

Załącznik nr 3 do komunikatu Nr 44/2014  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 18 listopada 2014 r.

## **KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 3000**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG ATESTACYJNYCH 3000 (IAASB)**

## **USŁUGI ATESTACYJNE INNE NIŻ BADANIA LUB PRZEGLĄDY HISTORYCZ- NYCH INFORMACJI FINANSOWYCH**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH 3000**  
**USŁUGI ATESTACYJNE INNE NIŻ BADANIA LUB PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH**  
**INFORMACJI FINANSOWYCH**

(Niniejszy MSUA stosuje się do sprawozdań z usług atestacyjnych  
sporządzonych na dzień 1 stycznia 2005 r. i później.)

**SPIS TREŚCI**

|                                                                 | Punkty |
|-----------------------------------------------------------------|--------|
| Wprowadzenie                                                    | 1-3    |
| Wymogi etyczne                                                  | 4-5    |
| Kontrola jakości                                                | 6      |
| Podjęcie się wykonania usługi i kontynuacja związków z klientem | 7-9    |
| Uzgodnienie warunków podjęcia się wykonania usługi              | 10-11  |
| Zaplanowanie i przeprowadzenie usługi atestacyjnej              | 12-25  |
| Korzystanie z usług rzeczoznawcy                                | 26-32  |
| Uzyskiwanie dowodów                                             | 33-40  |
| Rozpatrzenie późniejszych zdarzeń                               | 41     |
| Dokumentacja                                                    | 42-44  |
| Sporządzanie sprawozdania z usługi atestacyjnej                 | 45-53  |
| Pozostałe obowiązki sprawozdawcze                               | 54-56  |
| Data wejścia w życie                                            | 57     |

Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” należy czytać w kontekście „Przedmowy do Międzynarodowych Standardów Kontroli Jakości, Rewizji, Usług Atestacyjnych i Pokrewnych” która określa zastosowanie i obowiązywanie MSUA.

## Wprowadzenie

1. Celem niniejszego Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) jest określenie podstawowych zasad i kluczowych procedur oraz wytycznych – dla wykonujących wolny zawód zawodowych księgowych (dla celów niniejszego standardu zwanych „praktykami”) – stosowanych przy wykonywaniu usług atestacyjnych innych niż badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych objętych zakresem Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF) lub Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu (MSUP).
2. W niniejszym MSUA użyto terminów „usługa dająca wystarczającą pewność” oraz „usługa dająca umiarkowaną pewność”, aby odróżnić dwa rodzaje usług atestacyjnych, które mogą być świadczone przez praktyka. Celem usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność jest obniżenie poziomu ryzyka usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w okolicznościach towarzyszących wykonywaniu usługi<sup>1</sup>. Stanowi to podstawę do wyrażenia przez praktyka wniosku w formie pozytywnej (przez afirmację). Celem usługi atestacyjnej dającej umiarkowaną pewność jest obniżenie ryzyka usługi do poziomu możliwego do zaakceptowania, w okolicznościach towarzyszących wykonywaniu danej usługi, (ale wyższego niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność). Stanowi to podstawę do wyrażenia przez praktyka wniosku w formie zaprzeczenia (przez negację).

## Powiązania z założeniami koncepcyjnymi, pozostałymi MSUA, MSRF i MSUP

3. W czasie wykonywania usług atestacyjnych innych niż badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych objętych zakresem MSRF lub MSUP praktyk powinien przestrzegać postanowień niniejszego MSUA oraz pozostałych, odpowiednich MSUA. Niniejszy MSUA należy odczytywać w kontekście „Międzynarodowych założeń koncepcyjnych usług atestacyjnych” (założenia koncepcyjne), które definiują i opisują elementy cele usług atestacyjnych oraz wskazują na usługi, do których stosuje się MSUA. Niniejszy MSUA został opracowany w celu ogólnego stosowania do usług atestacyjnych innych niż badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych objętych zakresem MSRF lub MSUP. Pozostałe MSUA mogą odnosić się do kwestii dotyczących wszystkich zagadnień będących przedmiotem usługi, lub tylko zagadnień szczegółowych. Chociaż MSRF oraz MSUP nie stosuje się do usług objętych zakresem MSUA, to jednak mogą one dostarczyć praktykom liczne wskazówki.

## Wymogi etyczne

4. Praktyk powinien przestrzegać postanowień części A i B *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* IFAC (Kodeksu IFAC).
5. Kodeks IFAC zawiera założenia koncepcyjne obejmujące zasady, które powinny być stosowane przez członków zespołów wykonujących usługi atestacyjne, firmy audytorskie i powiązane firmy audytorskie do rozpoznania zagrożeń utraty niezależności<sup>2</sup>, oceny znaczenia tych zagrożeń oraz

<sup>1</sup> Do okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi zalicza się warunki podjęcia się wykonania usługi, w tym ustalenie, czy jest to usługa atestacyjna dająca wystarczającą, czy umiarkowaną pewność, cechy zagadnienia będącego przedmiotem usługi, kryteria jakie będą stosowane, potrzeby przyszłych użytkowników, odnośne cechy strony odpowiedzialnej i jej środowiska oraz inne zagadnienia, na przykład zdarzenia, transakcje, uwarunkowania i praktyki, jakie mogą mieć istotny wpływ na wykonywaną usługę.

<sup>2</sup> Jeżeli zawodowy księgowy, który nie wykonuje wolnego zawodu, na przykład audytor wewnętrzny, stosuje niniejszy MSUA i a) zawodowy księgowy w swoim sprawozdaniu odnosi się do niniejszych założeń koncepcyjnych lub MSUA oraz b) zawodowy księgowy lub inni członkowie zespołu wykonującego usługę atestacyjną, a także – jeśli ma to zastosowanie – pracodawca zawodowego księgowego nie są niezależni od jednostki będącej przedmiotem usługi atestacyjnej, to w sprawozdaniu zawodowego księgowego należy wyraźnie stwierdzić brak niezależności oraz rodzaj po-

– jeśli zagrożenia te nie są zupełnie bez znaczenia – do rozpoznania i zastosowania zabezpieczeń służących usunięciu tych zagrożeń lub ograniczeniu ich do poziomu możliwego do zaakceptowania, tak, aby ani wewnętrzna ani zewnętrzna niezależność nie została naruszona.

## Kontrola jakości

6. Praktyk powinien przeprowadzać kontrole jakości odpowiednie do danego zlecenia. Zgodnie z Międzynarodowym Standardem Kontroli Jakości (MSKJ) I „Kontrola jakości firm świadczących usługi badania i przeglądu historycznych informacji finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne”<sup>3</sup> firma lub zawodowy księgowy są zobowiązani do opracowania systemu kontroli jakości służącego uzyskaniu wystarczającej pewności, że zarówno firma jak i jej personel przestrzegają standardów zawodowych, wymogów regulacyjnych i prawnych oraz że sprawozdania z usług atestacyjnych, sporządzone przez firmę lub partnera odpowiedzialnego za wykonanie usługi, są odpowiednie do okoliczności. Elementy kontroli jakości wymagane do zastosowania w przypadku pojedynczej jednostki obejmują ponadto odpowiedzialność kierownictwa za jakość usługi, wymogi etyczne, podjęcie się wykonania usługi i kontynuację związków z klientem i daną usługą, przydział zadań zespołowi wykonującemu usługi, przeprowadzenie usługi oraz nadzór.

## Podjęcie się wykonania usługi i kontynuacja związków z klientem

7. **Praktyk powinien podjąć się wykonania (lub kontynuacji wykonania) usługi atestacyjnej tylko wtedy, gdy za dane zagadnienie odpowiedzialność ponosi strona inna niż przewidywany użytkownik lub praktyk.** Zgodnie z punktem 27 Założeń koncepcyjnych stroną odpowiedzialną może być jeden z zamierzonych użytkowników, ale tylko wówczas, gdy nie jest on jedynym przewidywanym użytkownikiem. Potwierdzenie odpowiedzialności za dane zagadnienie przez stronę odpowiedzialną dowodzi istnienia odpowiedniej relacji pomiędzy stronami oraz stanowi podstawę zrozumienia przez każdą ze stron spoczywającej na niej odpowiedzialności. Najlepszy sposób udokumentowania, że strona odpowiedzialna rozumie spoczywającą na niej odpowiedzialność stanowi pisemne potwierdzenie. Jeżeli uzyskanie potwierdzenia odpowiedzialności nie jest możliwe, praktyk powinien ocenić:
- a) Czy może podjąć się wykonania usługi; może się on podjąć wykonania usługi, gdy na przykład inne źródła, takie jak przepisy prawa lub umowy, określają odpowiedzialność oraz
  - b) W przypadku podjęcia się wykonania usługi – czy ujawniać te okoliczności w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej.
8. **Praktyk powinien podjąć się wykonania (lub kontynuacji wykonywania) usługi atestacyjnej tylko wtedy, gdy na podstawie wstępnej wiedzy o okolicznościach towarzyszących wykonaniu usługi, nie stwierdzi niczego, co kazałoby sądzić, że wymogi określone w Kodeksie IFAC lub w MSUA nie zostaną spełnione.** Praktyk powinien wziąć pod uwagę zagadnienia, o których mowa w punkcie 17 Założeń koncepcyjnych i nie powinien podejmować się wykonania zlecenia dopóki nie stwierdzi, że ma ono wszystkie cechy określone w tym punkcie. Dodatkowo, jeśli stroną angażującą praktyka (zleceniodawca) nie jest strona odpowiedzialna, praktyk

---

wiązania (powiązań) z daną jednostką. W tytule takiego sprawozdania nie można zamieszczać słowa „niezależny”, a cel tego sprawozdania oraz grono jego użytkowników są ograniczone.

<sup>3</sup> MSKJ I „Kontrola jakości firm świadczących usługi badania i przeglądu historycznych informacji finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne” został wydany w styczniu 2004 r. Systemy kontroli jakości zgodne z MSKJ I powinny zostać opracowane do 15 czerwca 2005 r.

powinien ocenić wpływ tej okoliczności na możliwość dostępu do danych, dokumentacji i innych informacji, których mógłby potrzebować, aby wykonać usługę.

9. **Praktyk powinien podjąć się wykonania (lub kontynuować wykonywanie) usługi atestacyjnej tylko wtedy, gdy jest pewny, że osoby współdziałające w zespole wykonującym tę usługę posiadają niezbędną wiedzę fachową.** Praktyk może podejmować się wykonania usługi atestacyjnej dotyczącej wielu zagadnień. Niektóre zagadnienia mogą wymagać specjalistycznych umiejętności i wiedzy, wykraczających poza zwykłe kompetencje praktyków (zobacz punkt 26-32).

#### **Uzgodnienie warunków podjęcia się wykonania usługi**

10. **Praktyk powinien uzgodnić ze zleceniodawcą warunki podjęcia się usługi.**

Aby uniknąć nieporozumień, uzgodnione warunki utrwała się w liście intencyjnym lub w umowie w innej odpowiedniej postaci. Jeśli zleceniodawca nie jest stroną odpowiedzialną, rodzaj i treść listu intencyjnego lub umowy może się różnić. Istnienie prawnego obowiązku może wystarczająco określać warunki podjęcia się usługi. Jednak i w takich okolicznościach list intencyjny może być użyteczny zarówno dla praktyka jak i zleceniodawcy.

11. **Praktyk powinien ocenić zasadność propozycji złożonej przed zakończeniem usługi atestacyjnej, co do zmiany usługi na usługę nieatestacyjną lub też zmiany z usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność na usługę dającą umiarkowaną pewność; nie powinien jednak godzić się na zmianę, jeżeli nie jest ona racjonalnie uzasadniona.** Zazwyczaj uznaje się, że zmiana okoliczności, która wpływa na zmianę wymogów, stawianych przez przewidywanych użytkowników lub nieporozumienie, co do charakteru usługi uzasadniają wniosek o zmianę charakteru usługi. Jeżeli taka zmiana nastąpi, praktyk nie pomija dowodów uzyskanych przed zmianą.

#### **Zaplanowanie i przeprowadzenie usługi atestacyjnej**

12. **Praktyk powinien zaplanować przeprowadzenie usługi w sposób zapewniający jej efektywnie wykonanie.** Planowanie obejmuje opracowanie ogólnej strategii co do zakresu zagadnień, na które należy zwrócić szczególną uwagę, czasu przeprowadzenia usługi oraz planu przeprowadzenia usługi zawierającego szczegółowe ustalenia dotyczące rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu procedur gromadzenia dowodów wraz z uzasadnieniem ich wyboru. Właściwe zaplanowanie usługi pomaga poświęcić odpowiednią uwagę ważnym jej obszarom, rozpoznać we właściwym czasie potencjalne problemy oraz poprawnie zorganizować i kierować usługą w celu przeprowadzenia jej w sposób efektywny i wydajny. Właściwe zaplanowanie pomaga też praktykowi poprawnie przydzielać zadania członkom zespołu wykonującego usługę atestacyjną, ułatwia kierowanie, nadzór oraz przegląd ich pracy. W określonych przypadkach pomaga również w koordynowaniu pracy wykonywanej przez innych praktyków i rzeczoznawców. Rodzaj i zakres planowanych działań zależy od okoliczności wykonywania usługi, na przykład: od wielkości i złożoności jednostki oraz poprzednich doświadczeń praktyka przy świadczeniu usług na rzecz danej jednostki. Przykładowo główne zagadnienia, jakie należy rozważyć to:

- Warunki podjęcia się usługi,
- Charakterystyka zagadnienia będącego przedmiotem usługi i stosowne kryteria oceny,
- Przebieg wykonywania usługi i możliwe źródła dowodów,

- Zapoznanie się przez praktyka z działalnością jednostki oraz jej otoczeniem, z uwzględnieniem ryzyka, że informacje o danym zagadnieniu mogą zawierać istotne nieprawidłowości,
  - Określenie przewidywanych użytkowników oraz ich potrzeb i analiza istotności oraz składników ryzyka usługi atestacyjnej,
  - Wymagania dotyczące współpracowników i ich wiedzy fachowej, w tym także rodzaju i zakresu współpracy z rzeczoznawcami.
13. Planowanie nie jest działaniem – odosobnionym lecz procesem stałym i powtarzającym się przez cały czas wykonywania usługi. Na skutek nieprzewidzianych wydarzeń, zmian warunków lub uzyskania dowodów w toku ich gromadzenia, praktyk może zostać zmuszony do skorygowania ogólnej strategii i planu wykonania usługi a tym samym planowanego rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur.
14. **Planując i wykonując usługę atestacyjną praktyk kieruje się zawodowym sceptycyzmem, uznając za możliwe istnienie okoliczności sprawiających, że informacje o danym zagadnieniu zawierają istotne nieprawidłowości.** Kierowanie się zawodowym sceptycyzmem oznacza, że praktyk z dociekliwością i krytycyzmem opiniuje zasadność uzyskanych dowodów i uwzględnia możliwość pojawienia się dowodów zaprzeczających lub kwestionujących wiarygodność dokumentów lub oświadczeń wydanych przez stronę odpowiedzialną.
15. **Praktyk powinien uzyskać wiedzę na temat danego zagadnienia oraz innych okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi, wystarczającą do zidentyfikowania i oszacowania ryzyka, że informacje o danym zagadnieniu zawierają istotne nieprawidłowości, a także wystarczającą do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur gromadzenia dowodów.**
16. *Zapoznanie się z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi oraz okolicznościami wykonywania usługi jest kluczową częścią planowania i przeprowadzenia usługi atestacyjnej. Zdobyta wiedza stanowi dla praktyka układ odniesienia, pomocny wtedy, gdy w czasie wykonywania usługi konieczne jest kierowanie się osądem, co dotyczy na przykład:*
- Analizy cech zagadnienia będącego przedmiotem usługi,
  - Oceny czy kryteria są właściwe,
  - Ustalenia [obszarów], które mogą wymagać szczególnej uwagi, na przykład czynników wskazujących na nadużycia oraz potrzebę skorzystania ze specjalistycznych umiejętności lub usług rzeczoznawcy,
  - Ustalenie bieżącej oceny odpowiedniości ilościowego poziomu istotności (tam gdzie to stosowne) oraz jakościowego poziomu istotności,
  - Ustalenia przewidywań przydatnych w czasie przeprowadzania procedur analitycznych,
  - Projektowania i przeprowadzania procedur gromadzenia dowodów w celu obniżenia ryzyka usługi atestacyjnej do odpowiedniego poziomu oraz
  - Oceny dowodów z uwzględnieniem wiarygodności pisemnych i ustnych oświadczeń strony odpowiedzialnej.
17. Ustalając zakres wiedzy niezbędnej dla danego zagadnienia oraz okoliczności towarzyszące wykonywaniu usługi, praktyk powinien kierować się zawodowym osądem. Powinien on rozważyć, czy uzyskana wiedza wystarcza do oszacowania ryzyka, że informacje o danym zagadnieniu mogą zawierać istotne nieprawidłowości. Zazwyczaj praktyk posiada mniejszą wiedzę o jednostce niż strona odpowiedzialna.

## Ocena odpowiedniości zagadnienia będącego przedmiotem usługi

18. **Praktyk powinien ocenić odpowiedniość zagadnienia będącego przedmiotem usługi.** Zagadnienie jest odpowiednie, jeżeli posiada cechy określone w punkcie 33 Założeń koncepcyjnych. Praktyk powinien również wskazać te cechy danego zagadnienia, które są szczególnie ważne dla przewidywanych użytkowników i zostaną opisane w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej. Jak wskazano w punkcie 17 Założeń koncepcyjnych, praktyk może podjąć się wykonania usługi tylko wtedy, gdy po rozpoznaniu warunków wykonywania usługi stwierdzi, że dane zagadnienie jest odpowiednie. Jeżeli już po podjęciu się wykonania usługi praktyk stwierdzi, że zagadnienie będące jej przedmiotem nie jest odpowiednie, to powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny lub też odstąpić od wyrażenia wniosku. W niektórych przypadkach praktyk powinien rozważyć możliwość wycofania się z wykonania usługi.

## Ocena czy kryteria są właściwe

19. **Praktyk powinien ocenić, czy przyjęte kryteria są właściwe do oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi.** Właściwe kryteria mają cechy określone w punkcie 36 Założeń koncepcyjnych. Jak wskazano w punkcie 17 Założeń koncepcyjnych, praktyk nie może podjąć się wykonania usługi dopóki – po wstępnym zapoznaniu się z warunkami wykonania usługi – nie stwierdzi, że kryteria, które będą stosowane są właściwe. Jeżeli już po podjęciu się wykonania usługi praktyk stwierdzi, że kryteria nie są właściwe, to powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny lub też odstąpić od wyrażenia wniosku. W niektórych przypadkach praktyk powinien rozważyć możliwość wycofania się z wykonania usługi.
20. Punkt 37 Założeń koncepcyjnych wskazuje, że kryteria mogą być gotowe lub specjalnie opracowane. Zazwyczaj gotowe kryteria są właściwe, gdy odpowiadają potrzebom przewidywanych użytkowników. Jeżeli nawet dla danego zagadnienia istnieją gotowe kryteria, to określone użytkownicy mogą postanowić o zastosowaniu innych kryteriów, odpowiednich dla ich celów. Na przykład można zastosować różne założenia koncepcyjne jako gotowe kryteria oceny skuteczności kontroli wewnętrznej. Określeni użytkownicy mogą jednak opracować bardziej szczegółowy zbiór kryteriów, który będzie zaspokajał ich specyficzne potrzeby, na przykład dotyczące nadzoru ostrożnościowego. W takich przypadkach w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej:
- a) Odnotowuje się, gdy jest to odpowiednie ze względu na okoliczności wykonywania usługi, że kryteria nie są zawarte w przepisach prawa lub regulacjach, bądź nie zostały wydane przez uprawnione lub uznane organizacje eksperckie drogą przejrzystego, odpowiedniego przygotowania oraz
  - b) Stwierdza się, że służy ono tylko dla użytku określonych użytkowników i tylko do ich celów.
21. Dla niektórych zagadnień jest prawdopodobne, że nie istnieją gotowe kryteria. W takich przypadkach kryteria są specjalnie opracowywane. Praktyk powinien rozważyć, czy zastosowanie specjalnie opracowanych kryteriów nie spowoduje, że sprawozdanie z usługi atestacyjnej będzie wprowadzało w błąd przewidywanych użytkowników. Powinien też uzyskać od przewidywanych użytkowników lub zlecniodawców potwierdzenie, że specjalnie opracowane kryteria są właściwe dla potrzeb przewidywanych użytkowników. W razie braku takiego potwierdzenia praktyk ocenia wpływ tego na ustalenie, czy przyjęte kryteria są właściwe i na informację o zastosowanych kryteriach zawartą w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej.

### **Istotność i ryzyko usługi atestacyjnej**

22. **Podczas planowania i wykonywania usługi atestacyjnej praktyk powinien ocenić jej istotność i ryzyko.**
23. Praktyk powinien uwzględnić istotność, ustalając rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur gromadzenia dowodów oraz oceniając czy informacje o danym zagadnieniu nie zawierają nieprawidłowości. Analizując istotność praktyk musi zrozumieć i ocenić czynniki jakie mogą wpływać na decyzje podejmowane przez przewidywanych użytkowników. Przykładowo, jeżeli określone kryteria pozwalają na różne prezentacje informacji o danym zagadnieniu, praktyk musi rozważyć jak przyjęty sposób prezentacji może wpływać na decyzje podejmowane przez przewidywanych użytkowników. Istotność analizuje się uwzględniając czynniki ilościowe i jakościowe, takie jak ich względna waga, rodzaj oraz ich wpływ na ocenę danego zagadnienia oraz interesy przewidywanych użytkowników. W przypadku określonej usługi atestacyjnej, ocena istotności oraz względnego znaczenia czynników ilościowych i jakościowych zależy od osądu praktyka.
24. **Praktyk powinien obniżyć ryzyko usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu przy uwzględnieniu okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi.** W przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, praktyk powinien obniżyć ryzyko usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, przy uwzględnieniu okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi, aby uzyskać pewność wystarczającą do wyrażenia przez praktyka wniosku w formie potwierdzenia (przez afirmację). Poziom ryzyka usługi atestacyjnej jest wyższy w przypadku usługi o umiarkowanej pewności niż w przypadku usługi dającej wystarczającą pewność z uwagi na różnice rodzaju, czasu przeprowadzania oraz zakresu procedur gromadzenia dowodów. Tym niemniej w przypadku usługi atestacyjnej dającej umiarkowaną pewność, połączenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur gromadzenia dowodów zezwala praktykowi na uzyskanie co najmniej racjonalnego poziomu pewności pozwalającego na sformułowanie wniosku w formie zaprzeczenia (przez negację). Uzyskany poziom pewności można uznać za racjonalny, jeżeli może on w zauważalnym stopniu zwiększyć zaufanie przewidywanych użytkowników, do informacji o danym zagadnieniu.
25. Punkt 49 Założeń koncepcyjnych wskazuje, że na ryzyko usługi atestacyjnej składa się na ogół ryzyko nieodłączone, ryzyko kontroli i ryzyko przeoczenia. Waga, jaką praktyk przypisuje znaczeniu danego składnika ryzyka zależy od okoliczności wykonywania usługi, na przykład od rodzaju danego zagadnienia oraz czy jest to usługa dająca wystarczającą czy umiarkowaną pewność.

### **Korzystanie z usług rzeczoznawcy**

26. **Jeżeli gromadzenie i ocena dowodów następuje przy udziale rzeczoznawcy, to praktyk i rzeczoznawca powinni wspólnie posiadać odpowiednie umiejętności i wiedzę o danym zagadnieniu i kryteriach tak, aby praktyk mógł stwierdzić, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody.**
27. W przypadku niektórych usług atestacyjnych dane zagadnienie oraz związane z nim kryteria mogą obejmować aspekty wymagające specjalistycznej wiedzy i umiejętności potrzebnych do zebrania i oceny dowodów. W takich przypadkach praktyk może zdecydować o skorzystaniu

z usług przedstawicieli innych zawodów, zwanych rzeczoznawcami, którzy posiadają wymaganą wiedzę i umiejętności. Niniejszy standard nie zawiera wytycznych w sprawie korzystania z pracy eksperta przy wykonywaniu usług, w przypadku których praktyk oraz jeden lub wielu rzeczoznawców sporządzają wspólne sprawozdanie, za które ponoszą wspólną odpowiedzialność.

28. Cechą profesjonalizmu, którą muszą wykazać się wszystkie osoby uczestniczące w wykonywaniu usługi atestacyjnej, w tym także rzeczoznawcy, jest należyta staranność. Poszczególne osoby uczestniczące w wykonywaniu usług atestacyjnych mają przydzielone różne obowiązki. Wymagany do wykonania takich usług zakres biegłości jest różny, zależnie od pełnionych obowiązków. Chociaż od rzeczoznawców nie wymaga się, by posiadali taką samą biegłość co praktyk w wykonywaniu wszystkich aspektów usługi, to praktyk powinien ustalić, czy rzeczoznawcy znają na tyle niniejszy MSUA, aby przydzielone im prace widzieli w szerszym kontekście, jakim jest cel danej usługi.
29. Praktyk powinien zastosować procedury kontroli jakości, określające obowiązki wszystkich osób uczestniczących w wykonywaniu usługi atestacyjnej, w tym także dotyczące pracy rzeczoznawców, którzy nie są zawodowymi księgowymi, – w zakresie obowiązków spoczywających na nich – w celu zapewnienia zgodności z niniejszym i innymi MSUA.
30. **Praktyk powinien być zaangażowany w usługę oraz rozumieć prace wykonywane przez rzeczoznawcę, w zakresie wystarczającym do przyjęcia przez praktyka odpowiedzialności za wniosek sformułowany na temat informacji o danym zagadnieniu. Praktyk powinien ocenić, w jakim stopniu będzie polegał na wynikach pracy rzeczoznawcy przy wyrażaniu swojego wniosku.**
31. Nie oczekuje się, aby praktyk posiadał taką samą specjalistyczną wiedzę i umiejętności, co rzeczoznawca. Praktyk powinien jednak posiadać wiedzę i umiejętności wystarczające do tego, aby:
  - a) Określić cel przydzielonej rzeczoznawcy pracy oraz związek tej pracy z celem danej usługi,
  - b) Ocenić racjonalność założeń, metod i danych źródłowych wykorzystanych przez rzeczoznawcę oraz
  - c) Ocenić racjonalność ustaleń rzeczoznawcy w świetle okoliczności wykonywania usługi i wniosków praktyka.
32. **Praktyk powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody, że praca wykonana przez rzeczoznawcę odpowiada celom danej usługi atestacyjnej.**

Rozpatrując wystarczalność i odpowiedniość dowodów przedłożonych przez rzeczoznawcę praktyk, ocenia:

  - a) Kompetencje zawodowe, w tym doświadczenie oraz obiektywizm rzeczoznawcy,
  - b) Racjonalność założeń, metod i danych źródłowych wykorzystanych przez rzeczoznawcę oraz
  - c) Racjonalność i znaczenie ustaleń rzeczoznawcy w świetle okoliczności wykonywania usługi i wniosków praktyka.

## Uzyskiwanie dowodów

33. **Praktyk powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody uzasadniające jego wniosek.** Wystarczalność jest miarą ilości dowodów. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów, to jest ich przydatności i wiarygodności. Praktyk musi wziąć pod uwagę stosunek kosztów uzyskania dowodów do użyteczności uzyskanych informacji. Jednak trudności lub wydatki nie usprawiedliwiają zaniechania niezbędnej procedury gromadzenia dowodów, której nie da się zastąpić inną procedurą. Oceniając ilość i jakość dowodów, a tym samym ich wystarczalność i odpowiedniość dla uzasadnienia sprawozdania z usługi atestacyjnej, praktyk posiłkuje się zawodowym osądem i kieruje się zawodowym sceptycyzmem.
34. Usługa atestacyjna rzadko wymaga orzekania o autentyczności dokumentacji, a praktyk ani nie jest przeszkolony w tym zakresie, ani też nie oczekuje się od niego takich umiejętności. Tym niemniej praktyk analizuje wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody, na przykład fotokopie, faksymilia, dokumenty mające postać nagrań filmowych, dokumenty cyfrowe i inne dokumenty elektroniczne, jak również analizuje kontrole stosowane do ich sporządzenia i przechowywania.
35. Wystarczające i odpowiednie dowody w przypadku usługi dającej wystarczającą pewność są uzyskiwane w ramach powtarzalnego systematycznego procesu realizowania usługi obejmującego:
- a) Zapoznanie się z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi oraz innymi okolicznościami towarzyszącymi wykonaniu usługi, co – w zależności od danego zagadnienia – obejmuje zapoznanie się z kontrolą wewnętrzną,
  - b) Oszacowanie – na podstawie zdobytej wiedzy – ryzyka, że informacje o danym zagadnieniu zawierają istotne nieprawidłowości,
  - c) Reakcję na oszacowane ryzyko, w tym opracowanie ogólnych reakcji oraz określenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur,
  - d) Przeprowadzenie dalszych procedur wyrażnie dotyczących rozpoznanych rodzajów ryzyka przy połączeniu metody inspekcji, obserwacji, uzyskiwania potwierdzeń, ponownego przeliczania, ponownego wykonywania określonych czynności, procedur analitycznych i kierowania zapytań. Takie dalsze procedury obejmują badania wiarygodności, w tym uzyskanie informacji potwierdzających ze źródeł niezależnych od jednostki, jak również w zależności od rodzaju danego zagadnienia – badania skuteczności działania kontroli oraz
  - e) Ocenę wystarczalności i odpowiedniości dowodów.
36. „Wystarczająca pewność” jest niższa od absolutnej pewności. Ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do zera jest bardzo rzadko osiągalne lub opłacalne m.in. ze względu na następujące czynniki:
- Stosowanie badań wrywkowych,
  - Nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej,
  - Fakt, że większość dowodów badania, dostępnych praktykowi, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający.
  - Kierowanie się osądem podczas gromadzenia i oceny dowodów oraz formułowania wniosków na podstawie tych właśnie dowodów,
  - Cechy wykazywane w niektórych przypadkach przez dane zagadnienie.

37. Zarówno usługi atestacyjne dające wystarczającą, jak i umiarkowaną pewność wymagają umiejętności zastosowania technik atestacji oraz gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów w ramach powtarzalnego, systematycznego procesu wykonywania usługi, obejmującego zapoznanie się z danym zagadnieniem oraz innymi okolicznościami wykonywania usługi. Jednak w przypadku usługi atestacyjnej dającej umiarkowaną pewność, rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów są celowo ograniczone w porównaniu do usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność. W przypadku niektórych zagadnień będących przedmiotem usługi atestacyjnej dającej umiarkowaną pewność może istnieć określony MSUA, zawierający wytyczne w sprawie procedur gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów. W razie braku takiego MSUA, procedury gromadzenia wystarczających, odpowiednich dowodów będą różnić się zależnie od okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi, a w szczególności zagadnienia będącego jej przedmiotem oraz potrzeb przewidywanych użytkowników i zleceniodawcy a także ograniczeń kasowych, kosztowy cłu Zarówno przy świadczeniu usług atestacyjnych dających wystarczającą, jak i umiarkowaną pewność, jeżeli praktyk dowie się o zagadnieniu, które wskazuje na potrzebę rozważenia, czy nie należy istotnie zmodyfikować informacji o danym zagadnieniu, to musi się tym zająć stosując inne procedury wystarczające do ujęcia tego zagadnienia w sprawozdaniu praktyka.

### Oświadczenia strony odpowiedzialnej

38. **Praktyk powinien w razie potrzeby uzyskać odpowiednie oświadczenia strony odpowiedzialnej.** Pisemne potwierdzenia ustnych oświadczeń zmniejszają prawdopodobieństwo wystąpienia nieporozumień pomiędzy praktykiem a stroną odpowiedzialną. W szczególności, praktyk powinien zwrócić się do strony odpowiedzialnej o pisemne oświadczenie, w którym następuje ocena lub pomiar danego zagadnienia w stosunku do określonych kryteriów bez względu na to, czy wynik oceny lub pomiaru będzie – lub nie – udostępniony przewidywanym użytkownikom jako stwierdzenie. Nie uzyskanie pisemnego oświadczenia może spowodować wyrażenie wniosku z zastrzeżeniem lub odstąpienie od wyrażenia wniosku ze względu na ograniczenie zakresu usługi. W sprawozdaniu z usługi atestacyjnej praktyk może również umieścić zastrzeżenie ograniczające wykorzystanie sprawozdania.
39. Podczas wykonywania usługi atestacyjnej strona odpowiedzialna składa praktykowi wiele oświadczeń, zarówno z własnej inicjatywy, jak i w odpowiedzi na określone zapytania. Jeżeli tego rodzaju oświadczenia dotyczą spraw istotnych dla danego zagadnienia, praktyk powinien:
- a) Ocenić wiarygodność i zgodność z innymi uzyskanymi dowodami, w tym z innymi oświadczeniami,
  - b) Ocenić, czy osoby składające oświadczenia są dobrze poinformowane o określonych zagadnieniach oraz
  - c) Uzyskać dowody potwierdzające w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność. Praktyk może również szukać dowodów potwierdzających w przypadku usługi atestacyjnej dającej umiarkowaną pewność.
40. Oświadczenia strony odpowiedzialnej nie mogą zastąpić innych dowodów, których istnienia praktyk ma prawo zasadnie oczekiwać. Jeżeli praktyk nie może uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących danego zagadnienia, które ma, lub może mieć istotne znaczenie dla danego zagadnienia – przy czym oczekiwanie udostępnienia takich dowodów jest zasadne – to zachodzi ograniczenie zakresu usługi, mimo iż w sprawie tej uzyskano oświadczenie strony odpowiedzialnej.

## Rozpatrzenie późniejszych zdarzeń

41. **Praktyk powinien ocenić wpływ jaki mogą mieć na informacje o danym zagadnieniu oraz na sprawozdanie z usługi atestacyjnej późniejsze zdarzenia, jakie nastąpiły przed datą sporządzenia jego sprawozdania.** Zakres analizy późniejszych zdarzeń zależy od tego, w jakim stopniu mogą one wpływać na informacje o danym zagadnieniu oraz na poprawność wniosku praktyka. W przypadku niektórych usług atestacyjnych analiza późniejszych zdarzeń może nie być potrzebna ze względu na rodzaj danego zagadnienia. Na przykład jeżeli usługa wymaga sformułowania wniosku o poprawności sprawozdania dla celów statystycznych sporządzonego na dany moment w czasie, to na wniosek [praktyka] nie wywierają wpływu zdarzenia jakie nastąpiły w czasie pomiędzy danym momentem a datą sporządzenia sprawozdania praktyka.

## Dokumentacja

42. **Praktyk powinien udokumentować znaczące zagadnienia za pomocą dowodów uzasadniających sprawozdanie z usługi atestacyjnej i świadczących o wykonaniu usługi atestacyjnej zgodnie z MSUA.**
43. Dokumentacja powinna utrzymywać tok rozumowania praktyka dotyczący tych wszystkich znaczących zagadnień, które wymagają osądu wypływających stąd wniosków. Istnienie trudnych kwestii dotyczących zasad lub konieczność kierowania się przez praktyka osądem wymaga, aby dokumentacja utrzymywała odnośne fakty znane praktykowi w momencie wyciągania wniosków.
44. Nie jest konieczne ani praktyczne dokumentowanie wszystkich zagadnień rozpatrywanych przez praktyka. Kierując się zawodowym osądem przy określaniu zakresu sporządzanej i przechowywanej dokumentacji praktyk powinien wziąć pod uwagę, jakie dane powinna zawierać dokumentacja pozwalająca na to, aby inny praktyk nie mający styczności z daną usługą, mógł na jej podstawie wyrobić sobie pogląd o wykonanej pracy i zrozumieć zasadnicze decyzje podjęte przez praktyka, jednak bez wnikania w szczegółowe aspekty. Szczegółowe aspekty usługi inny praktyk może zrozumieć dopiero w wyniku ich omówienia z praktykiem, który sporządził dokumentację.

## Sporządzanie sprawozdania z usługi atestacyjnej

45. **Praktyk powinien ocenić, czy uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody uzasadniające wniosek wyrażony w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej.** Przygotowując wniosek praktyk powinien uwzględnić wszystkie uzyskane dowody, niezależnie od tego, czy potwierdzają lub też podważają informacje o danym zagadnieniu.
46. **Sprawozdanie z usługi atestacyjnej powinno być sporządzone w formie pisemnej i powinno zawierać jasno wyrażony przez praktyka wniosek na temat informacji o danym zagadnieniu.**
47. Zarówno przekaz ustny, jak i pozostałe formy wyrażania wniosku, mogą prowadzić do powstania nieporozumień, jeżeli nie towarzyszy im sprawozdanie pisemne. Z tego powodu, praktyk nie powinien składać sprawozdania w formie ustnej lub przy pomocy symboli bez poparcia go

pisemnym sprawozdaniem, każdorazowo dostępnym przy składaniu sprawozdania ustnie lub za pomocą symboli. Symbolem może być na przykład link do pisemnego sprawozdania z usługi atestacyjnej, dostępnego w internecie w formie elektronicznej.

48. Niniejszy MSUA nie wymaga posługiwania się żadnym ujednoliconym wzorem sprawozdania, stosowanym przy wszystkich usługach atestacyjnych. Zamiast tego w punkcie 49 wskazuje na podstawowe elementy, które powinno zawierać sprawozdanie z usługi atestacyjnej. Sprawozdania atestacyjne wymagają dostosowania do specyficznych okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi. W celu ułatwienia przekazania w sposób skuteczny wniosku przewidywanemu użytkownikowi, praktyk może zdecydować się na sporządzenie sprawozdania w postaci opisowej wybierając „formę krótką” lub „formę długą”. „Forma krótka” zawiera zazwyczaj tylko podstawowe elementy sprawozdania. Sprawozdanie w „formie długiej” może oprócz elementów podstawowych zawierać szczegółowy opis warunków podjęcia się wykonania usługi, stosowanych kryteriów, ustalenia dotyczące konkretnych aspektów usługi, a w niektórych przypadkach – zalecenia. Jakikolwiek ustalenia i zalecenia powinny być wyraźnie oddzielone od wniosku praktyka o informacji o danym zagadnieniu, a sformułowania użyte do ich prezentacji nie mogą powodować wrażenia, że mają one wpływ na wniosek praktyka. Praktyk może stosować śródtytuły, numerację punktów, formatowanie typograficzne, na przykład pogrubienia tekstu oraz inne rozwiązania służące zwiększeniu przejrzystości i czytelności sprawozdania z usługi atestacyjnej.

### Elementy sprawozdania z usługi atestacyjnej

49. Sprawozdanie z usługi atestacyjnej powinno zawierać następujące elementy:

- a) **Tytuł [sprawozdania], który jasno wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego praktyka z usługi atestacyjnej:**<sup>4</sup> odpowiednia nazwa pomaga określić rodzaj sprawozdania z usługi atestacyjnej, odróżnić je od sprawozdań sporządzanych przez osoby, które nie spełniają wymogów etycznych, jakim podlega praktyk.
- b) **Adresat:** podanie adresata wskazuje na stronę lub strony, do których kierowane jest sprawozdanie z usługi atestacyjnej, o ile jest to wykonalne, sprawozdanie z usługi atestacyjnej ma być adresowane do wszystkich [zidentyfikowanych] przewidywanych użytkowników, ale w niektórych przypadkach mogą to być też inni przewidywani użytkownicy.
- c) **Wskazanie i opis informacji o danym zagadnieniu oraz – jeśli to stosowne – samego zagadnienia.**

Na przykład:

- Moment w czasie lub okres, którego dotyczy ocena lub pomiar danego zagadnienia,
- Nazwa jednostki lub jej części, z którą dane zagadnienie ma związek – o ile ma to zastosowanie,
- Objasnienie cech zagadnienia będącego przedmiotem usługi, jak i informacji na jego temat, z którymi powinni zapoznać się przewidywani użytkownicy oraz wskazanie stopnia, w jakim cechy te mogą wpływać na dodatkowe oceny lub pomiary danego zagadnienia w stosunku do kryteriów lub na uprawdopodobniający charakter dostępnych dowodów. Chodzi tu przykładowo o:

---

<sup>4</sup> Por. przypis nr 2.

- Stopień w jakim informacje o danym zagadnieniu są jakościowe albo ilościowe, obiektywne albo subiektywne, historyczne albo prognozowane,
- Zmiany w danym zagadnieniu lub okolicznościach towarzyszących wykonywaniu usługi wpływające na porównywalność informacji o danym zagadnieniu z okresu na okres.

W przypadku, gdy wniosek praktyka dotyczy stwierdzenia strony odpowiedzialnej, stwierdzenie to dołącza się do sprawozdania z usługi atestacyjnej, lub w sprawozdaniu wskazuje na dostępne przewidywanym użytkownikom miejsce jego uzyskania.

d) **Określenie kryteriów:** Sprawozdanie z usług atestacyjnych powinno wskazywać na kryteria, w stosunku do których dokonano oceny lub pomiaru danego zagadnienia tak, aby przewidywani użytkownicy mogli zrozumieć podstawy wniosków wyrażonych przez praktyka. Sprawozdanie z usług atestacyjnych może zawierać kryteria lub odsyłać do nich, jeżeli są one zawarte w stwierdzeniach strony odpowiedzialnej, dostępnych przewidywanym użytkownikom lub pochodzących z łatwo dostępnego źródła. Praktyk powinien ocenić, czy w danych okolicznościach należy ujawnić:

- Źródło kryteriów oraz czy kryteria wynikają – lub nie – z przepisów prawa lub innych regulacji, czy są wydane przez uprawnione lub uznane organizacje eksperckie drogą przejrzystego odpowiedniego przygotowania oraz czy w kontekście danego zagadnienia można uznać te kryteria za gotowe (w przeciwnym przypadku należy wyjaśnić, dlaczego uznano je za niewłaściwe),
- Zastosowane metody pomiaru w przypadku, gdy kryteria pozwalają na wybór różnych metod
- Znaczące interpretacje dokonane w czasie stosowania kryteriów z uwzględnieniem okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi oraz
- Czy nastąpiły jakieś zmiany dotyczące zastosowanych metod pomiaru.

e) **Tam, gdzie to ma zastosowanie, opis znaczących, nieodłącznych ograniczeń wpływających na ocenę lub pomiar danego zagadnienia w stosunku do kryteriów:** podczas gdy niekiedy można oczekiwać, że nieodłączne ograniczenia zostaną dobrze zrozumiane przez czytelników sprawozdania z usługi atestacyjnej, to w innych przypadkach odpowiednie może być zawarcie w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej stosownych wyjaśnień. Na przykład, w sprawozdaniu dotyczącym skuteczności kontroli wewnętrznej odpowiednie może być wskazanie, że nie można rozciągnąć oceny dotychczasowej skuteczności kontroli na przyszłe okresy z uwagi na ryzyko, że w przyszłości kontrola wewnętrzna przestanie być odpowiednia ze względu na zmianę warunków lub, że pogorszeniu ulegnie stopień przestrzegania zasad (polityki) lub procedur [kontroli wewnętrznej].

f) **W przypadku, gdy kryteria zastosowane do oceny lub pomiaru danego zagadnienia są dostępne tylko dla określonych przewidywanych użytkowników lub dotyczą tylko określonego celu – należy ograniczyć wykorzystanie sprawozdania z usługi atestacyjnej tylko do tych przewidywanych użytkowników lub do tego celu:** dodatkowo, gdy sprawozdanie z usługi atestacyjnej jest przeznaczone dla określonych zamierzonych użytkowników, praktyk powinien rozważyć zawarcie tej informacji w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej<sup>5</sup>. Pozwala to

<sup>5</sup> Chociaż sprawozdanie z usługi atestacyjnej może zawierać zastrzeżenie, że jest ono skierowane tylko do określonych zamierzonych użytkowników lub ma tylko określony cel, to brak zastrzeżenia określającego czytelnika lub cel nie wskazuje na to, że na praktyku ciąży odpowiedzialność prawna w stosunku do tego czytelnika lub celu.

na poinformowanie czytelników, że sprawozdanie z usługi atestacyjnej jest sporządzone tylko dla określonych użytkowników lub do określonych celów.

- g) **Stwierdzenie wskazujące stronę odpowiedzialną i określające obowiązki strony odpowiedzialnej i praktyka:** pozwala to na poinformowanie przewidywanych użytkowników, że strona odpowiedzialna odpowiada za dane zagadnienie w przypadku usługi polegającej na sporządzaniu bezpośredniego sprawozdania (usługi sprawozdawczości bezpośredniej) lub za informacje o danym zagadnieniu w przypadku usługi polegającej na sporządzaniu sprawozdania na podstawie stwierdzeń (usługi opartej na stwierdzeniach)<sup>6</sup>, a rolą praktyka jest wyrażenie niezależnego wniosku o informacji o danym zagadnieniu.
- h) **Oświadczenie, że usługę wykonano zgodnie z MSUA:** w przypadku gdy dane zagadnienie omawia określony MSUA, to standard ten może wymagać, aby sprawozdanie z usługi atestacyjnej dotyczyło specjalnie tego zagadnienia.
- i) **Podsumowanie wykonanych prac:** podsumowanie może pomóc przewidywanym użytkownikom zrozumieć rodzaj pewności, jakiej dostarcza sprawozdanie z usługi atestacyjnej. MSRF 700 „Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego” oraz MSUP 2400 „Usługi przeglądu sprawozdań finansowych” zawierają wytyczne, jak sporządzić odpowiednie podsumowanie.
- W przypadku, gdy żaden MSUA nie zawiera wytycznych dotyczących procedur gromadzenia dowodów dla określonego zagadnienia, podsumowanie może obejmować bardziej szczegółowy opis wykonanych prac. Ponieważ w przypadku usługi dającej umiarkowaną pewność zrozumienie rodzaju, czasu przeprowadzania i zakresu przeprowadzonych procedur gromadzenia dowodów jest niezbędne do zrozumienia, jakiej pewności dostarcza wniosek wyrażony w formie zaprzeczenia (przez negację), podsumowanie pracy:
- i) Jest zazwyczaj bardziej szczegółowe niż w przypadku usługi dającej wystarczającą pewność i wskazuje na ograniczenia rodzaju, czasu i zakresu procedur gromadzenia dowodów. Odpowiednie może być wskazanie procedur, które nie zostały przeprowadzone, a które byłyby przeprowadzone w przypadku usługi dającej wystarczającą pewność oraz
- ii) Stwierdza, że procedury gromadzenia dowodów są bardziej ograniczone niż w przypadku usługi dającej wystarczającą pewność, a zatem uzyskuje się niższy poziom pewności niż w przypadku usługi dającej wystarczającą pewność.
- j) **Wniosek praktyka:** jeżeli na informację o danym zagadnieniu składa się wiele aspektów, należy wyrazić osobny wniosek o każdym z tych aspektów. Pomimo, że nie wszystkie wnioski muszą wynikać z procedur gromadzenia dowodów na jednakowym poziomie, każdy wniosek powinien być wyrażony w formie odpowiedniej dla usługi dającej wystarczającą lub umiarkowaną pewność.

**Tam gdzie to stosowne, wniosek powinien informować przewidywanych użytkowników o kontekście, w jakim należy czytać wniosek praktyka.**

Wniosek praktyka może na przykład zawierać takie sformułowania, jak: „Niniejszy wniosek został wyrażony w oparciu o nieodłączne ograniczenia i podlega nieodłącznym ograniczeniom wyjaśnionym w sprawozdaniu niezależnego praktyka z usługi atestacyjnej.” Jest to odpowiednie na przykład, gdy sprawozdanie zawiera wyjaśnienie określonych cech danego zagadnienia, o których powinni wiedzieć przewidywani użytkownicy.

**W przypadku usługi dającej wystarczającą pewność wniosek powinien zostać wyrażony w formie pozytywnej (przez afirmację).** Na przykład: „Naszym zdaniem, w świetle kryteriów XYZ, kontrola wewnętrzna jest skuteczna we wszystkich istotnych aspektach” lub „Na-

<sup>6</sup> Porównaj punkt 10 Założeń koncepcyjnych dla wyjaśnienia różnic pomiędzy usługą bezpośrednią i usługą bazującą na stwierdzeniach.

szym zdaniem stwierdzenie *strony odpowiedzialnej* o skuteczności kontroli wewnętrznej zostało w świetle kryteriów XYZ wyrażone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach.

**W przypadku usługi dającej umiarkowaną pewność wniosek powinien zostać wyrażony w formie zaprzeczenia (przez negację).** Na przykład: „Przy wykonywaniu prac opisanych w niniejszym sprawozdaniu, nie zauważyliśmy niczego, co w świetle kryteriów XYZ, każełoby nam sądzić, że kontrola wewnętrzna nie jest skuteczna we wszystkich istotnych aspektach” lub „Przy wykonywaniu prac opisanych w niniejszym sprawozdaniu, nie zauważyliśmy niczego, co każełoby nam sądzić, że stwierdzenie *strony odpowiedzialnej* o skuteczności kontroli wewnętrznej nie zostało wyrażone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach w świetle o kryteriów XYZ.

**Jeżeli praktyk wyraża wniosek inny niż bez zastrzeżeń, to sprawozdanie z usługi atestacyjnej powinno zawierać wyraźny opis wszystkich powodów podjęcia takiej decyzji (zobacz także punkty 51-53).**

- k) **Datę sporządzenia sprawozdania:** data informuje przewidywanych użytkowników o tym, że praktyk rozważył wpływ, jaki na informacje o danym zagadnieniu i na sprawozdanie z usługi atestacyjnej wywarły zdarzenia, jakie nastąpiły przed wskazaną datą.
- l) **Nazwę firmy lub nazwisko praktyka, informację o miejscu sporządzenia, którym zazwyczaj jest miejscowość, gdzie znajduje się biuro praktyka odpowiedzialnego za przeprowadzenie usługi atestacyjnej.** Pozwala to na poinformowanie przewidywanych użytkowników o tym, jaka osoba lub firma odpowiada za wykonanie usługi.

50. Praktyk może poszerzyć zakres sprawozdania z usługi atestacyjnej poprzez zamieszczenie innych informacji i wyjaśnień, które nie muszą jednak mieć wpływu na wniosek praktyka. Przykładami takich informacji są: opis posiadanych kwalifikacji i doświadczenia praktyka oraz osób uczestniczących w realizacji usługi, ujawnienie poziomów istotności, ustalenia dotyczące konkretnych aspektów usługi oraz zalecenia praktyka. Decyzja o zamieszczeniu takich informacji zależy od znaczenia tych informacji dla potrzeb przewidywanych użytkowników. Dodatkowe informacje powinny być wyraźnie oddzielone od wniosku praktyka i sformułowane w taki sposób, aby nie wpływały na wniosek praktyka.

#### **Wniosek z zastrzeżeniem, wniosek negatywny oraz odstępianie od wyrażenia wniosku**

51. **Praktyk nie może wyrazić wniosku bez zastrzeżeń, jeżeli wystąpi jedna z poniższych okoliczności, której wpływ na zagadnienie według osądu praktyka jest lub może być istotny:**

a) **nastąpiło ograniczenie zakresu prac praktyka, czyli, powstrzymują okoliczności lub strona odpowiedzialna lub zleceniodawca nakładają ograniczenia uniemożliwiające praktykowi uzyskanie dowodów niezbędnych do ograniczenia ryzyka usługi atestacyjnej do odpowiedniego poziomu. Praktyk powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub odstąpić od wyrażenia wniosku;**

b) **W przypadku gdy:**

i) **Wniosek praktyka dotyczy stwierdzenia strony odpowiedzialnej, a stwierdzenie to nie zostało wyrażone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub**

ii) **Wniosek praktyka dotyczy bezpośrednio zagadnienia będącego przedmiotem usługi**

**i kryteriów, a informacje o danym zagadnieniu zawierają istotne nieprawidłowości<sup>7</sup>, praktyk powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny,**

- c) W przypadku wykrycia, już po podjęciu się usługi, że kryteria nie są właściwe lub dane zagadnienie nie jest odpowiednie dla usługi atestacyjnej, praktyk powinien wyrazić:**
- i) Wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny – w przypadku, gdy kryteria niewłaściwe lub niewłaściwe zagadnienie będzie wprowadzało w błąd przewidywanych użytkowników,**
  - ii) Wniosek z zastrzeżeniem lub odstąpić od wyrażenia wniosku w pozostałych przypadkach.**

- 52. Praktyk powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem, gdy wpływ danego zagadnienia nie jest na tyle istotny lub jego zakres na tyle szeroki, aby wyrazić wniosek negatywny lub odstąpić od wyrażenia wniosku. Wniosek z zastrzeżeniem powinien zostać wyrażony [jako wniosek dotyczący zagadnienia] z użyciem określenia „za wyjątkiem” skutków zdarzeń, których dotyczy zastrzeżenie.**
53. W przypadkach, gdy wniosek bez zastrzeżeń dotyczy stwierdzenia strony odpowiedzialnej, a stwierdzenie to określa i właściwie opisuje, że informacje o danym zagadnieniu zawierają istotne nieprawidłowości, praktyk powinien:
- a) Wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny – w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem usługi i kryteriów lub
  - b) Jeśli warunki podjęcia się wykonania usługi wyraźnie określają, że wniosek ma dotyczyć stwierdzenia strony odpowiedzialnej, wyrazić wniosek bez zastrzeżeń, ale podkreślić to zagadnienie w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej.

#### **Pozostałe obowiązki sprawozdawcze**

- 54. Praktyk powinien uwzględnić inne obowiązki sprawozdawcze, w tym konieczność poinformowania osób sprawujących nadzór nad jednostką o zagadnieniach znaczących z punktu widzenia nadzoru, jakie ujawniły się w trakcie wykonywania usługi.**
55. W niniejszym MSUA pojęcie „nadzór” (ang. *governance*) określa rolę osób, którym powierzono kontrolę (ang. *control*), nadzór nad jednostką (ang. *supervision*) i kierowanie stroną odpowiedzialną<sup>8</sup>. Osoby sprawujące nadzór nad jednostką są zazwyczaj odpowiedzialne za zapewnienie, że dana jednostka realizuje swoje cele oraz za sprawozdawczość przeznaczoną dla zainteresowanych stron. Jeśli zleceniodawca nie jest stroną odpowiedzialną, nie należy informować bezpośrednio strony odpowiedzialnej lub osób sprawujących nadzór nad stroną odpowiedzialną.

<sup>7</sup> W przypadku usług sprawozdawczości bezpośredniej, gdzie informacje na temat danego zagadnienia prezentowane są tylko we wniosku praktyka, a praktyk sformułuje wniosek, że dane zagadnienie nie jest zgodne we wszystkich, istotnych aspektach z kryteriami, na przykład: „Naszym zdaniem, za wyjątkiem [...], kontrola wewnętrzna jest skuteczna we wszystkich istotnych aspektach w oparciu o kryteria XY2?” taki wniosek należałoby również uznać za wniosek z zastrzeżeniem (lub negatywny – jeśli ma to zastosowanie).

<sup>8</sup> Zasady nadzoru zostały opracowane w wielu krajach jako podstawa właściwych zachowań. Tego rodzaju zasady dotyczą zazwyczaj spółek, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie. Mogą one jednak służyć też poprawie nadzoru w jednostkach gospodarczych innego rodzaju. Nie istnieje jeden model dobrego nadzoru. Struktury i praktyki dotyczące nadzoru (ang. *governance*) różnią się w poszczególnych krajach.

56. W niniejszym MSUA przez „zagadnienia znaczące z punktu widzenia nadzoru” rozumie się zagadnienia ujawnione podczas przeprowadzania usługi atestacyjnej, które zdaniem praktyka są także ważne z punktu widzenia osób sprawujących nadzór nad jednostką. Do zagadnień usługi znaczących z punktu widzenia nadzoru zalicza się tylko te zagadnienia, na które praktyk zwrócił uwagę podczas przeprowadzania usługi atestacyjnej. Jeśli warunki podjęcia się wykonania usługi nie określają szczególnych wymogów, praktyk nie musi opracowywać procedur w celu określenia zagadnień będących przedmiotem zainteresowania osób sprawujących nadzór nad jednostką.

### **Data wejścia w życie**

57. Niniejszy MSUA stosuje się do usług atestacyjnych i dotyczy sprawozdań atestacyjnych sporządzonych na dzień 1 grudnia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie.

### ***Specyfika sektora publicznego***

1. *Niniejszy MSUA dotyczy wszystkich zawodowych księgowych pracujących w sektorze publicznym, którzy są niezależni od jednostki, na rzecz której świadczą usługi atestacyjne. W przypadku gdy zawodowy księgowy działający w sektorze publicznym nie spełnia warunku niezależności od jednostki, na rzecz której wykonuje usługę atestacyjną, to niniejszy MSUA powinien być stosowany ze szczególnym uwzględnieniem wyjaśnień zawartych w przypisie 2 i 4.*

„Niniejsze *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2005* opublikowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w styczniu 2005 r. w języku angielskim, zostały przetłumaczone na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) oraz Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w lipcu 2005 r. zostały wydane za zgodą IFAC. Tłumaczenie *Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej 2005* zostało zatwierdzone przez IFAC i przeprowadzono je zgodnie z „*Oświadczeniem w sprawie tłumaczenia standardów i wytycznych wydanych przez IFAC*. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej 2005* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej* © 2005 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej* © 2005 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, ISBN: 1-931949-38-7.”