

Załącznik nr 2.1 do uchwały Nr 3436/52e/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 8 kwietnia 2019 r.

## **Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych  
przyjętych  
uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany zaznaczone na zielono)**

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH  
INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3000 (Z)**

**w brzmieniu**

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

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

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

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

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

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b> .....	1-4
Zakres .....	5-8
Data wejścia w życie .....	9
<b>Cele</b> .....	10-11
<b>Definicje</b> .....	12-13
<b>Wymogi</b>	
Wykonanie usługi atestacyjnej zgodnie z MSUA .....	14-19
Wymogi etyczne.....	20
Akceptacja i kontynuacja zlecenia .....	21-30
Kontrola jakości .....	31-36
Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne.....	37-39
Planowanie i wykonywanie zlecenia.....	40-47
Uzyskiwanie dowodów .....	48-60
Późniejsze zdarzenia.....	61
Inne informacje .....	62
Opis mających zastosowanie kryteriów .....	63
Formułowanie wniosku atestacyjnego .....	64-66
Sporządzanie raportu atestacyjnego .....	67-71
Wnioski niezmodyfikowane i zmodyfikowane .....	72-77
Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji .....	78
Dokumentacja.....	79-83
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Wprowadzenie .....	A1
Cele .....	A2
Definicje .....	A3-A20
Wykonanie zlecenia atestacyjnego zgodnie z MSUA .....	A21-A29

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

Załącznik: Role i odpowiedzialności

---

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

## Wprowadzenie

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, których dotyczą, odpowiednio, Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) i Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP). (Zob. par. A21-A22)
2. Usługi atestacyjne obejmują zarówno usługi zaświadczające, w których inna strona niż biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów, oraz usługi bezpośrednie, w których biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Niniejszy standard zawiera wymogi oraz zastosowanie i inny materiał objaśniający specyficzny dla usług zaświadczających dających racjonalną i ograniczoną pewność. Niniejszy standard może być także stosowany do usług bezpośrednich dających racjonalną i ograniczoną pewność, po dostosowaniu i uzupełnieniu niezbędnym w danych okolicznościach zlecenia.
3. Niniejszy standard jest oparty na założeniu, że:
  - (a) członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia (dla tych zleceń, gdzie została wyznaczona) podlegają częściom A i B *Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) odnoszących się do usług atestacyjnych, lub innych zawodowych wymogów, lub wymogów określonych w przepisach prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające oraz (zob. par. A30-A34)
  - (b) biegły rewident wykonujący usługę jest członkiem firmy, która podlega MSKJ 1<sup>1</sup> lub innym zawodowym wymogom, lub wymogom określonym w przepisach prawa lub regulacji, dotyczących odpowiedzialności firmy za jej system kontroli jakości, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1. (Zob. par. A61-A66)
4. Kontrola jakości w firmach, które wykonują usługi atestacyjne i zgodnie z zasadami etycznymi, w tym wymogami niezależności, są powszechnie uznawane za będące w interesie publicznym oraz za integralną część usług atestacyjnych o wysokiej jakości. Biegli rewidenty\* będą zaznajomieni z tymi wymogami. Jeżeli kompetentny praktyk\*, który nie jest biegłym rewidentem, decyduje się stwierdzić zgodność z niniejszym lub innymi MSUA, ważne jest, aby akceptował niniejszy standard zawierający wymogi, które odzwierciedlają przesłanki opisane w poprzednim paragrafie.

## Zakres

5. Niniejszy standard obejmuje usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, zgodnie z tym jak opisano w *Międzynarodowych ramowych założeniach usług atestacyjnych* (Ramowe założenia atestacyjne). Gdy dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia stosowny jest szczególnie MSUA, stosuje się go przy wykonywaniu zlecenia dodatkowo oprócz niniejszego standardu. (Zob. par. A21-A22)

---

<sup>1</sup> Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1, „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”

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

\* Przep. tłumacza: Ang. *practitioner*

6. Nie wszystkie zlecenia wykonywane przez biegłych rewidentów są usługami atestacyjnymi. Inne często wykonywane usługi, które nie są usługami atestacyjnymi zdefiniowanymi w paragrafie 12(a) (i w związku z tym nie są objęte MSUA) obejmują:
- (a) usługi objęte Międzynarodowymi Standardami Usług Pokrewnych (MSUPo), takie jak uzgodnione procedury i usługi kompilacji<sup>2</sup>,
  - (b) sporządzanie deklaracji podatkowych, bez formułowania wniosku atestacyjnego oraz
  - (c) usługi konsultingowe (lub doradcze), takie jak doradztwo w zakresie zarządzania i podatków. (Zob. par. A1)
7. Usługa atestacyjna wykonywana zgodnie z MSUA może być częścią większego zlecenia. W takich okolicznościach MSUA są stosowne tylko dla atestacyjnej części usługi.
8. Następujące usługi, które mogą być spójne z opisem w paragrafie 12(a), nie są uważane za usługi atestacyjne z punktu widzenia MSUA:
- (a) usługi polegające na składaniu zeznań podczas postępowań prawnych z zakresu rachunkowości, rewizji, podatków lub innych spraw oraz
  - (b) usługi, które obejmują profesjonalne opinie, poglądy lub sformułowania, z których użytkownik może uzyskać określone zapewnienie, jeżeli spełnione są wszystkie poniższe warunki:
    - (i) te opinie, poglądy lub sformułowania są jedynie incydentalne w kontekście całego zlecenia,
    - (ii) wykorzystanie jakiegokolwiek wydanego pisemnego raportu jest wyraźnie zastrzeżone dla zamierzonych użytkowników określonych w raporcie,
    - (iii) zgodnie z pisemnym porozumieniem z określonymi zamierzonymi użytkownikami, usługa z założenia ma nie być usługą atestacyjną oraz
    - (iv) usługa nie jest przedstawiana, jako usługa atestacyjna w raporcie biegłego rewidenta.

#### **Data wejścia w życie**

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

#### **Cele**

10. Podczas wykonywania usługi atestacyjnej celami biegłego rewidenta są:
- (a) uzyskanie, odpowiednio albo racjonalnej pewności albo ograniczonej pewności na temat tego, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie zawiera istotnego zniekształcenia,
  - (b) wyrażenie wniosku dotyczącego wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia poprzez pisemny raport, który przedstawia wniosek dający racjonalną pewność albo ograniczoną pewność i opisuje podstawę tego wniosku oraz (zob. par. A2)

---

<sup>2</sup> MSUPo 4400, „Uzgodnione procedury dotyczące informacji finansowych” i MSUPo 4410, „Usługi kompilacji”.

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

## Definicje

12. Dla celów niniejszego standardu i innych MSUA chyba, że wskazano inaczej, następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej. (Zob. par. A27)
- (a) Usługa atestacyjna – usługa, podczas wykonywania której biegły rewident zamierza uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w celu wyrażenia wniosku zaprojektowana tak, aby zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników innych niż strona odpowiedzialna na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (to jest wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów). Każda usługa atestacyjna jest klasyfikowana w dwóch wymiarach: (zob. par. A3)
    - (i) albo usługa atestacyjna dająca racjonalną pewność albo usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność:
      - a. usługa atestacyjna dająca racjonalną pewność – usługa atestacyjna, w której biegły rewident obniża ryzyko zlecenia do akceptowalnie niskiego poziomu w okolicznościach danego zlecenia jako podstawę wniosku biegłego rewidenta. Wniosek biegłego rewidenta jest wyrażany w formie, która przekazuje opinię biegłego rewidenta o wyniku pomiaru lub ocenie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów,
      - b. usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność – usługa atestacyjna, w której biegły rewident obniża ryzyko zlecenia do poziomu, który jest akceptowalny w danych okolicznościach zlecenia, ale to większe ryzyko, niż dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, uzasadnia wyrażenie wniosku  
w formie, która stwierdza czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, cokolwiek zwróciło uwagę biegłego rewidenta, co pozwalałoby mu sądzić, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur w usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność są ograniczone w porównaniu do tych niezbędnych w usłudze atestacyjnej dającej racjonalną pewność, ale są one zaplanowane, aby uzyskać poziom zapewnienia, który zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, jest znaczący. Bycie znaczącym oznacza, że poziom zapewnienia uzyskany przez biegłego rewidenta prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia do stopnia, który jest wyraźnie większy niż nieistotny, (zob. par. A3-A7)

- (ii) albo usługa zaświadczająca, albo usługa bezpośrednia: (zob. par. A8)
- a. usługa zaświadczająca – usługa atestacyjna, w której strona inna niż biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Strona inna niż biegły rewident często przedstawia informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w raporcie lub sprawozdaniu. Niemniej jednak, w niektórych przypadkach informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być przedstawiana przez biegłego rewidenta w raporcie atestacyjnym. W usłudze zaświadczającej, wniosek biegłego rewidenta odnosi się do tego, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest wolna od istotnego zniekształcenia. Wniosek biegłego rewidenta może być sformułowany w odniesieniu do: (zob. par. A178, A180)
- (i) zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów,
- (ii) informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów lub
- (iii) stwierdzenia/oświadczenia\* przedstawionego przez odpowiednią(e) stronę(y),
- b. usługa bezpośrednia – usługa atestacyjna, w której biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów i przedstawia wynikającą z tego informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jako część raportu atestacyjnego lub jako element mu towarzyszący. W usłudze bezpośredniej wniosek biegłego rewidenta odnosi się do przedstawionego w raporcie wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów.
- (b) Umiejętności i techniki atestacyjne – posiadane przez wykonującego usługi atestacyjne biegłego rewidenta umiejętności i techniki planowania, gromadzenia dowodów, oceny dowodów, komunikacji i raportowania, inne niż wiedza ekspercka w zakresie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia konkretnej usługi atestacyjnej, lub jego pomiaru lub oceny. (Zob. par. A9)
- (c) Kryteria – wzorce\* wykorzystywane do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. „Mające zastosowanie kryteria” są to kryteria wykorzystywane dla określonego zlecenia. (Zob. par. A10)
- (d) Okoliczności zlecenia – szeroki kontekst definiujący określone zlecenie, który obejmuje: warunki zlecenia; czy jest to usługa atestacyjna dająca racjonalną pewność; czy też usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność; charakterystykę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia; kryteria pomiaru lub oceny; potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników; odpowiednia charakterystyka strony odpowiedzialnej, osoby dokonującej

---

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*

\* Przep. tłumacza: Ang. *benchmark*

pomiaru lub oceny i strony zlecającej oraz ich otoczenia; oraz inne kwestie, na przykład zdarzenia, transakcje, warunki i praktyki, które mogą mieć znaczący wpływ na zlecenie.

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



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

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

## **Wymogi**

### **Wykonanie usługi atestacyjnej zgodnie z MSUA**

#### *Przestrzeganie standardów, które są stosowne dla zlecenia*

14. Biegły rewident przestrzega\* niniejszego standardu oraz wszystkich szczególnych MSUA dla zagadnienia będącego przedmiotem stosownych do zlecenia.
15. Biegły rewident nie stwierdza zgodności z niniejszym standardem ani żadnym innym MSUA, jeżeli nie przestrzegał wymogów niniejszego standardu lub innego MSUA stosownego dla zlecenia. (Zob. par. A21-A22, A170)

#### *Tekst MSUA*

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

#### *Przestrzeganie stosownych wymogów*

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

#### *Niemożliwość osiągnięcia celu*

19. Jeżeli cel niniejszego standardu lub stosownego dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia szczególnego MSUA nie może zostać osiągnięty, biegły rewident ocenia, czy wymaga to od niego modyfikacji wniosku lub wycofania się ze zlecenia (tam, gdzie wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją). Niemożliwość osiągnięcia celu stosownego MSUA stanowi znaczącą kwestię wymagającą udokumentowania

---

\* *Uw. tłum.* – Stosowane w MSUA w części określającej wymogi sformułowanie *practitioner 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 MSUA.

zgodnie  
z paragrafem 79 niniejszego standardu.

### **Wymogi etyczne**

20. Biegły rewident przestrzega części A i B Kodeksu IESBA dotyczących usług atestacyjnych lub innych wymogów zawodowych albo wymogów nałożonych przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające. (Zob. par. A30-A34, A60)

### **Akceptacja i kontynuacja zlecenia**

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

### *Warunki wstępne usługi atestacyjnej*

24. W celu ustalenia, czy występują warunki wstępne usługi atestacyjnej, biegły rewident, na podstawie wstępnej wiedzy o okolicznościach zlecenia i rozmów z odpowiednią(mi) stroną(ami) określa czy: (zob. par. A35-A36)
- (a) role i obowiązki odpowiednich stron są właściwe w danych okolicznościach oraz (zob. par. A37-39)
  - (b) usługa wykazuje wszystkie poniższe cechy:
    - (i) zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest odpowiednie, (zob. par. A40-A44)
    - (ii) kryteria, których zastosowania biegły rewident oczekuje do przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, są właściwe w okolicznościach zlecenia, w tym wykazują następujące cechy: (zob. par. A45-A50)

- a. stosowność,
  - b. kompletność,
  - c. wiarygodność,
  - d. neutralność,
  - e. zrozumiałość,
- (iii) kryteria, których zastosowania biegły rewident oczekuje do przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, będą udostępnione zamierzonym użytkownikom, (zob. par. A51-A52)
  - (iv) biegły rewident oczekuje, że będzie w stanie uzyskać dowody niezbędne do uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta, (zob. par. A53-A55)
  - (v) wniosek biegłego rewidenta, w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność lub dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, zostanie zamieszczony w pisemnym raporcie oraz
  - (vi) rozsądne założenie w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, zakładające oczekiwanie biegłego rewidenta, iż będzie w stanie uzyskać znaczący poziom zapewnienia. (Zob. par. A56)
25. Jeżeli warunki wstępne dla usługi atestacyjnej nie występują, biegły rewident omawia tę kwestię ze stroną zlecającą. Jeżeli zmiany, by spełnić warunki wstępne, nie mogą zostać dokonane, biegły rewident nie akceptuje zlecenia, jako usługi atestacyjnej chyba, że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jednakże zlecenie wykonywane w takich okolicznościach nie jest zgodne z MSUA. Stosownie do tego, biegły rewident nie umieszcza żadnego odniesienia w raporcie atestacyjnym, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem lub jakimkolwiek innym MSUA.

#### *Ograniczenie zakresu przed akceptacją zlecenia*

26. Jeżeli strona zlecająca narzuca ograniczenie zakresu pracy biegłego rewidenta w warunkach proponowanej usługi atestacyjnej, które biegły rewident uważa za skutkujące odmową wyrażenia wniosku na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przez biegłego rewidenta, nie akceptuje on takiego zlecenia jako usługi atestacyjnej chyba, że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. (Zob. par. A155(c))

#### *Uzgadnianie warunków zlecenia*

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

#### *Akceptacja zmiany w warunkach zlecenia*

29. Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia w przypadku, gdy nie istnieje żadne racjonalne uzasadnienie dla dokonania zmian. Jeżeli taka zmiana jest dokonywana, biegły

rewident nie może nie uwzględnić dowodów, które zostały uzyskane przed tą zmianą. (Zob. par. A59)

#### *Raport atestacyjny określony przez przepisy prawa lub regulację*

30. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacja stosownego systemu prawnego określają układ lub sformułowania raportu atestacyjnego. W tych okolicznościach biegły rewident ocenia:
- (a) czy zamierzeni użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć wniosek atestacyjny oraz
  - (b) jeżeli tak, czy dodatkowe wyjaśnienia w raporcie atestacyjnym mogą złagodzić możliwe błędne zrozumienie.

Jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że dodatkowe wyjaśnienie w raporcie atestacyjnym nie może złagodzić możliwego błędnego zrozumienia, nie akceptuje zlecenia chyba, że wymagają tego przez przepisy prawa lub regulacja. Zlecenie wykonywane zgodnie z takimi przepisami prawa lub regulacją nie jest zgodne z MSUA. Stosownie do tego, biegły rewident nie umieszcza żadnego odniesienia w raporcie atestacyjnym, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem lub jakimkolwiek innym MSUA (zobacz także paragraf 71).

#### **Kontrola jakości**

##### *Cechy partnera odpowiedzialnego za zlecenie*

31. Partner odpowiedzialny za zlecenie:
- (a) jest członkiem firmy, która stosuje MSKJ 1 lub inne wymogi zawodowe, albo wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1, (zob. par. A60-A66)
  - (b) posiada kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych uzyskane poprzez kompleksowe szkolenia i praktyczne zastosowanie oraz (zob. par. A60)
  - (c) posiada wystarczające kompetencje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz sposobach jego pomiaru lub oceny, aby przyjąć odpowiedzialność za wniosek atestacyjny. (Zob. par. A67-A68)

##### *Wyznaczenie zespołu*

32. Partner odpowiedzialny za zlecenie: (zob. par. A69)
- (a) upewnia się, że osoby, które mają wykonać zlecenie, jako zespół posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, aby: (zob. par. A70-A71)
    - (i) wykonać zlecenie zgodnie ze stosownymi standardami oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz
    - (ii) umożliwić wydanie raportu atestacyjnego właściwego w danych okolicznościach,
  - (b) upewnia się, że biegły rewident będzie mógł zaangażować się w pracę:
    - (i) eksperta biegłego rewidenta w przypadku, gdy praca eksperta ma zostać wykorzystana oraz (zob. par. A70-A71)

- (ii) innego biegłego rewidenta, nie będącego częścią zespołu wykonującego zlecenie w przypadku, gdy jego praca atestacyjna ma zostać wykorzystana (zob. par. A72-A73)

w zakresie, który jest wystarczający, aby przyjąć odpowiedzialność za wniosek atestacyjny na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

#### *Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie*

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

#### *Przegląd kontroli jakości zlecenia*

36. Dla tych zleceń, jeżeli takie występują, dla których przegląd kontroli jakości jest wymagany przez przepisy prawa lub regulację lub dla, których firma ustaliła, że przegląd kontroli jakości zlecenia jest wymagany:
  - (a) partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za omówienie znaczących spraw pojawiających się w trakcie zlecenia z osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia i nie datuje raportu atestacyjnego przed zakończeniem tego przeglądu oraz
  - (b) osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia przeprowadza obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków

wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego. Ta ocena obejmuje: (zob. par. A75)

- (i) omówienie znaczących spraw z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,
- (ii) przegląd informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz proponowanego raportu atestacyjnego,
- (iii) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia odnoszącej się do znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych przez niego wniosków oraz
- (iv) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy.

### **Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne**

37. Biegły rewident planuje i wykonuje usługę zachowując zawodowy sceptycyzm uznając, że mogą istnieć okoliczności, które powodują, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. (Zob. par. A76-A80)
38. Biegły rewident dokonuje zawodowego osądu podczas planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym określania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur. (Zob. par. A81-A85)
39. Biegły rewident stosuje umiejętności i techniki atestacyjne, jako część powtarzalnego, systematycznego procesu wykonania usługi.

### **Planowanie i wykonywanie zlecenia**

#### *Planowanie*

40. Biegły rewident planuje zlecenie tak, aby zostało wykonane w sposób efektywny, w tym ustalając zakres, rozłożenie w czasie i kierunek zlecenia oraz ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowanych procedur, które są wymagane, aby osiągnąć cel biegłego rewidenta. (Zob. par. A86-A89)
41. Biegły rewident ustala, czy kryteria są właściwe do okoliczności zlecenia, w tym, że przedstawiają one cechy zidentyfikowane w paragrafie 24(b)(ii).
42. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia okaże się, że jeden lub więcej warunków wstępnych usługi atestacyjnej nie jest spełniony, biegły rewident omawia tę sprawę z odpowiednią(mi) stroną(ami) oraz ustala:
  - (a) czy sprawa ta może być rozwiązana w sposób satysfakcjonujący biegłego rewidenta,
  - (b) czy właściwe jest kontynuowanie zlecenia oraz
  - (c) czy, a jeżeli tak, w jaki sposób poinformować o tej sprawie w raporcie atestacyjnym.
43. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia okaże się, że niektóre lub wszystkie mające zastosowanie kryteria są niewłaściwe, albo niektóre lub wszystkie zagadnienia będące przedmiotem zlecenia nie są odpowiednie dla usługi atestacyjnej, biegły rewident rozważa wycofanie się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającym zastosowanie przepisami prawa lub regulacją. Jeżeli biegły rewident kontynuuje zlecenie, to odpowiednio do okoliczności, wyraża on wniosek z zastrzeżeniem, negatywny lub odmawia wyrażenia wniosku. (Zob. par. A90-A91)

*Istotność*

44. Biegły rewident rozważa istotność podczas: (zob. par. A92-A100)
- (a) planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oraz
  - (b) oceny, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie zawiera istotnego zniekształcenia.

*Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia*

~~45. Biegły rewident kieruje zapytania do odpowiedniej(ch) strony(stron) odnośnie tego:~~

- ~~(a) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych celowych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji, wpływających na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, (zob. par. A101)~~
- ~~(b) czy strona odpowiedzialna posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, kieruje dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz~~
- ~~(c) czy strona odpowiedzialna korzystała z jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zlecenia.~~

45. Biegły rewident kieruje zapytania do odpowiedniej (ch) strony (stron) odnośnie tego:

- (a) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych celowych zniekształceniach lub naruszeniu przepisów prawa i regulacji, wpływających na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, (zob. par. A101 – A101a)
- (b) czy strona odpowiedzialna posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, kieruje dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, oraz
- (c) czy strona odpowiedzialna korzystała z jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
46O. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia wystarczające, aby: <ul style="list-style-type: none"><li>(a) umożliwić biegłemu rewidentowi zidentyfikowanie obszarów, gdzie prawdopodobne jest powstanie istotnego zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem</li></ul>	46R. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia wystarczające, aby: <ul style="list-style-type: none"><li>(a) umożliwić biegłemu rewidentowi zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz</li></ul>



<p>zlecenia oraz</p> <p>(b) a tym samym, dostarczyć podstawę dla zaprojektowania i przeprowadzenia procedur, aby odnieść się do obszarów zidentyfikowanych w paragrafie 46O(a) oraz uzyskać ograniczoną pewność dla uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta. (Zob. par. A101-A104, A107)</p> <p>47O. Uzyskując zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia zgodnie z paragrafem 46O, biegły rewident rozważa proces wykorzystywany do sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. (Zob. par. A106)</p>	<p>(b) a tym samym, dostarczyć podstawę dla zaprojektowania i przeprowadzenia procedur, w reakcji na oszacowane ryzyka i uzyskać racjonalną pewność dla uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta. (Zob. par. A101-A103, A107)</p> <p>47R. Uzyskując zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia zgodnie z paragrafem 46R, biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia stosownej dla zlecenia. Obejmuje to ocenę zaprojektowania tych kontroli odpowiednich dla zlecenia oraz ustalenie, czy zostały one wdrożone, poprzez przeprowadzenie procedur obok zapytań kierowanych do personelu odpowiedzialnego za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. (Zob. par. A105)</p>
--	---

## Uzyskiwanie dowodów

### *Rozważanie ryzyka i reakcje na ryzyka*

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>48O. Na podstawie zrozumienia przez biegłego rewidenta (zobacz paragraf 46O), biegły rewident: (zob. par. A108-A112)</p> <p>(a) identyfikuje obszary, gdzie prawdopodobne jest powstanie istotnego zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz</p> <p>(b) projektuje i przeprowadza procedury, aby odnieść się do obszarów zidentyfikowanych w paragrafie 48O(a) oraz, aby uzyskać ograniczoną pewność dla uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta.</p>	<p>48R. Na podstawie zrozumienia przez biegłego rewidenta (zobacz paragraf 46R), biegły rewident: (zob. par. A108-A110)</p> <p>(a) identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz</p> <p>(b) projektuje i przeprowadza procedury w reakcji na oszacowane ryzyko oraz, aby uzyskać racjonalną pewność dla uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta. Dodatkowo do wszystkich innych procedur dotyczących informacji o zagadnieniu będącym</p>

	<p>przedmiotem zlecenia, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia, procedury biegłego rewidenta obejmują uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów, co do operacyjnej skuteczności stosownych kontroli nad informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie lub</li> <li>(ii) procedury inne niż testy kontroli nie mogą samodzielnie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów.</li> </ul>
<p>Ustalenie, czy dodatkowe procedury są konieczne podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność.</p> <p>49O. Jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o sprawie (ach), która(e) powoduje(a) przekonanie, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być istotnie zniekształcona, biegły rewident projektuje i przeprowadza dodatkowe procedury, aby uzyskać dalsze dowody do momentu, gdy biegły rewident jest w stanie: (zob. par. A112-A117)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wyciągnąć wniosek, że dana sprawa prawdopodobnie nie powoduje, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona lub</li> <li>(b) ustalić, że dana(e) sprawa(y) powoduje(a), że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona.</li> </ul>	<p>Zmiana oszacowania ryzyka podczas zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność.</p> <p>49R. Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przez biegłego rewidenta może ulec zmianie podczas wykonywania zlecenia, na skutek uzyskiwania dodatkowych dowodów.</p> <p>W okolicznościach, w których biegły rewident uzyskuje dowody, które są niespójne z dowodami, na których początkowo opierał oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, weryfikuje on oszacowanie ryzyka i modyfikuje odpowiednio zaplanowane procedury. (Zob. par. A112)</p>

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

- (a) dowody uzyskane z jednego źródła są niezgodne z tymi uzyskanymi z innego lub

- (b) biegły rewident ma wątpliwości dotyczące wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane, jako dowody,

ustala, jakie zmiany lub dodatkowe procedury są konieczne, aby rozwiązać sprawę oraz rozważyć wpływ danej sprawy, jeżeli jakkolwiek występuje, na inne aspekty zlecenia.

- 51. Biegły rewident gromadzi nieskorygowane zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, poza tymi, które są w sposób oczywisty błahе. (Zob. par. A118-A119)

*Praca wykonana przez eksperta biegłego rewidenta*

- 52. Gdy ma być wykorzystywana praca eksperta biegłego rewidenta, biegły rewident także: (zob. par. A120-A124)

- (a) ocenia, czy ekspert biegłego rewidenta posiada kompetencje, możliwości i obiektywizm niezbędne dla celów biegłego rewidenta. W przypadku zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta ocena obiektywizmu obejmuje zapytania odnośnie interesów i powiązań, które mogą tworzyć zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta, (zob. par. A125-128)
- (b) uzyskuje wystarczające zrozumienie zakresu wiedzy eksperckiej eksperta biegłego rewidenta (zob. par. A129-A130)
- (c) uzgadnia z ekspertem biegłego rewidenta rodzaj, zakres i cele pracy tego eksperta oraz (zob. par. A131-A132)
- (d) ocenia adekwatność pracy eksperta biegłego rewidenta dla celów biegłego rewidenta. (Zob. par. A133-A134)

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

- 53. Jeżeli ma być wykorzystywana praca innego biegłego rewidenta, biegły rewident ocenia, czy praca ta jest adekwatna dla jego celów.

- 54. Jeżeli informacje, które mają zostać wykorzystane jako dowody, zostały sporządzone przy wykorzystaniu pracy eksperta powołanego przez stronę odpowiedzialną lub osobę dokonującą pomiaru lub oceny, biegły rewident, w zakresie niezbędnym dla swojej pracy, biorąc pod uwagę znaczenie pracy tego eksperta dla jego celów:

- (a) ocenia kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta,
- (b) uzyskuje zrozumienie pracy tego eksperta oraz
- (c) ocenia odpowiedniość pracy tego eksperta, jako dowodu.

- 55. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, ocenia następujące kwestie:

- (a) zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz stosowne polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych,
- (b) poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego,
- (c) czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości oraz

- (d) czy praca funkcji audytu wewnętrznego jest adekwatna dla celów zlecenia.

#### *Pisemne oświadczenia*

- 56. Biegły rewident żąda od odpowiedniej(ch) strony(stron) pisemnego oświadczenia:
  - (a) że dostarczyła(y) biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których odpowiednia(e) strona(y) jest(są) świadoma(e) i które są stosowne dla zlecenia, (zob. par. A54-A55 i A136-A138)
  - (b) że potwierdza pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów, łącznie z tym, że wszystkie stosowne kwestie są odzwierciedlone w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- 57. Jeżeli dodatkowo do wymaganych oświadczeń, biegły rewident ustali, że konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń, aby wspierać inne dowody ważne dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, biegły rewident żąda takich innych pisemnych oświadczeń.
- 58. Gdy pisemne oświadczenia odnoszą się do spraw, które są istotne dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, biegły rewident:
  - (a) ocenia ich racjonalność i zgodność z innymi uzyskanymi dowodami, w tym innymi oświadczeniami (ustnymi lub pisemnymi) oraz
  - (b) rozważa, czy od osób składających oświadczenia można oczekiwać, że są dobrze poinformowane na temat poszczególnych spraw.
- 59. Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie bliska, ale nie późniejsza niż data raportu atestacyjnego.

Żądane pisemne oświadczenia nie zostały dostarczone lub nie są wiarygodne

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

#### **Późniejsze zdarzenia**

- 61. Gdy jest to właściwe dla zlecenia, biegły rewident rozważa wpływ zdarzeń występujących do dnia wydania raportu atestacyjnego na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz na raport atestacyjny i odpowiednio reaguje na fakty, o których dowiedział się po dacie raportu atestacyjnego, które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi w tej dacie, mogłyby spowodować, że zmieniłby raport atestacyjny. Zakres rozważań dotyczących późniejszych zdarzeń zależy ewentualnie od ich wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz odpowiednio na wniosek biegłego rewidenta. Jednakże biegły

rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur dotyczących informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia po dacie raportu atestacyjnego. (Zob. par. A140-A141)

### **Inne informacje**

62. Gdy dokumenty zawierające informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz raport atestacyjny na ten temat obejmują inne informacje, biegły rewident porównuje te inne informacje, aby zidentyfikować istotne niespójności z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub raportem atestacyjnym oraz, jeżeli podczas porównania tych innych informacji, biegły rewident: (zob. par. A142)
- (a) zidentyfikuje istotną niespójność pomiędzy tymi innymi informacjami i informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub raportem atestacyjnym lub
  - (b) dowie się o istotnym zniekształceniu faktu w tych innych informacjach, które nie jest związane ze sprawami pojawiającymi się w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub w raporcie atestacyjnym,

biegły rewident omawia tę kwestię z odpowiednią(mi) stroną(ami) i podejmuje stosownie dalsze działania.

### **Opis mających zastosowanie kryteriów**

63. Biegły rewident ocenia, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia odpowiednio odnosi się lub opisuje mające zastosowanie kryteria. (Zob. par. A143-A145)

### **Formułowanie wniosku atestacyjnego**

64. Biegły rewident ocenia wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów w kontekście zlecenia oraz, jeżeli jest to konieczne w danych okolicznościach, stara się uzyskać dalsze dowody. Biegły rewident rozważa wszystkie stosowne dowody, niezależnie od tego, czy pojawiły się one, aby potwierdzać, czy też zaprzeczać pomiarowi lub ocenie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać niezbędnych dalszych dowodów, rozważa ich wpływ na wniosek biegłego rewidenta zawarty w paragrafie 65. (Zob. par. A146-A152)
65. Biegły rewident formułuje wniosek na temat tego, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie zawiera istotnego zniekształcenia. Podczas formułowania tego wniosku, rozważa on wniosek biegłego rewidenta z paragrafu 64, odnoszący się do wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów oraz ocenę tego, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. (Zob. par. A3 oraz A153-A154)
66. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, występuje ograniczenie zakresu i biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem, odmawia wyrażenia wniosku lub wycofuje się ze zlecenia, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie odpowiednio przepisami prawa lub regulacją. (Zob. par. A155-A157)

### **Sporządzanie raportu atestacyjnego**

67. Raport atestacyjny ma formę pisemną i zawiera jasne wyrażenie wniosku biegłego rewidenta na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. (Zob. par. A2, A158-A160)

68. Wniosek biegłego rewidenta jest jednoznacznie oddzielony od informacji lub wyjaśnień, które w zamierzeniu nie mają wpływać na wniosek biegłego rewidenta, w tym akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, ustalenia dotyczące określonych aspektów zlecenia, rekomendacje lub dodatkowe informacje włączone do raportu atestacyjnego. Użyte sformułowania wyjaśniają jednoznacznie, że akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, ustalenia, rekomendacje lub dodatkowe informacje nie mają odwrócić uwagi od wniosku biegłego rewidenta. (Zob. par. A158-A160)

#### *Treść raportu atestacyjnego*

69. Raport atestacyjny zawiera, co najmniej następujące podstawowe elementy:
- (a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym, (zob. par. A161)
  - (b) adresata (zob. par. A162)
  - (c) identyfikację lub opis poziomu zapewnienia uzyskanego przez biegłego rewidenta, informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz, jeżeli to odpowiednie, zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Gdy wniosek biegłego rewidenta jest sformułowany w odniesieniu do stwierdzenia/oświadczenia\* sporządzonego przez odpowiednią(e) stronę(y), to stwierdzenie/oświadczenie\* jest dołączane do raportu atestacyjnego, jest powtarzane w raporcie atestacyjnym lub znajduje się tam odniesienie do zawierającego go źródła, które jest dostępne dla zamierzonych użytkowników, (zob. par. A163)
  - (d) identyfikację mających zastosowanie kryteriów, (zob. par. A164)
  - (e) tam, gdzie jest to odpowiednie, opis wszelkich znaczących nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów, (zob. par. A165)
  - (f) gdy mające zastosowanie kryteria są zaprojektowane dla określonego celu, stwierdzenie zwracające uwagę czytelników na ten fakt oraz, że skutkiem tego informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może nie być stosowna dla innego celu, (zob. par. A166-A167)
  - (g) stwierdzenie identyfikujące stronę odpowiedzialną oraz osobę dokonującą pomiaru lub oceny, jeżeli jest inna, oraz opis ich odpowiedzialności i opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, (zob. par. A168)
  - (h) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem lub tam, gdzie istnieje szczególny MSUA dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, z tym MSUA, (zob. par. A169-A170)
  - (i) stwierdzenie, że firma, której członkiem jest biegły rewident, stosuje MSKJ 1, lub inne wymogi zawodowe lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1. Jeżeli praktyk nie jest biegłym rewidentem stwierdzenie identyfikuje zastosowane wymogi zawodowe lub wymogi prawne lub regulacyjne, które są, co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1, (zob. par. A171)

---

\* Przep. tłumacza: *Ang.statement*

\* Przep. tłumacza: *Ang.statement*

- (j) stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych wymogów zawodowych lub wymogów nałożonych przez przepisy prawa lub regulację, które są, co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA w zakresie zleceń atestacyjnych. Jeżeli praktyk nie jest biegłym rewidentem, stwierdzenie identyfikuje zastosowane wymogi zawodowe lub wymogi nałożone przez przepisy prawa lub regulację, które są, co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA w zakresie zleceń atestacyjnych, (zob. par. A172)
- (k) podsumowanie wykonanej pracy będącej podstawą wniosku biegłego rewidenta. W przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ocena rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur jest niezbędna dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta. W usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność podsumowanie wykonanej pracy stwierdza, że:
  - (i) procedury przeprowadzone podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność różnią się rodzajem i rozłożeniem w czasie oraz mają mniejszy zakres niż podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność oraz
  - (ii) wynikający z powyższego poziom zapewnienia uzyskany podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest znacząco niższy niż zapewnienie, które zostałyby uzyskane, gdyby została wykonana usługa dająca racjonalną pewność, (zob. par. A6, A173-A177)
- (l) wniosek biegłego rewidenta: (zob. par. A2, A178-A180)
  - (i) gdy jest to odpowiednie, wniosek informuje zamierzonych użytkowników o kontekście, w którym należy czytać wniosek biegłego rewidenta, (zob. par. A179)
  - (ii) w usłudze atestacyjnej dającej racjonalną pewność wniosek jest wyrażany w formie twierdzącej (zob. par. A178)
  - (iii) w usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność wniosek jest wyrażany w formie, która przekazuje, czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, uwagę biegłego rewidenta zwróciły jakiegokolwiek kwestie, powoduje przekonanie biegłego rewidenta, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona, (zob. par. A180)
  - (iv) wniosek w (ii) lub (iii) jest formułowany przy wykorzystaniu sformułowań odpowiednich dla podstawy zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz mających zastosowanie kryteriów, biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia i jest formułowany w odniesieniu do: (zob. par. A181)
    - a. zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów,
    - b. informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów lub
    - c. stwierdzenia/oświadczenia\* złożonego przez odpowiednią(e) stronę(y),

---

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*

- (v) gdy biegły rewident wyraża wniosek zmodyfikowany, raport atestacyjny zawiera:
  - a. sekcję, która zawiera opis sprawy(spraw) powodującej(ych) modyfikację oraz
  - b. sekcję, która zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta, (zob. par. A182)
- (m) podpis biegłego rewidenta, (zob. par. A183)
- (n) datę raportu atestacyjnego. Raport atestacyjny jest datowany nie wcześniej niż data, w której biegły rewident uzyskał dowody, na których oparty jest jego wniosek, w tym dowody, że osoby posiadające uznane uprawnienia zapewniły, że przyjęły odpowiedzialność za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, (zob. par. A184)
- (o) lokalizacja w systemie prawnym, w którym biegły rewident prowadzi praktykę.

#### *Odwołanie do eksperta biegłego rewidenta w raporcie atestacyjnym*

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

#### *Raport atestacyjny określony przez przepisy prawa lub regulację*

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

#### **Wnioski niezmodyfikowane i zmodyfikowane**

72. Biegły rewident wyraża wniosek niezmodyfikowany, gdy wyciąga wniosek:
- (a) w usłudze atestacyjnej dającej racjonalną pewność, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia została sporządzona, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami lub
  - (b) w usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, że na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nie zwróciła uwagi biegłego rewidenta jakakolwiek kwestia(e), powodująca(e) przekonanie biegłego rewidenta, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie została sporządzona, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.
73. Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne, aby:
- (a) zwrócić uwagę zamierzonych użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest ona fundamentalna dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi) lub
  - (b) zakomunikować sprawę inną niż te, które zostały zaprezentowane lub ujawnione w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która według osądu biegłego



rewidenta jest ważna dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników zlecenia, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu atestacyjnego (akapit zawierający inne kwestie),

i nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident dokonuje tego w osobnym akapicie raportu atestacyjnego, z odpowiednim nagłówkiem, który wyraźnie wskazuje, że wniosek biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowany na skutek tej sprawy. W przypadku akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi, taki akapit odwołuje się tylko do informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

74. Biegły rewident wyraża zmodyfikowany wniosek w następujących okolicznościach:
- (a) gdy, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, występuje ograniczenie zakresu, a skutek tej sprawy może być istotny (zobacz paragraf 66). W takich przypadkach biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia wniosku,
  - (b) gdy, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. W takich przypadkach biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny. (Zob. par. A190)
75. Biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem, gdy zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta skutki lub możliwe skutki danej sprawy nie są tak istotne i rozległe, aby wymagały wniosku negatywnego lub odmowy wyrażenia wniosku. Wniosek z zastrzeżeniem jest wyrażany w sformułowaniu „za wyjątkiem” wpływu lub możliwego wpływu sprawy, do której odnosi się zastrzeżenie. (Zob. par. A188-A189)
76. Jeżeli biegły rewident wyraża wniosek zmodyfikowany ze względu na ograniczenie zakresu zlecenia, ale jest także świadomy sprawy(spraw), która(e) powoduje(a) istotne zniekształcenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, zawiera on w raporcie atestacyjnym wyraźny opis zarówno ograniczenia zakresu, jak i sprawy(spraw), która(e) powoduje(a), że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona.
77. Gdy stwierdzenie/oświadczenie\* złożone przez odpowiednią(e) stronę(y) zidentyfikowało i prawidłowo opisało, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona, biegły rewident albo:
- (a) wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny sformułowany w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów lub
  - (b) jeżeli jest to specjalnie wymagane przez warunki zlecenia, aby sformułować wniosek w odniesieniu do stwierdzenia/oświadczenia\* złożonego przez odpowiednią(e) stronę(y), wyraża wniosek bez zastrzeżeń, ale zawiera w raporcie atestacyjnym akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, odwołujący się do stwierdzenia/oświadczenia\* złożonego przez odpowiednią(e) stronę(y), które identyfikuje i prawidłowo opisuje, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. (Zob. par. A191)

#### *Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji*

---

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*.

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*.

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*.

- ~~78. Biegły rewident rozważa, czy zgodnie z warunkami zlecenia oraz innymi okolicznościami zlecenia, jakakolwiek sprawa zwróciła uwagę biegłego rewidenta, o której powinna zostać poinformowana strona odpowiedzialna, osoba dokonująca pomiaru lub oceny, strona zlecająca, osoby sprawujące nadzór lub inne osoby. (Zob. par. A192)~~
78. Biegły rewident rozważa, czy zgodnie z warunkami zlecenia oraz innymi okolicznościami zlecenia, uwagę biegłego rewidenta zwróciła jakakolwiek sprawa, o której należy poinformować stronę odpowiedzialną, osobę dokonującą pomiaru lub oceny, stronę zlecającą, osoby sprawujące nadzór lub inne osoby. (Zob. par. A192 – A192f)

## **Dokumentacja**

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

\*\*\*

## **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

### **Wprowadzenie (Zob. par. 6)**

- A1. Podczas usługi doradczej biegły rewident stosuje umiejętności techniczne, wykształcenie, obserwacje, doświadczenie i wiedzę. Usługi doradcze dotyczą procesu analitycznego, który zwykle zawiera pewną kombinację działań obejmujących: stawianie celów, identyfikowanie

faktów, definiowanie problemów lub możliwości, oceny alternatyw, opracowanie rekomendacji, w tym działań, informowanie o wynikach, a czasami wdrożenie i działania następcze\*. Raporty (jeżeli są wydawane) są zazwyczaj zredagowane w sposób opisowy (lub „długa forma”). Zazwyczaj praca jest wykonana tylko na użytek i na rzecz klienta. Rodzaj i zakres pracy ustala się w umowie pomiędzy biegłym rewidentem i klientem. Każda usługa, która spełnia definicję usługi atestacyjnej nie jest usługą doradczą, ale usługą atestacyjną.

## Cele

*Usługi dotyczące informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia obejmujących wiele aspektów (Zob. par. 10, 65, 69(l))*

- A2. W przypadku, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia obejmuje wiele aspektów, dla każdego aspektu mogą zostać sformułowane odrębne wnioski. Wszystkie takie odrębne wnioski nie muszą się wiązać z tym samym poziomem zapewnienia. W takim przypadku każdy wniosek jest wyrażany w formie, która jest właściwa, albo dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, albo dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność. Odwołania w niniejszym standardzie do wniosku w raporcie atestacyjnym obejmują każdy wniosek, jeżeli dostarczane są odrębne wnioski.

## Definicje

*Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur podczas usług atestacyjnych dających ograniczoną i racjonalną pewność (Zob. par. 12(a)(i))*

- A3. Ponieważ poziom zapewnienia uzyskiwany podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest niższy, niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, procedury, które biegły rewident przeprowadza podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność różnią się rodzajem i rozłożeniem w czasie oraz mają mniejszy zakres, niż dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność. Podstawowe różnice pomiędzy procedurami dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność i usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność obejmują:
- (a) nacisk kładziony na rodzaj różnych procedur, jako źródła dowodów prawdopodobnie będzie się różnił w zależności od okoliczności zlecenia. Na przykład, biegły rewident może uznać za odpowiednie w okolicznościach określonego zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, położenie relatywnie większego nacisku na zapytania do personelu jednostki oraz procedury analityczne, a relatywnie mniejszego nacisku, o ile w ogóle, na testy kontroli i uzyskiwanie dowodów ze źródeł zewnętrznych, niż w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność,
  - (b) podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność biegły rewident może:
    - wybrać mniej pozycji do sprawdzenia lub
    - przeprowadzić mniej procedur (na przykład, wykonać tylko procedury analityczne w okolicznościach, podczas gdy dla zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, zarówno procedury analityczne, jak i inne procedury zostałyby wykonane),

---

\* Przyp. tłumacza: Ang. *follow up*.

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

*Poziom zapewnienia, który jest znaczący (Zob. par. 12(a)(i)(b), 47O)*

- A4. Poziom zapewnienia, który biegły rewident planuje uzyskać, zwykle nie jest podatny na określenie ilościowe, a to, czy jest znaczący, jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta stosowanego w okolicznościach danego zlecenia. Podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, biegły rewident przeprowadza procedury, które są ograniczone w porównaniu do tych niezbędnych podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, niemniej jednak są planowane w celu uzyskania poziomu zapewnienia, który jest znaczący. Poziom zapewnienia uzyskany przez biegłego rewidenta jest znaczący, gdy prawdopodobnie zwiększa zaufanie zamierzonych użytkowników wobec informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, który jest wyraźnie większy niż błahy (zobacz także paragrafy A16-A18).
- A5. W zakresie wszystkich usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność to, czym jest znaczące zapewnienie może różnić się począwszy od poziomu tuż powyżej zapewnienia, które prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników, co do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia do stopnia, który jest wyraźnie większy niż błahy, do tuż poniżej racjonalnego zapewnienia. To, co jest znaczące podczas konkretnego zlecenia wynika z osądu, który zależy od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów oraz zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.
- A6. Ponieważ poziom zapewnienia uzyskiwany przez biegłego rewidenta podczas zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność różni się, raport biegłego rewidenta zawiera informacyjne podsumowanie przeprowadzonych procedur uznając, że zrozumienie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur jest niezbędne dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta (zobacz paragrafy 69(k) i A173-A177).
- A7. Niektóre czynniki, które mogą być stosowne podczas ustalania tego, co stanowi znaczące zapewnienie podczas konkretnego zlecenia obejmują, na przykład:

- charakterystykę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów oraz, czy istnieją jakiegokolwiek stosowne szczególne MSUA dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia,
- instrukcje lub inne wskazówki strony zlecającej dotyczące rodzaju zapewnienia, którego uzyskania strona zlecająca wymaga od biegłego rewidenta. Na przykład, warunki zlecenia mogą przewidywać określone procedury, które strona zlecająca uważa za niezbędne lub określone aspekty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na których strona zlecająca chciałaby, aby biegły rewident skupił procedury. Jednakże, biegły rewident może uważać, że wymagane są inne procedury, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w celu uzyskania znaczącego zapewnienia,
- powszechnie przyjętą praktykę, jeżeli taka istnieje, w odniesieniu do zleceń atestacyjnych dla określonych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub podobnych albo powiązanych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
- potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników, jako grupy. Zazwyczaj, im większe są konsekwencje dla zamierzonych użytkowników otrzymania nieprawidłowego wniosku, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona, tym większe zapewnienie byłoby potrzebne, aby było dla nich znaczące. Na przykład, w niektórych sytuacjach, konsekwencje dla zamierzonych użytkowników po otrzymaniu nieprawidłowego wniosku mogą być tak duże, że zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność jest konieczne, aby biegły rewident uzyskał zapewnienie, które jest znaczące w danych okolicznościach,
- oczekiwanie przez zamierzonych użytkowników, że w krótkim czasie i po niskim koszcie biegły rewident sformułuje wniosek atestacyjny dający ograniczoną pewność na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

*Przykłady usług zaświadczających (Zob. par. 12(a)(ii)(a))*

A8. Przykłady zleceń, które mogą być wykonywane zgodnie z niniejszym standardem obejmują:

- zrównoważony rozwój – zlecenie na temat zrównoważonego rozwoju dotyczy uzyskania zapewnienia na temat raportu sporządzonego przez kierownictwo lub eksperta powołanego przez kierownictwo (osoba dokonująca pomiaru lub oceny) o zrównoważonym rozwoju działalności jednostki,
- zgodność z przepisami prawa lub regulacji – zlecenie na temat zgodności z przepisami prawa lub regulacji dotyczy uzyskania zapewnienia na temat stwierdzenia/oświadczenia\* innej strony (osoby dokonującej pomiaru lub oceny) o zgodności ze stosownymi przepisami prawa lub regulacji,
- relacja ceny do jakości\* – zlecenie na temat relacji ceny do jakości ustalonej przez inną stronę (osobę dokonującą pomiaru lub oceny), dotyczy uzyskania zapewnienia na temat pomiaru lub oceny relacji ceny do jakości.

*Umiejętności i techniki atestacyjne (Zob. par. 12(b))*

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

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

A9. Umiejętności i techniki atestacyjne obejmują:

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

*Kryteria (Zob. par. 12(c), załącznik)*

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

*Ryzyko zlecenia (Zob. par. 12(f))*

A11. Ryzyko zlecenia nie odnosi się, ani nie obejmuje określonych przez biegłego rewidenta ryzyk gospodarczych, takich jak straty będące następstwem spraw spornych, antyreklamy lub innych zdarzeń pojawiających się w związku z określoną informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

A12. Zazwyczaj, ryzyko zlecenia może być odzwierciedlone poprzez poniższe elementy, mimo że nie wszystkie z tych elementów koniecznie wystąpią lub będą miały znaczenie w przypadku wszystkich usług atestacyjnych:

1. ryzyka, na które biegły rewident nie ma bezpośredniego wpływu, obejmujące po kolei:
  - (i) podatność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia na istotne zniekształcenie przed rozważeniem jakichkolwiek powiązanych kontroli wdrożonych przez odpowiednią(e) stronę(y) (ryzyko nieodłączne) oraz
  - (ii) ryzyko, że istotnemu zniekształceniu, które pojawia się w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, nie uda się zapobiec lub nie zostanie ono wykryte

i skorygowane na bieżąco przez kontrolę wewnętrzną odpowiedniej(ch) strony(stron) (ryzyko kontroli) oraz

2. ryzyka, na które biegły rewident ma bezpośredni wpływ, którym jest ryzyko, że procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta nie wykryją istotnego zniekształcenia (ryzyko przeoczenia\*).

A13. Na stopień, w jakim każdy z tych elementów jest stosowny dla danego zlecenia, wpływają okoliczności tego zlecenia, a w szczególności:

- rodzaj zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład, koncepcja ryzyka kontroli może być bardziej przydatna, gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia odnosi się do sporządzania informacji na temat działalności jednostki, niż gdy odnosi się do informacji na temat skuteczności kontroli lub istnienia fizycznego warunku,
- czy wykonywana jest usługa atestacyjna dająca racjonalną pewność, czy ograniczoną pewność. Na przykład, podczas wykonywania usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, biegły rewident może często decydować się na uzyskanie dowodów przy wykorzystaniu sposobów innych niż testowanie kontroli, w których to przypadkach rozważanie ryzyka kontroli może być mniej stosowne, niż podczas usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność na temat tej samej informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Rozważenie ryzyk jest bardziej sprawą zawodowego osądu, niż sprawą, którą można dokładnie zmierzyć.

A14. Obniżenie ryzyka zlecenia do zera jest bardzo rzadko osiągalne lub opłacalne i z tego powodu „racjonalne zapewnienie” jest mniej niż absolutnym zapewnieniem, na skutek takich czynników takich, jak:

- wykorzystanie testów na wybranej próbie,
- nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej,
- okoliczność, że większość z dowodów dostępnych dla biegłego rewidenta ma charakter bardziej uprawdopodobniający niż rozstrzygający,
- wykorzystanie zawodowego osądu podczas gromadzenia i oceny dowodów oraz formułowania wniosków w oparciu o te dowody,
- w niektórych przypadkach, cech zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, są oceniane lub mierzone względem kryteriów.

*Strona zlecająca* (Zob. par. 12(g), załącznik)

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

*Zamierzeni użytkownicy* (Zob. par. 12(m), załącznik)

---

\* Przep. tłumacza: Ang. *detection risk*.

- A16. W niektórych przypadkach mogą istnieć zamierzeni użytkownicy inni niż ci, do których adresowany jest raport atestacyjny. Biegły rewident może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich, którzy będą czytać raport atestacyjny, w szczególności, gdy znaczna liczba osób ma do niego dostęp. W takich przypadkach, zwłaszcza, gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, prawdopodobnie będzie przedmiotem zainteresowania potencjalnych użytkowników w szerokim zakresie, można ograniczyć zamierzonych użytkowników do kluczowych interesariuszy o znaczących i powszechnych interesach. Zamierzeni użytkownicy mogą zostać zidentyfikowani na różne sposoby, na przykład, w umowie pomiędzy biegłym rewidentem i stroną odpowiedzialną lub stroną zlecającą, lub przez przepisy prawa lub regulację.
- A17. Zamierzeni użytkownicy lub ich przedstawiciele mogą być bezpośrednio zaangażowani razem z biegłym rewidentem i stroną odpowiedzialną (oraz stroną zlecającą, gdy jest inna) w ustalanie warunków zlecenia. Niezależnie jednak od zaangażowania innych i inaczej niż podczas usług uzgodnionych procedur (które polegają na raportowaniu faktycznych ustaleń opartych na procedurach uzgodnionych ze stroną zlecającą oraz odpowiednimi stronami trzecimi, a nie na formułowaniu wniosku):
- (a) biegły rewident jest odpowiedzialny za ustalenie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oraz
  - (b) biegły rewident może uznać za konieczne przeprowadzenie dodatkowych procedur, jeżeli jego uwagę zwróci informacja, która znacząco różni się od tej, na której oparte zostały planowane procedury (zobacz paragrafy A115-A117).
- A18. W niektórych przypadkach zamierzeni użytkownicy (na przykład banki lub organy regulacyjne) nakładają wymóg lub zwracają się z prośbą, aby strona(y) odpowiedzialna(e) zleciła(y) wykonanie usługi atestacyjnej w określonym celu. Gdy w zleceniach wykorzystywane są kryteria, które są zaprojektowane dla określonego celu, paragraf 69(f) zawiera stwierdzenie zwracające uwagę czytelników na ten fakt. Dodatkowo, biegły rewident może uznać za odpowiednie wskazanie, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla określonych użytkowników. W zależności od okoliczności zlecenia, może to zostać osiągnięte poprzez ograniczenie dystrybucji lub wykorzystywania raportu atestacyjnego (zobacz paragrafy A166-A167).

*Informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (Zob. par. 12(x), załącznik)*

- A19. W niektórych przypadkach informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być stwierdzeniem/oświadczeniem\*, które ocenia aspekt procesu lub działania, albo zgodności, w powiązaniu z kryteriami. Na przykład, „kontrola wewnętrzna ABC działała skutecznie w odniesieniu do kryteriów XYZ w okresie...” lub „struktura nadzoru ABC odpowiadała kryteriom XYZ w okresie ...”.

*Odpowiednia(e) strona(y) (Zob. par. 13, załącznik)*

- A20. Role odgrywane przez stronę odpowiedzialną, osobę dokonującą pomiaru lub oceny oraz stronę zlecającą mogą się różnić (zobacz paragraf A37). Także struktury zarządzania i nadzoru różnią się pomiędzy systemami prawnymi i jednostkami, odzwierciedlając wpływy takie, jak różne tło kulturowe i prawne oraz rozmiar i charakterystykę właścicielską. Taka różnorodność oznacza, że nie jest możliwe, aby MSUA uszczegółowiły dla wszystkich zleceń osobę(y), do której(ych) biegły rewident ma kierować zapytania, od której(ych) ma żądać oświadczeń lub z którą(y)mi

---

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*.



w inny sposób ma się komunikować w danych okolicznościach. W niektórych sytuacjach, na przykład, gdy odpowiednia(e) strona(y) jest( są) tylko częścią całkowicie legalnej jednostki, zidentyfikowanie właściwego personelu zarządzającego lub osób sprawujących nadzór, z którymi należy się komunikować, będzie wymagać zastosowania zawodowego osądu, aby ustalić, która(e) osoba(y) ponosi( szą) właściwą odpowiedzialność za kwestie będące przedmiotem zainteresowania lub mają o nich wiedzę.

## **Wykonanie zlecenia atestacyjnego zgodnie z MSUA**

*Przestrzeżenie standardów, które są stosowne dla zlecenia (Zob. par. 1, 5, 15)*

- A21. Niniejszy standard obejmuje wymogi, które mają zastosowanie do usług atestacyjnych<sup>3</sup> (innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych), w tym zleceń zgodnych ze szczególnym dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia MSUA. W niektórych przypadkach dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia szczególny MSUA jest także stosowny dla zlecenia. Dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia szczególny MSUA jest stosowny dla zlecenia, jeżeli MSUA obowiązuje, zagadnienie będące przedmiotem zlecenia MSUA jest stosowne dla zlecenia oraz istnieją okoliczności, do których odnosi się MSUA.
- A22. MSB i MSUP zostały napisane dla, odpowiednio badań i przeglądów historycznych informacji finansowych i nie mają zastosowania do innych usług atestacyjnych. Jednakże mogą one dostarczać wytycznych w odniesieniu do ogólnego procesu zlecenia dla biegłych rewidentów podejmujących się zlecenia atestacyjnego zgodnie z niniejszym standardem.

*Tekst MSUA (Zob. par. 12,16)*

- A23. MSUA przedstawiają cele biegłego rewidenta podczas postępowania zgodnie z MSUA oraz wymogi zaprojektowane tak, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie tych celów. Dodatkowo zawierają one powiązane wytyczne w formie zastosowania i innego materiału objaśniającego, materiał wprowadzający, który dostarcza odpowiedniego kontekstu dla prawidłowego zrozumienia standardu MSUA oraz definicje.
- A24. Cele w danym MSUA dostarczają kontekstu, w którym wymogi danego MSUA zostały określone i są przewidziane, aby pomóc w:
- (a) zrozumieniu, co należy osiągnąć oraz
  - (b) podjęciu decyzji, czy coś więcej musi zostać wykonane, aby osiągnąć cele.

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

---

<sup>3</sup> Niniejszy standard zawiera wymogi oraz zastosowanie i inny materiał objaśniający specyficzny dla usług atestacyjnych zaświadczających dających racjonalną i ograniczoną pewność. Niniejszy standard może być także stosowany dla bezpośrednich usług atestacyjnych dających racjonalną i ograniczoną pewność, po niezbędnym dostosowaniu i uzupełnieniu w danych okolicznościach zlecenia.

- A25. Wymogi MSUA są wyrażone poprzez sformułowanie w trybie oznajmującym.
- A26. Tam, gdzie to konieczne, zastosowanie i inny materiał objaśniający dostarcza dalszego objaśnienia wymogów i wytycznych do ich wykonania. W szczególności może:
- (a) wyjaśniać dokładniej, co oznacza wymóg lub czego dotyczy oraz
  - (b) zawierać przykłady, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach.

Chociaż takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogów, są one stosowne dla prawidłowego zastosowania wymogów. Zastosowanie i inny materiał objaśniający może także dostarczać podłoża informacji dotyczących spraw, do których odnosi się dany MSUA. Tam, gdzie to odpowiednie, dodatkowe rozważania specyficzne dla organizacji badających sektor publiczny lub mniejszych firm są zawarte w zastosowaniu i innym materiale objaśniającym. Te dodatkowe rozważania pomagają w zastosowaniu wymogów opisanych w MSUA. Jednakże nie ograniczają one, ani nie zmniejszają odpowiedzialności biegłego rewidenta za stosowanie i zgodność z wymogami opisanymi w MSUA.

- A27. Definicje zostały zamieszczone w MSUA, aby wspierać spójne stosowanie i interpretację MSUA i nie mają na celu zastąpienia definicji, które mogą być ustanowione dla innych celów, czy to przez przepisy prawa, regulację, czy w inny sposób.
- A28. Załączniki stanowią część zastosowania i innego materiału objaśniającego. Cel i zamierzone wykorzystanie załącznika zostały wyjaśnione w tekście powiązanego MSUA lub w tytule i we wprowadzeniu do samego załącznika.

Przestrzeganie stosownych wymogów (zob. par. 17)

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

#### **Wymogi etyczne (Zob. par. 3(a), 20, 22(a))**

- A30. Część A Kodeksu IESBA ustanawia następujące podstawowe zasady, których przestrzeganie wymaga się od biegłego rewidenta:
- (a) uczciwość,
  - (b) obiektywizm,
  - (c) zawodowe kompetencje i należyta staranność,
  - (d) poufność informacji oraz
  - (e) profesjonalne postępowanie.
- A31. Część A Kodeksu IESBA dostarcza również ramowych założeń koncepcyjnych dla zawodowych księgowych, aby je zastosować do:
- (a) identyfikowania zagrożeń przestrzegania podstawowych zasad. Zagrożenia należą do jednej lub większej liczby spośród następujących kategorii:
    - (i) czerpanie korzyści własnych,
    - (ii) autokontrola,
    - (iii) promowanie interesów klienta,
    - (iv) nadmierna zażyłość oraz

- (v) zastraszenie,
  - (b) oceny znaczenia zidentyfikowanych zagrożeń oraz
  - (c) stosowania, gdzie to konieczne, zabezpieczeń w celu wyeliminowania lub zredukowania zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia są konieczne, gdy zawodowy księgowy uzna, że zagrożenia nie są na takim poziomie, przy którym rozsądna i poinformowana strona trzecia prawdopodobnie wyciągnęłaby wniosek, ważąc wszystkie specyficzne fakty i okoliczności dostępne w tym czasie dla zawodowego księgowego, że zgodność z podstawowymi zasadami nie jest zagrożona.
- A32. Część B Kodeksu IESBA opisuje, w jaki sposób ramowe założenia koncepcyjne z części A stosuje się w określonych sytuacjach do biegłych rewidentów wykonujących zawód, w tym:
- podjęcie współpracy z klientem,
  - konflikt interesów,
  - druga opinia,
  - wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów,
  - marketing usług zawodowych,
  - prezenty i gościnność,
  - sprawowanie pieczy nad aktywami klienta,
  - obiektywizm oraz
  - niezależność.
- A33. Kodeks IESBA definiuje niezależność, jako obejmującą zarówno niezależność umysłu, jak i niezależność wizerunku. Niezależność gwarantuje zdolność formułowania wniosku atestacyjnego bez ulegania wpływom, które mogłyby temu wnioskowi zagrozić. Niezależność wzmacnia zdolność do uczciwego postępowania, zachowania obiektywizmu i postawy zawodowego sceptycyzmu. Kwestie, do których skierowany jest Kodeks IESBA w odniesieniu do niezależności obejmują:
- interesy finansowe,
  - pożyczki i gwarancje,
  - powiązania gospodarcze,
  - powiązania rodzinne i osobiste,
  - zatrudnienie u klienta atestacyjnego,
  - poprzednio świadczone usługi dla klienta zlecenia atestacyjnego,
  - świadczenie usług, jako członek zarządu lub kierownik klienta zlecenia atestacyjnego,
  - długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego,
  - świadczenie usług innych niż atestacyjne klientom zleceń atestacyjnych,
  - wynagrodzenia (relatywna wysokość, przeterminowane oraz warunkowe wynagrodzenia),
  - prezenty i gościnność oraz

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

### **Akceptacja i kontynuacja zlecenia**

*Warunki wstępne zlecenia (Zob. par. 24)*

- A35. Można założyć w środowisku sektora publicznego, że niektóre warunki wstępne zlecenia atestacyjnego będą aktualne na przykład:
- (a) role i odpowiedzialność organizacji badających sektor publiczny oraz jednostek rządowych w zakresie zleceń atestacyjnych są odpowiednie, ponieważ zazwyczaj są ustanowione w prawodawstwie,
  - (b) prawo dostępu organizacji badających sektor publiczny do informacji, niezbędnych do wykonania zlecenia, jest często ustanowione w prawodawstwie,
  - (c) wymaganie, aby wniosek biegłego rewidenta, w formie odpowiedniej albo dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, albo usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, jest zawarty w pisemnym raporcie jest zazwyczaj określone przez prawodawstwo oraz
  - (d) uzasadniony cel zazwyczaj występuje, ponieważ usługa jest ustanowiona w prawodawstwie.
- A36. Jeżeli właściwe kryteria nie są dostępne dla wszystkich zagadnień będących przedmiotem zlecenia, ale biegły rewident może zidentyfikować jeden lub więcej aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, dla którego te kryteria są stosowne, wtedy usługa atestacyjna może zostać wykonana w odniesieniu do tego konkretnego aspektu zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. W takich przypadkach, raport biegłego rewidenta może wymagać wyjaśnienia, że nie odnosi się on do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w całości.

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

- A37. Wszystkie usługi atestacyjne mają, co najmniej trzy strony: stronę odpowiedzialną, biegłego rewidenta oraz zamierzonych użytkowników. W wielu usługach zaświadczających strona odpowiedzialna może być także osobą dokonującą pomiaru lub oceny oraz stroną zlecającą. Zobacz omówienie w załączniku, w jaki sposób każda z tych ról odnosi się do usługi atestacyjnej.
- A38. Dowody, że istnieje właściwe powiązanie w odniesieniu do odpowiedzialności za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, mogą zostać uzyskane poprzez potwierdzenie dostarczone przez stronę odpowiedzialną. Takie potwierdzenie ustanawia także podstawę dla powszechnego zrozumienia odpowiedzialności strony odpowiedzialnej i biegłego rewidenta. Pisemne potwierdzenie jest najbardziej odpowiednią formą dokumentowania zrozumienia strony odpowiedzialnej. Przy braku pisemnego potwierdzenia odpowiedzialności, nadal może być właściwe, aby biegły rewident zaakceptował zlecenie, jeżeli na przykład inne źródła, takie jak prawodawstwo lub umowa, wskazują odpowiedzialność. W innych przypadkach może

być właściwe odrzucenie zlecenia zależnie od okoliczności lub ujawnienie okoliczności w raporcie atestacyjnym.

- A39. Osoba dokonująca pomiaru lub oceny jest odpowiedzialna za posiadanie racjonalnej podstawy dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. To, co stanowi racjonalną podstawę, będzie zależało od rodzaju zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia. W niektórych przypadkach formalny proces z rozbudowanymi kontrolami wewnętrznymi może być konieczny, aby dostarczyć osobie dokonującej pomiaru lub oceny racjonalnej podstawy, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie zawiera istotnych zniekształceń. Fakt, że biegły rewident będzie raportował na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, nie jest substytutem dla własnych procesów osoby dokonującej pomiaru lub oceny, aby posiadać racjonalną podstawę dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Odpowiedniość zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (Zob. par. 24(b)(i))

- A40. Odpowiednie zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest identyfikowalne i możliwe do spójnego pomiaru lub oceny względem mających zastosowanie kryteriów, w taki sposób, że wynikająca z nich informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być poddana procedurom uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów dla uzasadnienia wniosku atestacyjnego dającego racjonalną pewność lub odpowiednio dającego ograniczoną pewność.
- A41. Na odpowiedniość zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia nie ma wpływu poziom zapewnienia, to jest, jeżeli zagadnienie będące przedmiotem zlecenia nie jest odpowiednie dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, nie jest ono także odpowiednie dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność i odwrotnie.
- A42. Różne zagadnienia będące przedmiotem zlecenia mają różne cechy, w tym stopień, w jakim informacja o nich jest ilościowa lub jakościowa, obiektywna lub subiektywna, historyczna lub prognozowana oraz odnosi się do jakiegoś momentu w czasie lub obejmuje jakiś okres. Taka charakterystyka wpływa na:
- (a) dokładność, z jaką zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może zostać zmierzone lub ocenione względem kryteriów, oraz
  - (b) siłę przekonywania dostępnych dowodów.
- A43. Zidentyfikowanie takich cech i rozważenie ich wpływu pomaga biegłemu rewidentowi ocenić odpowiedniość zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, a także ustalić treść raportu atestacyjnego. (Zobacz paragraf A163)
- A44. W niektórych przypadkach, usługa atestacyjna może dotyczyć tylko jednej ogólniejszej części zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Na przykład biegły rewident może zostać zaangażowany, aby wydać raport na temat jednego aspektu wkładu jednostki w zrównoważony rozwój, takiego jak liczba programów prowadzonych przez jednostkę, które pozytywnie wpływają na środowisko. W takich przypadkach podczas ustalania, czy zlecenie wykazuje cechę odpowiedniości zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, może być właściwe, aby biegły rewident rozważył, czy informacja o aspekcie, na temat którego jest on proszony o wydanie raportu, prawdopodobnie spełni potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników jako grupy, a także, w jaki sposób informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostanie zaprezentowana i rozpowszechniona, na przykład, czy są bardziej znaczące programy o mniej korzystnych rezultatach, których jednostka nie raportuje.

## Stosowność i dostępność kryteriów

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

A45. Właściwe kryteria wykazują następującą charakterystykę:

- (a) odpowiedniość: właściwe kryteria skutkują informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które pomagają w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników,
- (b) kompletność: kryteria są kompletne, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia sporządzona zgodnie z nimi nie pomija ważnych czynników, co do których można byłoby racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje zamierzonych użytkowników podejmowane na podstawie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Kompletne kryteria obejmują, gdy to stosowne, wskaźniki wzorcowe dla prezentacji i ujawnień,
- (c) wiarygodność: wiarygodne kryteria pozwalają na dokonanie racjonalnie konsekwentnego pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, w tym, jeżeli to stosowne, prezentacji i ujawnień, gdy są one używane w podobnych okolicznościach przed różnymi biegłymi rewidentów,
- (d) neutralność: neutralne kryteria skutkują informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które nie są stronnicze odpowiednio do okoliczności zlecenia,
- (e) zrozumiałość: zrozumiałe kryteria skutkują informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które mogą być rozumiane przez zamierzonych użytkowników.

A46. Niejasne opisy oczekiwań lub osądów osobistych doświadczeń nie stanowią właściwych kryteriów.

A47. Stosowność kryteriów dla określonego zlecenia zależy od tego, czy odzwierciedlają one powyższe cechy. Względne znaczenie każdej cechy dla określonego zlecenia jest kwestią zawodowego osądu. Ponadto kryteria mogą być stosowne dla szczególnego zestawu okoliczności zlecenia, ale mogą nie być stosowne dla innych zestawów okoliczności zlecenia. Na przykład sprawozdawczość dla rządów lub regulatorów może wymagać wykorzystania szczególnego zestawu kryteriów, ale te kryteria mogą nie być stosowne dla szerszej grupy użytkowników.

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

- zawarte w przepisach prawa lub regulacji,
- wydane przez uprawnione lub uznane organy eksperckie, które stosują przejrzysty, należyty proces,
- opracowane wspólnie przez grupę, która nie stosuje przejrzystego, należytego procesu,
- opublikowane w pismach naukowych lub książkach,
- rozwinięte na sprzedaż na własny rachunek,
- specyficznym zaprojektowane dla celów sporządzenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w szczególnych okolicznościach zlecenia.

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

- A49. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacja opisują dla potrzeb zlecenia kryteria do wykorzystania. Przy braku przeciwnych wskazań, przyjmuje się domniemanie, że takie kryteria są stosowne, podobnie jak kryteria wydane przez uprawnione lub uznane organy eksperckie, które stosują przejrzysty, należyty proces, jeżeli są one określone dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników. Takie kryteria są znane, jako ustanowione kryteria. Nawet, gdy istnieją ustanowione kryteria dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, szczególnie użytkownicy mogą zgodzić się na inne kryteria dla ich określonych potrzeb. Na przykład różne ramowe założenia mogą być wykorzystywane, jako ustanowione kryteria dla oceny skuteczności kontroli wewnętrznej. Jednakże określone użytkownicy mogą opracować bardziej szczegółowy zestaw kryteriów, które spełniają ich określone potrzeby informacyjne w odniesieniu do, na przykład, nadzoru ostrożnościowego. W takich przypadkach raport atestacyjny:
- (a) ostrzega czytelników, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia została sporządzona zgodnie z kryteriami specjalnego przeznaczenia oraz, że w wyniku tego informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może nie być stosowna dla innego celu (zobacz paragraf 69(f)) oraz
  - (b) może zaznaczyć, gdy jest to stosowne w okolicznościach zlecenia, że kryteria nie są zawarte w przepisach prawa lub regulacji, bądź wydane przez uprawnione lub uznane organy eksperckie, które stosują przejrzysty, należyty proces.
- A50. Jeżeli kryteria zostały konkretnie zaprojektowane w celu sporządzenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w określonych okolicznościach zlecenia, to nie są one właściwe, jeżeli skutkują informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub raportem atestacyjnym, które wprowadzają w błąd zamierzonych użytkowników. Wskazane jest, aby zamierzeni użytkownicy lub strona zlecająca potwierdziły, że konkretnie opracowane kryteria są właściwe dla celów zamierzonych użytkowników. Brak takiego potwierdzenia może wpływać na to, co należy zrobić, aby ocenić właściwość kryteriów oraz informacje dostarczone na temat kryteriów w raporcie atestacyjnym.

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

- A51. Kryteria muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników tak, aby pozwolić im zrozumieć, w jaki sposób zagadnienie zostało zmierzone lub ocenione. Kryteria są udostępniane zamierzonym użytkownikom w jeden lub więcej z następujących sposobów:
- (a) publicznie,
  - (b) poprzez włączenie w jasny sposób w przedstawionej informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
  - (c) poprzez włączenie w jasny sposób do raportu atestacyjnego, (zobacz paragraf A164)
  - (d) są powszechnie zrozumiałe, na przykład, kryterium pomiaru czasu w godzinach i minutach.
- A52. Kryteria mogą także być dostępne wyłącznie zamierzonym użytkownikom, na przykład, jako warunki umowy lub kryteria wydane przez stowarzyszenie branżowe, które są dostępne tylko dla tych działających w branży, ponieważ są one stosowne tylko dla określonego celu. Gdy wystąpi taki przypadek, paragraf 69(f) wymaga zwrócenia uwagi czytelników na ten fakt. Dodatkowo, biegły rewident może uznać to za właściwe, aby wskazać, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla określonych użytkowników (zobacz paragraf A166-A167).

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

Ilość i jakość dostępnych dowodów

A53. Na ilość i jakość dostępnych dowodów mają wpływ:

- (a) charakterystyka zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład można oczekiwać mniej obiektywnych dowodów, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczy raczej przyszłości, niż jest historyczna oraz
- (b) inne okoliczności, takie jak w sytuacji, gdzie dowody, których istnienia można byłoby racjonalnie oczekiwać, nie są dostępne ze względu, na przykład, na moment powołania biegłego rewidenta, politykę przechowywania dokumentów przez jednostkę, nieodpowiednie systemy informacyjne lub ograniczenia nałożone przez stronę odpowiedzialną.

Zazwyczaj dowody będą raczej przekonujące niż rozstrzygające.

Dostęp do dowodów (Zob. par. 56)

A54. Żądanie od odpowiedniej(ich) strony(on), potwierdzenia, że potwierdza(ją) i rozumie(ją) swoją odpowiedzialność za dostarczenie biegłemu rewidentowi następujących dostępów i informacji, może pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy zlecenie pozwala na dostęp do dowodów:

- (a) dostępu do wszystkich informacji, których strona(y) odpowiedzialna(e) jest(są) świadoma(e), że są znaczące dla sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne sprawy,
- (b) dodatkowych informacji, których biegły rewident mógłby zażądać od odpowiedniej(ch) strony(stron) dla celu zlecenia oraz
- (c) nieograniczony dostęp do osób strony(stron) odpowiedzialnej(ych), co do których biegły rewident ustali, że konieczne jest uzyskanie dowodów.

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

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

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

- zamierzonych użytkowników informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz raportu atestacyjnego (szczególnie, gdy kryteria są zaprojektowane dla specjalnego celu). Dalszemu rozważeniu podlega prawdopodobieństwo, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz raport atestacyjny będą wykorzystywane lub rozpowszechniane szerzej niż wśród zamierzonych użytkowników,
- czy można oczekiwać, że niektóre aspekty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia będą wyłączone z usługi atestacyjnej oraz powód ich wyłączenia,



- charakterystyka powiązań pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą wyceny lub pomiaru oraz stroną zlecającą, na przykład, gdy osoba dokonująca pomiaru lub oceny nie jest stroną odpowiedzialną, to czy strona odpowiedzialna zgadza się na wykorzystanie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i będzie miała możliwość dokonać przeglądu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przed udostępnieniem zamierzonym użytkownikom lub dołączyć komentarze razem z udostępnioną użytkownikom informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
- kto wybrał kryteria, które mają zostać zastosowane do pomiaru lub oceny podstawy zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz, jaki poziom osądu i zakres stronniczości występuje w ich zastosowaniu. Bardziej prawdopodobne jest, że zlecenie będzie miało racjonalny cel, jeżeli zamierzeni użytkownicy wybrali lub byli włączeni w wybieranie kryteriów,
- jakiegokolwiek znaczące ograniczenia zakresu pracy biegłego rewidenta,
- czy biegły rewident uważa, że strona zlecająca zamierza wskazać biegłego rewidenta, jako powiązanego z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w nieodpowiedni sposób.

#### *Uzgodnienie warunków zlecenia (Zob. par. 27)*

- A57. Zarówno w interesie strony zlecającej, jak i biegłego rewidenta leży, aby w celu uniknięcia nieporozumień, przed rozpoczęciem wykonywania zlecenia, przedstawił on na piśmie uzgodnione warunki zlecenia. Forma i treść pisemnego porozumienia lub umowy będzie się różnić zależnie od okoliczności zlecenia. Na przykład, jeżeli przepisy prawa lub regulacja określają wystarczająco szczegółowo warunki zlecenia, biegły rewident nie musi zapisywać ich w pisemnym porozumieniu, z wyjątkiem faktu, że takie przepisy prawa lub regulacja mają zastosowanie i, że odpowiednia(e) strona(y) potwierdza(ją) i rozumie(ją) swoją odpowiedzialność zgodnie z tymi przepisami prawa lub regulacją.
- A58. Przepisy prawa lub regulacja, szczególnie w sektorze publicznym, mogą nakazywać powołanie biegłego rewidenta i określać określone uprawnienia, takie jak uprawnienie dostępu do zapisów odpowiedniej(ch) strony(stron) i innych informacji, oraz odpowiedzialność, taką jak wymaganie od biegłego rewidenta raportowania bezpośrednio do ministra, ciała ustawodawczego lub publicznie, jeżeli odpowiednia(e) strona(y) usiłuje(ą) ograniczyć zakres zlecenia.

#### *Akceptacja zmian warunków zlecenia (Zob. par. 29)*

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

### **Kontrola jakości**

#### *Biegli rewidenci (Zob. par. 20, 31(a)-(b))*

A60. Niniejszy standard został napisany w kontekście zakresu środków przyjętych, aby zapewnić jakość zleceń atestacyjnych, których podejmują się biegli rewidenci, takich, jak te przyjęte przez organizacje członkowskie IFAC zgodnie z Programem Zgodności Organizacji Członkowskich IFAC oraz Oświadczeniem Zobowiązań Członkowskich. Środki te obejmują:

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

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

A61. MSKJ 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie ustanowienia i utrzymywania systemu kontroli jakości w odniesieniu do usług atestacyjnych. Określa on odpowiedzialności firmy za ustanowienie polityk i procedur zaprojektowanych, aby dostarczyć racjonalnego zapewnienia, że firma i jej personel przestrzegają stosownych wymogów etycznych, w tym tych odnoszących się do niezależności. Zgodność z MSKJ 1 wymaga, między innymi, aby firma ustanowiła

i utrzymywała system kontroli jakości, który obejmuje polityki i procedury skierowane do każdego z następujących elementów oraz, aby udokumentowała swoje polityki i procedury i poinformowała o nich personel firmy:

- (a) obowiązki kierownictwa dotyczące jakości w firmie,
- (b) stosowne wymogi etyczne,
- (c) akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz określonych zleceń,
- (d) zasoby ludzkie,
- (e) wykonywanie usługi oraz
- (f) monitorowanie.

A62. Inne wymogi zawodowe lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które dotyczą obowiązków firmy w zakresie ustanowienia i utrzymywania systemu kontroli jakości, są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1, gdy odnoszą się one do wszystkich spraw, do których odwołuje się poprzedni paragraf i nakładają na firmę obowiązki, które osiągają cele wymogów określonych w MSKJ 1.

A63. Działania partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz odpowiedni przekaz do innych członków zespołu wykonującego zlecenie, w kontekście ponoszenia odpowiedzialności za całościową jakość każdego zlecenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, podkreślają fakt, że jakość jest niezbędna podczas wykonywania usługi atestacyjnej, oraz znaczenie dla jakości usługi atestacyjnej dotyczy:

- (a) wykonywania pracy, która jest zgodna ze standardami zawodowymi oraz wymogami regulacyjnymi i prawnymi,

- (b) przestrzegania mających zastosowanie polityk i procedur kontroli jakości firmy,
- (c) sporządzenia raportu dla zlecenia, który jest odpowiedni w danych okolicznościach,
- (d) zdolności zespołu wykonującego zlecenie do podniesienia pewnych kwestii bez obawy przed ewentualnymi konsekwencjami.

A64. Skuteczny system kontroli jakości obejmuje proces monitorowania tak zaprojektowany, aby dostarczyć firmie racjonalnego zapewnienia, że jej polityki i procedury odnoszące się do systemu kontroli jakości są właściwe, adekwatne i działają skutecznie.

A65. Zespół wykonujący zlecenie ma prawo polegać na systemie kontroli jakości firmy, chyba że informacje dostarczone przez firmę lub inne strony sugerują coś innego. Na przykład, zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie kontroli jakości firmy w odniesieniu do:

- (a) kompetencji personelu poprzez jego rekrutację i formalne szkolenie,
- (b) niezależności poprzez gromadzenie i komunikowanie stosownych informacji o niezależności,
- (c) utrzymywania współpracy z klientem poprzez system akceptacji i kontynuacji,
- (d) przestrzegania wymogów regulacyjnych i prawnych poprzez proces monitorowania.

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

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

*Umiejętności, wiedza i doświadczenie w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz jego pomiaru lub oceny (Zob. par. 31(c))*

A67. Biegły rewident może zostać poproszony o wykonanie zleceń atestacyjnych w odniesieniu do szerokiego zakresu zagadnień będących przedmiotem zlecenia oraz informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Niektóre mogą wymagać specjalistycznych umiejętności i wiedzy wykraczających poza te zwykle posiadane przez poszczególne osoby.

A68. Kodeks IESBA wymaga, aby biegły rewident wykonujący zawód podejmował się świadczenia tylko tych usług, co do których wykonywania posiada on kompetencje.<sup>4</sup> Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażony wniosek atestacyjny i odpowiedzialność ta nie jest ograniczana przez fakt wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta. Niemniej jednak, jeżeli biegły rewident wykorzystujący pracę powołanego przez siebie eksperta, przestrzegając niniejszego standardu, wyciąga wniosek, że praca tego eksperta jest adekwatna dla jego celów, to biegły rewident może zaakceptować ustalenia tego eksperta lub wnioski z obszaru dziedziny eksperta jako wystarczające dowody.

*Wyznaczenie zespołu*

Łączne kompetencje i możliwości (zob. par. 32)

---

<sup>4</sup> Kodeks IESBA, paragraf 210.6.

A69. MSKJ 1 wymaga, aby firma ustanowiła polityki i procedury dla akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz poszczególnych zleceń, zaprojektowane, aby dostarczyć firmie racjonalnego zapewnienia, że podejmie się lub będzie kontynuować tylko współpracę i zlecenia, co do których firma posiada kompetencje do wykonania zlecenia i możliwości, w tym czas i zasoby, aby je wykonać<sup>5</sup>.

Ekspert biegłego rewidenta (Zob. par. 32(a), 32(b)(i))

A70. Niektóre spośród prac atestacyjnych mogą być wykonywane przez multidyscyplinary zespół, w skład, którego wchodzi jeden lub więcej ekspertów biegłego rewidenta. Na przykład ekspert biegłego rewidenta może być potrzebny, aby pomóc w uzyskaniu zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia w jednej lub wielu sprawach wykazanych w paragrafie 46R (w przypadku usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność) lub 46O (w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność).

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

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

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

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

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

*Odpowiedzialności za przegląd* (Zob. par. 33(c))

A74. Zgodnie z MSKJ 1, polityki i procedury firmy w zakresie odpowiedzialności za przegląd ustalone na podstawie tego, że praca mniej doświadczonych członków zespołu jest przeglądana przez bardziej doświadczonych członków zespołu<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> MSKJ 1, paragraf 26.

<sup>6</sup> MSKJ 1, paragraf 33.

*Przegląd kontroli jakości zlecenia (Zob. par. 36(b))*

A75. Inne sprawy, które można rozważyć podczas przeglądu kontroli jakości zlecenia obejmują:

- (a) ocenę zespołu wykonującego zlecenie w zakresie niezależności firmy w odniesieniu do zlecenia,
- (b) czy miały miejsce odpowiednie konsultacje w sprawach dotyczących różnic opinii lub innych trudnych lub spornych spraw oraz wnioski wynikające z tych konsultacji oraz
- (c) czy dokumentacja zlecenia wybrana do przeglądu odzwierciedla pracę wykonaną w odniesieniu do znaczących osądów i wspiera wyciągnięte wnioski.

**Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd**

*Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 37)*

A76. Zawodowy sceptycyzm jest postawą, która obejmuje zachowanie czujności wobec, przykładowo:

- dowodów, które są niespójne z innymi uzyskanymi dowodami,
- informacji, które poddają w wątpliwość wiarygodność dokumentów i odpowiedzi udzielonych na zapytania, które mają być wykorzystane jako dowody,
- okoliczności, które sugerują potrzebę dodatkowych procedur ponad te wymagane przez stosowne MSUA,
- warunków mogących wskazywać na możliwe zniekształcenie.

A77. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas całego zlecenia jest konieczne, jeżeli biegły rewident ma na przykład obniżyć ryzyka:

- przeoczenia nietypowych okoliczności,
- nadmiernego generalizowania podczas wyciągania wniosków z obserwacji,
- użycia nieodpowiednich założeń podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oraz oceny ich rezultatów.

A78. Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów. Obejmuje on kwestionowanie niespójnych dowodów oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania. Obejmuje on także rozważenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów w świetle okoliczności.

A79. Jeżeli zlecenie nie obejmuje zapewnienia na temat tego, czy dokumenty są prawdziwe, biegły rewident może uznawać zapisy i dokumenty za prawdziwe, chyba że ma on powody uważać, że jest przeciwnie. Pomimo to paragraf 50 wymaga od biegłego rewidenta rozważenia wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody.

A80. Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, iż nie będzie brał pod uwagę przeszłych doświadczeń dotyczących uczciwości i rzetelności osób dostarczających dowody. Niemniej jednak przekonanie biegłego rewidenta, że osoby, które dostarczają dowody są uczciwe i rzetelne, nie zwalnia go od konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu.

*Zawodowy osąd (zob. par. 38)*

- A81. Zawodowy osąd jest konieczny dla właściwego przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego. Dzieje się tak dlatego, że interpretacja stosownych wymogów etycznych i stosownych MSUA oraz podjęcie świadomych decyzji wymaganych podczas usługi nie może się odbyć bez stosowania odpowiedniego przeszkolenia, wiedzy i doświadczenia w odniesieniu do faktów i okoliczności. Zawodowy osąd jest niezbędny w szczególności w odniesieniu do decyzji dotyczących:
- istotności i ryzyka zlecenia,
  - rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, jakie zostaną wykonane, w celu wypełnienia wymogów stosownych MSUA i uzyskania dowodów,
  - oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody oraz, czy konieczne są dalsze działania, aby osiągnąć cele niniejszego standardu oraz każdego stosownego, szczególnego dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia MSUA. W szczególności, w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, zawodowy osąd jest wymagany podczas dokonywania oceny, czy znaczący poziom zapewnienia został osiągnięty,
  - odpowiednich wniosków wyciąganych w oparciu o uzyskane dowody.
- A82. Cechą wyróżniającą zawodowy osąd oczekiwany od biegłego rewidenta jest to, że jest on stosowany przez biegłego rewidenta, którego przeszkolenie, wiedza i doświadczenie umożliwiły rozwinięcie niezbędnych kompetencji prowadzących do uzyskania racjonalnych osądów.
- A83. Zastosowanie zawodowego osądu w każdym konkretnym przypadku oparte jest na faktach i okolicznościach, które są znane biegłemu rewidentowi. Konsultacja dotycząca trudnych lub spornych kwestii podczas wykonywania zlecenia, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz innymi osobami na odpowiednim szczeblu w firmie lub poza firmą pomaga biegłemu rewidentowi w dokonywaniu świadomych i racjonalnych osądów, w tym zakresie, w jakim na poszczególne pozycje w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wpływa osąd odpowiedniej(ch) strony(stron).
- A84. Zawodowy osąd można ocenić w oparciu o to, czy dokonany osąd odzwierciedla fachowe zastosowanie zasad atestacji i pomiaru lub oceny oraz jest odpowiedni w świetle danych faktów i okoliczności, które były znane biegłemu rewidentowi do daty raportu atestacyjnego biegłego rewidenta oraz jest z nimi spójny.
- A85. Zawodowy osąd musi być stosowany w trakcie całego zlecenia. Musi on także być odpowiednio udokumentowany. W tym względzie paragraf 79 wymaga, aby biegły rewident przygotował dokumentację wystarczającą, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, nie mającemu żadnego wcześniejszego związku ze zleceniem, zrozumienie znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas wyciągania wniosków na temat znaczących spraw pojawiających się w trakcie zlecenia. Zawodowy osąd nie służy do uzasadniania decyzji, które inaczej nie są poparte faktami i okolicznościami zlecenia lub wystarczającymi i odpowiednimi dowodami

## **Planowanie i wykonywanie zlecenia**

*Planowanie (Zob. par. 40)*

A86. Planowanie wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie, innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie oraz wszelkich kluczowych zewnętrznych ekspertów biegłego rewidenta opracowania ogólnej strategii obejmującej zakres, znaczenie, rozłożenie w czasie i wykonanie zlecenia oraz planu zlecenia, składającego się ze szczegółowego podejścia do rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur do wykonania oraz uzasadnienia ich wyboru. Właściwe planowanie pomaga poświęcić odpowiednią uwagę ważnym obszarom zlecenia, zidentyfikować na bieżąco potencjalne problemy oraz prawidłowo zorganizować i zarządzać zleceniem, aby zostało wykonane w skuteczny i efektywny sposób. Właściwe planowanie pomaga także biegłemu rewidentowi prawidłowo przydzielić pracę członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz ułatwia kierowanie, nadzór i przegląd ich pracy. Ponadto wspomaga, jeżeli ma to zastosowanie, koordynację pracy wykonanej przez innych biegłych rewidentów i ekspertów. Rodzaj i zakres działań w ramach planowania będzie się różnić w zależności od okoliczności zlecenia, na przykład ze względu na złożoność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteria. Przykłady głównych spraw, które mogą zostać rozważone, obejmują:

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

A87. Biegły rewident może podjąć decyzję, aby omówić elementy planowania z odpowiednią(mi) stroną(ami), aby ułatwić prowadzenie i zarządzanie zleceniem (na przykład, aby skoordynować niektóre z planowanych procedur z pracą personelu odpowiedniej(ch) strony(stron)). Pomimo, że to omówienie często ma miejsce, ogólna strategia zlecenia i plan zlecenia pozostają obowiązkiem biegłego rewidenta. Podczas omawiania spraw obejmujących ogólną strategię lub plan zlecenia, wymagana jest rozważa, by nie narazić skuteczności zlecenia. Na przykład omówienie rodzaju i rozłożenia w czasie szczegółowych procedur z odpowiednią(mi) stroną(ami) może zagrozić skuteczności zlecenia poprzez spowodowanie, że procedury staną się zbyt przewidywalne.

A88. Planowanie nie jest odrębną fazą, ale raczej ciągłym i powtarzalnym procesem poprzez całe zlecenie. W wyniku nieoczekiwanych zdarzeń, zmian w warunkach lub uzyskanych dowodach,

biegły rewident może być zmuszony do zweryfikowania ogólnej strategii i planu zlecenia, a przez to wynikających z nich planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur.

- A89. Podczas mniejszych lub mniej złożonych zleceń, całe zlecenie może być prowadzone przez bardzo mały zespół wykonujący zlecenie lub przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (który jest osobą prowadzącą działalność gospodarczą) wykonującego zlecenie samodzielnie bez zespołu. W mniejszym zespole koordynacja i komunikacja pomiędzy członkami zespołu jest łatwiejsza. Ustanowienie ogólnej strategii zlecenia w takich przypadkach nie musi być złożonym lub czasochłonnym zadaniem; różni się to w zależności od rozmiaru jednostki, złożoności zlecenia, w tym zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów oraz liczebności zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład w sytuacji powtarzalnego zlecenia, krótka notatka sporządzona na zakończenie poprzedniego okresu, oparta na przeglądzie dokumentacji roboczej i podkreślająca problemy zidentyfikowane podczas właśnie zakończonego zlecenia, uaktualniona w bieżącym okresie na podstawie omówienia z odpowiednimi stronami, może służyć jako udokumentowana strategia zlecenia dla bieżącego zlecenia.
- A90. Jeżeli w okolicznościach opisanych w paragrafie 43 biegły rewident kontynuuje zlecenie:
- gdy, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, nieodpowiednie, mające zastosowanie kryteria lub niewłaściwe zagadnienie będące przedmiotem zlecenia prawdopodobnie wprowadzą w błąd zamierzonych użytkowników, właściwy w danych okolicznościach będzie wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny w zależności od tego jak istotna i rozległa jest dana sprawa,
  - w innych przypadkach, właściwy będzie wniosek z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia wniosku zależnie od tego, jak zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, istotna i rozległa jest dana sprawa.
- A91. Na przykład, jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia biegły rewident dowiaduje się, że zastosowanie mających zastosowanie kryteriów prowadzi do stronniczych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, a stronniczość informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotna i rozległa, wtedy w tej sytuacji właściwy jest wniosek negatywny.

*Istotność* (Zob. par. 44)

- A92. Zawodowe osądy dotyczące istotności są dokonywane w świetle otaczających okoliczności, ale nie ma na nie wpływu poziom zapewnienia, to jest, dla tych samych zamierzonych użytkowników jak i celu, istotność jest taka sama dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, jak w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ponieważ istotność oparta jest na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników.
- A93. Mające zastosowanie kryteria mogą omawiać pojęcie istotności w kontekście sporządzania i prezentacji informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, a skutkiem tego dostarczać ram odniesienia dla biegłego rewidenta podczas rozważania istotności dla zlecenia. Chociaż mające zastosowanie kryteria mogą omawiać istotność w różnych warunkach, pojęcie istotności zazwyczaj obejmuje kwestie omawiane w paragrafach A92-A100. Jeżeli mające zastosowanie kryteria nie obejmują omówienia pojęcia istotności, paragrafy te dostarczają biegłemu rewidentowi ram odniesienia.
- A94. Zniekształcenia, w tym przeoczenia, uznawane są za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na stosowne decyzje zamierzonych użytkowników podejmowane na podstawie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem



zlecenia. Rozważania biegłego rewidenta na temat istotności są sprawą zawodowego osądu i ma na nie wpływ postrzeganie przez biegłego rewidenta powszechnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników, jako grupy. W tym kontekście racjonalne jest, aby biegły rewident założył, że zamierzeni użytkownicy:

- (a) posiadają wystarczającą wiedzę o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz wykazują gotowość zapoznania się z informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia z racjonalnym poziomem staranności,
- (b) rozumieją, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest sporządzana i zapewnia odpowiednie poziomy istotności oraz rozumieją wszelkie pojęcia istotności zawarte w mających zastosowanie kryteriach,
- (c) rozumieją wszelkie nieodłączne niepewności związane z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, oraz
- (d) podejmują racjonalne decyzje na podstawie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jako całości.

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

A95. Istotność jest rozważana w kontekście czynników jakościowych oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czynników ilościowych. Względna ważność czynników jakościowych i czynników ilościowych podczas rozpatrywania istotności w konkretnym zleceniu jest sprawą zawodowego osądu biegłego rewidenta.

A96. Czynniki jakościowe mogą obejmować takie sprawy jak:

- liczba osób lub jednostek, na które ma wpływ zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
- wzajemne oddziaływanie pomiędzy różnymi elementami informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i ich względna ważność, gdy są one złożone z wielu elementów, takich jak raport, który zawiera liczne wskaźniki działalności,
- sformułowania wybrane w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które są wyrażone w formie opisowej,
- charakterystyka prezentacji przyjętej dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, gdy mające zastosowanie kryteria pozwalają na zmiany w tej prezentacji,
- rodzaj zniekształcenia, na przykład, rodzaj obserwowanych odchyłeń od kontroli, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest stwierdzeniem/oświadczeniem\*, że kontrola jest skuteczna,
- czy zniekształcenie wpływa na zgodność z przepisami prawa lub regulacją,
- w przypadku okresowej sprawozdawczości na temat zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia wpływ korekty, która oddziałuje na przeszłą lub bieżącą informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub prawdopodobnie wpłynie na przyszłą informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,

---

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*.

- czy zniekształcenie jest wynikiem zamierzonego działania, czy jest niezamierzone,
- czy zniekształcenie jest znaczące, biorąc pod uwagę zrozumienie przez biegłego rewidenta znanych wcześniejszych informacji dla użytkowników, na przykład, w odniesieniu do oczekiwanego wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia,
- czy zniekształcenie dotyczy powiązania pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą pomiaru lub oceny, lub stroną zlecającą albo ich powiązań z innymi stronami,
- gdy została zidentyfikowana wartość progu lub wskaźnika wzorcowego, czy wynik procedury wykazuje odchylenie od tej wartości,
- gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest programem rządowym lub jednostką sektora publicznego, czy określony aspekt programu lub jednostki jest znaczący w odniesieniu do rodzaju, przejrzystości i wrażliwości programu lub jednostki,
- gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia odnosi się do wniosku na temat zgodności z przepisami prawa lub regulacją, powaga skutków niezgodności.

A97. Czynniki ilościowe odnoszą się do wielkości zniekształceń względem raportowanych kwot dla tych aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jeżeli jakichkolwiek są:

- wyrażone liczbowo lub
- w inny sposób powiązane z wartościami liczbowymi (na przykład liczba zaobserwowanych odchyłeń od kontroli może być właściwym czynnikiem ilościowym, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest stwierdzeniem/oświadczeniem\*, że kontrola jest skuteczna).

A98. Jeżeli zastosowanie mają czynniki ilościowe, planowanie zlecenia wyłącznie po to, aby wykryć pojedynczo istotne zniekształcenia pomija fakt, że zsumowanie nieskorygowanych i niewykrytych pojedynczo nieistotnych zniekształceń może powodować, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. Dlatego może być właściwe, aby podczas planowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur biegły rewident ustalił wartość niższą niż poziom istotności jako podstawę ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur.

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

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

- mające zastosowanie kryteria dla zlecenia dotyczącego stosunku ceny do jakości oddziału ratunkowego szpitala może obejmować szybkość dostarczanych usług, jakość usług, liczbę pacjentów leczonych podczas zmiany oraz porównanie ze wskaźnikiem wzorcowym

---

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*.

w zakresie kosztów usług względem innych podobnych szpitali. Jeżeli trzy z tych mających zastosowanie kryteriów są spełnione, ale jedno mające zastosowanie kryterium nie jest spełnione w niewielkim wymiarze, wtedy zawodowy osąd jest niezbędny, aby wnioskować, czy oddział ratunkowy szpitala przedstawia, jako całość stosunek ceny do jakości,

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

*Zrozumienie okoliczności zlecenia (Zob. par. 45-47R)*

A101. Dyskusje pomiędzy partnerem odpowiedzialnym za zlecenie i innymi kluczowymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz kluczowymi zewnętrznymi ekspertami biegłego rewidenta na temat podatności informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia na istotne zniekształcenia oraz uwzględnienia mających zastosowanie kryteriów do faktów i okoliczności zlecenia, może pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w planowaniu i wykonywaniu zlecenia. Przydatne jest także przekazywanie stosownych spraw członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz zewnętrznym ekspertom biegłego rewidenta niezaangażowanym w dyskusję.

A101a. Biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki, zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi, odnoszące się do naruszenia przepisów prawa i regulacji przez jednostkę które mogą być różne od lub wykraczać poza niniejszy i inne MSUA, takie jak:

- (a) reagowanie na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji, łącznie z wymogami dotyczącymi szczególnej komunikacji z kierownictwem jednostki i osobami sprawującymi nadzór i ustalenie, czy potrzebne jest dalsze działanie,
- (b) przekazywanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji innemu biegłemu rewidentowi<sup>7</sup> oraz
- (c) wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

Wypełnianie wszystkich dodatkowych obowiązków może dostarczyć dalszych informacji, które mają znaczenie dla pracy biegłego rewidenta, zgodnie z niniejszym i innymi MSUA (na przykład dotyczących oceny uczciwości strony odpowiedzialnej lub osób sprawujących nadzór). Paragrafy A192a - A192e zawierają dalsze wskazanie obowiązków biegłego rewidenta przewidzianych przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi odnoszącymi się do kwestii komunikowania i raportowania na temat zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

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

---

<sup>7</sup> Patrz, na przykład, Sekcje od 225.44 do 225.48 Kodeksu IESBA.

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

A103. Biegły rewident posiada zwykle mniejszy poziom zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności zlecenia niż strona odpowiedzialna. Biegły rewident zwykle także posiada mniejszy poziom zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia w sytuacji usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, niż w sytuacji usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, na przykład, podczas niektórych usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, biegły rewident może uzyskać zrozumienie kontroli wewnętrznej dotyczącej sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, nie będzie to jednak częsty przypadek.

A104. Podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność zidentyfikowanie obszarów, gdzie prawdopodobnie mogą powstać istotne zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, umożliwi biegłemu rewidentowi skupienie się na procedurach dotyczących tych obszarów. Na przykład podczas zlecenia, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest raportem na temat zrównoważonego rozwoju, biegły rewident może skupić się na pewnych obszarach raportu zrównoważonego rozwoju. Może on zaprojektować i przeprowadzić procedury dotyczące pełnej informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, gdy składa się ona tylko z pojedynczego obszaru lub, gdy uzyskanie zapewnienia dotyczącego wszystkich obszarów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest niezbędne do uzyskania znaczącego zapewnienia.

A105. Podczas usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, zrozumienie kontroli wewnętrznej dotyczącej informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikowaniu rodzaju zniekształceń i czynników, które wpływają na ryzyko istotnego zniekształcenia w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Od biegłego rewidenta wymaga się oceny zaprojektowania stosownych kontroli oraz ustalenia, czy zostały one wdrożone poprzez wykonanie dodatkowych procedur poza zapytaniami kierowanymi do strony odpowiedzialnej. Wymagane jest zastosowanie zawodowego osądu w celu ustalenia, jakie kontrole są właściwe w danych okolicznościach zlecenia.

A106. Podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, uwzględnienie procesu wykorzystywanego do sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia pomaga biegłemu rewidentowi w zaprojektowaniu i przeprowadzaniu procedur, które są skierowane na obszary, gdzie prawdopodobnie może wystąpić istotne zniekształcenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Podczas poznawania

wykorzystywanego procesu biegły rewident stosuje zawodowy osąd, aby ustalić, które aspekty procesu są właściwe dla zlecenia i może skierować zapytania do odpowiedniej strony na temat tych aspektów.

A107. Zarówno podczas zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, jak i dającego ograniczoną pewność, wyniki procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę mogą także pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia.

### **Uzyskiwanie dowodów**

*Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur (Zob. par. 48(O)-49(R))*

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

- inspekcja,
- obserwacja,
- potwierdzenie,
- ponowne obliczenie,
- ponowne wykonanie,
- procedury analityczne oraz
- zapytania.

A109. Czynniki, które mogą wpływać na wybór procedur przez biegłego rewidenta, obejmują charakter zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia; poziom zapewnienia, który ma zostać uzyskany oraz potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników i strony zlecającej, w tym odpowiednie ograniczenia czasowe i kosztowe.

A110. W niektórych przypadkach dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia szczególnie MSUA może obejmować wymogi, które wpływają na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur. Na przykład, dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia szczególnie MSUA może opisywać rodzaj lub zakres poszczególnych procedur, które mają zostać przeprowadzone lub oczekiwany do uzyskania poziom zapewnienia podczas określonego rodzaju zlecenia. Nawet w takich przypadkach ustalenie dokładnego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur jest kwestią zawodowego osądu i w zależności od zleceń będzie się różnić.

A111. Podczas niektórych zleceń możliwe jest, że biegły rewident nie zidentyfikuje żadnych obszarów, gdzie istnieje prawdopodobieństwo powstania istotnego zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Niezależnie od tego, czy tego typu obszary zostały zidentyfikowane, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury, aby uzyskać znaczący poziom zapewnienia.

A112. Usługa atestacyjna jest procesem powtarzalnym, a uwagę biegłego rewidenta może zwrócić informacja, która różni się znacząco od tego, na czym oparte było ustalenie planowanych procedur. Kiedy biegły rewident przeprowadza planowane procedury, uzyskane dowody mogą spowodować, że biegły rewident wykona dodatkowe procedury. Takie procedury mogą

obejmować zwrócenie się do osoby dokonującej pomiaru lub oceny o zbadanie sprawy zidentyfikowanej przez biegłego rewidenta oraz dokonanie korekt do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jeżeli to okaże się odpowiednie.

*Ustalenie, czy podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność niezbędne są dodatkowe procedury (Zob. par. 49O)*

A113. Biegły rewident może dowiedzieć się o zniekształceniach, które po zastosowaniu zawodowego osądu, nie wskazują wyraźnie na istnienie istotnych zniekształceń. Następujące przykłady ilustrują, kiedy dodatkowe procedury mogą nie być konieczne, ponieważ zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta zidentyfikowane zniekształcenia nie wskazują wyraźnie na istnienie istotnych zniekształceń:

- jeżeli istotność wynosi 10.000 jednostek, a biegły rewident uważa, że może występować potencjalny błąd w wysokości 100 jednostek, wtedy dodatkowe procedury zazwyczaj nie byłyby wymagane, chyba że istnieją inne jakościowe czynniki, które trzeba rozważyć, ponieważ ryzyko istotnego zniekształcenia prawdopodobnie będzie akceptowalne w danych okolicznościach zlecenia,
- jeżeli podczas przeprowadzania zestawu procedur dotyczących obszaru, gdzie prawdopodobne są istotne zniekształcenia, odpowiedź na jedno zapytanie spośród wielu jest inna niż oczekiwana, dodatkowe procedury mogą nie być konieczne, jeżeli ryzyko istotnego zniekształcenia, pomimo tej odpowiedzi, jest na poziomie, który jest akceptowalny w danych okolicznościach zlecenia w świetle wyników innych procedur.

A114. Biegły rewident może dowiedzieć się o sprawie(ach), która(e) spowoduje(a) przekonanie biegłego rewidenta, że informacja o zagadnieniach będących przedmiotem zlecenia może być istotnie zniekształcona. Następujące przykłady ilustrują, kiedy dodatkowe procedury mogą być konieczne, ponieważ zidentyfikowane zniekształcenia wskazują, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być istotnie zniekształcona:

- podczas wykonywania procedur analitycznych biegły rewident może zidentyfikować odchylenie lub powiązanie, które jest niezgodne z innymi stosownymi informacjami, lub które różni się znacząco od oczekiwanych kwot lub wskaźników,
- biegły rewident może dowiedzieć się o potencjalnym istotnym zniekształceniu w wyniku przeglądu źródeł zewnętrznych,
- jeżeli mające zastosowanie kryteria zezwalają na odchylenie w wysokości 10%, a na podstawie określonego testu, biegły rewident stwierdzi odchylenie w wysokości 9%, wtedy dodatkowe procedury mogą być konieczne, ponieważ ryzyko istotnego zniekształcenia może nie być akceptowalne w danych okolicznościach zlecenia,
- jeżeli wyniki procedur analitycznych są w przedziale oczekiwanym, ale pomimo to są bliskie przekroczenia oczekiwanej wartości, wtedy dodatkowe procedury mogą być konieczne, ponieważ ryzyko istotnego zniekształcenia może nie być akceptowalne w danych okolicznościach zlecenia.

A115. Jeżeli w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność uwagę biegłego rewidenta zwróci(ą) sprawa(y), która(e) spowoduje(a) przekonanie biegłego rewidenta, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być istotnie zniekształcona, paragraf 49O wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia dodatkowych procedur. Dodatkowe procedury mogą obejmować, na przykład, skierowanie zapytań do

odpowiedniej(ch) strony(stron) lub przeprowadzenie innych procedur odpowiednich w danych okolicznościach.

A116. Jeżeli po przeprowadzeniu dodatkowych procedur wymaganych przez paragraf 490 biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, żeby albo wyciągnąć wniosek, że sprawa(y) prawdopodobnie nie powoduje(a), że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona, albo ustalić, że powoduje(a) ona(e) istotne zniekształcenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, występuje ograniczenie zakresu i zastosowanie ma paragraf 66.

A117. Osąd biegłego rewidenta na temat rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dodatkowych procedur, które są konieczne dla uzyskania dowodów, aby albo wyciągnąć wniosek, że istotne zniekształcenie nie jest prawdopodobne, albo ustalić, że występuje istotne zniekształcenie, jest kierowany na przykład przez:

- informacje uzyskiwane z oceny wyników z już przeprowadzonych procedur przez biegłego rewidenta,
- zaktualizowane zrozumienie przez biegłego rewidenta zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności zlecenia, uzyskane w trakcie wykonywania zlecenia oraz
- pogląd biegłego rewidenta, co do przekonywalności dowodów niezbędnych, aby odnieść się do sprawy, która powoduje przypuszczenie biegłego rewidenta, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być istotnie zniekształcona.

*Gromadzenie nieskorygowanych zniekształceń (Zob. par. 51, 65)*

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

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

*Rozważania, kiedy do zlecenia zaangażowany jest ekspert biegłego rewidenta*

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur (Zob. par. 52)

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

- (a) znaczenie pracy eksperta w kontekście zlecenia (zobacz także paragrafy A121-A122),
- (b) rodzaj sprawy, do której odnosi się praca eksperta,

- (c) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, do której odnosi się praca eksperta,
- (d) wiedza i doświadczenie biegłego rewidenta z wcześniejszej pracy tego eksperta oraz
- (e) czy ekspert podlega politykom i procedurom kontroli jakości firmy biegłego rewidenta (zobacz także paragrafy A123-A124).

#### Zintegrowanie pracy eksperta biegłego rewidenta

A121. Usługi atestacyjne mogą być wykonywane dla szerokiego zakresu zagadnień będących przedmiotem zlecenia, które wymagają specjalistycznych umiejętności i wiedzy wykraczających poza te posiadane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz innych członków zespołu wykonującego zlecenie i wobec których wykorzystywana jest praca eksperta biegłego rewidenta. W niektórych sytuacjach, ekspert biegłego rewidenta będzie wykorzystany w celu skonsultowania i udzielenia porady na temat pojedynczej sprawy, ale im większe znaczenie pracy eksperta biegłego rewidenta w kontekście zlecenia, tym bardziej prawdopodobne jest, że ekspert ten będzie pracował, jako część multidyscyplinarnego zespołu składającego się z ekspertów w zakresie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innego personelu atestacyjnego. Im bardziej praca tego eksperta jest zintegrowana co do rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu z całkowitym nakładem pracy, tym ważniejsza jest skuteczna dwustronna komunikacja pomiędzy ekspertem biegłego rewidenta i pozostałym personelem atestacyjnym. Skuteczna dwustronna komunikacja ułatwia prawidłową integrację pracy eksperta z pracą innych podczas zlecenia.

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

#### Polityki i procedury kontroli jakości firmy biegłego rewidenta

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

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

- kompetencje i możliwości poprzez programy rekrutacji i szkolenia,



- ocena przez biegłego rewidenta obiektywizmu eksperta biegłego rewidenta. Wewnętrzni eksperci biegłego rewidenta podlegają stosownym wymogom etycznym, w tym odnoszącym się do niezależności,
- ocena przez biegłego rewidenta adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta. Na przykład programy szkolenia firmy mogą dostarczać wewnętrznym ekspertom powołanym przez biegłego rewidenta odpowiedniego zrozumienia wzajemnych powiązań ich wiedzy eksperckiej z procesem gromadzenia dowodów. Poleganie na takim szkoleniu oraz innych procesach firmy, takich jak protokoły wyznaczania zakresu pracy wewnętrznych ekspertów biegłego rewidenta, mogą wpływać na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta w celu oceny adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta,
- przestrzeganie wymogów regulacyjnych i prawnych poprzez procesy monitorowania,
- umowa z ekspertem biegłego rewidenta.

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

Kompetencje, możliwości i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 52(a))

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

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

A126. Mimo, że od ekspertów biegłego rewidenta nie jest wymagana ta sama wiedza, jak od biegłego rewidenta, w wykonywaniu wszystkich aspektów usługi atestacyjnej, ekspert biegłego rewidenta, którego praca jest wykorzystywana, może potrzebować odpowiedniego zrozumienia stosownych MSUA, w stopniu wystarczającym do umożliwienia mu powiązania przydzielonej pracy z celami zlecenia.

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

A128. Oceniając obiektywizm zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta stosowne może być:

- skierowanie zapytań do odpowiedniej(ch) strony(stron) na temat wszelkich znanych interesów lub powiązań, które odpowiednia(e) strona(y) ma(ją) z zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta, mogących wpływać na obiektywizm tego eksperta,
- omówienie z tym ekspertem wszelkich mających zastosowanie zabezpieczeń, w tym wszelkich wymogów zawodowych, które mają zastosowanie do tego eksperta i ocena, czy zabezpieczenia są właściwe, aby zmniejszyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Interesy i powiązania, których omówienie może być właściwe z ekspertem biegłego rewidenta, obejmują:
  - interesy finansowe,
  - powiązania gospodarcze i osobiste,
  - świadczenie innych usług przez tego eksperta, w tym przez organizację w przypadku, gdy zewnętrznym ekspertem jest organizacja.

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

Uzyskanie zrozumienia wiedzy eksperckiej eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 52(b))

A129. Posiadanie wystarczającego zrozumienia wiedzy eksperckiej eksperta biegłego rewidenta umożliwia biegłemu rewidentowi:

- (a) uzgodnienie z ekspertem biegłego rewidenta rodzaju, zakresu i przedmiotu jego pracy dla celów biegłego rewidenta oraz
- (b) ocenę adekwatności tej pracy dla celów biegłego rewidenta.

A130. Stosowne dla zrozumienia przez biegłego rewidenta aspekty wiedzy eksperckiej eksperta biegłego rewidenta mogą obejmować:

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

Porozumienie z ekspertem biegłego rewidenta (Zob. par. 52(c))

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

- (a) określenie roli stron i odpowiedzialności biegłego rewidenta i eksperta,
- (b) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem i ekspertem, w tym forma wszelkich raportów, które mają być dostarczone przez eksperta oraz

(c) konieczność, aby ekspert biegłego rewidenta przestrzegał wymogów poufności.

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

Ocena adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 52(d))

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

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

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

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

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

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

*Pisemne oświadczenia (Zob. par. 56)*

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

A137. Inne żądane pisemne oświadczenia mogą obejmować:

- czy odpowiednia(e) strona(y) uważa(ją), że wpływ nieskorygowanych zniekształceń jest nieistotny, pojedynczo i łącznie, dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Podsumowanie takich zniekształceń jest zazwyczaj włączane lub załączane do pisemnego oświadczenia,

- że znaczące założenia wykorzystane podczas dokonywania wszelkich istotnych szacunków są uzasadnione,
- że odpowiednia(e) strona(y) zakomunikowała(y) biegłemu rewidentowi wszystkie słabości kontroli wewnętrznej istotne dla zlecenia, które nie są w sposób oczywisty błahe i nieistotne, a których strona(y) odpowiedzialna(e) jest(są) świadoma(e) oraz
- gdy strona odpowiedzialna jest różna od osoby dokonującej pomiaru lub oceny, że potwierdza ona swą odpowiedzialność za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

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

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

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

- strona odpowiedzialna zawiera umowę ze stroną trzecią, aby przeprowadzić stosowny pomiar lub ocenę, a później angażuje biegłego rewidenta, aby podjął się usługi atestacyjnej dotyczącej przygotowanej informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

W niektórych takich przypadkach, na przykład tam, gdzie strona odpowiedzialna ma trwające powiązania z osobą dokonującą pomiaru lub oceny, strona odpowiedzialna może być w stanie zapewnić, aby osoba dokonująca pomiaru lub oceny dostarczyła żądanych pisemnych oświadczeń, lub strona odpowiedzialna może być w stanie dostarczyć takie oświadczenia, jeżeli ma uzasadnione podstawy, aby tego dokonać, ale w innych przypadkach, może tak nie być,

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

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

**Późniejsze zdarzenia** (Zob. par. 61)

A140. Rozważenie późniejszych zdarzeń w niektórych usługach atestacyjnych może nie być właściwe ze względu na charakter zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Na przykład, gdy zlecenie wymaga wniosku na temat dokładności deklaracji statystycznej na określony dzień,

zdarzenia mające miejsce pomiędzy tym dniem, a datą raportu atestacyjnego mogą nie mieć wpływu na wniosek lub nie wymagać ujawnienia w deklaracji lub raporcie atestacyjnym.

A141. Jak zauważono w paragrafie 61, biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych procedur dotyczących informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia po dacie raportu biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli po dacie raportu biegłego rewidenta, dowie się on o fakcie, który, gdyby był mu znany w dacie raportu biegłego rewidenta, mógłby spowodować, że zmieniłby raport, może być on zmuszony omówić tę kwestię ze stroną(ami) odpowiedzialną(y) lub podjąć inne działania odpowiednie w danych okolicznościach.

#### **Inne informacje (Zob. par. 62)**

A142. Dalsze działania, które mogą być odpowiednie, jeśli biegły rewident zidentyfikuje istotną niespójność lub dowie się o istotnym zniekształceniu faktu, obejmują na przykład:

- żądanie od odpowiedniej(ch) strony(stron) konsultacji z wykwalifikowaną stroną trzecią, taką jak radca prawny odpowiedniej(ch) strony(stron),
- uzyskanie porady prawnej na temat konsekwencji różnych sposobów działania,
- komunikację ze stronami trzecimi (na przykład z regulatorem),
- wstrzymanie raportu atestacyjnego,
- wycofanie się ze zlecenia tam, gdzie wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją,
- opisanie istotnej niespójności w raporcie atestacyjnym.

#### **Opis mających zastosowanie kryteriów (Zob. par. 63)**

A143. Opis mających zastosowanie kryteriów informuje zamierzonych użytkowników o ramowych założeniach, na których oparta jest informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i jest on szczególnie ważny, gdy występują znaczące różnice pomiędzy różnymi kryteriami odnośnie tego, w jaki sposób poszczególne kwestie mogą być traktowane w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

A144. Opis, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia została sporządzona zgodnie z określonymi, mającymi zastosowanie kryteriami, jest odpowiedni tylko, jeżeli informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest zgodna ze wszystkimi stosownymi wymogami mających zastosowanie kryteriów, które obowiązują.

A145. Opis mających zastosowanie kryteriów, który zawiera nieprecyzyjny, warunkowy lub ograniczający język (na przykład, „informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest w znacznym stopniu zgodna z wymogami XYZ”) nie jest odpowiednim opisem, ponieważ może wprowadzać w błąd użytkowników informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

#### **Formułowanie wniosku atestacyjnego**

##### *Wystarczalność i odpowiedniość dowodów (Zob. par. 12(i), 64)*

A146. Dowody są niezbędne, aby wspierać wniosek biegłego rewidenta i raport atestacyjny. Mają one charakter łączny i są przede wszystkim uzyskiwane, jako rezultat procedur przeprowadzanych w trakcie całego zlecenia. Jednakże mogą one zawierać także informacje

uzyskane z innych źródeł, takich jak wcześniejsze zlecenia (pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy wystąpiły zmiany od czasu wcześniejszego zlecenia, które mogą wpływać na ich stosowność dla bieżącego zlecenia) lub procedury kontroli jakości firmy dla akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem. Dowody mogą pochodzić ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych odpowiedniej(ch) strony(stron). Ponadto informacje, które mogą zostać wykorzystane jako dowody, mogły zostać sporządzone przez eksperta zatrudnionego lub zaangażowanego przez odpowiednią(e) stronę(y). Dowody zawierają zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają aspekty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jak i wszelkie informacje, które zaprzeczają aspektom informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Dodatkowo, w niektórych przypadkach, brak informacji (na przykład, odmowa dostarczenia żądanego oświadczenia przez odpowiednią(e) stronę(y)) jest wykorzystywany przez biegłego rewidenta, a przez to także stanowi dowód. Większość pracy biegłego rewidenta podczas formułowania wniosku atestacyjnego składa się z uzyskiwania i oceny dowodów.

A147. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów są wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów. Na ilość niezbędnych dowodów wpływają ryzyka istotnego zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (im wyższe ryzyka, tym więcej dowodów prawdopodobnie będzie wymagane), a także jakość takich dowodów (im wyższa jakość, tym mniej dowodów może być wymagane). Jednakże uzyskanie większej ilości dowodów nie może rekompensować ich niskiej jakości.

A148. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów; to jest ich stosowności oraz wiarygodności w dostarczaniu uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodów wpływa źródło ich pozyskania oraz ich rodzaj i jest ona zależna od indywidualnych okoliczności, w których dowody są uzyskiwane. Można dokonywać uogólnień na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów; jednakże uogólnienia takie są przedmiotem ważnych wyjątków. Nawet gdy dowód jest uzyskany ze źródeł zewnętrznych od odpowiedniej(ch) strony(stron), mogą istnieć okoliczności, które wpływają na jego wiarygodność. Na przykład dowód uzyskany z zewnętrznego źródła może nie być wiarygodny, jeżeli źródło to nie jest dobrze poinformowane lub obiektywne. Uznając, że mogą istnieć wyjątki, przydatne mogą być następujące uogólnienia dotyczące wiarygodności dowodów:

- dowód jest bardziej wiarygodny, gdy został uzyskany ze źródeł zewnętrznych od odpowiedniej(ch) strony(stron),
- dowód, który jest wygenerowany wewnętrznie jest bardziej wiarygodny, gdy powiązane kontrole są skuteczne,
- dowód uzyskany bezpośrednio przez biegłego rewidenta (na przykład, obserwacja zastosowania kontroli) jest bardziej wiarygodny niż dowód uzyskany pośrednio lub poprzez wnioskowanie (na przykład zapytania na temat zastosowania kontroli),
- dowód jest bardziej wiarygodny, kiedy istnieje w udokumentowanej formie, bez względu na to, czy papierowej, elektronicznej, czy na innym nośniku (na przykład, jednoczesny pisemny zapis ze spotkania jest zwykle bardziej wiarygodny, niż późniejsze ustne oświadczenie na temat tego, co było omawiane).

A149. Biegły rewident uzyskuje zwykle większą pewność ze spójnych dowodów uzyskanych z różnych źródeł lub różnego rodzaju, niż z dowodów rozpatrywanych pojedynczo. Dodatkowo uzyskanie dowodów z różnych źródeł lub różnego rodzaju może wskazywać, że pojedynczy dowód nie jest wiarygodny. Na przykład potwierdzające informacje uzyskane ze źródeł

niezależnych od odpowiedniej(ch) strony(stron) mogą zwiększyć zapewnienie, które biegły rewident uzyskuje z oświadczenia odpowiedniej(ch) strony(stron). Przeciwnie, gdy dowód uzyskany z jednego źródła jest niespójny z uzyskanym z innego, biegły rewident ustala, jakie dodatkowe procedury są konieczne, aby rozstrzygnąć niespójność.

A150. W odniesieniu do uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów, zazwyczaj trudniej jest uzyskać zapewnienie na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, obejmującym okres, niż na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia na dany moment w czasie. Dodatkowo, wnioski formułowane na temat procesów są zwykle ograniczone do okresu objętego zleceniem; biegły rewident nie przekazuje żadnego wniosku na temat tego, czy proces będzie funkcjonował w określony sposób w przyszłości.

A151. To czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody, na których oparty zostanie wniosek biegłego rewidenta jest kwestią zawodowego osądu.

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

- rozszerzyć wykonaną pracę lub
- przeprowadzić inne procedury, które uważa za niezbędne w danych okolicznościach.

Jeżeli żadne z powyższych nie jest wykonalne w danych okolicznościach, biegły rewident nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek. Taka sytuacja może powstać, nawet jeżeli biegły rewident nie dowiedział się o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być istotnie zniekształcona, jak omówiono w paragrafie 490.

*Dokonywanie oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów (Zob. par. 65)*

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

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

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

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

- znaczenie potencjalnego zniekształcenia oraz prawdopodobieństwo, że będzie ono miało istotny wpływ, pojedynczo lub łącznie z innymi potencjalnymi zniekształceniami, na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
- skuteczność reakcji odpowiedniej(ch) strony(stron) odnoszącej się do znanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
- doświadczenie zdobyte podczas wcześniejszych zleceń atestacyjnych w odniesieniu do podobnych potencjalnych zniekształceń,
- wyniki przeprowadzonych procedur, w tym, czy takie procedury zidentyfikowały określone zniekształcenia,
- źródło wiarygodności dostępnych informacji,
- przekonujące dowody
- zrozumienie odpowiedniej(ch) strony(stron) i jej(ich) otoczenia.

Ograniczenia zakresu (Zob. par. 26, 66)

A155. Ograniczenie zakresu może powstać na skutek:

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

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

A157. Procedury przeprowadzane podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność są z definicji ograniczone w porównaniu do tych niezbędnych do wykonania usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność. Ograniczenia znane przed zaakceptowaniem zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność stanowią stosowny element rozważań przy ustalaniu, czy występują warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego, w szczególności, czy zlecenie wykazuje cechy dostępu do dowodów (zobacz paragraf 24(b)(iv)) oraz uzasadniony cel (zobacz paragraf 24(b)(vi)). Jeżeli dalsze ograniczenie jest narzucane przez odpowiednią(e) stronę(y) po tym, jak zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność zostało zaakceptowane, odpowiednie może być wycofanie się ze zlecenia tam, gdzie jest to możliwe zgodnie z mającym zastosowanie przepisami prawa lub regulacją.

## **Sporządzanie raportu atestacyjnego**



### *Forma raportu atestacyjnego (Zob. par. 67-68)*

- A158. Ustna i inne formy wyrażania wniosków mogą zostać błędnie zrozumiane bez wsparcia pisemnym raportem. Z tego powodu biegły rewident nie raportuje ustnie lub przy użyciu symboli bez dostarczenia także pisemnego raportu atestacyjnego, który jest łatwo dostępny, gdy dostarczany jest raport ustny lub używany jest symbol. Na przykład symbol mógłby być linkiem do pisemnego raportu atestacyjnego umieszczonego w Internecie.
- A159. Niniejszy standard nie wymaga standardowego formatu raportu ze wszystkich zleceń atestacyjnych. Zamiast tego identyfikuje on podstawowe elementy, które ma zawierać raport atestacyjny. Raporty atestacyjne są dostosowane do specyficznych okoliczności zlecenia. Biegły rewident może używać nagłówków, numerów akapitów, rodzaju czcionki, na przykład pogrubienia tekstu oraz innych sposobów, aby zwiększyć jasność i czytelność raportu atestacyjnego.
- A160. Biegły rewident może wybrać „skróconą formę” lub „długą formę” raportowania, aby umożliwić skuteczne przekazanie informacji zamierzonym użytkownikom. Raporty w „formie skróconej” zawierają zwykle tylko podstawowe elementy. Raporty w „formie długiej” zawierają inne informacje oraz wyjaśnienia, które w zamierzeniu nie mają wpływać na wniosek biegłego rewidenta. Poza podstawowymi elementami, raporty w formie długiej mogą opisywać szczegółowo warunki zlecenia, zastosowane kryteria, ustalenia dotyczące konkretnych aspektów zlecenia, szczegóły dotyczące kwalifikacji i doświadczenia biegłego rewidenta oraz innych osób zaangażowanych w zlecenie, ujawnienie zastosowanych poziomów istotności oraz, w niektórych przypadkach, rekomendacje. Biegły rewident może uznać za pomocne rozważenie znaczenia dostarczenia takich informacji dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników. Jak wymaga tego paragraf 68, dodatkowe informacje są wyraźnie oddzielone od wniosku biegłego rewidenta i sformułowane w taki sposób, aby było jasne, że ich zamierzeniem nie było umniejszenie wartości tego wniosku.

### *Treść raportu atestacyjnego*

#### *Tytuł (Zob. par. 69(a))*

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

#### *Adresat (zob. par. 69(b))*

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

#### *Informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz zagadnienie będące przedmiotem zlecenia (Zob. par. 69(c))*

- A163. Identyfikacja i opis informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz, gdy to stosowne, o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą obejmować, na przykład:
- moment w czasie lub okres czasu, do którego odnosi się pomiar lub ocena zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia,

- jeżeli ma to zastosowanie, nazwę strony odpowiedzialnej lub elementu strony odpowiedzialnej, do których odnosi się zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
- wyjaśnienie tych cech zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, co do których zamierzeni użytkownicy powinni być świadomi oraz, w jaki sposób takie cechy mogą wpłynąć na dokładność pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów lub przekonywalności dostępnych dowodów. Na przykład:
  - stopień, w jakim informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest raczej jakościowa niż ilościowa, obiektywna bądź subiektywna lub historyczna albo prognozowana,
  - zmiany w zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub inne okoliczności zlecenia, które wpływają na porównywalność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia między jednym okresem a kolejnym.

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

A164. Raport atestacyjny identyfikuje mające zastosowanie kryteria, względem których zagadnienie będące przedmiotem zlecenia było mierzone lub oceniane, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć podstawę wniosku biegłego rewidenta. Raport atestacyjny może obejmować mające zastosowanie kryteria lub odwoływać się do nich, jeżeli zostały one zawarte w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub, jeżeli są one w inny sposób dostępne z łatwo osiągalnego źródła. Może być stosowne w danych okolicznościach, aby ujawnić:

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

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

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

Określony cel (Zob. par. 69(f))

A166. W niektórych przypadkach, mające zastosowanie kryteria wykorzystywane do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia mogą być zaprojektowane dla osiągnięcia określonego celu. Na przykład regulator może wymagać, aby pewne jednostki wykorzystywały określone, mające zastosowanie kryteria zaprojektowane dla celów regulacyjnych. Aby uniknąć nieporozumień, biegły rewident zwraca uwagę czytelników raportu atestacyjnego na ten fakt oraz, że dlatego informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może nie być stosowna dla innego celu.

A167. Poza zwróceniem uwagi wymaganym przez paragraf 69(f) biegły rewident może uważać za właściwe wskazanie, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla określonych użytkowników. Zależnie od okoliczności zlecenia, na przykład, przepisów prawa lub regulacji określonego systemu prawnego, można to osiągnąć poprzez ograniczenie rozpowszechniania lub wykorzystania raportu atestacyjnego. Chociaż raport atestacyjny może być ograniczony w ten sposób, brak ograniczenia odnośnie określonego użytkownika lub celu samego w sobie nie wskazuje, że odpowiedzialność prawna jest ograniczona przez biegłego rewidenta w odniesieniu do tego użytkownika lub dla tego celu. To, czy odpowiedzialność prawna jest ponoszona będzie zależało od okoliczności prawnych każdego przypadku i stosownego systemu prawnego.

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

A168. Zidentyfikowanie względnych odpowiedzialności informuje zamierzonych użytkowników, że strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, że osoba dokonująca pomiaru lub oceny jest odpowiedzialna za pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów oraz, że rolą biegłego rewidenta jest niezależne wyrażenie wniosku na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Wykonywanie usługi zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym) oraz dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia szczególnymi MSUA (Zob. par. 69(h))

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A173. Podsumowanie wykonanej pracy pomaga zamierzonym użytkownikom zrozumieć wniosek biegłego rewidenta. Dla wielu zleceń atestacyjnych teoretycznie możliwe jest przeprowadzenie nieskończenie wielu wariantów procedur. W praktyce, jest to jednak trudne do zakomunikowania w sposób jasny i jednoznaczny. Inne autorytatywne dokumenty wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych mogą być przydatne dla biegłych rewidentów podczas sporządzania podsumowania.

A174. Tam, gdzie żaden szczególny MSUA nie zawiera wytycznych na temat procedur dla określonego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, podsumowanie może zawierać bardziej szczegółowy opis wykonanej pracy. Może być właściwe zawarcie w podsumowaniu stwierdzenia, że wykonana praca obejmowała ocenę stosowności mających zastosowanie kryteriów.

A175. Podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność podsumowanie wykonanej pracy jest zwykle bardziej szczegółowe, niż dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność i identyfikuje ograniczenia dotyczące rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur. Dzieje się tak, ponieważ oszacowanie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur jest niezbędne do zrozumienia wniosku wyrażonego w formie, która stwierdza, czy na podstawie przeprowadzonych procedur istotna(e) sprawa (y) zwróciła(y) uwagę biegłego rewidenta, co spowodowało przekonanie biegłego rewidenta, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. Może być także właściwe wskazanie w podsumowaniu wykonanej pracy określonych procedur, które nie zostały przeprowadzone, a których przeprowadzenie zwykle jest oczekiwane podczas usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność. Jednakże pełna identyfikacja wszystkich takich procedur może nie być możliwa, ponieważ wymagane od biegłego rewidenta zrozumienie i rozważenie ryzyka zlecenia jest mniejsze, niż podczas zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność.

A176. Czynniki do rozważenia podczas ustalania poziomu szczegółowości, który ma być podany w podsumowaniu wykonanej pracy, mogą zawierać:

- okoliczności specyficzne dla jednostki (na przykład różniący się rodzaj działalności jednostki w porównaniu do tych typowych w branży),
- specyficzne okoliczności zlecenia wpływające na rodzaj i zakres przeprowadzanych procedur,
- oczekiwania zamierzonych użytkowników odnośnie poziomu szczegółowości, który ma być podany w raporcie, na podstawie praktyki rynkowej lub mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji.

A177. Ważne jest, aby podsumowanie zostało napisane w sposób obiektywny, który pozwala zamierzonym użytkownikom zrozumieć wykonaną pracę, jako podstawę dla wniosku biegłego

rewidenta. W większości przypadków, nie będzie to obejmować podawania szczegółów całego planu pracy, ale z drugiej strony ważne jest, aby nie był on tak streszczony, że staje się niejasny, ani napisany w sposób, który jest wyolbrzymiony lub ubarwiony.

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

A178. Przykłady wniosków wyrażonych w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność obejmują:

- gdy wyrażane są w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów, „Naszym zdaniem, jednostka przestrzegła, we wszystkich istotnych aspektach, przepisu prawa XYZ”,
- gdy wyrażane są w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów, „Naszym zdaniem, prognoza działalności finansowej jednostki została sporządzona prawidłowo, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie kryteriów XYZ” lub
- gdy wyrażane są w odniesieniu do stwierdzenia/oświadczenia\* złożonego przez odpowiednią stronę, „Naszym zdaniem, stwierdzenie/oświadczenie\* [nazwa odpowiedniej strony], że jednostka przestrzegła przepisu prawa XYZ jest, we wszystkich istotnych aspektach rzetelne\*”, lub „Naszym zdaniem, stwierdzenie/oświadczenie\* [nazwa odpowiedniej strony], że kluczowe wskaźniki działalności zostały zaprezentowane zgodnie z kryteriami XYZ, jest we wszystkich istotnych aspektach, rzetelne\*”.

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

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

- gdy wyrażane są w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów, „Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nic nie zwróciło naszej uwagi, co pozwalałoby nam sądzić, że [jednostka] nie przestrzegła, we wszystkich istotnych aspektach, przepisu prawa XYZ”,
- gdy wyrażane są w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów, „Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nie jesteśmy świadomi żadnych istotnych korekt, których dokonanie jest wymagane do oceny kluczowych wskaźników działalności, aby były zgodne z kryteriami XYZ”,

---

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

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

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

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

- gdy wyrażane są w odniesieniu do stwierdzenia/oświadczenia\* sporządzanego przez odpowiednią stronę, „Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nie zwróciło naszej uwagi, co pozwalałoby nam sądzić, że stwierdzenie/oświadczenie\* [odpowiedniej strony], o tym, że [jednostka] przestrzegała prawa XYZ nie jest, we wszystkich istotnych aspektach rzetelne\*\*”.

A181. Formy wyrażen, które mogą być przydatne dla zagadnień będących przedmiotem zlecenia obejmują, na przykład jedno lub kombinację następujących:

- dla zleceń zgodności – „przestrzega” lub „zgodnie z”,
- dla zleceń, gdy mające zastosowanie kryteria opisują proces lub metodologię dla sporządzenia lub prezentacji informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia – „prawidłowo sporządzony”,
- dla zleceń, gdy zasady rzetelnej prezentacji są zawarte w mających zastosowanie kryteriach – „rzetelne”\*\*.

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

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

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

Data (Zob. par. 69(n))

A184. Zawarcie daty raportu atestacyjnego informuje zamierzonych użytkowników, że biegły rewident rozważył wpływ na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz na raport atestacyjny zdarzeń, które wystąpiły do tej daty.

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

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

---

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

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

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

A186. Niemniej jednak, biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażony wniosek i ta odpowiedzialność nie jest pomniejszana poprzez wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta. Ważne jest zatem, jeżeli raport atestacyjny odwołuje się do eksperta biegłego rewidenta, aby sformułowanie tego raportu nie sugerowało, że odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyrażony wniosek jest pomniejszona ze względu na zaangażowanie eksperta.

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

### **Wnioski niezmodyfikowane i zmodyfikowane (Zob. par. 74-77, załącznik)**

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

- (a) nie jest ograniczony do specyficznych aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
- (b) jeżeli jest tak ograniczony, przedstawia lub może przedstawiać znaczny procent informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub
- (c) w odniesieniu do ujawnień jest podstawą dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

A189. Rodzaj zagadnienia oraz osąd biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wpływa na rodzaj wyrażanego wniosku.

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

- wniosek z zastrzeżeniem (przykład dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w przypadku istotnego zniekształcenia) – „Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, za wyjątkiem wpływu sprawy opisanej w sekcji naszego raportu zatytułowanej „Podstawa wyrażenia wniosku z zastrzeżeniem”, nic nie zwróciło naszej uwagi, co pozwalałoby nam sądzić, że stwierdzenie/oświadczenie\* [odpowiedniej strony] dotyczące przestrzegania przepisu prawa XYZ przez jednostkę, nie jest, we wszystkich istotnych aspektach, rzetelne\*\*”

---

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

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

- wniosek negatywny (przykład dla istotnego i rozległego zniekształcenia w przypadku zleceń atestacyjnych zarówno dających racjonalną pewność, jak i dających ograniczoną pewność) – „Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego raportu zatytułowanej „Podstawa wyrażenia wniosku negatywnego”, stwierdzenie/oświadczenie\* [odpowiedniej strony] dotyczące przestrzegania prawa XYZ przez jednostkę, nie jest rzetelne\* ,
- odmowa wyrażenia wniosku (przykład dla istotnego i rozległego ograniczenia zakresu w przypadku zleceń atestacyjnych zarówno dających racjonalną pewność, jak i dających ograniczoną pewność) – „Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego raportu zatytułowanej „Podstawa odmowy wyrażenia wniosku”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek dotyczący stwierdzenia/oświadczenia\* [odpowiedniej strony]. W związku z tym nie wyrażamy wniosku na temat tego stwierdzenia/oświadczenia\*”.

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

#### **Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji (Zob. par. 78)**

A192. Sprawy, które mogą być odpowiednie do zakomunikowania stronie odpowiedzialnej, osobie dokonującej pomiaru lub oceny, stronie zlecającej lub innym stronom obejmują oszustwo lub podejrzenie oszustwa oraz stronniczość podczas sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

#### **Komunikowanie się z kierownictwem jednostki i osobami sprawującymi nadzór**

A192a. Odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać wymóg przedstawienia zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji odpowiedniemu poziomowi kierownictwa lub osobom sprawującym nadzór. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o pewnych sprawach strony odpowiedzialnej, kierownictwa jednostki lub osób sprawujących nadzór. Przepisy prawa lub regulacja mogą w szczególności zabronić informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzanym bezprawne działanie, włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach, kwestie rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

---

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

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

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.

\* Przep. tłumacza: Ang. *statement*.



Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki

A192b. Przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą:

- (a) wymagać od biegłego rewidenta poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki,
- (b) ustanawiać obowiązki zgodnie, z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach<sup>8</sup>.

A192c. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, ponieważ:

- (a) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta informowania,
- (b) biegły rewident uznał, że informowanie jest właściwym działaniem, jako odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzanym naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi lub
- (c) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne uprawniają biegłego rewidenta do takiego działania.

A192d. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi może obejmować naruszenie przepisów prawa i regulacji, które biegły rewident podejrzewa lub jest ich świadomy w trakcie wykonywania zlecenia, ale które może nie mieć wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Zgodnie z niniejszym MSUA, od biegłego rewidenta nie oczekuje się posiadania stopnia zrozumienia przepisów prawa i regulacji wykraczającego poza poziom wpływający na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Jednakże, przepis prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać oczekiwanie, że biegły rewident zastosuje wiedzę, zawodowy osąd oraz doświadczenie reagując na takie naruszenie. Stwierdzenie, czy dane działanie stanowi faktyczne naruszenie jest ostatecznie kwestią, która jest rozstrzygana przez sąd lub inny odpowiedni organ orzekający.

A192e. W niektórych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być uniemożliwione koniecznością zachowania tajemnicy zawodowej przez biegłego rewidenta, zgodnie z przepisem prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi. W innych przypadkach, informowanie odpowiedniego organu spoza jednostki o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu, nie byłoby uznane za złamanie tajemnicy zawodowej w świetle stosownych wymogów etycznych<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Patrz, na przykład, Sekcja od 225.51 do 225.52 Kodeksu IESBA.

<sup>9</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 140.7 i Sekcja 225.53 Kodeksu IESBA.

A192f. Biegły rewident może rozważyć konsultowanie się wewnątrz (na przykład wewnątrz firmy lub w sieci firm), uzyskanie porady prawnej, aby uzyskać zrozumienie zawodowych lub prawnych skutków przyjęcia określonego sposobu postępowania lub konsultowanie się na zasadach poufności z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację lub spowoduje złamanie tajemnicy zawodowej)<sup>10</sup>.

#### **Dokumentacja** (Zob. par. 79-83)

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

A194. Nie jest ani konieczne, ani praktyczne, aby dokumentować każdą rozważaną sprawę lub dokonany zawodowy osąd podczas zlecenia. Ponadto, biegły rewident nie potrzebuje dokumentować osobno (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodności ze sprawami, jeśli zgodność ta jest wykazana w dokumentach zawartych w aktach zlecenia. Podobnie, biegły rewident nie musi ujmować w aktach zlecenia zastąpionych wersji wstępnych dokumentów roboczych, notatek, które odzwierciedlają niekompletne lub wstępne przemyślenia, wcześniejszych kopii dokumentów skorygowanych z powodu błędów typograficznych lub innych oraz duplikatów dokumentów.

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

A196. Dokumentacja może zawierać na przykład zapis:

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

A197. Dokumentacja może zawierać na przykład zapisy:

- kwestii zidentyfikowanych w odniesieniu do zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi oraz, w jaki sposób zostały one rozwiązane,
- wniosków na temat zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie dla zlecenia oraz wszelkich stosownych rozmów z firmą, które wspierają te wnioski,

---

<sup>10</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 225.55 Kodeksu IESBA.

- podjętych wniosków odnośnie akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zlecenia atestacyjnego,
- charakteru i zakresu oraz wniosków wynikających z konsultacji przeprowadzonych podczas trwania zlecenia.

#### *Gromadzenie ostatecznych akt zlecenia*

A198. MSKJ 1 (lub inne zawodowe wymogi, albo wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1) wymaga od firm ustanowienia polityk i procedur zakończenia gromadzenia akt zleceń w odpowiednim czasie<sup>11</sup>. Odpowiednią granicą czasu,

w ramach której należy zakończyć gromadzenie ostatecznych akt zlecenia jest zwykle nie więcej niż 60 dni po dacie raportu atestacyjnego<sup>12</sup>.

A199. Zakończenie gromadzenia ostatecznych akt zlecenia po dacie raportu atestacyjnego jest procesem administracyjnym, który nie dotyczy przeprowadzania nowych procedur lub wyciągania nowych wniosków. Jakkolwiek zmiany mogą być dokonywane w dokumentacji podczas procesu ostatecznego gromadzenia, jeżeli mają charakter administracyjny. Przykłady takich zmian obejmują:

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

A200. MSKJ 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1) wymaga od firm ustanowienia polityk i procedur archiwizacji dokumentacji zlecenia<sup>13</sup>. Okres przechowywania dla zleceń atestacyjnych zwykle nie jest krótszy niż pięć lat od daty raportu atestacyjnego

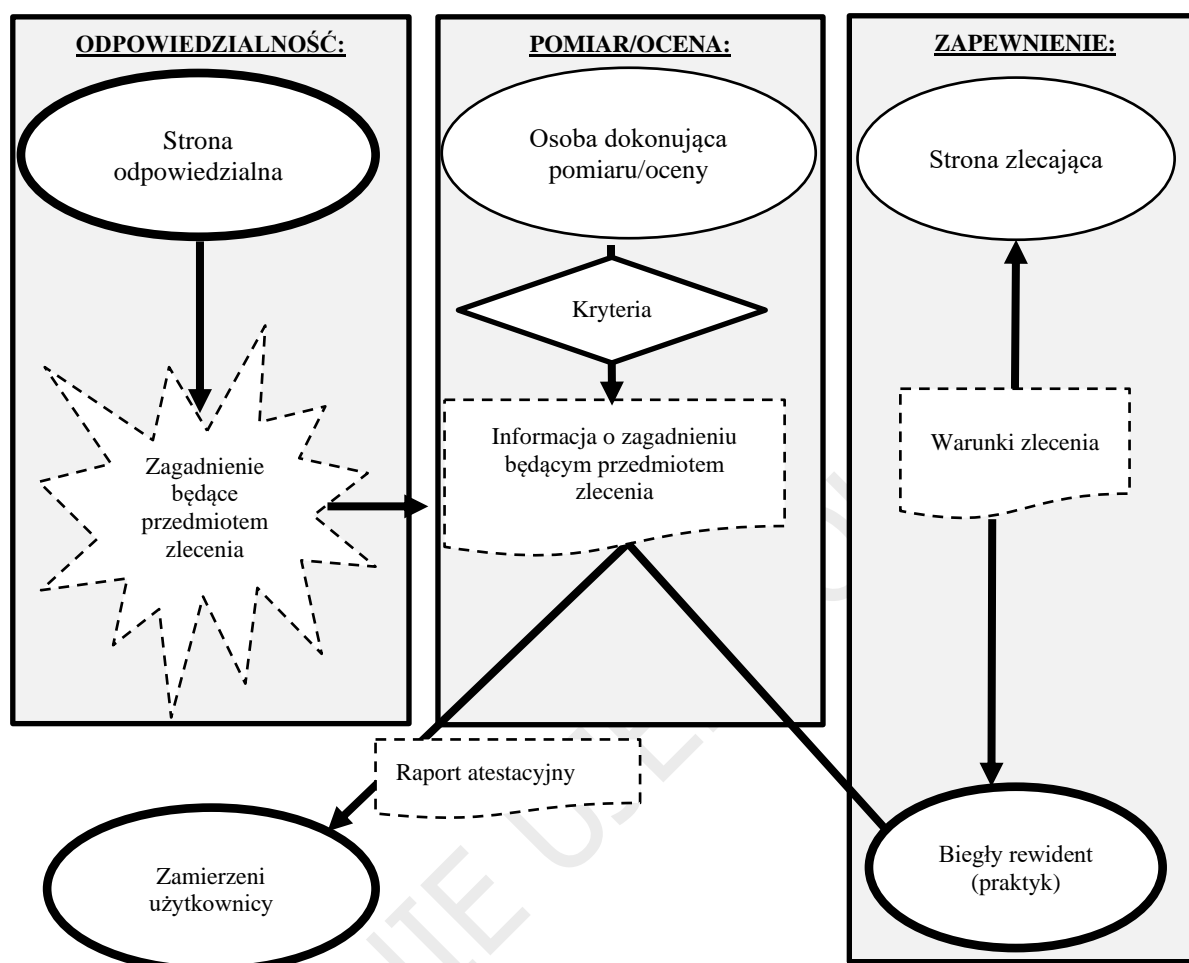
---

<sup>11</sup> MSKJ 1, paragraf 45.

<sup>12</sup> MSKJ 1, paragraf A54.

<sup>13</sup> MSKJ 1, paragraf 47.

## Role i odpowiedzialności



1. Wszystkie usługi atestacyjne mają co najmniej trzy strony: stronę odpowiedzialną, biegłego rewidenta i zamierzonych użytkowników. W zależności od okoliczności, usługa może także przewidywać odrębną rolę strony dokonującej pomiaru lub oceny, lub strony zlecającej.
2. Powyższy diagram przedstawia sposób, w jaki następujące role odnoszą się do usługi atestacyjnej:
  - (a) strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
  - (b) osoba dokonująca pomiaru lub oceny stosuje kryteria, aby dokonać pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, czego wynikiem jest informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
  - (c) strona zlecająca uzgadnia warunki zlecenia z biegłym rewidentem,
  - (d) biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody, aby wyrazić wniosek zaprojektowany w celu zwiększenia stopnia zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,

- (e) Zamierzeni użytkownicy podejmują decyzje w oparciu o informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Zamierzonymi użytkownikami są osoba(y) lub organizacja(e) lub ich grupa(y), które jak oczekuje biegły rewident, wykorzystają raport atestacyjny.

3. W związku z tymi rolami można dokonać następujących obserwacji:

- każda usługa atestacyjna ma co najmniej stronę odpowiedzialną oraz zamierzonych użytkowników oprócz biegłego rewidenta,
- biegły rewident nie może być stroną odpowiedzialną, stroną zlecającą lub zamierzonym użytkownikiem,
- w usłudze bezpośredniej biegły rewident jest również osobą dokonującą pomiaru lub oceny,
- w usłudze zaświadczonej strona odpowiedzialna lub ktoś inny, ale nie biegły rewident, może być osobą dokonującą pomiaru lub oceny,
- tam, gdzie biegły rewident dokonał pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów, zlecenie jest usługą bezpośrednią. Charakter tego zlecenia nie może zostać zmieniony na usługę zaświadczonej przez inną stronę przyjmującą odpowiedzialność za pomiar lub ocenę, na przykład przez stronę odpowiedzialną załączającą do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oświadczenie o przyjęciu za nie odpowiedzialności,
- stroną odpowiedzialną może być strona zlecająca,
- w przypadku wielu usług zaświadczonej, strona odpowiedzialna może być również osobą dokonującą pomiaru lub oceny oraz stroną zlecającą. Przykładem jest sytuacja, gdy jednostka zatrudnia biegłego rewidenta do wykonania usługi atestacyjnej w odniesieniu do sprawozdania, jakie przygotowała na temat swoich praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju. Przykładem, kiedy strona odpowiedzialna jest różna od osoby dokonującej pomiaru lub oceny jest sytuacja, gdy biegły rewident został powołany do wykonania usługi atestacyjnej w odniesieniu do sprawozdania sporządzonego przez organizację rządową na temat praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju spółki prywatnej,
- w przypadku usługi zaświadczonej osoba dokonująca pomiaru lub oceny zwykle przekazuje biegłemu rewidentowi pisemne oświadczenie na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W niektórych przypadkach biegły rewident może nie być w stanie uzyskać takiego oświadczenia, na przykład, kiedy strona zlecająca nie jest osobą dokonującą pomiaru lub oceny,
- strona odpowiedzialna może być jednym z zamierzonych użytkowników, ale nie jedynym,
- strona odpowiedzialna, osoba dokonująca pomiaru lub oceny i zamierzeni użytkownicy mogą być z różnych jednostek lub z tej samej jednostki. Jako przykład drugiej sytuacji, w dualnej strukturze zarządzania, rada nadzorcza może poszukiwać zapewnienia w odniesieniu do informacji dostarczanych przez zarząd jednostki. Związek pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą pomiaru lub oceny i zamierzonymi

użytkownikami musi być rozpatrywany w kontekście konkretnego zlecenia i może różnić się od tradycyjnie zdefiniowanych linii odpowiedzialności. Na przykład kadra kierownicza wyższego szczebla jednostki (zamierzony użytkownik) może zatrudnić biegłego rewidenta do wykonania usługi atestacyjnej w odniesieniu do określonego aspektu działalności jednostki, za który bezpośrednią odpowiedzialność ponosi kadra kierownicza niższego szczebla (strona odpowiedzialna), ale za którą ostateczną odpowiedzialność ponosi kadra kierownicza wyższego szczebla,

- strona zlecająca, która nie jest również stroną odpowiedzialną, może być zamierzonym użytkownikiem.
4. Wniosek biegłego rewidenta może zostać sformułowany w odniesieniu do:
- zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz mających zastosowanie kryteriów,
  - informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz mających zastosowanie kryteriów lub
  - sprawozdania (stwierdzenia/oświadczenia)\* sporządzonego przez odpowiednią stronę.
5. Biegły rewident i strona odpowiedzialna mogą zgodzić się na zastosowanie zasad MSUA do zlecenia, gdy nie występują zamierzeni użytkownicy inni niż strona odpowiedzialna wówczas, gdy wszystkie inne wymogi MSUA są spełnione. W takich przypadkach raport biegłego rewidenta zawiera stwierdzenie ograniczające wykorzystanie raportu tylko do strony odpowiedzialnej.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3000 (zmieniony) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* 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 kwietniu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC.

Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”.

Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3000 (zmieniony) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* © 2016 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3000 (zmieniony) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* © 2019 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised) *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume II*, 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](mailto:Permissions@ifac.org)

---

\* Przep. tłumacza: Ang.*statement*.