

Załącznik nr 1.1 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 200

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 200 (IAASB)

**OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA ORAZ PRZEPROWADZANIE
BADANIA
ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 200
OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA
ORAZ PRZEPROWADZANIE BADANIA ZGODNIE
Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych
sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-2
Badanie sprawozdań finansowych	3-9
Data wejścia w życie	10
Ogólne cele biegłego rewidenta	11-12
Definicje	13
Wymogi	
Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdań finansowych	14
Zawodowy sceptycyzm	15
Zawodowy osąd	16
Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania	17
Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB	18-24
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Badanie sprawozdań finansowych	A1-A13
Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdań finansowych	A14-A17
Zawodowy sceptycyzm	A18-A22
Zawodowy osąd	A23-A27
Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania	A28-A52
Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB	A53-A76

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest ogólna odpowiedzialność niezależnego biegłego rewidenta za przeprowadzanie badania sprawozdań finansowych zgodnie z MSB. W szczególności standard określa ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz wyjaśnia rodzaj i zakres badania zaprojektowanego w sposób umożliwiający niezależnemu biegłemu rewidentowi osiągnięcie tych celów. Wyjaśnia również zakres, obowiązywanie i strukturę MSB oraz określa wymogi dotyczące ogólnej odpowiedzialności niezależnego biegłego rewidenta, mające zastosowanie do wszystkich badań, w tym obowiązek przestrzegania MSB. Niezależny biegły rewident jest dalej nazywany „biegłym rewidentem”.

2. MSB są opracowane na potrzeby badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta. Jeśli będą stosowane przy badaniu innych historycznych informacji finansowych, należy je dostosować odpowiednio do okoliczności. Poszczególne MSB nie dotyczą odpowiedzialności biegłego rewidenta, jaka wynikać może z prawa, regulacji lub powstawać w inny sposób, na przykład w związku z wprowadzeniem papierów wartościowych do publicznego obrotu. Taka odpowiedzialność może różnić się od odpowiedzialności określonej w poszczególnych MSB. Dlatego, chociaż biegły rewident może niektóre aspekty MSB uznać za przydatne w danych okolicznościach, to on odpowiada za przestrzeganie wszystkich odpowiednich obowiązków prawnych, regulacyjnych lub zawodowych.

Badanie sprawozdań finansowych

3. Celem badania jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych. Osiąga się to dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, opinia dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe prezentują rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z ramowymi założeniami. Badanie przeprowadzone zgodnie z MSB oraz odpowiednimi etycznymi wymogami umożliwia biegłemu rewidentowi wyrażenie takiej opinii (zob. par. A1).

4. Sprawozdania finansowe objęte badaniem są sprawozdaniami jednostki sporządzonymi przez jej kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór. MSB ani nie nakładają odpowiedzialności na kierownictwo i osoby sprawujące nadzór, ani nie uchylają prawa i regulacji, które taką odpowiedzialność ustanawiają. Jednakże zgodnie z MSB badania przeprowadza się na podstawie przesłanki, że na kierownictwie oraz, tam gdzie to odpowiednie, na osobach sprawujących nadzór, spoczywa określona potwierdzona przez nie odpowiedzialność; ma to fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia badania. Zbadanie sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa ani osób sprawujących nadzór z wywiązania się z ich odpowiedzialności (zob. par. A2-A11).

5. Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta jest – wymóg taki zawierają MSB – uzyskanie przez biegłego rewidenta wystarczającej pewności, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem czy oszustwem. Wystarczająca pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii przez biegłego rewidenta w przypadku, gdy sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenia) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Wystarczająca pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ istnieją nieuniknione ograniczenia badania spowodowane tym, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i formułuje opinię, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający (zob. par. A28-A52).

6. Biegły rewident stosuje koncepcję istotności zarówno podczas planowania i przeprowadzania badania, jak również podczas oceny wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie oraz nieskorygowanych zniekształceń, o ile występują, na sprawozdania finansowe¹. Zasadniczo zniekształcenia, w tym pominięcia, są uznawane za istotne, jeżeli pojedynczo lub łącznie można je zasadnie uznać za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych. Osądy na temat istotności są formułowane w świetle występujących (w badanej jednostce – *przyp. tłum.*) okoliczności i wpływa na nie sposób postrzegania przez biegłego rewidenta potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych oraz wielkość i rodzaj zniekształcenia lub połączenie tych dwóch czynników. Opinia biegłego rewidenta dotyczy sprawozdań finansowych jako całości i dlatego biegły rewident nie odpowiada za wykrycie zniekształceń, które nie są istotne dla sprawozdań finansowych jako całości.

7. MSB określają cele, wymogi oraz zastosowania i inne materiały objaśniające zaprojektowane jako pomoc dla biegłego rewidenta przy uzyskiwaniu wystarczającej pewności. MSB wymagają, aby biegły rewident formułował zawodowe osądy oraz zachowywał zawodowy sceptycyzm podczas planowania i przeprowadzania badania a między innymi:

- rozpoznał i ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem, dzięki poznaniu jednostki i jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej,
- zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat ewentualnych istotnych zniekształceń, dzięki zaprojektowaniu i wdrożeniu reakcji odpowiednich do oceny ryzyka,
- sformułował opinię na temat sprawozdań finansowych na podstawie wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania.

8. Forma opinii wyrażonej przez biegłego rewidenta będzie zależeć od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i obowiązującego prawa lub regulacji (zob. par. A12-A13).

9. Na biegłym rewidentcie może spoczywać także inna określona odpowiedzialność za informacje i sprawozdania na rzecz użytkowników, kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub stron spoza jednostki dotyczące spraw wynikających z badania. Odpowiedzialność taką mogą określać MSB lub obowiązujące prawo lub regulacje².

Data wejścia w życie

10. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Ogólne cele biegłego rewidenta

11. Przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych ogólne cele biegłego rewidenta stanowią:

(a) uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz

¹ MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania” i MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”.

² Zob. np. MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” oraz MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

(b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdań finansowych i przekazanie stosownie do wymogów MSB informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.

12. We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać wystarczającej pewności, a wyrażenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem nie wystarcza w danych okolicznościach do poinformowania o tym użytkowników sprawozdań finansowych, MSB wymagają, aby biegły rewident odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował)³ z wykonywania zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.

Definicje

13. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dostosowane przez kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, do sporządzania sprawozdań finansowych, możliwe do zaakceptowania z uwagi na rodzaj jednostki i cel sprawozdań finansowych lub wymogi prawa lub regulacji.

Termin „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń i:

(i) potwierdzania wyraźnie lub przez domniemanie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych kierownictwo może stanąć przed koniecznością ujawniania informacji wykraczających poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia lub

(ii) potwierdzania wyraźnie, że kierownictwo może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa od wymogów będą konieczne w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Termin „ramowe założenia zgodności” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających przestrzegania ramowych założeń, ale które nie zawierają potwierdzeń zawartych powyżej w punktach (i) lub (ii);

(b) dowody badania – informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta w celu wyciągnięcia wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. Do dowodów badania zalicza się zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej, na podstawie której sporządzono sprawozdania finansowe, jak i inne informacje. Na potrzeby MSB:

(i) wystarczalność dowodów badania jest miarą liczby dowodów badania. Na liczbę potrzebnych dowodów badania wpływa dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia a także jakość dowodów badania,

(ii) odpowiedniość dowodów badania jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich przydatności i wiarygodności dla wyciągnięcia wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta;

(c) ryzyko badania – jest to ryzyko wyrażenia przez biegłego rewidenta niewłaściwej opinii z badania w przypadku, gdy sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenie. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia;

(d) biegły rewident – termin „biegły rewident” stosuje się do osoby lub osób przeprowadzających badanie; zwykle jest to partner odpowiedzialny za badanie lub inni członkowie zespołu wykonującego badanie, lub jeśli ma to zastosowanie, firma audytorska. Jeżeli standard wyraźnie wskazuje, że dany wymóg lub odpowiedzialność dotyczy partnera odpowiedzialnego za badanie, stosuje się raczej termin „partner odpowiedzialny za badanie” aniżeli „biegły rewident”, jeżeli jest to odpowiednie. Pojęcia „partner odpowiedzialny za badanie” oraz „firma audytorska” należy w przypadku sektora publicznego odnosić do ich odpowiedników;

(e) ryzyko przeoczenia – oznacza ryzyko, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury, służące zmniejszeniu ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania poziomu, nie doprowadzą do wykrycia zniekształcenia, które istnieje i które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne;

(f) sprawozdania finansowe – uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych – zwykle uzupełnione o informacje dodatkowe – których celem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych jednostki i jej zobowiązaniach na określony moment lub o ich zmianach w danym okresie zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Powiązane informacje dodatkowe obejmują zazwyczaj podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Pojęcie „sprawozdania finansowe” odnosi się na ogół do pełnego zestawu sprawozdań finansowych zgodnie z tym, jak określają je wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może także dotyczyć pojedynczego sprawozdania finansowego;

(g) historyczne informacje finansowe – wyrażone w kategoriach finansowych informacje o określonej jednostce, pochodzące głównie z jej systemu rachunkowości, dotyczące zdarzeń gospodarczych, mających miejsce w przeszłych okresach lub warunków gospodarczych i okoliczności mających miejsce w określonych momentach w przeszłości;

³ W MSB stosuje się wyłącznie termin „wycofanie” [z badania].

(h) kierownictwo – osoba(y) ponosząca(e) wykonawczą odpowiedzialność za przebieg działalności jednostki. W niektórych jednostkach, w określonych systemach prawnych, do kierownictwa należą wszystkie lub niektóre osoby z grona osób sprawujących nadzór nad jednostką, np. wykonawczy członkowie zarządu lub właściciel-kierownik;

(i) zniekształcenie – różnica między kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji wykazaną w sprawozdaniu finansowym a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem wymaganym dla danej pozycji w celu zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenie może być skutkiem błędu lub oszustwa.

Jeżeli biegły rewident wyraża opinię o tym, czy sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazują rzetelny i jasny obraz, zniekształcenia obejmują także te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które, według osądu biegłego rewidenta, są niezbędne, aby sprawozdania finansowe rzetelnie przedstawiały, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazywały rzetelny i jasny obraz;

(j) przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownictwa oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, w oparciu o którą przeprowadza się badanie – kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące potwierdziły i rozumieją, że spoczywa na nich następująca odpowiedzialność, która jest fundamentalna dla przeprowadzenia badania zgodnie z MSB. Jest to odpowiedzialność za:

(i) sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi, gdzie to odpowiednie, rzetelną prezentację,

(ii) wewnętrzną kontrolę, jaką kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych nie zawierających istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz

(iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:

a. dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór są świadome, że mają znaczenie dla sporządzania sprawozdań finansowych,

b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby badania prosić kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór oraz

c. nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.

W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji zapis punktu (i) może zostać przekształcony w następujący sposób: „za sporządzenie i *rzetelną* prezentację sprawozdań finansowych zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub „za sporządzenie sprawozdań finansowych przekazujących *rzetelny i jasny obraz* zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej”. „Przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownictwa oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, w oparciu o którą przeprowadza się badanie” może być także określana jako „przesłanka”;

(k) zawodowy osąd – zastosowanie stosownych szkoleń, wiedzy i doświadczenia w zakresie standardów rewizji finansowej, rachunkowości i etyki do podejmowania racjonalnych decyzji dotyczących kierunku działań, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia badania;

(l) zawodowy sceptycyzm – postawa cechująca się dociekliwością, wyczuleniem na warunki mogące wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytycyzmem przy ocenie dowodów badania;

(m) wystarczająca pewność – w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych, wysoki ale nie absolutny poziom pewności;

(n) ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że sprawozdania finansowe uległy istotnym zniekształceniom przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzeń:

(i) ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia, na zniekształcenie, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne, zanim uwzględniono jakiegokolwiek działanie kontroli,

(ii) ryzyko kontroli – ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, bądź wykrycia i skorygowania na czas przez kontrolę wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda lub ujawnienia, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne;

(o) osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organizacja(e) (np. powiernik w jednostce) odpowiedzialna za nadzorowanie kierunku strategii działalności przez jednostkę oraz rozliczenia się z obowiązków związanych z odpowiedzialnością jednostki. Wiąże się z tym także nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach, w określonych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą wchodzić w skład personelu kierowniczego i obejmować, np. wykonawczych członków zarządu jednostki sektora prywatnego lub publicznego bądź właściciela-kierownika.

Wymogi

Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdań finansowych

14. Biegły rewident przestrzega⁴ stosowne wymogi etyczne, w tym dotyczące niezależności, w związku ze zleceniami badania sprawozdań finansowych (zob. par. A14-A17).

Zawodowy sceptycyzm

15. Biegły rewident planując i przeprowadzając badanie, zachowuje zawodowy sceptycyzm, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych (zob. par. A18-A22).

Zawodowy osąd

16. Biegły rewident planując i przeprowadzając badanie sprawozdań finansowych, wyraża zawodowe osądy (zob. par. A23-A27).

Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania

17. Aby uzyskać wystarczającą pewność, biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu zmniejszenia ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu; umożliwia mu to wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera opinię biegłego rewidenta (zob. par. A28-A52).

Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB

Przestrzeżenie MSB odpowiednich dla danego badania

18. Biegły rewident przestrzega wymogi wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania. Określony MSB jest odpowiedni dla danego badania, jeżeli ten MSB ma zastosowanie i zachodzą przedstawione w nim okoliczności (zob. par. A53-A57).

19. Biegły rewident zapoznaje się z całym tekstem standardu, w tym z jego częścią omawiającą zastosowania i inne materiały objaśniające, aby właściwie zrozumieć cele i zastosować wymogi standardu (zob. par. A58-A66).

20. Biegły rewident nie może potwierdzić przestrzegania MSB w sprawozdaniu biegłego rewidenta, o ile nie przestrzegał wymogów niniejszego standardu oraz wszystkich pozostałych MSB odpowiednich dla danego badania.

Cele określone w poszczególnych MSB

21. Aby osiągnąć ogólne cele biegłego rewidenta, planując i przeprowadzając badanie, biegły rewident osiąga cele (częstkowe – *przyp. tłum.*) określone w odpowiednim standardzie przy uwzględnieniu wzajemnych powiązań między standardami. W związku z tym (zob. par. A67-A69):

(a) ustala, czy jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania – oprócz tych, których wymagają MSB – są niezbędne dla realizacji celów określonych w MSB (zob. par. A70) oraz

(b) ocenia, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania (zob. par. A71).

Przestrzeżenie odpowiednich wymogów

22. Zgodnie z paragrafem 23 biegły rewident przestrzega każdego wymogu standardu, chyba że w okolicznościach badania:

(a) cały standard nie jest odpowiedni dla danego badania lub

(b) wymóg nie jest odpowiedni, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie zachodzi (zob. par. A72-A73).

23. W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne odstępianie od spełnienia odnośnego wymogu standardu. W przypadku takim biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu. Konieczność odstępiania od spełnienia odnośnego wymogu przez biegłego rewidenta może powstać tylko wtedy, gdy wymóg zakłada przeprowadzenie określonej procedury, a w okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna dla osiągnięcia celu wynikającego z tego wymogu (zob. par. A74).

Niemożność osiągnięcia celu

24. Jeżeli cel określony w odpowiednim dla danego badania standardzie nie może być osiągnięty, biegły rewident ocenia, czy uniemożliwia mu to osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta, w związku z czym

⁴ *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.

wymaga się od niego, aby – zgodnie z MSB – zmodyfikował opinię lub wycofał się ze zlecenia (w przypadku gdy wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji). Niezdolność do osiągnięcia celu stanowi znaczącą sprawę wymagającą udokumentowania zgodnie z MSB 230⁵ (zob. par. A75-A76).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Badanie sprawozdań finansowych

Zakres badania (zob. par. 3)

A1. Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Opinia taka jest wspólna dla wszystkich badań sprawozdań finansowych. Opinia biegłego rewidenta nie stanowi dlatego, np. zapewnienia, że jednostka utrzyma się na rynku w przyszłości ani potwierdzenia skuteczności, z jaką kierownictwo prowadziło działalność jednostki. Jednak w niektórych systemach prawnych obowiązujące prawo lub regulacja mogą wymagać od biegłych rewidentów wyrażania opinii o innych szczególnych sprawach, takich jak skuteczność kontroli wewnętrznej lub spójność odrębnych sprawozdań kierownictwa ze sprawozdaniami finansowymi. Chociaż standardy zawierają wymogi i wytyczne dotyczące takich spraw w zakresie, w jakim wiążą się z wyrażeniem opinii o sprawozdaniach finansowych, biegły rewident jest zobowiązany do podejmowania dalszych działań, jeżeli spoczywa na nim dodatkowa odpowiedzialność związana z wyrażeniem takich opinii.

Sporządzanie sprawozdań finansowych (zob. par. 4)

A2. Prawo lub regulacje mogą określić odpowiedzialność kierownictwa oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, za sprawozdawczość finansową. Jednak zakres tej odpowiedzialności lub sposób jej przedstawienia mogą być różne w poszczególnych systemach prawnych. Pomimo tych różnic badanie zgodne z MSB przeprowadza się w oparciu o przesłankę, że kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdziły i rozumieją, że są odpowiedzialne za:

(a) sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; obejmującymi, tam gdzie to odpowiednie, rzetelną prezentację;

(b) wewnętrzną kontrolę, jaką kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych nie zawierających istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz

(c) biegłemu rewidentowi:

(i) dostępu do wszystkich informacji takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór są świadome, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdań finansowych,

(ii) dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby badania prosić kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór oraz nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.

A3. Sporządzanie sprawozdań finansowych przez kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór wymaga:

- znajomości mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy uwzględnieniu wszystkich odpowiednich praw lub regulacji,

- sporządzenia sprawozdań finansowych zgodnie z tymi ramowymi założeniami,

- włączenia adekwatnego opisu tych ramowych założeń do sprawozdań finansowych.

Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga od kierownictwa wyrażania osądów przy określaniu racjonalnych w danych okolicznościach wartości szacunkowych, a także wyborze odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości. Osądy te następują przy uwzględnieniu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A4. Sprawozdania finansowe mogą być sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej tak zaprojektowanymi, aby dostarczyć:

- ogólnych informacji finansowych potrzebnych szerokiemu gronu użytkowników (tj. sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia) lub

- informacji finansowych potrzebnych specyficznym użytkownikom (tj. sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia).

⁵ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragraf 8(c).

A5. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często obejmują standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację opracowującą standardy bądź wynikające z wymogów prawa lub regulacji. W niektórych przypadkach ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować standardy sprawozdawczości finansowej zarówno ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację opracowującą standardy, jak i wynikające z wymogów prawa lub regulacji. Inne źródła mogą wskazywać kierunek stosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować takie inne źródła lub składać się tylko z takich źródeł. Takie inne źródła mogą obejmować:

- środowisko prawne i etyczne, w tym statuty, regulacje, wyroki sądu oraz zawodowe zasady etyczne związane ze sprawami księgowymi,
- opublikowane interpretacje księgowe, o różnej hierarchii ważności, wydane przez organizację opracowującą standardy, organizację zawodową lub regulatora,
- opublikowane stanowiska, o różnej hierarchii ważności, na temat nowo powstałych zagadnień księgowych wydane przez organizację opracowującą standardy, organizację zawodową lub regulatora,
- ogólne i branżowe powszechnie uznawane lub dominujące praktyki oraz
- literaturę księgową.

Jeżeli między ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej a źródłami, z których mogą być czerpane wskazówki co do sposobu ich stosowania, lub między źródłami wchodzącymi w skład ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zachodzą sprzeczności, dominujące znaczenie ma źródło o najwyższej randze.

A6. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdań finansowych. Choć założenia mogą nie ustalać sposobu, w jaki należy wykazywać lub ujawniać wszystkie transakcje lub zdarzenia, zwykle obejmują one wystarczająco szerokie zasady, aby mogły one służyć za podstawę do opracowania i stosowania zasad rachunkowości spójnych z koncepcjami leżącymi u podstaw wymagań ramowych założeń.

A7. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne ramowymi założeniami zgodności. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które obejmują głównie standardy sprawozdawczości finansowej ustalone przez organizację uprawnioną lub powołaną do opracowywania standardów – stosowane przez jednostki do sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia – są często zaprojektowane w celu uzyskania rzetelnej prezentacji, jak np. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).

A8. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają także, co wchodzi w pełny zestaw sprawozdań finansowych. W przypadku wielu ramowych założeń sprawozdania finansowe mają na celu przedstawienie informacji o pozycji finansowej, finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych jednostki. W przypadku takich założeń na pełny zestaw sprawozdań finansowych składa się bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, rachunek przepływów pieniężnych oraz odpowiednie informacje dodatkowe. W myśl innych ramowych założeń sprawozdawczości kompletny zestaw sprawozdania finansowego może tworzyć pojedyncze sprawozdanie finansowe i powiązane informacje dodatkowe:

- np. Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) „Sprawozdawczość finansowa oparta o kasową metodę rachunkowości” wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego stwierdza, że sprawozdaniem finansowym jest przede wszystkim sprawozdanie z wpływów i płatności gotówkowych, jeżeli jednostka sektora publicznego sporządza swoje sprawozdania finansowe zgodnie z tym MSRSP,
- innymi przykładami pojedynczych sprawozdań, z których każde obejmuje powiązane informacje dodatkowe, są:

- Bilans,
- Sprawozdanie z wyników lub sprawozdanie z działalności,
- Sprawozdanie z zysków zatrzymanych,
- Sprawozdanie z przepływów pieniężnych,
- Sprawozdanie z aktywów i zobowiązań, nieobejmujące kapitału własnego,
- Zestawienie zmian w kapitale własnym,
- Sprawozdanie z przychodów i wydatków,
- Sprawozdanie z działalności według grup produktów.

A9. MSB 210 określa wymogi i zawiera wytyczne dotyczące ustalenia, czy wymagające zastosowania ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są możliwe do zaakceptowania⁶. MSB 800 zajmuje się szczególnymi problemami powstającymi w związku ze sporządzaniem sprawozdań finansowych zgodnie z ramowymi

⁶ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 64(a).

założeniami specjalnego przeznaczenia⁷.

A10. Ze względu na ważność przesłanki dla przeprowadzenia badania biegły rewident uzyskuje od kierownictwa oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór zapewnienie, że potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność przedstawioną w paragrafie A2, stanowiącą warunek przyjęcia zlecenia badania⁸.

Uwagi szczególne dotyczące badania jednostek sektora publicznego

A11. Mandaty badania sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego mogą być szersze niż mandaty badania innych jednostek. W konsekwencji przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownictwa, leżąca u podstaw przeprowadzania badania sprawozdań finansowych jednostki sektora publicznego, może obejmować dodatkową odpowiedzialność, taką jak odpowiedzialność za przeprowadzenie transakcji i zdarzeń zgodnie z prawem, regulacją lub innymi uchwałami ciała ustawodawczych⁹.

Postać opinii biegłego rewidenta (zob. par. 8)

A12. Opinia wyrażana przez biegłego rewidenta mówi o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Postać opinii biegłego rewidenta zależy jednak od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i każdego obowiązującego prawa lub regulacji. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wymogi dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych; w przypadku takich ramowych założeń, *sporządzanie* sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmuje także ich *prezentację*.

A13. Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, co generalnie ma miejsce w przypadku sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, opinia wyrażana w myśl MSB dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub czy przekazują rzetelny i jasny obraz. Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności, wyrażana opinia dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami. O ile nie zostało wyraźnie postanowione inaczej, powołania w MSB na opinię biegłego rewidenta dotyczą obu postaci opinii.

Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdań finansowych (zob. par. 14)

A14. Biegły rewident podlega stosownym wymogom etycznym, w tym dotyczącym niezależności, w związku ze zleceniami badania sprawozdań finansowych. Stosowne wymogi etyczne zazwyczaj obejmują część A i B Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC (Kodeks IFAC) dotyczącą badania sprawozdań finansowych oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej wymagające.

A15. Część A Kodeksu IFAC określa fundamentalne zasady zawodowej etyki, znaczące dla biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych oraz dostarcza koncepcyjne ramowe założenia stosowania tych zasad. Do fundamentalnych zasad, których przestrzeganie przez biegłego rewidenta wymaga Kodeks IFAC, należą:

- (a) uczciwość,
- (b) obiektywizm,
- (c) kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- (d) zachowanie tajemnicy oraz
- (e) profesjonalna postawa.

Część B Kodeksu IFAC ilustruje sposób, w jaki koncepcyjne ramowe założenia powinny być stosowane w szczególnych sytuacjach.

A16. W przypadku zlecenia badania w interesie publicznym leży – i z tego powodu wymaga tego Kodeks IFAC – aby biegły rewident był niezależny od jednostki podlegającej badaniu. Kodeks IFAC opisuje niezależność jako obejmującą zarówno niezależność umysłu, jak i niezależność zewnętrzną. Niezależność biegłego rewidenta od jednostki zapewnia biegłemu rewidentowi zdolność do wyrażenia opinii, na którą nie wpływają czynniki mogące ją skompromitować. Niezależność zwiększa zdolność biegłego rewidenta do działania w sposób uczciwy, do zachowania obiektywizmu i zawodowego sceptycyzmu.

A17. Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ)¹⁰ lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne¹¹, dotyczą odpowiedzialności firmy audytorskiej za wdrożenie i działanie systemu kontroli

⁷ MSB 800 „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne”, paragraf 8.

⁸ MSB 210, paragraf 6(b).

⁹ Zob. paragraf A57.

¹⁰ MSKJ 1 „Kontrola jakości w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne”.

¹¹ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”, paragraf 2.

jakości zleceń badania. MSKJ 1 określa odpowiedzialność firmy audytorskiej za ustalanie zasad i procedur zaprojektowanych w celu dostarczenia racjonalnej pewności, że firma audytorska i jej personel przestrzegają stosowne wymogi etyczne, w tym dotyczące niezależności¹². MSB 220 określa odpowiedzialność partnera odpowiedzialnego za badanie dotyczącą przestrzegania stosownych wymogów etycznych. Obejmuje ona wyczerpujące – przez obserwację i kierowanie w miarę potrzeby zapytań – na dowody świadczące o nieprzestrzeganiu wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego badanie i podjęcie odpowiedniego działania w przypadku, gdy partner odpowiedzialny za badanie zauważył sprawy wskazujące na możliwość nieprzestrzegania stosownych wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego badanie oraz sformułowanie wniosku na temat przestrzegania wymogów etycznych, które stosują się do zlecenia badania.¹³ MSB 220 uznaje, że zespół wykonujący badanie ma prawo polegać na systemach kontroli jakości firmy audytorskiej i przyjąć, że wywiązuje się ona z odpowiedzialności za działanie procedur kontroli jakości mających zastosowanie do danego zlecenia badania, chyba że informacje pochodzące od firmy audytorskiej lub od stron trzecich wskazują na coś przeciwnego.

Zawodowy sceptycyzm (zob. par. 15)

A18. Zawodowy sceptycyzm obejmuje np. wyczerpujące na:

- dowód badania sprzeczny z innym uzyskanym dowodem badania,
- informacje podważające wiarygodność dokumentów oraz odpowiedzi na pytania, wykorzystywanych jako dowód badania,
- warunki mogące wskazywać na możliwość oszustwa,
- okoliczności wskazujące na potrzebę przeprowadzenia dodatkowych procedur badania oprócz tych wymaganych przez MSB.

A19. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania jest niezbędne, jeżeli np. biegły rewident zamierza zmniejszyć ryzyko:

- przeoczenia nietypowych okoliczności,
- nadmiernego generalizowania przy wyciąganiu wniosków na podstawie obserwacji zebranych podczas badania,
- stosowania nieodpowiednich założeń przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania oraz ocenie ich wyników.

A20. Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów badania. Obejmuje on kwestionowanie sprzecznych dowodów badania oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania i innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór. Obejmuje także ocenę wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania w świetle określonych okoliczności, na przykład gdy w przypadku występowania czynników ryzyka oszustwa dany dokument, ze swej istoty podatny na oszustwo, jest jedynym potwierdzającym dowodem znaczącej kwoty sprawozdania finansowego.

A21. Biegły rewident może uznać zapisy i dokumenty za prawdziwe, o ile nie ma podstaw by sądzić, że jest inaczej. Tym niemniej biegły rewident jest zobowiązany do oceny wiarygodności informacji wykorzystanych jako dowody badania¹⁴. W przypadku wątpliwości co do wiarygodności informacji lub znamion możliwości oszustwa (na przykład jeżeli warunki rozpoznane w trakcie badania prowadzą biegłego rewidenta do przekonania, że dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie mogły zostać sfałszowane) MSB wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia dalszego dochodzenia i ustalenia, jakie modyfikacje lub uzupełnienie procedur badania są niezbędne dla wyjaśnienia sprawy¹⁵.

A22. Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, że pominięte wcześniejsze doświadczenie dotyczące uczciwości i prawości kierownictwa jednostki i osób sprawujących nadzór. Tym niemniej przekonanie, że kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór są uczciwe i prawe, nie zwalnia biegłego rewidenta od konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu ani nie upoważnia go do poprzestania na mniej niż przekonujących dowodach badania przy uzyskiwaniu wystarczającej pewności.

Zawodowy osąd (zob. par. 16)

A23. Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia badania. Wynika to z tego, że interpretacja stosownych wymogów etycznych i standardów oraz podejmowanie racjonalnych decyzji podczas badania nie jest możliwe bez zastosowania stosownej wiedzy i doświadczenia odpowiedniego do faktów i okoliczności. Zawodowy osąd jest w szczególności niezbędny przy podejmowaniu decyzji dotyczących:

- istotności i ryzyka badania,

¹² Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości firm świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne”, paragrafy 20-25.

¹³ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”, paragrafy 9-12.

¹⁴ MSB 500 „Dowody badania”, paragrafy 7-9.

¹⁵ MSB 240 paragraf 13, MSB 500 paragraf 11, MSB 505 „Potwierdzenia zewnętrzne”, paragrafy 10-11.

- rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur badania stosowanych dla spełnienia wymogów MSB i uzyskania dowodów badania,
- oceny czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania i co należy dodatkowo uczynić, aby osiągnąć cele danego MSB a zarazem ogólne cele biegłego rewidenta,
- oceny osądów kierownictwa związanych z stosowaniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- wyciągania wniosków w oparciu o dowody badania uzyskane, np. w wyniku oceny racjonalności szacunków kierownictwa związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych.

A24. Wyróżniającą cechą zawodowego osądu, którego oczekuje się od biegłego rewidenta jest to, że jest on wyrażany przez biegłego rewidenta, którego wykształcenie, wiedza i doświadczenie pozwoliły na uzyskanie kompetencji niezbędnych do formułowania racjonalnych osądów.

A25. Zawodowy osąd w każdym konkretnym przypadku opiera się na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi. Konsultacje podczas badania prowadzone w trudnych lub spornych sprawach, zarówno w ramach zespołu wykonującego badanie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy audytorskiej lub spoza niej, tak jak tego wymaga MSB 220¹⁶, pomagają biegłemu rewidentowi w wyrażaniu uzasadnionych i racjonalnych osądów.

A26. Zawodowy osąd może być oceniony na podstawie tego, czy wyrażony osąd uwzględnia w sposób kompetentny zastosowanie zasad rewizji i rachunkowości oraz czy jest odpowiedni i spójny z faktami i okolicznościami znanymi biegłemu rewidentowi przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.

A27. Zawodowy osąd wyrażany jest wyłącznie podczas badania. Musi być także odpowiednio udokumentowany. W związku z tym od biegłego rewidenta wymaga się sporządzenia wystarczającej dokumentacji badania umożliwiającej doświadczonemu biegłemu rewidentowi, nie mającemu wcześniejszych związków z badaniem, zrozumienie znaczących zawodowych osądów wyrażonych w toku formułowania wniosków na temat znaczących spraw wynikłych w czasie badania¹⁷. Nie należy wykorzystywać zawodowych osądów jako usprawiedliwienia dla decyzji, które w innym razie nie znalazłyby uzasadnienia w faktach i okolicznościach dotyczących zlecenia lub w wystarczających i odpowiednich dowodach badania.

Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania (zob. par.5 i 17)

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania

A28. Dowody badania są niezbędne dla podbudowania opinii i sprawozdania biegłego rewidenta. Z natury rzeczy gromadzi się je i uzyskuje przede wszystkim na podstawie procedur badania przeprowadzanych podczas badania. Mogą one jednak zawierać także informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak poprzednie badania (pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy od czasu poprzedniego badania nie zaszły zmiany mogące wpłynąć na przydatności tych informacji dla bieżącego badania¹⁸) lub procedury kontroli jakości stosowane w firmie audytorskiej dla akceptacji i kontynuacji [zlecenia badania] u danego klienta. Oprócz innych źródeł z wewnątrz lub spoza jednostki ważnym źródłem dowodów badania są zapisy księgowe jednostki. Informacje wykorzystywane jako dowody badania mogą być sporządzone przez eksperta zatrudnionego w jednostce lub zaangażowanego przez nią. Dowody badania obejmują zarówno informacje wspierające i potwierdzające stwierdzenia kierownictwa, jak i wszelkie informacje przeczące takim stwierdzeniom. Dodatkowo w niektórych przypadkach brak informacji (np. odmowa kierownictwa dostarczenia wymaganego oświadczenia) jest wykorzystywany przez biegłego rewidenta i dlatego stanowi także dowód badania. Większość pracy biegłego rewidenta związanej z formułowaniem opinii polega na uzyskaniu i ocenie dowodów badania.

A29. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania są ze sobą wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów wpływa dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (im wyżej ocenione ryzyko, tym więcej potrzeba dowodów), jak również jakość dowodów badania (im wyższa jakość dowodów tym mniej ich potrzeba). Uzyskanie większej liczby dowodów nie kompensuje jednak ich niskiej jakości.

A30. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania: to jest ich przydatności i wiarygodności dla podbudowania wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodów wpływa źródło ich pochodzenia i rodzaj oraz konkretne okoliczności, w jakich je uzyskano.

A31. Sprawą zawodowego osądu jest stwierdzenie, czy zebrano wystarczające i odpowiednie dowody badania dla zmniejszenia ryzyka możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których może oprzeć opinię biegłego rewidenta. MSB 500 oraz inne stosowne MSB określają dodatkowe wymogi i dostarczają dalsze wytyczne stosowane podczas badania, a

¹⁶ MSB 220 „Dowody badania”, paragraf 18.

¹⁷ MSB 230 paragraf 8.

¹⁸ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 9.

dotyczące rozważań biegłego rewidenta na temat uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Ryzyko badania

A32. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia. Ocena ryzyka opiera się na procedurach badania służących uzyskaniu informacji niezbędnych do tego celu i dowodach uzyskanych podczas badania. Ocena ryzyka jest raczej sprawą zawodowego osądu aniżeli dokładnego pomiaru.

A33. Dla celów MSB ryzyko badania nie obejmuje ryzyka, że biegły rewident może wyrazić opinię, iż sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenia, podczas gdy tak nie jest. To ryzyko jest zazwyczaj nieznaczne. Ryzyko badania jest ponadto technicznym pojęciem odnoszącym się do procesu badania; nie obejmuje ono ryzyka działalności biegłego rewidenta, takiego jak poniesienie strat w wyniku postępowania sądowego, rozpowszechniania niepoehlebnych opinii o nim lub innych zdarzeń spowodowanym badaniem sprawozdań finansowych.

Ryzyko istotnego zniekształcenia

A34. Ryzyko istotnego zniekształcenia może zachodzić na dwóch poziomach:

- sprawozdania finansowego oraz
- stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald i ujawnień informacji.

A35. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego to ryzyko istotnego zniekształcenia, które w sposób wyraźny dotyczy wszystkich sprawozdań finansowych i potencjalnie może wpływać na wiele stwierdzeń.

A36. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń ocenia się w celu ustalenia rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Dowody te umożliwiają biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych przy możliwym do zaakceptowania niskim poziomie ryzyka badania. Biegli rewidentzi stosują różne podejścia dla osiągnięcia celu – oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład biegły rewident może zastosować model przedstawiający w kategoriach matematycznych ogólne zależności między składowymi ryzyka badania, aby ustalić możliwy do zaakceptowania poziom ryzyka przeoczenia. Niektórzy biegli rewidentzi uznają taki model za przydatny do zaplanowania procedur badania.

A37. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia składa się z dwóch składowych: ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. Ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli stanowią ryzyko jednostki; istnieje ono niezależnie od badania sprawozdań finansowych.

A38. Ryzyko nieodłączne jest wyższe dla niektórych stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald i ujawnień aniżeli dla innych stwierdzeń. Na przykład może być ono wyższe w przypadku złożonych kalkulacji lub kont obejmujących kwoty stanowiące wartości szacunkowe, obciążone znaczącą niepewnością szacunku. Także zewnętrzne okoliczności powodujące ryzyko działalności gospodarczej mogą wpływać na ryzyko nieodłączne. Na przykład postęp technologiczny może sprawić, że dany produkt stanie się przestarzały, co powoduje, że jego zapasy będą bardziej podatne na zawyżenie ich wartości. Również czynniki występujące w jednostce i jej środowisko, dotyczące kilku lub wszystkich grup transakcji, sald kont lub ujawnień, mogą wpływać na ryzyko nieodłączne związane z danym stwierdzeniem. Takie czynniki mogą np. obejmować brak kapitału obrotowego wystarczającego do kontynuowania działalności lub kryzys w branży charakteryzujący się dużą ilością upadłości.

A39. Ryzyko kontroli jest funkcją skuteczności koncepcji, wdrożenia i działania kontroli wewnętrznej sprawowanej przez kierownictwo jako reakcja na rozpoznane ryzyko zagrażające osiągnięciu celów jednostki związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych. Jednak kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego, jak dobrze została zaprojektowana i jak działa, może jedynie zmniejszyć a nie wyeliminować ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych ze względu na nieuniknione ograniczenia kontroli wewnętrznej. Nieuniknione ograniczenia wynikają z możliwości ludzkich pomyłek lub błędów bądź wyłączenia kontroli na skutek zmywy lub jej obchodzenia przez kierownictwo. Niektóre ryzyka kontroli będą zatem istniały zawsze. MSB określają warunki, zależnie od których od biegłego rewidenta wymaga się lub daje mu możliwość wyboru przeprowadzenia badania skuteczności kontroli przed ustaleniem rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu planowanych procedur wiarygodności¹⁹.

A40. MSB zwykle nie odnoszą się osobno do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, ale raczej do łącznej oceny „ryzyka istotnego zniekształcenia”. Biegły rewident może jednak odrębnie lub łącznie oceniać ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli w zależności od preferowanych technik lub metodologii badania i względów praktycznych. Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia może być wyrażona w kategoriach ilościowych, takich jak procenty i w kategoriach nieilościowych. W każdym przypadku potrzeba dokonania przez biegłego rewidenta odpowiedniej oceny ryzyka jest ważniejsza od różnych podejść, za pomocą których można tego dokonać.

A41. MSB 315 (zmieniony) ustala wymogi i zawiera wytyczne dotyczące rozpoznania i oceny ryzyka istotnego

¹⁹ MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”, paragrafy 7-17.

zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.

Ryzyko przeoczenia

A42. Dla danego poziomu ryzyka badania, możliwy do zaakceptowania poziom ryzyka przeoczenia jest odwrotnie proporcjonalny do ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Na przykład: im biegły rewident jest bardziej przekonany o istnieniu ryzyka istotnego zniekształcenia, tym mniejsze ryzyko przeoczenia może zaakceptować, a zatem, tym bardziej przekonujących dowodów badania wymaga.

A43. Ryzyko przeoczenia zależy od rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur, które biegły rewident ustala w celu obniżenia ryzyka przeoczenia do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Dlatego jest ono funkcją skuteczności procedur badania i ich zastosowania przez biegłego rewidenta. Sprawy takie jak:

- odpowiednie planowanie,
- odpowiednie przydzielanie personelu do zespołu wykonującego zlecenie,
- zachowanie zawodowego sceptycyzmu oraz
- nadzór i przegląd nad przeprowadzonymi badaniami

pomagają zwiększyć skuteczność procedur badania i ich zastosowania oraz zmniejszają możliwość doboru przez biegłego rewidenta niewłaściwej procedury badania, nieodpowiedniego zastosowania właściwej procedury badania lub błędnej interpretacji wyników badania.

A44. MSB 300²⁰ oraz MSB 330 ustalają wymogi i dostarczają wytyczne dotyczące planowania badania sprawozdań finansowych oraz reakcji biegłego rewidenta na ocenione ryzyko. Na skutek nieuniknionych ograniczeń badania ryzyko przeoczenia może jednak być jedynie zmniejszone a nie wyeliminowane. Niektóre ryzyka przeoczenia będą zatem istniały zawsze.

Nieuniknione ograniczenia badania

A45. Od biegłego rewidenta nie można oczekiwać, ani nie jest on w stanie zmniejszyć ryzyka do zera i dlatego nie może on uzyskać absolutnej pewności, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wynika to z nieuniknionych ograniczeń badania, które sprawiają, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i opiera opinię biegłego rewidenta, ma raczej charakter uprawdopodobniającego niż rozstrzygającego. Nieuniknione ograniczenia badania wynikają z:

- istoty sprawozdawczości finansowej,
- istoty procedur badania oraz
- potrzeby przeprowadzenia badania przez racjonalny czas po rozsądnych kosztach.

Istota sprawozdawczości finansowej

A46. Sporządzanie sprawozdań finansowych obejmuje wyrażanie osądów przez kierownictwo wobec dostosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej do faktów i okoliczności związanych z jednostką. Z wieloma pozycjami sprawozdań finansowych wiąże się ponadto subiektywne decyzje lub stopień niepewności; możliwe jest także stosowanie różnych dających się akceptować interpretacji i osądów. Na skutek tego niektóre pozycje sprawozdań finansowych stanowią przedmiot nieuniknionej zmienności, której nie da się wyeliminować przez stosowanie dodatkowych procedur badania. Na przykład dotyczy to często pewnych wartości szacunkowych. Tym niemniej MSB wymagają od biegłego rewidenta szczególnej oceny racjonalności wartości szacunkowych w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i powiązanych ujawnień oraz jakościowych aspektów praktyki rachunkowości, w tym sygnałów możliwej stroniczości osądów kierownictwa²¹.

Istota procedur badania

A47. Istnieją praktyczne i prawne ograniczenia zdolności uzyskania przez biegłego rewidenta dowodów badania, np.:

- istnieje możliwość, że kierownictwo i inne osoby mogą nie dostarczyć, umyślnie lub nieumyślnie, pełnych informacji związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych lub tych, o które prosił biegły rewident. Dlatego biegły rewident nie może być pewny kompletności informacji, mimo iż przeprowadził procedury badania służące upewnieniu się, że wszystkie stosowne informacje zostały uzyskane,
- z oszustwem może się wiązać wyrafinowany, starannie zorganizowany plan jego ukrycia. Dlatego procedury badania stosowane do uzyskania dowodów badania mogą nie być skuteczne do wykrywania zamierzonych zniekształceń spowodowanych na przykład złą dotychczasową praktyką; może to prowadzić

²⁰ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”.

²¹ MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień” oraz MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdawczość dotycząca sprawozdań finansowych, paragraf 12.

biegłego rewidenta do przekonania, że dowody badania są poprawne, podczas gdy nie są. Biegły rewident nie jest ani przeszkolony, ani nie oczekuje się od niego, aby był ekspertem w dziedzinie oceny autentyczności dokumentów,

- badanie nie jest oficjalnym dochodzeniem w sprawie domniemanego nieuczciwego postępowania. Dlatego biegły rewident nie posiada specjalnych prawnych pełnomocnictw, takich jak uprawnienie do przeszukiwań, które mogą być konieczne w przypadku takiego dochodzenia.

Terminowość sprawozdawczości finansowej i równowaga między korzyściami i kosztami

A48. Ani trudność, ani długotrwałość, ani koszt przeprowadzenia nie usprawiedliwiają zaniechania przez biegłego rewidenta procedury badania, której nie da się zastąpić inną procedurą, ani zadowolenia się dowodem badania, który ma charakter mniej aniżeli uprawdopodobniający. Należyte planowanie pomaga w zapewnieniu na potrzeby badania wystarczającej ilości czasu i zasobów. Mimo to przydatność informacji, a zatem ich wartość, ma tendencję do spadku w miarę upływu czasu, dlatego należy zachować równowagę między wiarygodnością informacji a kosztem ich uzyskania. Znajduje to wyraz w niektórych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej (zob. np. „Ramowe założenia sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych” opracowane przez IASB). Dlatego użytkownicy sprawozdań finansowych oczekują, że biegły rewident sformułuje opinię o sprawozdaniach finansowych w rozsądnym czasie i po rozsądnych kosztach, uznając, że nie jest możliwe odniesienie się do wszystkich istniejących informacji lub wyczerpujące rozpatrzenie każdej sprawy, przyjmując założenie, że informacje są błędne lub oszukańcze, dopóki nie zostanie dowiedzione coś przeciwnego.

A49. W konsekwencji biegły rewident powinien:

- tak zaplanować badanie, aby możliwe było jego przeprowadzenie w sposób efektywny,
- skierować wysiłki na badania obszarów, co do których oczekuje, że są obciążone ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, przy jednoczesnym skierowaniu mniejszych wysiłków na inne obszary oraz
- stosować próbkowanie jak też inne sposoby badania zbiorów pod kątem zniekształceń.

A50. W świetle podejść opisanych w paragrafie A49 MSB zawierają wymogi dotyczące planowania i przeprowadzania badania i wymagają od biegłego rewidenta, aby między innymi:

- miał podstawę do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń dzięki przeprowadzeniu procedur oceny ryzyka i powiązanych czynności²² oraz
- stosował próbkowanie oraz inne sposoby badania zbiorów zapewniające racjonalną podstawę do wyciągnięcia wniosków na temat zbioru²³.

Inne czynniki wpływające na nieuniknione ograniczenia badania

A51. W przypadku niektórych stwierdzeń lub spraw potencjalny wpływ nieuniknionych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń ma szczególne znaczenie. Takie stwierdzenia lub sprawy obejmują:

- oszustwo, szczególnie to, w które jest zamieszane kierownictwo wyższego szczebla lub znowę. Zob. MSB 240 w związku z dalszym omówieniem,
- istnienie i kompletność powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi. Zob. MSB 550²⁴ w związku z dalszym omówieniem,
- przypadki nieprzestrzegania prawa i regulacji. Zob. MSB 250²⁵ w związku z dalszym omówieniem,
- przyszłe zdarzenia lub warunki, które mogą spowodować zaprzestanie kontynuowania działalności przez jednostkę. Zob. MSB 570²⁶ w związku z dalszym omówieniem.

Stosowne MSB określają specyficzne procedury badania pomocne w łagodzeniu skutków nieuniknionych ograniczeń.

A52. Ze względu na nieuniknione ograniczenia badania występuje niemożliwe do uniknięcia ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych nie zostaną wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB. W związku z tym późniejsze wykrycie istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem samo w sobie nie wskazuje na nieprzestrzeganie podczas badania MSB. Jednak nieuniknione ograniczenia badania nie stanowią usprawiedliwienia do tego, aby biegły rewident zadowolął się mniej niż uprawdopodobniającymi dowodami

²² MSB 315, paragrafy 5-10.

²³ MSB 330, MSB 500, MSB 520 „Procedury analityczne”, MSB 530 „Badania wrywkowe”.

²⁴ MSB 550 „Podmioty powiązane”.

²⁵ MSB 250 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca przestrzegania prawa i regulacji”.

²⁶ MSB 570 „Kontynuacja działalności”.

badania. To, czy biegły rewident przeprowadził badanie zgodnie z MSB, ustala się na podstawie oceny procedur badania zastosowanych w danych okolicznościach, wystarczalności i odpowiedności dowodów badania uzyskanych w ich wyniku oraz odpowiedności sprawozdania biegłego rewidenta sporządzonego na podstawie oceny tych dowodów w świetle ogólnych celów biegłego rewidenta.

Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB

Istota MSB (zob. par. 18)

A53. MSB rozpatrywane łącznie stanowią wzorce pracy biegłego rewidenta skierowanej na realizację ogólnych celów biegłego rewidenta. MSB traktują o ogólnej odpowiedzialności biegłego rewidenta, jak również o dalszych rozważaniach biegłego rewidenta służących wywiązaniu się z tej odpowiedzialności przy uwzględnianiu konkretnych zadań.

A54. Zakres, data wejścia w życie oraz wszelkie specyficzne ograniczenia stosowania danego standardu są w tym standardzie wyraźnie określone. O ile standard nie stanowi inaczej, biegły rewident może stosować standard przed określoną w nim datą wejścia w życie.

A55. Przeprowadzając badanie, biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawa lub regulacji oprócz wymogów zawartych w MSB. MSB nie naruszają prawa lub regulacji normującej badanie sprawozdań finansowych. W przypadku gdy prawo lub regulacja różnią się od MSB, badanie przeprowadzane jedynie zgodnie z tym prawem lub regulacją nie jest automatycznie zgodne z MSB.

A56. Biegły rewident może także przeprowadzić badanie zgodne zarówno z MSB, jak i standardami badania danego systemu prawnego lub kraju. W takich przypadkach oprócz zapewniania zgodności z każdym MSB odpowiednim dla danego badania, konieczne może być, aby biegły rewident przeprowadził dodatkowe procedury badania w celu zapewnienia zgodności z odpowiednimi standardami tego systemu prawnego lub kraju.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A57. MSB stosuje się do zleceń badania w sektorze publicznym. W sektorze publicznym odpowiedzialność biegłego rewidenta może jednak zależeć od mandatu badania lub wynikać z obowiązków, jakie na jednostki sektora publicznego nakłada prawo, regulacje lub uchwały ciał ustawodawczych (takie jak dyrektywy ministerialne, wymogi polityki rządu lub postanowienia wynikające z legislacji), które mogą obejmować szerszy zakres wymogów niż wynikające z MSB dotyczących badania sprawozdań finansowych. Ta dodatkowa odpowiedzialność nie stanowi przedmiotu MSB. Mogą ją określać publikacje Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Organów Kontroli lub krajowych podmiotów ustanawiających standardy lub wytyczne opracowane przez rządowe agendy ds. badania.

Treść MSB (zob. par. 19)

A58. W uzupełnieniu celów i wymogów (wymogi są oznaczone za pomocą słowa *shall*)²⁷ MSB zawiera powiązane wytyczne dotyczące zastosowania i innych materiałów objaśniających standard. Może także zawierać wprowadzenie, które zawiera kontekst mający znaczenie dla jego należytego zrozumienia i definicje. Dlatego cały tekst standardu ma znaczenie dla zrozumienia celów określonych w standardzie oraz właściwego spełnienia zawartych w nim wymogów.

A59. Tam gdzie to niezbędne zastosowania i inne materiały objaśniające dostarczają dalsze wyjaśnienia wymogów standardu oraz wytyczne dotyczące ich spełnienia. W szczególności mogą one:

- dokładniej wyjaśniać, co oznacza dany wymóg lub czego dotyczy,
- zawierać przykłady procedur odpowiednich w danych okolicznościach.

O ile takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogu, to są one przydatne dla właściwego zastosowania wymogów standardu. Zastosowania i inne materiały objaśniające mogą także dostarczać informacji stanowiących tło spraw, których dotyczy standard.

A60. Załączniki są częścią zastosowania i innych materiałów objaśniających. Cel i zamierzone wykorzystanie załącznika są wyjaśnione w treści standardu lub w tytule i wprowadzeniu do danego załącznika.

A61. Wprowadzenie może obejmować w miarę potrzeb takie sprawy, jak wyjaśnienie:

- celu i zakresu standardu, w tym sposób, w jaki standard jest powiązany z innymi standardami,
- przedmiotu standardu,
- odpowiedzialności biegłego rewidenta oraz innych osób w związku z przedmiotem standardu,
- kontekstu standardu.

A62. MSB może, w osobnym rozdziale pod nagłówkiem „definicje”, zawierać opis znaczenia przypisanego dla potrzeb standardu do niektórych pojęć. Definicje są zamieszczane, aby pomóc w spójnym stosowaniu i interpretacji standardów; nie mają one za zadanie uchylecia definicji, które na potrzeby realizacji innych celów

²⁷ Zobacz przypis 4.

mogą być ustalone przez prawo, regulacje lub w inny sposób. O ile nie wskazano inaczej, pojęcia te zachowują to samo znaczenie we wszystkich MSB. Słownik pojęć stosowanych w międzynarodowych standardach, wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych w *Podręczniku Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości*” opublikowanym przez IFAC zawiera pełną listę pojęć zdefiniowanych w standardach. Zawiera także opis innych pojęć znajdujących się w standardach, aby pomóc w jednolitej i spójnej ich interpretacji i tłumaczeniu.

A63. Odpowiednie szczególne uwagi dotyczące badania mniejszych jednostek i jednostek sektora publicznego są zawarte w zastosowaniu i innych materiałach objaśniających standardu. Te szczególne uwagi pomagają w stosowaniu wymogów standardu do badania takich jednostek. Nie ograniczają one jednak ani nie umniejszają odpowiedzialności biegłego rewidenta za stosowanie i przestrzeganie wymogów standardu.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A64. Na potrzeby formułowania szczególnych uwag dotyczących badania mniejszych jednostek przez „mniejszą jednostkę” rozumie się jednostkę wykazującą takie typowe cechy jakościowe, jak:

(a) skoncentrowanie praw własności i zarządzania w rękach małej grupy osób (często jednej osoby – będącej osobą fizyczną lub inną jednostką, do której należy jednostka pod warunkiem, że właściciel posiada stosowne cechy jakościowe) oraz

(b) jedną lub więcej poniższych cech:

(i) proste lub niezłożone transakcje,

(ii) prosta ewidencja księgową,

(iii) niewiele gałęzi działalności oraz niewiele produktów w ramach linii,

(iv) nieliczne kontrole wewnętrzne,

(v) nieliczne szczeble kierownictwa odpowiedzialnego za szeroki zakres kontroli lub

(vi) nieliczny personel o rozległych obowiązkach.

Wykaz cech jakościowych nie jest wyczerpujący i nie dotyczy wyłącznie mniejszych jednostek; mniejsze jednostki nie muszą też koniecznie wykazywać wszystkich tych cech.

A65. Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek, zawarte w standardach opracowano głównie z myślą o jednostkach nienotowanych (na giełdzie – *przyp. tłum.*). Niektóre z uwag mogą być jednak pomocne podczas badania mniejszych, notowanych jednostek.

A66. Standardy określają właściciela mniejszej jednostki, uczestniczącego w bieżącym prowadzeniu jednostki, jako „właściciela-kierownika”.

Cele określone w poszczególnych MSB (zob. par. 21)

A67. Każdy standard określa jeden lub więcej celów²⁸, które stanowią powiązanie między wymogami a ogólnymi celami biegłego rewidenta. Cele określone w poszczególnych standardach służą temu, aby biegły rewident mógł skupić się na pożądanej realizacji postanowień standardu, a są na tyle dokładne, aby pomóc biegłemu rewidentowi w:

- zrozumieniu tego, co należy osiągnąć oraz – gdzie to niezbędne – jakie odpowiednie środki temu służą oraz
- zdecydowaniu o tym, co jeszcze należy zrobić, aby osiągnąć te cele w warunkach danego badania.

A68. Cele należy rozumieć w kontekście ogólnych celów biegłego rewidenta określonych w paragrafie 11 niniejszego standardu. Tak jak w przypadku ogólnych celów biegłego rewidenta, zdolność do osiągnięcia danego celu w równym stopniu podlega nieuniknionym ograniczeniom badania.

A69. Przy realizacji celów od biegłego rewidenta wymaga się uwzględnienia wzajemnych powiązań między MSB. Wynika to z faktu, że jak zaznaczono w paragrafie A53, standardy w niektórych przypadkach dotyczą ogólnej odpowiedzialności, a w innych odpowiedzialności za konkretne zadania. Na przykład niniejszy standard wymaga od biegłego rewidenta zachowania zawodowego sceptycyzmu, który jest niezbędny w toku całego planowania i przeprowadzania badania, ale wymóg ten nie jest powtarzany w każdym standardzie. Na poziomie bardziej szczegółowym MSB 315 (zmieniony) i MSB 330 określają, między innymi, cele i wymogi dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta za rozpoznanie i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia oraz za zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania jako reakcji na to ocenione ryzyko; te cele i wymogi mają zastosowanie podczas całego badania. Standard dotyczący specyficznych aspektów badania (np. MSB 540) może szerzej wyjaśniać sposób, w jaki cele i wymogi określone w takich standardach, jak MSB 315 (zmieniony) i MSB 330, stosuje się w odniesieniu do przedmiotu danego standardu ale nie powtarza tych celów i wymogów. Osiągając zatem cele określone w MSB 540, biegły rewident uwzględnia cele i wymogi innych odpowiednich standardów.

Korzystanie z celów dla ustalenia potrzeby przeprowadzenia dodatkowych procedur badania (zob. par. 21(a))

A70. Wymogi ustalone w standardach mają umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie celów określonych w

²⁸ Cząstkowych – *przyp. tłum.*

standardach, a tym samym ogólnych celów biegłego rewidenta. Oczekuje się zatem, że właściwa realizacja wymogów standardów przez biegłego rewidenta zapewni wystarczającą podstawę do osiągnięcia celów biegłego rewidenta. Z uwagi jednak na znaczące różnice warunków zleceń badania i niemożność przewidzenia wszystkich tych różnic w standardach, biegły rewident jest odpowiedzialny za ustalenie procedur badania niezbędnych dla spełnienia wymogów i osiągnięcia celów standardów. W warunkach danego zlecenia mogą występować szczególne sprawy wymagające od biegłego rewidenta przeprowadzenia dodatkowych procedur, oprócz wymaganych w standardach, aby spełnić cele określone w standardach.

Korzystanie z celów dla oceny uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (zob. par. 21(b))

A71. Od biegłego rewidenta wymaga się korzystania z celów przy ocenie, czy w świetle ogólnych celów biegłego rewidenta uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Jeżeli w rezultacie oceny biegły rewident stwierdzi, że dowody badania nie są wystarczające i odpowiednie, wówczas może stosować jedno lub więcej z poniższych podejść w celu spełnienia wymogu paragrafu 21 (b):

- ocenia, czy dalsze stosowne dowody badania zostały lub będą uzyskane dzięki przestrzeganiu innych MSB,
- rozszerza czynności wykonywane dla spełnienia jednego lub więcej wymogów lub
- przeprowadza inne procedury niezbędne według osądu biegłego rewidenta w danych okolicznościach.

Jeżeli żadne z tych podejść nie jest praktyczne ani wykonalne w danych okolicznościach, biegły rewident nie będzie mógł uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania; MSB wymagają wtedy, aby ustalił wpływ tego na sprawozdanie biegłego rewidenta lub na zdolność biegłego rewidenta do wykonania zlecenia badania.

Przestrzeganie odpowiednich wymogów

Odpowiednie wymogi (zob. par. 22)

A72. W niektórych przypadkach standard (a zatem wszystkie jego wymogi) może w warunkach danego badania nie mieć zastosowania. Jeżeli na przykład w jednostce nie ma komórki rewizji wewnętrznej, żadne z postanowień MSB 610 (zmienionego)²⁹ nie ma zastosowania.

A73. Odpowiedni dla danego badania standard może zawierać wymogi warunkowe. Takie wymogi mają zastosowanie, jeżeli zachodzą okoliczności przewidziane w wymogu, a warunki istnieją. Warunkowy charakter wymogu jest wyrażony wyraźnie lub przez domniemanie, np.:

- wymóg modyfikacji opinii biegłego rewidenta w przypadku ograniczenia zakresu badania³⁰ stanowi wymóg warunkowy wyrażony wyraźnie,
- wymóg informowania osób sprawujących nadzór³¹ o znaczących niedociągnięciach kontroli wewnętrznej rozpoznanych podczas badania zależy od rozpoznania takich znaczących niedociągnięć; wymóg uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących prezentacji i ujawniania informacji o segmentach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej³², zależy od tych ramowych założeń wymagających lub zezwalających na takie ujawnianie; są to wymogi warunkowe wyrażone domyślnie.

W niektórych przypadkach wymóg może być wyrażony jako uwarunkowany obowiązującym prawem lub regulacją. Na przykład od biegłego rewidenta można wymagać wycofania się ze zlecenia badania, *jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji* lub wymagać wykonania czegoś, *o ile nie zakazuje tego prawo lub regulacja*. Zależnie od systemu prawnego, wynikające z prawa lub regulacji zezwolenie lub zakaz mogą być wyrażone wyraźnie lub przez domniemanie.

Odstąpienie od wymogu (zob. par. 23)

A74. MSB 230 określa wymóg dokumentowania w tych wyjątkowych przypadkach, gdy biegły rewident odstępuje od stosowania odpowiedniego wymogu³³. MSB nie wymagają przestrzegania wymogu nie mającego zastosowania w warunkach badania.

Niemożność osiągnięcia celu (zob. par. 24)

A75. Stwierdzenie czy cel został osiągnięty jest sprawą zawodowego osądu biegłego rewidenta. Osąd ten uwzględnia wyniki procedur badania przeprowadzonych zgodnie z wymogami standardów oraz ocenę biegłego rewidenta, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania i czy należy coś więcej uczynić w warunkach danego badania, aby osiągnąć cele określone w standardach. Okoliczności, które mogą prowadzić do

²⁹ MSB 610 (zmieniony) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”.

³⁰ MSB 705 „Modyfikacja opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 13.

³¹ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej”, paragraf 9.

³² MSB 501 „Dowody badania – szczególne uwagi dotyczące wybranych pozycji”, paragraf 13.

³³ MSB 230, paragraf 12.

nieosiągnięcia celu obejmują zatem te, które:

- uniemożliwiają biegłemu rewidentowi przestrzeganie stosownych wymogów standardu,
- sprawiają, że niepraktyczne lub niewykonalne byłoby przeprowadzenie przez biegłego rewidenta dodatkowych procedur badania lub uzyskanie dalszych dowodów badania uznanych za niezbędne dla osiągnięcia celów

zgodnie z paragrafem 21, np. wobec ograniczenia dostępu do dowodów badania.

A76. Dokumentacja badania, która spełnia wymogi MSB 230 oraz specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji określone w innych stosownych MSB dostarcza dowody, że biegły rewident miał podstawę do wyciągnięcia wniosku o osiągnięciu ogólnych celów biegłego rewidenta. Chociaż nie jest konieczne, aby biegły rewident dokumentował osobno (np. w formie listy kontrolnej) osiągnięcie poszczególnych celów, udokumentowanie nieosiągnięcia celu pomaga ocenić, czy nieosiągnięcie celu uniemożliwiło osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 200

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 200* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 200* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.