

Załącznik nr 1.1 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 200
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 200

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 do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-2
Badanie sprawozdania finansowego	3-9
Data wejścia w życie	10
Ogólne cele biegłego rewidenta	11-12
Definicje	13
Wymogi	
Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego	14
Zawodowy sceptycyzm	15
Zawodowy osąd.....	16
Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania	17
Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB	18-24
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Badanie sprawozdania finansowego	A1-A13
Definicje	A14-A15
Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego	A16-A19
Zawodowy sceptycyzm	A20-A24
Zawodowy osąd.....	A25-A29
Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania	A30-A54
Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB	A55-A78

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest ogólna odpowiedzialność niezależnego biegłego rewidenta za przeprowadzanie badania sprawozdania finansowego 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 głównej 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 w kontekście badania sprawozdania finansowego 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 może wynikać 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, pomimo, że biegły rewident może uznać niektóre aspekty MSB za przydatne w danych okolicznościach, to odpowiada on za przestrzeganie wszystkich odpowiednich obowiązków prawnych, regulacyjnych lub zawodowych.

Badanie sprawozdań finansowych

3. Celem badania jest zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego. Osiąga się to dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazuje rzetelny i jasny obraz zgodnie z ramowymi założeniami. Badanie przeprowadzone zgodnie z MSB oraz odpowiednimi wymogami etycznymi umożliwia biegłemu rewidentowi wyrażenie takiej opinii. (Zob. par. A1)
4. Sprawozdanie finansowe poddane badaniu jest sprawozdaniem jednostki sporządzonym przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór. MSB nie nakładają odpowiedzialności na kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór i nie uchylają przepisów prawa i regulacji, które taką odpowiedzialność ustanawiają. Jednakże zgodnie z MSB, badanie przeprowadza się na podstawie założenia, że na kierowniku jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, na osobach sprawujących nadzór, spoczywa określona, potwierdzona przez nie odpowiedzialność; ma to fundamentalne znaczenie dla badania. Zbadanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki ani osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności. (Zob. par. A2-A11)
5. Jako podstawy do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta MSB wymagają uzyskania racjonalnej pewności, o tym czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem czy oszustwem. Racjonalna pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania obniżające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej

opinii przez biegłego rewidenta w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Racjonalna 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 które są podstawą opinii, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający. (Zob. par. A30-A54)

6. Biegły rewident stosuje koncepcję istotności zarówno podczas planowania i przeprowadzania badania, jak również podczas oceny wpływu na badanie zidentyfikowanych oraz nieskorygowanych zniekształceń, o ile występują, na sprawozdanie finansowe¹. Zasadniczo zniekształcenia, w tym pominięcia, są uznawane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Osądy dotyczące istotności dokonywane są w świetle istniejących okoliczności i wpływa na nie sposób postrzegania przez biegłego rewidenta potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdania finansowego oraz wielkość lub rodzaj zniekształcenia bądź połączenie tych dwóch czynników. Opinia biegłego rewidenta dotyczy sprawozdania finansowego jako całości i dlatego biegły rewident nie odpowiada za wykrycie zniekształceń, które nie są istotne dla sprawozdania finansowego jako całości.
7. MSB zawierają cele, wymogi oraz zastosowanie i inne materiały objaśniające zaprojektowane jako pomoc dla biegłego rewidenta w uzyskaniu racjonalnej pewności. MSB wymagają, aby biegły rewident posługiwał się zawodowym osądem oraz zachowywał zawodowy sceptycyzm podczas planowania i przeprowadzania badania oraz między innymi:
 - zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, w oparciu o zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej,
 - zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące występowania ewentualnych istotnych zniekształceń, poprzez zaprojektowanie i wdrożenie reakcji odpowiednich do oszacowanego ryzyka,
 - sformułował opinię na temat sprawozdania finansowego 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 obowiązujących przepisów prawa lub regulacji. (Zob. par. A12-A13)
9. Na biegłym rewidencie mogą spoczywać także określone inne obowiązki informacyjne lub sprawozdawcze wobec użytkowników, kierownika jednostki, osób sprawujących nadzór lub stron spoza jednostki dotyczące spraw wynikających z badania. Odpowiedzialność taką mogą określać MSB lub obowiązujące przepisy prawa lub regulacje².

Data wejścia w życie

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

¹ MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania” i MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”.

² Zob. na przykład MSB 260 (Zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” oraz MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”.

Ogólne cele biegłego rewidenta

11. Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego ogólnymi celami biegłego rewidenta są:
- (a) uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem lub błędem, wskutek czego umożliwi to biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
 - (b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i przekazanie stosownie do wymogów MSB informacji zgodnych z wnioskami biegłego rewidenta.
12. We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać racjonalnej pewności, a opinia z zastrzeżeniem w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie wystarcza w danych okolicznościach do poinformowania o tym użytkowników sprawozdania finansowego, MSB wymagają, aby biegły rewident odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował)³ ze zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązujących przepisów prawa lub regulacji.

Definicje

13. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
- (a) Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przez kierownika jednostki oraz tam, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, do sporządzenia sprawozdania finansowego, możliwe do zaakceptowania z uwagi na rodzaj jednostki i cel sprawozdania finansowego lub wymogi przepisów prawa lub regulacji.

Termin „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń i:
 - (i) potwierdzania jednoznacznie lub domyślnie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego kierownik jednostki może stanąć przed koniecznością ujawnienia informacji wykraczających poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia lub
 - (ii) potwierdzania jednoznacznie, że kierownik jednostki może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa od wymogów będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.
Termin „ramowe założenia zgodności” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających zgodności z ramowymi założeniami, ale które nie zawierają potwierdzeń zawartych w punktach (i) lub (ii) powyżej.
 - (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 sprawozdanie finansowe i inne informacje. Na potrzeby MSB:

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

- (i) wystarczalność dowodów badania jest miarą liczby dowodów badania. Na liczbę potrzebnych dowodów badania wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, a także jakość dowodów badania,
 - (ii) odpowiedniość dowodów badania jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich trafności i wiarygodności dla poparcia 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 sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia.
- (d) Audytor – osoba lub osoby przeprowadzające badanie, zwykle jest to partner odpowiedzialny za zlecenie lub inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie, lub jeśli ma to zastosowanie, firma*. Jeżeli standard wyraźnie wskazuje, że wymóg lub odpowiedzialność dotyczy partnera odpowiedzialnego za zlecenie, stosuje się raczej termin „partner odpowiedzialny za zlecenie” aniżeli „biegły rewident”, jeżeli jest to odpowiednie. Pojęcia „partner odpowiedzialny za zlecenie” oraz „firma” należy w przypadku sektora publicznego odnosić do ich odpowiedników.
- (e) Ryzyko przeoczenia – oznacza ryzyko, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury służące obniżeniu ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania poziomu, nie doprowadzą do wykrycia zniekształcenia, które istnieje i osobno lub łącznie z innymi zniekształceniami może być istotne.
- (f) Sprawozdanie finansowe – uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych, w tym ujawnienia, których celem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych jednostki lub jej zobowiązaniach na określony moment lub o ich zmianach w danym okresie czasu zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Pojęcie „sprawozdanie finansowe” odnosi się na ogół do pełnego sprawozdania finansowego zgodnie z tym, jak określają je wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, lecz może także dotyczyć pojedynczego składnika sprawozdania finansowego. Ujawnienia obejmują informacje objaśniające lub opisowe, przedstawione w sposób wymagany, wyraźnie dozwolony lub dopuszczony sposób przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego lub w notach, albo włączone do niego poprzez odniesienie. (Zob. par. A14-A15)
- (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 czasu lub warunków gospodarczych, albo okoliczności mających miejsce w określonych momentach czasu w przeszłości.
- (h) Kierownik jednostki – osoba(y) ponosząca(e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności jednostki. W niektórych jednostkach, w określonych systemach prawnych, do kierownika jednostki należą niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką, na przykład członkowie zarządu lub właściciel-kierownik.

* *Uw. tłum.* – w warunkach polskich może to oznaczać biegłego rewidenta, firmę audytorską lub innego członka zespołu wykonującego zlecenie.

- (i) Zniekształcenie - różnica pomiędzy kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem wykazanych w pozycjach sprawozdania finansowego a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem wymaganym dla danej pozycji w celu zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenie może wynikać z błędu lub oszustwa.

Jeżeli biegły rewident wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazuje rzetelny i jasny obraz, zniekształcenia obejmują także te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu biegłego rewidenta, są niezbędne, aby sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawiało, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazywało rzetelny i jasny obraz.

- (j) Założenie dotyczące odpowiedzialności kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, w oparciu o którą przeprowadza się badanie – kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdziły i zrozumiały, że spoczywa na nich poniższa odpowiedzialność, która jest kluczowa dla przeprowadzenia badania zgodnie z MSB. Jest to odpowiedzialność za:

- (i) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi, gdzie jest to odpowiednie, rzetelną prezentację,
- (ii) taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem oraz
- (iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:
- a. dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy księgowo, dokumentacja oraz inne sprawy, co do których kierownictwo oraz, tam gdzie jest to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór są świadome, że są odpowiednie dla sporządzania sprawozdania finansowego,
 - 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 powyższy punkt (i) może zostać przekształcony w następujący sposób: „za sporządzenie i *rzetelną* prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub „za sporządzenie sprawozdania finansowego *przekazującego rzetelny i jasny obraz* zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej”.

„Przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, w oparciu o którą przeprowadza się badanie” może być także określana jako „założenie”.

- (k) Zawodowy osąd – zastosowanie stosownych szkoleń, wiedzy i doświadczenia w zakresie rewizji finansowej, rachunkowości i standardów etyki do podejmowania 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) Racjonalna pewność – w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, wysoki ale nie absolutny poziom pewności.
- (n) Ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzenia:
 - (i) ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia, na zniekształcenie, które osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne, przed uwzględnieniem jakiegokolwiek kontroli,
 - (ii) ryzyko kontroli – ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, bądź wykrycia i skorygowania w odpowiednim czasie przez kontrolę wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda lub ujawnienia, które osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne.
- (o) Osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organizacja(e) (na przykład zarządca korporacyjny) odpowiedzialna za nadzorowanie strategicznych kierunków jednostki oraz obowiązki związane z odpowiedzialnością jednostki. Obejmuje to nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach, w określonych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą wchodzić w skład kierownictwa, na przykład jako wykonawczy członkowie zarządu jednostki sektora prywatnego lub publicznego bądź właściciel-kierownik.

Wymogi

Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego

14. Biegły rewident przestrzega* stosownych wymogów etycznych, odnoszących się do zleceń badania sprawozdań finansowych, właściwych dla niezależności. (Zob. par. A16-A19)

Zawodowy sceptycyzm

15. Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie, zachowując zawodowy sceptycyzm, uznając, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A20-A24)

Zawodowy osąd

16. Biegły rewident wykorzystuje zawodowy osąd planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A25-A29)

* *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 przewidziany w danym MSB.

Wystarczające i odpowiednie dowody badania i ryzyko badania

17. Aby uzyskać racjonalną pewność, biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu obniżenia ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwia mu wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię. (Zob. par. A30-A54)

Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB

Przestrzeganie MSB odpowiednich dla danego badania

18. Biegły rewident przestrzega wszystkie MSB odpowiednie dla danego badania. Właściwy MSB jest odpowiedni dla danego badania, jeżeli ten MSB ma zastosowanie i zachodzą przedstawione w nim okoliczności. (Zob. par. A55-A59)
19. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie całego standardu, w tym z jego częścią omawiającą zastosowanie i inny materiał objaśniający, aby właściwie zrozumieć cele i zastosować wymogi standardu. (Zob. par. A60-A68)
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, planuje on i przeprowadza badanie, osiągając cele określone w odpowiednim standardzie przy planowaniu i przeprowadzaniu badania uwzględniając wzajemne powiązania między standardami dla: (zob. par. A69-A71)
- (a) ustalenia, czy jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania oprócz tych, których wymagają MSB, są niezbędne do realizacji celów określonych w MSB oraz (zob. par. A72)
 - (b) oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. (Zob. par. A73)

Przestrzeganie 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. A74- A75)
23. W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne aby odstąpić od odnośnego wymogu standardu. W takich okolicznościach biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu. Konieczność odstąpienia od spełnienia odnośnego wymogu przez biegłego rewidenta powstaje tylko wtedy, gdy wymóg zakłada przeprowadzenie konkretnej procedury, a w określonych okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna dla osiągnięcia celu wynikającego z tego wymogu. (Zob. par. A76)

Niemożliwość osiągnięcia celu

24. Jeżeli cel określony w odpowiednim standardzie nie może być osiągnięty, biegły rewident ocenia, czy uniemożliwia mu to osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta, w związku z czym wymaga się od niego, aby zgodnie z MSB zmodyfikował opinię lub wycofał się ze zlecenia (w przypadku, gdy wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązujących przepisów prawa lub

regulacji). Niezdolność do osiągnięcia celu stanowi znaczącą sprawę wymagającą udokumentowania zgodnie z MSB 230.⁴ (Zob. par. A77-A78)

* * *

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Badanie sprawozdania finansowego

Zakres badania (Zob. par. 3)

A1. Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Opinia taka jest wspólna dla wszystkich badań sprawozdań finansowych. Dlatego opinia biegłego rewidenta nie stanowi, na przykład zapewnienia, że jednostka utrzyma się na rynku w przyszłości, ani potwierdzenia skuteczności z jaką kierownik jednostki prowadził jej działalność. Jednakże, w niektórych systemach prawnych obowiązujące przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłych rewidentów przekazania opinii na temat innych specyficznych spraw, takich jak skuteczność kontroli wewnętrznej lub spójność odrębnego sprawozdania kierownika jednostki ze sprawozdaniem finansowym. Chociaż standardy zawierają wymogi i wytyczne dotyczące takich spraw w zakresie, w jakim są znaczące dla formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym, biegły rewident jest zobowiązany do podejmowania dalszych działań, jeżeli spoczywa na nim dodatkowa odpowiedzialność związana z przekazaniem takich opinii.

Sporządzanie sprawozdania finansowego (Zob. par. 4)

A2. Przepisy prawa lub regulacje mogą określać odpowiedzialność kierownika jednostki 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 założenie, że kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdziły i rozumieją, że są odpowiedzialne za:

- (a) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, tam gdzie to odpowiednie, rzetelną prezentację,
- (b) kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo jednostki oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz
- (c) zapewnienie biegłemu rewidentowi:
 - (i) dostępu do wszystkich informacji takich jak zapisy księgowo, dokumentacja oraz inne sprawy, co do których kierownik jednostki oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór są świadome, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
 - (ii) dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby badania prosić

⁴ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragraf 8(c).

kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór oraz

- (iii) nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.

A3. Sporządzanie sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór wymaga:

- znajomości mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy uwzględnieniu wszystkich odpowiednich przepisów prawa lub regulacji,
- sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z tymi ramowymi założeniami,
- włączenia adekwatnego opisu tych ramowych założeń do sprawozdania finansowego.

Sporządzanie sprawozdania finansowego wymaga od kierownika jednostki wyrażenia osądu przy określaniu racjonalnych w danych okolicznościach szacunków księgowych, a także stosowaniu odpowiednich zasad (polityk) rachunkowości. Osądy te wyrażane są przy uwzględnieniu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A4. Sprawozdanie finansowe może być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej zaprojektowanymi tak, aby dostarczyć:

- ogólnych informacji finansowych potrzebnych szerokiemu gronu użytkowników (tj. „sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia”) lub
- informacji finansowych potrzebnych specyficznym użytkownikom (tj. „sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia”).

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

- środowisko prawne i etyczne, w tym statuty, regulacje, wyroki sądu oraz zawodowe zasady etyczne związane z zagadnieniami 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 sprawozdania finansowego. Choć ramowe założenia mogą nie ustalać sposobu, w jaki należy wyliczać lub ujawniać wszystkie transakcje lub zdarzenia, zwykle obejmują one wystarczająco szerokie zasady, aby mogły one służyć za podstawę do opracowania i stosowania zasad (polityki) rachunkowości spójnych z koncepcjami leżącymi u podstaw wymagań ramowych założeń.
- A7. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne są ramowymi założeniami zgodności. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które obejmują głównie standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez organizację uprawnioną lub powołaną do ustanawiania standardów, stosowane przez jednostki do sporządzania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, są często zaprojektowane w celu uzyskania rzetelnej prezentacji, jak na przykład 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 pełne sprawozdanie finansowe. W przypadku wielu ramowych założeń sprawozdanie finansowe ma na celu przedstawienie informacji o sytuacji finansowej, finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych jednostki. W przypadku takich założeń na pełne sprawozdanie finansowe składa się bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, rachunek przepływów pieniężnych oraz powiązane informacje. W myśl innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej pełne sprawozdanie finansowe może tworzyć pojedynczy składnik sprawozdania finansowego i powiązane informacje:
- na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) „Sprawozdawczość finansowa oparta na kasowej metodzie 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 sprawozdanie finansowe zgodnie z tym MSRSP,
 - innymi przykładami pojedynczych składników sprawozdania, z których każdy 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 zaakceptowania⁵. MSB 800 (zmieniony) dotyczy specyficznych problemów powstających w związku ze sporządzaniem

⁵ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zleceń badania”, paragraf 64(a).

sprawozdania finansowego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia⁶.

- A10. Ze względu na ważność przesłanki dla przeprowadzania badania, od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania od kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór zapewnienia, że potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność przedstawioną w paragrafie A2, stanowiącą warunek przyjęcia zlecenia badania⁷.

Specyficzne rozważania dla badań sektora publicznego

- A11. Zlecenia badania sprawozdania finansowego jednostek sektora publicznego mogą być szersze niż zlecenie badania innych jednostek. W konsekwencji przesłanka dotycząca odpowiedzialności kierownika jednostki, leżąca u podstaw przeprowadzania badania sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego, może obejmować dodatkową odpowiedzialność, taką jak odpowiedzialność za przeprowadzenie transakcji i zdarzeń zgodnie z prawem, regulacją lub innymi uchwałami ciał ustawodawczych⁸.

Forma opinii biegłego rewidenta (Zob. par. 8)

- A12. Opinia wyrażana przez biegłego rewidenta mówi o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Forma opinii biegłego rewidenta zależy jednak od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i każdego obowiązującego przepisu prawa lub regulacji. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wymogi dotyczące prezentacji sprawozdania finansowego; w przypadku takich ramowych założeń, *sporządzenie* sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmuje ich *prezentację*.
- A13. Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, co generalnie ma miejsce w przypadku sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, opinia wymagana przez MSB dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub czy przekazuje rzetelny i jasny obraz. Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności, wymagana opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami. O ile nie zostało wyraźnie postanowione inaczej, odniesienia w MSB dotyczące opinii biegłego rewidenta obejmują obie postacie opinii.

Definicje

Sprawozdanie finansowe (Zob. par. 13(f))

- A14. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą odnosić się do zasobów ekonomicznych lub obowiązków w innych kategoriach. Na przykład, mogą być one określane jako aktywa i zobowiązania jednostki, a różnica końcowa pomiędzy nimi może być określana jako kapitał lub udziały kapitałowe.
- A15. Informacje objaśniające lub opisowe, których zamieszczenie w sprawozdaniu finansowym jest wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, mogą

⁶ MSB 800 (zmieniony) „Szczególne rozważania - Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia”, paragraf 8.

⁷ MSB 210, paragraf 6(b).

⁸ Zob. paragraf A59.

zostać włączone do tego sprawozdania poprzez zamieszczenie odnośnika do informacji zawartych w innym dokumencie, takim jak sprawozdanie zarządu lub raport na temat ryzyka. "Włączone do niego przez odniesienie" oznacza odniesienie ze sprawozdania finansowego do innego dokumentu, ale nie z innego dokumentu do sprawozdania finansowego. Jeżeli obowiązujące mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zabraniają wyraźnie stosowania odnośników do miejsca, w którym można znaleźć informacje objaśniające lub opisowe, a zostały one odpowiednio powiązane, stanowią część sprawozdania finansowego.

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

- A16. Biegły rewident podlega stosownym wymogom etycznym, w tym właściwym dla niezależności, w związku ze zleceniami badania sprawozdania finansowego. Stosowne wymogi etyczne zazwyczaj obejmują części A i B wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych Kodeksu etyki zawodowych księgowych IESBA (Kodeks IESBA) dotyczące badania sprawozdania finansowego oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej wymagające.
- A17. Część A Kodeksu IESBA określa fundamentalne zasady zawodowej etyki, znaczące dla biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego oraz dostarcza koncepcyjne ramowe założenia dla stosowania tych zasad. Do fundamentalnych zasad, których przestrzegania przez biegłego rewidenta wymaga Kodeks IESBA, należą:
- (a) uczciwość,
 - (b) obiektywizm,
 - (c) zawodowe kompetencje i należyta staranność,
 - (d) zachowanie poufności oraz
 - (e) profesjonalne postępowanie.

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

- A18. W przypadku zlecenia badania jest w interesie publicznym i wymaganym przez Kodeks IESBA wymaga aby biegły rewident był niezależny od jednostki podlegającej badaniu. Kodeks IESBA opisuje niezależność jako obejmującą zarówno niezależność umysłu i niezależność wizerunku. Niezależność biegłego rewidenta od jednostki zapewnia biegłemu rewidentowi zdolność do wyrażenia opinii, na którą nie wpływają czynniki mogące ją narazić na kompromis. Niezależność zwiększa zdolność biegłego rewidenta do działania w sposób uczciwy, do zachowania obiektywizmu i zawodowego sceptycyzmu.
- A19. Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ)⁹ 1 lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne¹⁰, dotyczy odpowiedzialności firmy audytorskiej za ustanowienie i utrzymanie systemu kontroli jakości dla zleceń badania. MSKJ 1 określa odpowiedzialność firmy audytorskiej za ustalanie polityk i procedur zaprojektowanych w celu dostarczenia racjonalnej pewności, że firma audytorska i jej personel przestrzegają stosownych

⁹ MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

¹⁰ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragraf 2.

wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności¹¹. MSB 220 określa obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie dotyczące przestrzegania stosownych wymogów etycznych. Obejmują one wyczulenie, poprzez obserwację i kierowanie w miarę potrzeby zapytań, na dowody świadczące o nieprzestrzeganiu właściwych wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie i podjęcie odpowiedniego działania w przypadku, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie zauważył sprawy wskazujące na możliwość nieprzestrzegania stosowanych wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie oraz sformułowanie wniosku na temat przestrzegania wymogów niezależności, które stosują się do zlecenia badania¹². MSB 220 uznaje, że zespół wykonujący zlecenie ma prawo polegać na systemie kontroli jakości firmy audytorskiej i przyjąć, że wywiązuje się ona z odpowiedzialności za przestrzeganie procedur kontroli jakości mających zastosowanie do danego zlecenia badania, chyba że informacje pochodzące z firmy audytorskiej lub od stron trzecich wskazują na coś przeciwnego.

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 15)

A20. Zawodowy sceptycyzm obejmuje na przykład wyczulenie na:

- dowody badania sprzeczne z innymi uzyskanymi dowodami 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.

A21. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania jest niezbędne, jeżeli na przykład biegły rewident zamierza obniżyć ryzyka:

- 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.

A22. 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 kierownika jednostki 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 pojedynczy dokument ze swej istoty podatny na oszustwo, jest jedynym potwierdzającym dowodem znaczącej kwoty sprawozdania finansowego.

A23. Biegły rewident może uznać zapisy i dokumenty za prawdziwe, o ile nie ma podstaw sądzić, że jest inaczej. Tym niemniej biegły rewident jest zobowiązany do oceny wiarygodności informacji wykorzystanych jako dowody badania¹³. W przypadku wątpliwości co do wiarygodności informacji lub możliwości oszustwa (na przykład jeżeli warunki rozpoznane w trakcie badania

¹¹ MSKJ 1, paragrafy 20-25.

¹² MSB 220, paragrafy 9-12.

¹³ MSB 500 „Dowody badania”, paragrafy 7-9.

prowadzą biegłego rewidenta do przekonania, że dokument może nie być autentyczny lub że zapisy w dokumencie mogły zostać sfałszowane) MSB wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia dalszego dochodzenia i ustalenia, jakie modyfikacje lub uzupełnienie procedur badania są niezbędne do wyjaśnienia sprawy¹⁴.

A24. Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, że pominięte wcześniejsze doświadczenie dotyczące uczciwości i prawości kierownictwa jednostki i osób sprawujących nadzór. Tym niemniej przekonanie, że kierownik jednostki 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 racjonalnej pewności.

Zawodowy osąd (Zob. par. 16)

A25. Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia badania. Wynika to z tego, że interpretacja stosownych wymogów etycznych i MSB oraz podejmowanie świadomych 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,
- rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania zastosowanych w celu spełnienia wymogów MSB i zgromadzenia dowodów badania,
- oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania i czy jest potrzeba zrobienia jeszcze czegoś dodatkowego, aby osiągnąć cele danego MSB a zarazem ogólne cele biegłego rewidenta,
- oceny osądów kierownictwa związanych ze stosowaniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- wyciągania wniosków w oparciu o dowody badania uzyskane, na przykład w wyniku oceny racjonalności szacunków kierownictwa związanych ze sporządzaniem sprawozdania finansowego.

A26. Wyróżniającą cechą zawodowego osądu, którego oczekuje się od biegłego rewidenta jest to, że jest on wyrażany przez biegłego rewidenta, którego przeszkolenie, wiedza i doświadczenie pozwoliły na uzyskanie kompetencji niezbędnych do formułowania racjonalnych osądów.

A27. Używanie zawodowego osądu w każdym konkretnym przypadku oparte jest na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi. Konsultacje prowadzone w trudnych lub spornych sprawach w trakcie badania, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy lub spoza niej, tak jak tego wymaga MSB 220¹⁵, pomagają biegłemu rewidentowi w wyrażaniu uzasadnionych i racjonalnych osądów.

A28. Zawodowy osąd może być oceniony na podstawie tego, czy osiągnięty osąd odzwierciedla w sposób właściwy zastosowanie zasad badania i rachunkowości oraz, czy jest odpowiedni i spójny z faktami i okolicznościami znanymi biegłemu rewidentowi przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.

¹⁴ MSB 240 paragraf 13, MSB 500 paragraf 11, MSB 505 „Potwierdzenia zewnętrzne”, paragrafy 10-11 i 16.

¹⁵ MSB 220 „Dowody badania”, paragraf 18.

A29. 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 badania¹⁶. 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

- A30. Dowody badania są niezbędne dla uzasadnienia 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 ich przydatność dla bieżącego badania¹⁷) lub procedury kontroli jakości stosowane w firmie 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 lub zaangażowanego w jednostce. Dowody badania obejmują zarówno informacje wspierające i potwierdzające stwierdzenia kierownictwa, jak i wszelkie informacje przeczące takim stwierdzeniom. Dodatkowo, w niektórych przypadkach brak informacji (na przykład odmowa kierownictwa złożenia 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.
- A31. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania są ze sobą wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (im wyżej oszacowane ryzyka, tym więcej dowodów jest wymaganych), jak również jakość dowodów badania (im wyższa jakość dowodów, tym mniej jest wymaganych). Uzyskanie większej liczby dowodów nie może kompensować jednak ich niskiej jakości.
- A32. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania: to jest ich przydatności i wiarygodności dla uzasadnienia wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodów wpływa źródło ich pochodzenia i rodzaj oraz są zależne od konkretnych okoliczności, w jakich je uzyskano.
- A33. Sprawą zawodowego osądu jest stwierdzenie, czy zebrano wystarczające i odpowiednie dowody badania dla obniżenia ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwia biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których może oprzeć swoją opinię. MSB 500 oraz inne stosowne MSB określają dodatkowe wymogi i dostarczają dalszych wytycznych mających zastosowanie podczas badania, a dotyczących rozważań biegłego rewidenta na temat uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

¹⁶ MSB 230 paragraf 8.

¹⁷ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf 9.

Ryzyko badania

- A34. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia. Oszacowanie ryzyka opiera się na procedurach badania służących uzyskaniu informacji niezbędnych do tego celu i dowodach uzyskanych podczas badania. Oszacowanie ryzyka jest raczej sprawą zawodowego osądu aniżeli sprawą nadającą się do dokładnego pomiaru.
- A35. Dla celów MSB ryzyko badania nie obejmuje ryzyka, że biegły rewident może wyrazić opinię, iż sprawozdanie finansowe zawiera 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, niepoehlebnych opinii o nim lub innych zdarzeń spowodowanym badaniem sprawozdania finansowego.

Ryzyko istotnego zniekształcenia

- A36. Ryzyko istotnego zniekształcenia może wystąpić na dwóch poziomach:
- ogólny poziom sprawozdania finansowego oraz
 - poziom stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.
- A37. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego to ryzyko istotnego zniekształcenia, które w sposób wyraźny dotyczy sprawozdania finansowego i potencjalnie może wpływać na wiele stwierdzeń.
- A38. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia szacuje się w celu ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Dowody te umożliwiają biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym przy możliwym do zaakceptowania niskim poziomie ryzyka badania. Biegli rewidentenci stosują różne podejścia dla osiągnięcia celu oszacowania 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 rewidentenci uznają taki model za przydatny do zaplanowania procedur badania.
- A39. 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 sprawozdania finansowego.
- A40. Ryzyko nieodłączne jest wyższe dla niektórych stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień aniżeli dla innych stwierdzeń. Na przykład może być ono wyższe w przypadku złożonych kalkulacji lub kont ujmujących kwoty stanowiące szacunki księgowo, obarczone znaczącą niepewnością szacunku. Także zewnętrzne okoliczności powodujące ryzyko gospodarcze mogą wpływać na ryzyko nieodłączne. Na przykład postęp technologiczny może sprawić, że dany produkt stanie się przestarzały, co powoduje, że jego zapas będzie bardziej podatny na zawyżenie jego wartości. Również czynniki występujące w jednostce i jej otoczeniu, dotyczące kilku lub wszystkich grup transakcji, sald kont lub ujawnień, mogą wpływać na ryzyko nieodłączne związane z konkretnym stwierdzeniem. Takie czynniki mogą na przykład obejmować brak kapitału obrotowego wystarczającego do kontynuowania działalności lub kryzys w branży charakteryzujący się dużą liczbą upadłości.
- A41. Ryzyko kontroli jest funkcją skuteczności modelu, wdrożenia i działania kontroli wewnętrznej sprawowanej przez kierownika jednostki jako reakcja na zidentyfikowane ryzyko zagrażające

osiągnięciu celów jednostki związanych ze sporządzaniem sprawozdania finansowego. Jednak kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego, jak dobrze została zaprojektowana i jak działa, może jedynie obniżyć, a nie wyeliminować ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego ze względu na nieuniknione ograniczenia kontroli wewnętrznej. Nieuniknione ograniczenia wynikają na przykład z możliwości ludzkich pomyłek lub błędów, bądź wyłączenia kontroli na skutek zmywy lub obchodzenia jej 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, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur wiarygodności¹⁸.

- A42. MSB zwykle nie odnoszą się osobno do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, ale raczej do łącznego oszacowania „ryzyka istotnego zniekształcenia”. Biegły rewident może jednak odrębnie lub łącznie oszacować ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli w zależności od preferowanych technik lub metodologii badania i względów praktycznych. Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia może być wyrażone w kategoriach ilościowych, takich jak procenty i w kategoriach nieilościowych. W każdym przypadku potrzeba dokonania przez biegłego rewidenta odpowiedniego oszacowania ryzyka jest ważniejsza od różnych podejść, za pomocą których można tego dokonać.
- A43. MSB 315 (zmieniony) ustala wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia.

Ryzyko przeoczenia

- A44. Dla danego poziomu ryzyka badania, możliwy do zaakceptowania poziom ryzyka przeoczenia jest odwrotnie proporcjonalny do oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. Na przykład: im biegły rewident jest bardziej przekonany o istnieniu większego ryzyka istotnego zniekształcenia, tym mniejsze ryzyko przeoczenia może zaakceptować, a zatem, tym bardziej przekonujących dowodów badania wymaga.
- A45. Ryzyko przeoczenia zależy od rodzaju, rozłożenia w czasie 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,
 - zastosowanie zawodowego sceptycyzmu oraz
 - nadzór i przegląd nad przeprowadzonymi badaniami
- pomagają zwiększyć skuteczność procedur badania i ich zastosowania oraz ograniczają możliwość doboru przez biegłego rewidenta niewłaściwej procedury badania, nieodpowiedniego zastosowania właściwej procedury badania lub błędnej interpretacji wyników badania.
- A46. MSB 300¹⁹ oraz MSB 330 ustalają wymogi i dostarczają wytycznych dotyczących planowania badania sprawozdania finansowego oraz reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko. Na skutek nieuniknionych ograniczeń badania ryzyko przeoczenia może jednak być jedynie obniżone

¹⁸ MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowanie ryzyka”, paragrafy 7-17.

¹⁹ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”.

a nie wyeliminowane. Niektóre ryzyka przeoczenia będą zatem istniały zawsze.

Nieuniknione ograniczenia badania

A47. Od biegłego rewidenta nie można oczekiwać, ani nie jest on w stanie obniżyć ryzyka do zera i dlatego nie może on uzyskać absolutnej pewności, że sprawozdanie finansowe nie zawiera 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 swoją opinię, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający. Nieuniknione ograniczenia badania wynikają z:

- istoty sprawozdawczości finansowej,
- istoty procedur badania, oraz
- potrzeby przeprowadzenia badania w racjonalnym czasie i po rozsądnych kosztach.

Istota sprawozdawczości finansowej

A48. Sporządzanie sprawozdania finansowego obejmuje wyrażanie osądów przez kierownika jednostki wobec dostosowania wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w jednostce do faktów i okoliczności związanych z jednostką. Z wieloma pozycjami sprawozdania finansowego wiążą się ponadto subiektywne decyzje i oszacowania lub stopień niepewności; możliwe jest także stosowanie różnych akceptowanych interpretacji i osądów. Na skutek tego niektóre pozycje sprawozdania finansowego stanowią przedmiot nieuniknionej zmienności, której nie można wyeliminować przez stosowanie dodatkowych procedur badania. Na przykład dotyczy to często przypadku respektowania pewnych szacunków księgowych. Tym niemniej MSB wymagają od biegłego rewidenta szczegółowej oceny racjonalności szacunków księgowych w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i powiązanych ujawnień oraz jakościowych aspektów praktyki księgowej, w tym sygnałów możliwej stronniczości osądów kierownictwa²⁰.

Istota procedur badania

A49. Istnieją praktyczne i prawne ograniczenia zdolności uzyskania przez biegłego rewidenta dowodów badania, na przykład:

- istnieje możliwość, że kierownictwo i inne osoby mogą nie dostarczyć, umyślnie lub nieumyślnie, kompletnych informacji związanych ze sporządzaniem sprawozdania finansowego 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,
- oszustwo może wiązać się z wyrafinowanym, starannie zorganizowanym planem jego ukrycia. Dlatego procedury badania stosowane do uzyskania dowodów badania mogą nie być skuteczne do wykrywania zamierzonych zniekształceń spowodowanych na przykład znową dotyczącą fałszowania dokumentów, co może prowadzić 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

²⁰ MSB 540 „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień” oraz MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”, paragraf 12.

postępowania. Dlatego biegły rewident nie posiada szczególnych prawnych pełnomocnictw, takich jak uprawnienie do przeszukiwań, które mogą być konieczne w przypadku takiego dochodzenia.

Terminowość sprawozdawczości finansowej i równowaga między korzyściami i kosztami

A50. Kwestia trudności, długotrwałości lub zaangażowanego kosztu nie usprawiedliwia 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 spadkową 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. na przykład „*Ramowe założenia sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*” opracowane przez IASB). Dlatego użytkownicy sprawozdania finansowego oczekują, że biegły rewident sformułuje opinię o sprawozdaniu finansowym w rozsądnym okresie czasu 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.

A51. W konsekwencji konieczne jest dla biegłego rewidenta:

- zaplanowanie badania, aby możliwe było jego przeprowadzenie w sposób efektywny,
- skierowanie starań na badania obszarów, co do których oczekuje, że są obarczone ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, przy jednoczesnym skierowaniu mniejszych starań na inne obszary oraz
- stosowanie próbkowania jak też innych sposobów badania zbiorów pod kątem zniekształceń.

A52. W świetle podejść opisanych w paragrafie A51 MSB zawierają wymogi dotyczące planowania i przeprowadzania badania i wymagają od biegłego rewidenta, aby między innymi:

- miał podstawę do zidentyfikowania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia dzięki przeprowadzeniu procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności²¹ oraz
- stosował próbkowanie oraz inne sposoby badania zbiorów zapewniające racjonalną podstawę do wyciągnięcia wniosków na temat populacji²².

Inne czynniki wpływające na nieuniknione ograniczenia badania

A53. W przypadku niektórych stwierdzeń lub zagadnień będących przedmiotem zlecenia potencjalny wpływ nieuniknionych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń ma szczególne znaczenie. Takie stwierdzenia lub zagadnienia będące przedmiotem zlecenia obejmują:

- oszustwo, szczególnie to, w które jest zamieszane kierownictwo wyższego szczebla lub znowę. Zob. MSB 240 dla dalszego omówienia,

²¹ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 5-10.

²² MSB 330, MSB 500, MSB 520 „*Procedury analityczne*”, MSB 530 „*Próbkowanie*”.

- istnienie i kompletność powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Zob. MSB 550²³ dla dalszego omówienia,
- przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji. Zob. MSB 250²⁴ dla dalszego omówienia,
- przyszłe zdarzenia lub warunki, które mogą spowodować zaprzestanie kontynuowania działalności przez jednostkę. Zob. MSB 570²⁵ dla dalszego omówienia.

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

A54. Ze względu na nieuniknione ograniczenia badania występuje niemożliwe do uniknięcia ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego nie zostaną wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB. W związku z tym, późniejsze wykrycie istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, samo w sobie nie wskazuje na nieprzestrzeganie podczas badania MSB. Jednak nieuniknione ograniczenia badania nie stanowią usprawiedliwienia dla biegłego rewidenta, aby zadowalał się mniej niż uprawdopodobniającymi dowodami badania. To, czy biegły rewident przeprowadził badanie zgodnie z MSB, ustala się na podstawie procedur badania zastosowanych w danych okolicznościach, wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania uzyskanych w ich wyniku oraz stosowności 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)

- A55. MSB rozpatrywane łącznie stanowią standardy pracy biegłego rewidenta skierowane na realizację jego ogólnych celów. MSB traktują o ogólnej odpowiedzialności biegłego rewidenta, jak również o dalszych rozważaniach biegłego rewidenta służących wywiązaniu się z tej odpowiedzialności przy uwzględnianiu konkretnych zadań.
- A56. Zakres, data wejścia w życie oraz wszelkie szczegółowe ograniczenia stosowania danego standardu są w nim wyraźnie określone. O ile standard nie stanowi inaczej, biegły rewident stosuje standard przed określoną w nim datą wejścia w życie.
- A57. Przeprowadzając badanie, biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawa lub regulacji oprócz wymogów zawartych w MSB. MSB nie naruszają przepisów prawa lub regulacji wpływających na badanie sprawozdania finansowego. W przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja różnią się od MSB, badanie przeprowadzane jedynie zgodnie z tymi przepisami prawa lub regulacją nie jest automatycznie zgodne z MSB.
- A58. Biegły rewident może także przeprowadzić badanie w zgodzie zarówno z MSB, jak i standardami badania określonego 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.

²³ MSB 550 „Strony powiązane”.

²⁴ MSB 250 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca przestrzegania prawa i regulacji”.

²⁵ MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

Szczególne rozważania dotyczące badania jednostek sektora publicznego

A59. MSB stosuje się do zleceń badania w sektorze publicznym. W sektorze publicznym odpowiedzialności biegłego rewidenta mogą jednak zależeć od mandatu do badania lub wynikać z obowiązków, jakie na jednostki sektora publicznego nakłada prawo, regulacja lub inne organy (takie jak dyrektywy ministerialne, wymogi polityki rządu lub postanowienia wynikające z prawa), które mogą obejmować szerszy zakres badania sprawozdania finansowego zgodnie z MSB. Te dodatkowe odpowiedzialności nie stanowią przedmiotu MSB. Mogą je określać publikacje Międzynarodowej Organizacji Naczelných Organów Kontroli lub krajowych podmiotów ustanawiających standardy, albo wytyczne opracowane przez rządowe agendy ds. badania.

Zawartość MSB (Zob. par. 19)

A60. W uzupełnieniu celów i wymogów (wymogi w MSB są oznaczone za pomocą słowa „shall”) standard zawiera powiązane wytyczne dotyczące zastosowania i innych materiałów objaśniających. Może także zawierać materiał wprowadzający, który zapewnia 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.

A61. Tam gdzie to niezbędne, zastosowanie i inny materiał objaśniający dostarcza dalszych wyjaśnień wymogów standardu oraz wytyczne dotyczące ich spełnienia. W szczególności mogą one:

- dokładnie 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. Zastosowanie i inny materiał objaśniający może także dostarczać informacji stanowiących tło spraw, których dotyczy standard.

A62. Załączniki są częścią zastosowania i innego materiału objaśniającego. Cel i zamierzone wykorzystanie załącznika są wyjaśnione w treści powiązanych MSB lub w tytule i wprowadzeniu do danego załącznika.

A63. Materiał wprowadzający może obejmować w miarę potrzeb takie sprawy, jak wyjaśnienie:

- celu i zakresu standardu, w tym sposobu, w jaki standard jest powiązany z innymi standardami,
- zagadnienie będące przedmiotem zlecenia standardu,
- poszczególnych odpowiedzialności biegłego rewidenta oraz innych osób w związku z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia standardu,
- kontekstu, w jakim standard jest obowiązkowy.

A64. MSB może, w osobnym rozdziale pod nagłówkiem „Definicje”, zawierać opis znaczenia przypisanego do pewnych pojęć dla celów MSB. Definicje są zamieszczane, aby pomóc w spójnym stosowaniu i interpretacji MSB i nie mają one za zadanie uchylecia definicji, które na potrzeby realizacji innych celów 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 Badania i Usług Atestacyjnych w „*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*” opublikowanym

przez IFAC zawiera pełną listę pojęć zdefiniowanych w MSB. Zawiera także opis innych pojęć znajdujących się w MSB, aby pomóc w jednolitej i spójnej ich interpretacji i tłumaczeniu.

- A65. Odpowiednie, dodatkowe rozważania, specyficzne dla badania mniejszych jednostek i jednostek sektora publicznego są zawarte w zastosowaniu i innym materiale objaśniającym standardu. Te dodatkowe rozważania pomagają w stosowaniu wymogów standardu do badania takich jednostek. Nie ograniczają one jednak ani nie zmniejszają odpowiedzialności biegłego rewidenta za stosowanie i przestrzeganie wymogów MSB.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A66. Na potrzeby formułowania specyficznych, dodatkowych rozważań dotyczących badania mniejszych jednostek, przez „mniejszą jednostkę” rozumie się jednostkę posiadającą takie typowe cechy jakościowe, jak:

- (a) skoncentrowanie praw własności i zarządzania w rękach małej grupy osób (często jednej osoby – będącej osobą fizyczną lub inną prowadzącą działalność gospodarczą, w której posiada jednostkę pod warunkiem, że właściciel wykazuje odpowiednie 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, a mniejsze jednostki nie muszą też koniecznie wykazywać wszystkich tych cech.

- A67. Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek, zawarte w MSB opracowano głównie z myślą o jednostkach nienotowanych na giełdzie. Niektóre z rozważań mogą być jednak pomocne podczas badania mniejszych jednostek notowanych na giełdzie.
- A68. MSB określają właściciela mniejszej jednostki, który uczestniczy w bieżącym prowadzeniu jednostki, jako „właściciela-kierownika”.

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

- A69. Każdy MSB określa jeden lub więcej celów, które stanowią powiązanie między wymogami a ogólnymi celami biegłego rewidenta. Cele określone w poszczególnych MSB służą temu, aby biegły rewident mógł skupić się na pożądanym rozwiązaniu MSB, a są na tyle szczegółowe, aby pomóc biegłemu rewidentowi w:

- zrozumieniu tego, co należy osiągnąć oraz, gdzie to niezbędne, jakie odpowiednie środki temu służą oraz
- podjęciu decyzji o tym, co jeszcze należy zrobić, aby osiągnąć te cele w określonych okolicznościach badania.

- A70. 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 pojedynczego celu w równym stopniu podlega nieuniknionym ograniczeniom badania.

- A71. Przy realizacji celów od biegłego rewidenta wymaga się uwzględnienia wzajemnych powiązań między MSB. Wynika to z faktu, że jak zaznaczono w paragrafie A55, MSB w niektórych przypadkach dotyczą ogólnej odpowiedzialności, a w innych zastosowanie tych odpowiedzialności do konkretnych zagadnień. Na przykład niniejszy standard wymaga od biegłego rewidenta zachowania zawodowego sceptycyzmu; jest on niezbędny w toku całego planowania i przeprowadzania badania, ale wymóg ten nie jest powtarzany w każdym MSB. Na poziomie bardziej szczegółowym MSB 315 (zmieniony) i MSB 330 określają, między innymi, cele i wymogi dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta za zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia oraz za zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania jako reakcji na te oszacowane ryzyka, odpowiednio; te cele i wymogi mają zastosowanie podczas całego badania. Standard dotyczący szczegółowych aspektów badania (na przykład 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 uwzględni cele i wymogi innych odpowiednich MSB.

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

- A72. Wymogi określone w MSB są zaprojektowane tak, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie celów określonych w MSB, a tym samym ogólnych celów biegłego rewidenta. Oczekuje się zatem, że odpowiednia realizacja wymogów MSB przez biegłego rewidenta zapewni wystarczającą podstawę do osiągnięcia celów biegłego rewidenta. Z uwagi jednak na znaczące różnice warunków zleceń badania i niemożność przewidzenia wszystkich takich warunków w MSB, biegły rewident jest odpowiedzialny za ustalenie procedur badania niezbędnych dla spełnienia wymogów i osiągnięcia celów MSB. W warunkach danego zlecenia mogą występować szczególne zagadnienia wymagające od biegłego rewidenta przeprowadzenia dodatkowych procedur, oprócz wymaganych przez MSB, aby spełnić cele określone w MSB.

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

- A73. 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 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 możliwe w danych okolicznościach, biegły rewident nie będzie mógł uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania i MSB wymagają wtedy, aby ustalił wpływ tego na sprawozdanie biegłego rewidenta lub na zdolność biegłego rewidenta do ukończenia zlecenia.

Przestrzeganie stosownych wymogów

Stosowne wymogi (Zob. par. 22)

A74. W niektórych przypadkach standard (a zatem wszystkie jego wymogi) może w danych okolicznościach nie mieć zastosowania. Jeżeli na przykład w jednostce nie ma funkcji audytu wewnętrznego, żadne z postanowień MSB 610 (zmienionego 2013)²⁶ nie ma zastosowania.

A75. Odpowiedni dla danego badania standard może zawierać wymogi warunkowe. Taki wymóg jest odpowiedni, jeżeli zachodzą okoliczności przewidziane w wymogu, a warunki istnieją. Generalnie wymóg warunkowy będzie wyrażony wyraźnie lub poprzez domniemanie, na przykład:

- wymóg modyfikacji opinii biegłego rewidenta w przypadku ograniczenia zakresu badania²⁷ stanowi wymóg warunkowy wyrażony wyraźnie,
- wymóg informowania osób sprawujących nadzór²⁸ o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych podczas badania, zależy od istnienia takich znaczących słabości i wymóg uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących prezentacji i ujawniania informacji o segmentach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,²⁹ 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 obowiązującymi przepisami prawa lub regulacją. Na przykład od biegłego rewidenta można wymagać wycofania się ze zlecenia badania, *jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego przepisu prawa lub regulacji* lub wykonania czegoś, *o ile nie zakazują tego przepisy prawa lub regulacja*. Zależnie od systemu prawnego, ustawowe lub regulacyjne zezwolenie lub zakaz mogą być wyrażone wyraźnie lub przez domniemanie.

Odstąpienie od wymogu (Zob. par. 23)

A76. MSB 230 określa wymóg dokumentowania w tych wyjątkowych przypadkach, gdy biegły rewident odstępuje od stosowania odpowiedniego wymogu³⁰. MSB nie wymagają przestrzegania wymogu nie mającego zastosowania w warunkach badania.

Nieosiągnięcie celu (Zob. par. 24)

A77. Stwierdzenie czy cel został osiągnięty jest sprawą zawodowego osądu biegłego rewidenta. Osąd ten uwzględnia wyniki procedur badania przeprowadzonych zgodnie z wymogami MSB 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 MSB. Okoliczności, które mogą prowadzić do 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

²⁶ MSB 610 (zmieniony 2013) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, paragraf 2.

²⁷ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 13.

²⁸ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”, paragraf 9.

²⁹ MSB 501 „Dowody badania - szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”, paragraf 13.

³⁰ MSB 230, paragraf 12.

uznanych za niezbędne dla osiągnięcia celów zgodnie z paragrafem 21, na przykład wobec ograniczenia dostępu do dowodów badania.

- A78. Dokumentacja badania, która spełnia wymogi MSB 230 oraz specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji określone w innych stosownych MSB dostarcza dowodów, że biegły rewident miał podstawę do wyciągnięcia wniosku o osiągnięciu ogólnych celów biegłego rewidenta. Chociaż nie jest konieczne, aby biegły rewident dokumentował osobno (na przykład w formie listy kontrolnej) osiągnięcie pojedynczych celów, udokumentowanie nieosiągnięcia celu pomaga ocenić, czy nieosiągnięcie celu uniemożliwiło osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania*

uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez

Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”.

Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct Of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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