpowiednio dla określonego systemu prawnego. Dodatkowo do podpisu biegłego rewidenta, w pewnych systemach prawnych, od biegłego rewidenta może być wymagane dokonanie deklaracji w raporcie biegłego rewidenta na temat określeń zawodowych lub uznania przez odpowiednie władze licencyjne w tym systemie prawnym.

Data (zob. par. 69(n))

A184. Zawarcie daty raportu atestacyjnego informuje zamierzonych użytkowników, że biegły rewident rozważył wpływ na informacje o przedmiocie zagadnienia oraz na raport atestacyjny zdarzeń, które wydarzyły się do tej daty.

Odwołanie do eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w raporcie atestacyjnym (Zob. par. 70)

A185. W niektórych przypadkach, prawo lub regulacja mogą wymagać odwołania do pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w samym raporcie atestacyjnym, na przykład dla celów przejrzystości w sektorze publicznym. W innych okolicznościach może być także właściwe, na przykład, aby wyjaśnić rodzaj modyfikacji wniosku biegłego rewidenta lub kiedy praca eksperta jest nieodzowna do ustaleń zawartych w raporcie w formie długiej.

A186. Niemniej jednak, biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażony wniosek i ta odpowiedzialność nie jest zmniejszana przez wykorzystanie przez

⁵⁷ Przep. tłumacza: Ang. *statement*

⁵⁸ Przep. tłumacza: Ang. *Fairly stated*.

⁵⁹ Przep. tłumacza: Ang. *Fairly stated*.

biegłego rewidenta pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Ważne jest zatem, że jeżeli raport atestacyjny odwołuje się do eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, aby sformułowanie tego raportu nie sugerowało, że odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażony wniosek jest zmniejszona ze względu na zaangażowanie tego eksperta.

A187. Jest mało prawdopodobne, aby ogólne wskazanie w długiej formie raportu, że zlecenie zostało wykonane przez odpowiednio wykwalifikowany personel, w tym ekspertów w zakresie przedmiotu zagadnienia oraz specjalistów atestacyjnych, zostało błędnie zrozumiane jako zmniejszona odpowiedzialność. Jednakże, potencjalne wystąpienie nieporozumienia jest większe w przypadku skróconej formy raportów, w których możliwe do zaprezentowania są minimalne informacje dotyczące kontekstu lub gdy odwołanie do eksperta powołanego przez biegłego rewidenta jest imienne. Zatem niezbędny w takich przypadkach może być dodatkowy zapis, aby zapobiec, sugerowaniu w raporcie atestacyjnym, że odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażony wniosek jest zmniejszona ze względu na zaangażowanie eksperta.

Wnioski niezmodyfikowane i zmodyfikowane (zob. par. 74-77, załącznik)

A188. Określenie „rozległy” opisuje wpływ zniekształceń na informacje o przedmiocie zagadnienia lub możliwy wpływ zniekształceń na informacje o przedmiocie zagadnienia, jeżeli jakkolwiek występuje, które nie zostały wykryte ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów. Rozległy wpływ na informacje o przedmiocie zagadnienia to taki, który zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta:

- (a) nie jest ograniczony do szczególnych aspektów informacji o przedmiocie zagadnienia,
- (b) jeżeli jest tak ograniczony, przedstawia lub może przedstawiać znaczny procent informacji o przedmiocie zagadnienia, lub
- (c) w odniesieniu do ujawnień jest zasadniczy dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników informacji o przedmiocie zagadnienia.

A189. Rodzaj zagadnienia oraz osąd biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu na informacje o przedmiocie zagadnienia wpływają na rodzaj wyrażanego wniosku.

A190. Przykłady wniosków z zastrzeżeniem i negatywnych oraz odstąpienia od wyrażenia wniosku:

- wniosek z zastrzeżeniem (przykład dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w przypadku istotnego zniekształcenia) – „na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, za wyjątkiem wpływu sprawy opisanej w sekcji naszego raportu zatytułowanej Podstawa wyrażenia wniosku z zastrzeżeniem, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie/oświadczenie⁶⁰ [odpowiedniej strony] dotyczące przestrzegania prawa XYZ przez jednostkę, nie zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone rzetelnie/przedstawione rzetelnie⁶¹”.

⁶⁰ Przep. tłumacza: Ang. *statement*

⁶¹ Przep. tłumacza: Ang. *Fairly stated*.

- wniosek negatywny (przykład dla istotnego i rozległego zniekształcenia w przypadku zleceń atestacyjnych zarówno dających wystarczającą pewność, jak i dających ograniczoną pewność) – „ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego raportu zatytułowanej Podstawa wyrażenia wniosku negatywnego, sprawozdanie/oświadczenie⁶² [odpowiedniej strony] dotyczące przestrzegania prawa XYZ przez jednostkę, nie zostało sporządzone rzetelnie/przedstawione rzetelnie⁶³,
- odmowa wyrażenia wniosku (przykład dla istotnego i rozległego ograniczenia zakresu w przypadku zleceń atestacyjnych zarówno dających wystarczającą pewność, jak i dających ograniczoną pewność) – „ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego raportu zatytułowanej Podstawa odmowy wyrażenia wniosku, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek dotyczący sprawozdania/oświadczenia⁶⁴ [odpowiedniej strony]. W związku z tym nie wyrażamy wniosku na temat tego sprawozdania/oświadczenia⁶⁵.”

A191. W niektórych przypadkach osoba dokonująca pomiaru lub oceny może zidentyfikować i prawidłowo opisać, że informacje o przedmiocie zagadnienia są istotnie zniekształcone. Na przykład podczas zlecenia zgodności osoba dokonująca pomiaru lub oceny może prawidłowo opisać przypadki niezgodności. W takich okolicznościach paragraf 76 wymaga, aby biegły rewident zwrócił uwagę zamierzonych użytkowników na opis istotnego zniekształcenia albo poprzez wyrażenie wniosku z zastrzeżeniem lub negatywnego, albo poprzez wyrażenie wniosku bez zastrzeżeń, ale ze zwróceniem uwagi na sprawę poprzez wyraźne odwołanie do niej w raporcie atestacyjnym.

Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji (zob. par. 78)

A192. Kwestie, które mogą być odpowiednie do zakomunikowania stronie odpowiedzialnej, osobie dokonującej pomiaru lub oceny, stronie zlecającej lub innym stronom obejmują oszustwo lub podejrzenie oszustwa oraz stronniczość podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia.

Dokumentacja (zob. par. 79-83)

A193. Dokumentacja zawiera zapis rozumowania biegłego rewidenta dotyczącego wszystkich znaczących spraw, które wymagają zastosowania zawodowego osądu oraz powiązanych wniosków. Gdy występują trudne pytania o zasady lub zawodowy osąd, dokumentacja, która zawiera stosowne fakty, które były znane biegłemu rewidentowi w czasie, gdy wniosek był wysnuwany, może pomóc w potwierdzeniu stanowiska biegłego rewidenta.

A194. Nie jest to ani konieczne, ani praktyczne, aby dokumentować każdą rozważaną sprawę lub dokonany zawodowy osąd podczas zlecenia. Ponadto, jest to niepotrzebne biegłemu rewidentowi, aby dokumentować osobno (na przykład w liście kontrolnej) zgodność ze sprawami, dla których zgodność jest wykazana przez dokumenty zawarte

⁶² Przep. tłumacza: Ang.*statement*

⁶³ Przep. tłumacza: Ang. *Fairly stated*.

⁶⁴ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

⁶⁵ Przep. tłumacza: Ang.*statement*

w aktach zlecenia. Podobnie, biegły rewident nie musi ujmować w aktach zlecenia zastąpionych wersji wstępnych dokumentów roboczych, notatek, które odzwierciedlają niekompletne lub wstępne przemyślenia, wcześniejszych kopii dokumentów skorygowanych z powodu błędów typograficznych lub innych oraz duplikatów dokumentów.

A195. Stosując zawodowy osąd do oceny zakresu dokumentacji, która ma zostać sporządzona i zachowana, biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej pracy oraz podstawy głównych podjętych decyzji (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem. Inny biegły rewident może jedynie być w stanie osiągnąć zrozumienie szczegółowych aspektów zlecenia poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację.

A196. Dokumentacja może zawierać zapis na przykład:

- cech identyfikujących poszczególne pozycje testowanych spraw,
- kto wykonał pracę podczas zlecenia oraz datę zakończenia tej pracy,
- kto dokonał przeglądu pracy wykonanej podczas zlecenia oraz datę i zakres takiego przeglądu, oraz
- omówienie znaczących spraw z odpowiednią(-mi) stroną(-ami) oraz innymi osobami, w tym charakter omawianych znaczących spraw oraz kiedy i z kim omówienie miało miejsce.

A197. Dokumentacja może zawierać zapisy na przykład:

- kwestii zidentyfikowanych w odniesieniu do zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi oraz w jaki sposób zostały one rozwiązane,
- wniosków na temat zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie dla zlecenia oraz wszelkich stosownych rozmów z firmą, które wspierają te wnioski,
- wysnutych wniosków odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zlecenia atestacyjnego,
- charakteru i zakresu, oraz wniosków wynikających z konsultacji przedsięwziętych podczas trwania zlecenia.

Gromadzenie ostatecznych akt zlecenia

A198. MSKJ 1 (lub inne zawodowe wymogi, lub wymogi prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1) wymaga od firm ustanowienia polityk i procedur zakończenia gromadzenia akt zleceń w odpowiednim czasie.⁶⁶ Odpowiednią granicą czasu, w ramach której należy zakończyć gromadzenie ostatecznych akt zlecenia jest zwykle nie więcej niż 60 dni po dacie raportu atestacyjnego.⁶⁷

A199. Zakończenie gromadzenia ostatecznych akt zlecenia po dacie raportu atestacyjnego jest procesem administracyjnym, który nie dotyczy przeprowadzania nowych procedur lub

⁶⁶ MSKJ 1, paragraf 45

⁶⁷ MSKJ 1, paragraf A54

wyciągania nowych wniosków. Jednakże zmiany mogą być dokonywane w dokumentacji podczas procesu ostatecznego gromadzenia, jeżeli mają charakter administracyjny. Przykłady takich zmian obejmują:

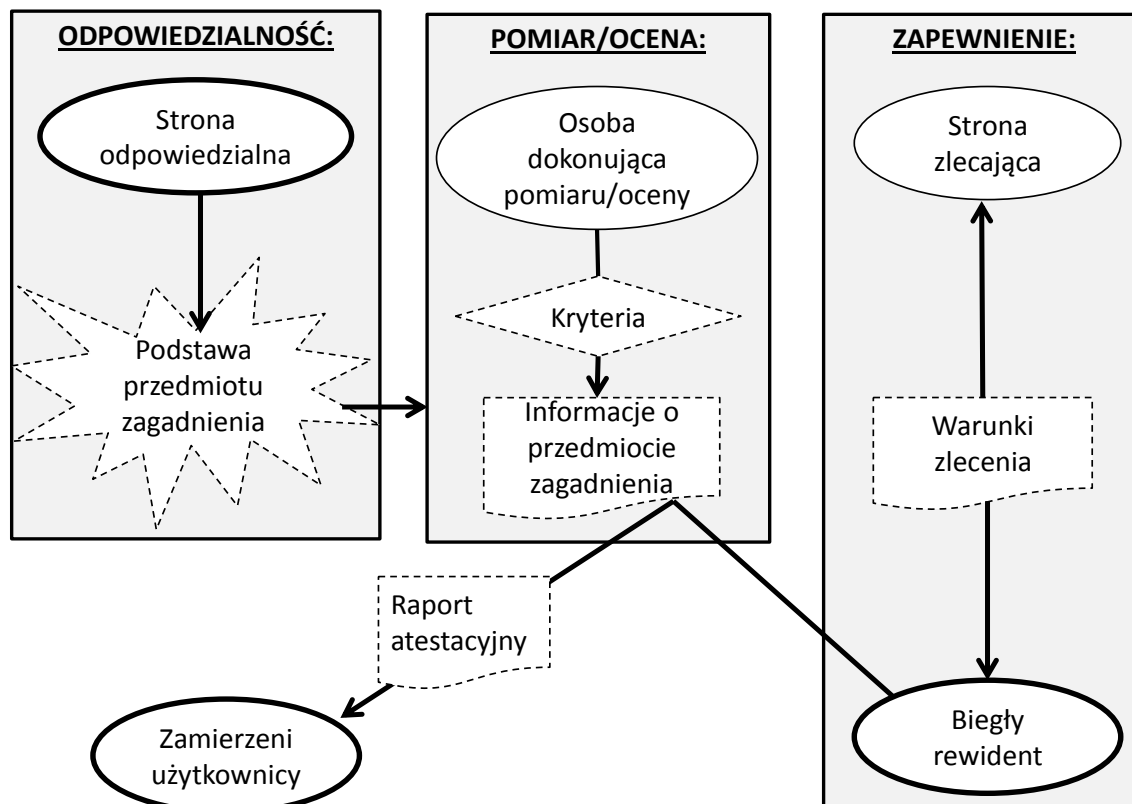
- usuwanie lub wyrzucanie zastąpionej dokumentacji,
- sortowanie, zestawianie i opatrzenie odnośnikami dokumentów roboczych,
- podpisywanie wykazów kontrolnych dotyczących procesu gromadzenia akt,
- dokumentowanie dowodów, które biegły rewident uzyskał, omówił i uzgodnił ze stosownymi członkami zespołu wykonującego zlecenie przed datą raportu atestacyjnego.

A200. MSKJ 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1) wymaga od firm ustanowienia polityk i procedur archiwizacji dokumentacji zlecenia.⁶⁸ Okres przechowywania dla zleceń atestacyjnych zwykle nie jest krótszy niż pięć lat od daty raportu atestacyjnego.⁶⁹

⁶⁸ MSKJ 1, paragraf 47

⁶⁹ MSKJ 1, paragraf A61

Role i odpowiedzialność



1. Wszystkie usługi atestacyjne mają co najmniej trzy strony: stronę odpowiedzialną, biegłego rewidenta i zamierzonych użytkowników. Zależnie od okoliczności zlecenia może być także osobna rola osoby dokonującej pomiaru lub oceny, lub strony zlecającej.
2. Powyższy diagram ilustruje, w jaki sposób następujące role odnoszą się do usługi atestacyjnej:
 - (a) strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za podstawę przedmiotu zagadnienia,
 - (b) osoba dokonująca pomiaru lub oceny wykorzystuje kryteria do pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia, co wpływa na informacje o przedmiocie zagadnienia,
 - (c) strona zlecająca uzgadnia warunki zlecenia z biegłym rewidentem,
 - (d) biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody w celu wyrażenia wniosku zaprojektowanego, aby zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników innych niż strona odpowiedzialna na temat informacji o przedmiocie zagadnienia,
 - (e) zamierzeni użytkownicy podejmują decyzje na podstawie informacji o przedmiocie zagadnienia; zamierzeni użytkownicy są osobą(-ami) lub organizacją(-ami) lub ich

grupą(-ami), co do których biegły rewident oczekuje, że będą wykorzystywać raport atestacyjny.

3. Można dokonać następujących spostrzeżeń na temat tych ról:

- każda usługa atestacyjna ma co najmniej stronę odpowiedzialną oraz zamierzonych użytkowników, jak też biegłego rewidenta,
- biegły rewident nie może być stroną odpowiedzialną, stroną zlecającą lub zamierzonym użytkownikiem,
- podczas usługi bezpośredniej biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny,
- podczas usługi zaświadczającej strona odpowiedzialna lub ktoś inny, ale nie biegły rewident, może być osobą dokonującą pomiaru lub oceny,
- gdy biegły rewident dokonał pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem kryteriów, usługa jest usługą bezpośrednią; charakter tej usługi nie może zostać zmieniony na usługę zaświadczającą przez inną stronę przyjmującą odpowiedzialność za pomiar lub ocenę, na przykład poprzez załączenie przez stronę odpowiedzialną do informacji o przedmiocie zagadnienia stwierdzenia akceptującego odpowiedzialność za nie,
- strona odpowiedzialna może być stroną zlecającą,
- podczas wielu zleceń zaświadczających strona odpowiedzialna może także być osobą dokonującą pomiaru lub oceny, oraz stroną zlecającą; przykładem jest sytuacja, kiedy jednostka angażuje biegłego rewidenta, aby wykonał usługę atestacyjną odnośnie raportu, który sporządziła na temat jej własnych praktyk zrównoważonego rozwoju; przykładem tego, kiedy strona odpowiedzialna jest inna niż osoba dokonująca pomiaru lub oceny, jest sytuacja, kiedy biegły rewident jest angażowany do wykonania usługi atestacyjnej odnośnie raportu sporządzonego przez organizację rządową na temat praktyk zrównoważonego rozwoju prywatnego przedsiębiorstwa,
- podczas usługi zaświadczającej osoba dokonująca pomiaru lub oceny zwykle dostarcza biegłemu rewidentowi pisemne oświadczenie na temat informacji o przedmiocie zagadnienia; w niektórych przypadkach biegły rewident może nie być w stanie uzyskać takiego oświadczenia, na przykład, gdy strona zlecająca nie jest osobą dokonującą pomiaru lub oceny,
- strona odpowiedzialna może być jednym z zamierzonych użytkowników, ale nie jedynym,
- strona odpowiedzialna, osoba dokonująca pomiaru lub oceny, oraz zamierzeni użytkownicy mogą być z różnych jednostek lub z tej samej jednostki; jako przykład tego drugiego przypadku, w dualistycznej strukturze zarządzania rada nadzorcza może poszukiwać zapewnienia na temat informacji dostarczanych przez zarząd tej jednostki; powiązanie pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą pomiaru lub oceny oraz zamierzonymi użytkownikami musi być postrzegane w kontekście określonego zlecenia i może się różnić od bardziej tradycyjnie zdefiniowanych zasad odpowiedzialności; na przykład wyższe kierownictwo jednostki (zamierzony użytkownik) może zaangażować biegłego rewidenta do wykonania usługi atestacyjnej na temat określonego aspektu działalności jednostki, który jest

bezpośrednią odpowiedzialnością niższego poziomu kierownictwa (strona odpowiedzialna), ale za który wyższe kierownictwo jest ostatecznie odpowiedzialne,

- strona zlecająca, która nie jest także stroną odpowiedzialną, może być zamierzonym użytkownikiem.
4. Wniosek biegłego rewidenta może zostać sformułowany w odniesieniu do:
- podstawy przedmiotu zagadnienia oraz mających zastosowanie kryteriów,
 - informacji o przedmiocie zagadnienia oraz mających zastosowanie kryteriów, lub
 - sprawozdania/oświadczenia⁷⁰ sporządzonego przez odpowiednią stronę.
5. Biegły rewident i strona odpowiedzialna mogą uzgodnić zastosowanie zasad MSUA do zlecenia, gdy nie istnieją żadni zamierzeni użytkownicy inni niż strona odpowiedzialna, wówczas, gdy wszystkie pozostałe wymogi MSUA są spełnione. W takich przypadkach raport biegłego rewidenta zawiera stwierdzenie zastrzegające wykorzystanie raportu dla strony odpowiedzialnej.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmieniony) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) we wrześniu 2014 r., został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w lutym 2017 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionego) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* był sprawdzony przez IFAC a tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionego) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionego) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* w języku angielskim © 2014 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionego) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* w języku polskim © 2017 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised), *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, ISBN: 978-1-60815-185-1

⁷⁰ Przep. tłumacza: Ang.*statement*