

Projekt standardu

Lipiec 2021 r.

Termin przekazania uwag: 31 stycznia 2022 r.

Międzynarodowy Standard Badania

**Proponowany Międzynarodowy
Standard Badania dotyczący
badania sprawozdań
finansowych mniej złożonych
jednostek (MSB dla MZJ)**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

O IAASB

Niniejszy projekt standardu został opracowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB).

Celem IAASB jest służyć interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie ujednoczenia międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a tym samym przyczynianie się do podnoszenia jakości i spójności praktyki oraz podnoszenie zaufania publicznego do zawodów z obszaru badania i usług atestacyjnych na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne dotyczące badania i usług atestacyjnych do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach procesu wspólnego ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB), nadzorująca działalność IAASB, a także Konsultacyjna Grupa Doradcza IAASB, zapewniająca wkład ze strony instytucji reprezentujących interes publiczny w opracowywanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć [na stronie 188](#).

PROŚBA O UWAGI

Niniejszy projekt standardu, proponowany MSB dla MZJ, *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania dotyczący badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek*, został opracowany i zatwierdzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych® (IAASB®).

Propozycje zawarte w niniejszym projekcie standardu przed jego publikacją w ostatecznej formie mogą zostać zmodyfikowane w celu uwzględnienia zgłoszonych uwag. **Uwagi należy zgłaszać do 31 stycznia 2022 r.**

Respondenci są proszeni o zgłaszanie uwag drogą elektroniczną za pośrednictwem strony internetowej IAASB, korzystając z linku „[Zgłoś uwagę](#)”. Uwagi należy przysyłać w formie pliku PDF oraz pliku Word. Nowi użytkownicy muszą się zarejestrować, aby korzystać z tej funkcji. Wszystkie uwagi będą traktowane jako publicznie dostępne informacje i ostatecznie zostaną opublikowane na stronie internetowej.

Niniejszą publikację można pobrać ze strony internetowej IAASB: www.iaasb.org Zatwierdzony tekst opublikowany jest w języku angielskim.

NOTATKA WYJAŚNIAJĄCA

SPIS TREŚCI

	Strona
Streszczenie.....	5
Sekcja 1 Tło.....	6
Sekcja 2 Wprowadzenie.....	11
Sekcja 3 Wytyczne dla respondentów	14
Sekcja 4 Proponowany standard i konkretne kwestie, w odniesieniu do których można zgłaszać uwagi	14
Sekcja 4A – Nadrzędne pozycjonowanie projektu MSB dla MZJ	14
Sekcja 4B – Obowiązki standardu	18
Sekcja 4C – Kluczowe zasady stosowane przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ	26
Sekcja 4D – Ogólna koncepcja i struktura projektu MSB dla MZJ	30
Sekcja 4E – Zawartość projektu MSB dla MZJ	32
Sekcja 4F – Inne sprawy	41
Sekcja 4G – Podejście do konsultacji i ostatecznego formułowania.....	46
Sekcja 5 Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych	47
Załącznik 1 – Streszczenie odpowiednich inicjatyw lokalnych	56
Załącznik 2 – Prośba o uwagi: Zestawienie pytań	59
Projekt standardu	
Proponowany Międzynarodowy Standard Badania dotyczący badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek	64
Zmiany dostosowawcze do Przedmowy do międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych	184

Streszczenie

Małe, mniej złożone jednostki (MZJ) wnoszą istotny wkład w światową gospodarkę i w ujęciu globalnym zdecydowana większość badań przeprowadzana jest w takich jednostkach. Jednocześnie coraz większa złożoność struktur i transakcji wymaga opracowywania nowych i wprowadzania zmian do istniejących Międzynarodowych Standardów Badania (MSB). IAASB zdaje sobie sprawę, że odzwierciedlenie tej złożoności w MSB może stanowić utrudnienie w przypadku badań mniej złożonych jednostek.

Biorąc pod uwagę uzyskane informacje zwrotne dotyczące dokumentu dyskusyjnego IAASB z 2019 r. pt. [Audits of Less Complex Entities: Exploring Options to Address the Challenges in Applying the ISAs](#) oraz inne rezultaty działań informacyjnych, IAASB zobowiązała się odnieść się do kwestii złożoności, zrozumiałości, skalowalności i proporcjonalności w MSB oraz specyficznych potrzeb MZJ i użytkowników ich sprawozdań finansowych i potwierdziła, że:

- rozwiązanie globalne jest preferowane w stosunku do coraz bardziej fragmentarycznych rozwiązań,
- standard zaprojektowany tak, by był proporcjonalny do typowego charakteru i okoliczności badania MZJ, odpowiadałby tym interesariuszom, którzy wskazali wyzwania związane ze stosowaniem MSB w badaniach MZJ,
- istnieje pilna potrzeba działania.

Z tego względu IAASB opracowała projekt proponowanego Międzynarodowego Standardu Badania dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (projekt MSB dla MZJ) w trybie przyspieszonym. IAASB zatwierdziła projekt MSB dla MZJ w czerwcu 2021 r.

Notatka wyjaśniająca (NW) zawiera wprowadzenie do projektu MSB dla MZJ i objaśnienia do niego. NW przedstawia okoliczności opracowania proponowanego standardu, wskazówki Rady dotyczące ustalania zakresu proponowanego standardu (w części dotyczącej obowiązywania proponowanego standardu), ogólne zasady zastosowane przy opracowywaniu nowego standardu dającego racjonalną pewność oraz objaśnienia treści standardu, która została podzielona na części odzwierciedlające przebieg badania.

Rozważania i dyskusje Rady dotyczące poszczególnych kwestii oraz stanowisko przyjęte przez nią w odniesieniu do kluczowych obszarów opracowywania proponowanego standardu przedstawiono w sekcjach 4 i 5; na końcu każdej z sekcji, od 4A do 4G oraz 5, znajdują się konkretne pytania do respondentów, przy czym na końcu sekcji 5 pytania dotyczą badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Załącznik 2 zawiera pełną listę wszystkich pytań do respondentów dotyczących projektu MSB dla MZJ.

Sekcja 1 Tło

Okoliczności opracowania odrębnego standardu

1. Szacuje się, że ponad 90% jednostek na świecie to małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP),¹ przy czym w niektórych regionach odsetek ten może być wyższy,² np. w Unii Europejskiej według szacunków wynosi on ponad 99%.³
2. Badania są przeprowadzane z różnych powodów. W niektórych systemach prawnych obowiązek przeprowadzania badania nałożony jest na mocy przepisu prawa lub regulacji (tj. badanie ustawowe), np. poprzez ustanowienie progów zwolnienia z badania (zazwyczaj według kryterium wielkości) w celu ograniczenia liczby jednostek objętych wymogiem przeprowadzania badań ustawowych, przy czym wysokość tych progów jest regularnie weryfikowana.^{4,5} Nawet w przypadku gdy przeprowadzanie badań nie jest wymagane ustawowo, wiele MŚP jest zobowiązanych do poddania się badaniu z innego powodu lub podejmuje decyzję o poddaniu się badaniu dla celów zarządczych.
3. Obecnie Międzynarodowe Standardy Badania (MSB)⁶ są przyjęte w całości lub w części w około 130 systemach prawnych. MSB są przeznaczone do stosowania w odniesieniu do wielu różnych jednostek, których dotyczą różne okoliczności i które mają różną wielkość, począwszy od tych, których charakter i okoliczności są prostsze i bardziej przejrzyste (tj. MZJ), po jednostki, których charakter i okoliczności są bardziej złożone (np. jednostki o bardziej złożonych strukturach, bardziej złożonych systemach informacyjnych lub kontrolach bądź prowadzące bardziej złożone transakcje).

¹ Nie istnieje globalna definicja „małego lub średniego przedsiębiorstwa”, a użycie i znaczenie tego terminu może być różne w zależności od systemu prawnego. Ponieważ dotychczas prowadzone dyskusje na temat wyzwań związanych ze stosowaniem MSB dotyczyły trudności doświadczanych przez MŚP, termin ten jest stosowany we wprowadzeniu do projektu w celu wyjaśnienia okoliczności powstania projektu. Jednak zdaniem IAASB należy raczej skoncentrować się na złożoności jednostki, a nie na jej wielkości, dlatego stosuje termin „mniej złożone jednostki” (MZJ).

² Odniesienie: [Edinburgh Group: Growing the global economy through SMEs](#) oraz [World Trade Report 2016: Levelling the trading field for SMEs \(wto.org\)](#)

³ Odniesienie: [Europa: Statistics on Small and Medium Enterprises](#)

⁴ Na przykład w Europie państwa członkowskie mogą zwolnić z badania jednostki, które nie są jednostkami zainteresowania publicznego, jednostkami średnimi lub dużymi (a progi zwolnienia są różne w zależności od państwa członkowskiego). W Indiach istnieje ustawowy wymóg, wprowadzony na mocy indyjskiej ustawy o spółkach, aby we wszystkich publicznych i prywatnych spółkach badanie było przeprowadzane corocznie. W Kanadzie przedsiębiorstwa będące własnością prywatną są zwolnione z badania, jeżeli wszyscy udziałowcy wyrażą na piśmie zgodę na takie zwolnienie w odniesieniu do danego roku. W Australii obowiązuje próg wielkości zwalniający niektóre jednostki z obowiązkowego badania. W Nowej Zelandii spółki mające mniej niż 10 udziałowców mogą „zrezygnować” z badania, o ile spełniają inne kryteria wielkościowe i określone w regulacjach. W Stanach Zjednoczonych spółki prywatne (z pewnymi ograniczonymi wyjątkami) nie podlegają badaniu ustawowemu.

⁵ W 2010 roku w Szwecji zniesiono wymóg regulacyjny dotyczący badania w odniesieniu do małych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Jednak w 2017 r. szwedzka Krajowa Izba Kontroli opublikowała raport pt. *Abolition of audit obligation of small limited companies – a reform where costs outweigh the benefits*, w którym wskazuje liczne wady zniesienia obowiązku badania MŚP.

⁶ Odniesienie: [Global Impact Map | IFAC](#)

4. IAASB zawsze dostrzegała potrzebę skalowalności MSB, która umożliwiałaby stosowanie ich w badaniu wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości czy złożoności. Jednak otoczenie operacyjne i sprawozdawcze staje się coraz bardziej złożone i stale ewoluuje. Ponadto skoncentrowano się na jakości badań, mając na uwadze wyniki inspekcji badań i niedawne głośnie przypadki upadków przedsiębiorstw, częściej dotyczące bardziej złożonych jednostek. Było to jedną z przyczyn wprowadzenia w ostatnim okresie zmian w MSB, takich jak MSB 540 (zmieniony)⁷ i MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),⁸ a także zmian w standardach kontroli jakości IAASB, MSZJ 1⁹ oraz MSB 220 (zmieniony)¹⁰, jak również opracowania nowego MSZJ 2¹¹. Zmiany te miały na celu lepsze dostosowanie Międzynarodowych Standardów do zmieniającego się otoczenia i mają pomagać w spójnym przeprowadzaniu badań o wysokiej jakości. Jednak wraz z tymi zmianami pojawiły się coraz większe obawy dotyczące obszerności, złożoności i zrozumiałości tych standardów oraz ich zastosowania do badania MZJ. W związku z tym niektórzy interesariusze kwestionowali, czy MSB są w dalszym ciągu odpowiednie i czy mogą być stosowane w sposób efektywny kosztowo we wszystkich badaniach.
5. W odpowiedzi na te i inne podobne obawy w różnych systemach prawnych lub regionach podjęto inicjatywy dotyczące badania mniej złożonych (lub mniejszych) jednostek.¹² Ponadto w niektórych systemach prawnych ogłoszono zamiar opracowania standardu(-ów) lub rozwiązań dotyczących badania MZJ w ramach tych systemów lub już opracowano odpowiedni dokument. Takie działania zwiększają prawdopodobieństwo fragmentaryzacji standardów dla dużej części rynku badań. Podsumowanie dotyczące odpowiednich inicjatyw lub opracowania odrębnych standardów znajduje się w Załączniku 1.

Droga do projektu IAASB dotyczącego opracowania odrębnego standardu badania MZJ

6. Powszechne i coraz szersze stosowanie MSB w skali międzynarodowej wskazuje na znaczenie, jakie społeczność globalna przywiązuje do MSB, a zatem na znaczenie nieustannych wysiłków IAASB mających na celu utrzymanie jakości i funkcjonalności tych standardów na potrzeby badania wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości i złożoności. Alternatywne standardy w różnych systemach prawnych dla tego samego rodzaju zlecenia (tj. badanie MZJ) mogą prowadzić do niespójności w jakości i powodować dezorientację użytkowników. Dlatego też w interesie publicznym leży podjęcie przez IAASB działań mających na celu ustanowienie wysokiej jakości standardu do stosowania na całym świecie.
7. Od czasu zakończenia w 2009 r. przygotowywania wyjaśnionych MSB, IAASB w coraz większym stopniu koncentruje się na wyzwaniach i potrzebach interesariuszy reprezentujących społeczność MZJ:

⁷ MSB 540 (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*

⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) – *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*

⁹ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm, które wykonują badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi atestacyjne lub usługi pokrewne*

¹⁰ MSB 220 (zmieniony), *Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego*

¹¹ MSZJ 2, *Przeglądy jakości zlecenia*

¹² Niektóre z inicjatyw są ukierunkowane na badania ustawowe, inne są inicjatywami ukierunkowanymi na inne usługi dla MŚP. W Załączniku nr 1 przedstawiono przykłady tych inicjatyw.

NOTATKA WYJAŚNIAJĄCA DO PROJEKTU MSB DLA MZJ



8. MSB zostały wyjaśnione i zmienione w latach 2005–2009 („Projekt Clarity”), aby miały zastosowanie do badania jednostek o dowolnej wielkości i złożoności. W ramach finalizacji Projektu Clarity IAASB zobowiązała się dokonać przeglądu powdrożeniowego, by zweryfikować, czy cele wprowadzenia zmian w MSB zostały osiągnięte.
9. Przegląd powdrożeniowy Wyjaśnionych MSB został przeprowadzony w dwóch fazach. Jednym z kluczowych ustaleń z Fazy I przeglądu było stwierdzenie, że występują pewne obawy dotyczące stosowania MSB w odniesieniu do mniejszych jednostek, w szczególności w sposób efektywny kosztowo. W związku z tym uzgodniono, że w Fazy II przeglądu powdrożeniowego kwestia ta zostanie rozważona w sposób szczególny.
10. IAASB zakończyła przegląd powdrożeniowy wyjaśnionych [w wyniku tzw. projektu przejrzystości (ang. *Clarity Project*) – przypis. Tłum.] MSB w 2013 r. W ramach Fazy II przeglądu powdrożeniowego, w latach 2011-2012 IAASB przeprowadziła roczną ankietę wśród małych i średnich firm audytorskich (MŚFA), dotyczącą badania MŚP działających w wielu krajach, w których wdrożono wyjaśnione MSB w ciągu dwóch lat od ich wprowadzenia (tj. po ich wejściu w życie w 2009 r.). Ustalenia z ankiet obejmowały:
 - (a) apel respondentów o lepsze wykazanie skalowalności wymogów w ramach MSB.
 - (b) obawy odnoszące się do wymogów dotyczących dokumentacji; niektórzy respondenci domagali się dalszych wytycznych dotyczących charakteru i zakresu wymaganej dokumentacji.
 - (c) kwestie dotyczące wdrożenia pewnych standardów w otoczeniu MŚP.
11. Rozważając ustalenia z przeglądu powdrożeniowego, IAASB zgodziła się z tym, że obszerność i złożoność standardów może stanowić problem w przypadku badań jednostek, które są mniej złożone. W związku z tym IAASB uznała w swojej Strategii na lata 2015–2019, że aby jej standardy zostały skutecznie wdrożone na całym świecie, muszą być proporcjonalne i skalowalne w odniesieniu do badania jednostek o dowolnej wielkości i złożoności i być postrzegane jako takie.

12. Dalsze wysiłki mające na celu przeanalizowanie wyzwań napotykanych przez biegłych rewidentów obsługujących? MZJ i określenie odpowiedniego rozwiązania obejmowały:
- (a) **styczeń 2017 r.** – IAASB, wraz z Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) i Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC), odbyły dwudniową konferencję roboczą w Paryżu, której celem było zrozumienie potrzeb MŚFA podczas stosowania w odniesieniu do MŚP standardów badania i innych standardów IAASB.
 - (b) **marzec 2017 r.** – IAASB omówiła dokument przedstawiający możliwe działania dotyczące sposobu uwzględnienia skalowalności i proporcjonalności w standardach IAASB, w szczególności w MSB.
 - (c) **czerwiec 2017 r.** – Wyzwania związane z badaniem MŚP i MZJ zostały omówione na dorocznym spotkaniu instytucji stanowiących krajowe standardy, którego gospodarzem była IAASB. Instytucje stanowiące krajowe standardy przedstawiły kierunki rozwoju w swoich systemach prawnych, podkreślając wysiłki na rzecz zmiany progów zwolnienia z badania.
 - (d) **czerwiec 2017 r.** – IAASB ustanowiła nieformalną grupę roboczą mającą rozważyć podniesione kwestie, aby doradziła Radzie w zakresie działań, jakie należy podjąć w odpowiedzi na opinie wyrażone przez interesariuszy zarówno na konferencji w Paryżu, jak i na spotkaniu instytucji stanowiących krajowe standardy.
 - (e) **marzec 2018 r.** – IAASB omówiła na sesji wykonawczej dokument, w którym wskazano zidentyfikowane wyzwania związane z badaniem MZJ i zgodziła się z zaleceniem, że należy przeprowadzić globalne konsultacje w tych kwestiach. W związku z tym IAASB zgodziła się, że w skonsolidowaniu dotychczasowych prac IAASB, lepszym zrozumieniu zidentyfikowanych kwestii i uzyskaniu opinii interesariuszy na temat najbardziej odpowiednich możliwych działań na rzecz bezstronnego rozwiązania tych kwestii pomocny będzie dokument dyskusyjny. Rada udzieliła wsparcia grupie roboczej kontynuującej prace nad opracowaniem dokumentu dyskusyjnego i sformułowaniem zaleceń dotyczących ewentualnych działań IAASB po uwzględnieniu informacji zwrotnych z planowanych konsultacji.
 - (f) **wrzesień 2018 r.** – IAASB omówiła wstępny projekt propozycji działań grupy roboczej ds. MZJ w zakresie opracowania dokumentu dyskusyjnego na potrzeby dyskusji IAASB.
 - (g) **marzec 2019 r.** – Dokument dyskusyjny został zatwierdzony do publikacji na posiedzeniu IAASB w marcu 2019 r.
 - (h) **kwiecień 2019 r.** – Dokument dyskusyjny dotyczący kwestii i wyzwań związanych z badaniem MZJ został opublikowany.
 - (i) **maj 2019 r.** – Odbyła się druga konferencja w Paryżu (ponownie zorganizowana wspólnie z Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) i Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC)), tym razem skupiająca się na kwestiach określonych w dokumencie dyskusyjnym.
13. Rada przeprowadziła też szerokie konsultacje w zakresie kwestii i wyzwań związanych z badaniem MZJ:
- (a) regularne aktualizacje i wkład Grupy Doradczej IFAC ds. MŚFA.
 - (b) szczególne działania informacyjne skierowane do grup interesariuszy reprezentujących interesy MŚFA, takich jak Federacja Nordycka, Accountancy Europe, Grupa Edynburska,

Europejska Federacja Księgowych i Audytorów Małych i Średnich Przedsiębiorstw oraz inne właściwe organizacje zawodowych księgowych.

- (c) bieżące działania informacyjne skierowane do instytucji stanowiących krajowe standardy, organów regulacyjnych i organów nadzorujących badania oraz dyskusje z nimi.
- (d) dyskusje z przedstawicielami Forum Firm i z biegłymi rewidentami obsługującymi MZJ.
- (e) ukierunkowana dyskusja na temat aspektów oszustw związanych z badaniem istotnych dla MZJ, podczas dyskusji okrągłego stołu, która odbyła się w 2020 r.

Dokument dyskusyjny – przeanalizowane możliwe działania

14. Dokument dyskusyjny stanowił kulminację wysiłków IAASB mających na celu zrozumienie wielu kwestii i wyzwań związanych z badaniem MZJ. Oprócz przeanalizowania zidentyfikowanych kwestii i wyzwań związanych z badaniem MZJ, w dokumencie dyskusyjnym zaproponowano różne działania, które IAASB mogłaby podjąć, w odniesieniu do których oczekiwano opinii interesariuszy co do preferowanego działania:
 - (a) wprowadzenie zmian do MSB w celu bardziej bezpośredniego przedstawienia kwestii skalowalności i lepszego wyjaśnienia pracy biegłych rewidentów.
 - (b) opracowanie odrębnego standardu badania dotyczącego badania MZJ zapewniającego ten sam poziom pewności co MSB (tj. racjonalną pewność).
 - (c) opracowanie wytycznych dla biegłych rewidentów MZJ lub inne powiązane działania dotyczące stosowania wymogów MSB w okolicznościach dotyczących MZJ.
15. W odniesieniu do dokumentu dyskusyjnego otrzymano 93 pisemne odpowiedzi. W odpowiedziach tych, jak również w trakcie działań informacyjnych, wskazano następujące istotne, nadrzędne kwestie:
 - (a) istnieje pilna potrzeba wypracowania międzynarodowego rozwiązania odnoszącego się do kwestii związanych z badaniami MZJ, ponieważ w systemach prawnych coraz częściej opracowywane są lokalne standardy i podejmowane są inne inicjatywy w tym zakresie (w szczególności zwrócono uwagę, że dalsze opóźnienie nie leży w interesie publicznym, ponieważ może to mieć długoterminowy wpływ na przyjęcie i stosowanie międzynarodowych standardów IAASB).
 - (b) IAASB powinna potraktować priorytetowo swoje wysiłki w zakresie opracowania rozwiązania, które pozwoli sprostać wyzwaniom i kwestiom związanym z badaniami MZJ.
 - (c) rozwiązaniem nie jest tylko jedno działanie, prawdopodobnie konieczne jest połączenie działań określonych w dokumencie dyskusyjnym.

W grudniu 2019 r. IAASB opublikowała również [Feedback Statement](#) (Oświadczenie podsumowujące informacje zwrotne), w którym podsumowano uzyskane odpowiedzi.

16. W odpowiedziach na dokument dyskusyjny podkreślono również, że wiele kwestii i wyzwań pojawiających się podczas badań MZJ nie dotyczy tylko MZJ, ale może również szerzej odnosić się do innych badań. W szczególności zwrócono uwagę na problemy w stosowaniu MSB w odniesieniu do wszystkich badań związane ze złożonością, zrozumiałością, skalowalnością i proporcjonalnością. Dlatego też, uwzględniając zarówno potrzeby wszystkich swoich interesariuszy, jak i czas niezbędny

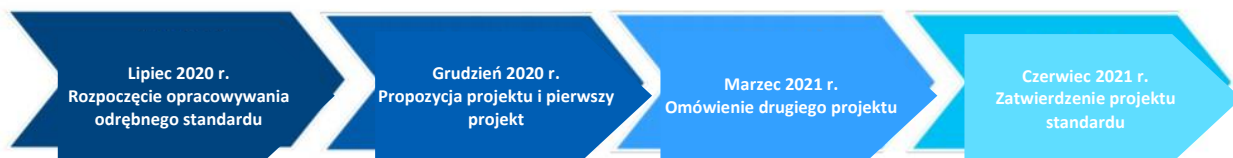
do opracowania zmian mających na celu rozwiązanie tych kwestii i wyzwań w rozszerzonym zestawie MSB, w czerwcu 2020 r. IAASB ustaliła dwa kierunki działań:

- (a) „działania ukierunkowane na MSB” odnoszące się do kwestii złożoności, zrozumiałości, skalowalności i proporcjonalności (CUSP) dotyczące MSB w szerszym zakresie, mające na celu rozwiązanie problemów zidentyfikowanych podczas stosowania MSB w badaniu wszystkich rodzajów jednostek, w tym w badaniu MZJ; (więcej informacji na temat działań odnoszących się do CUSP można znaleźć na [stronie projektu](#)), oraz
- (b) „działania ukierunkowane na odrębny standard”, mające na celu przeanalizowanie możliwości opracowania odrębnego standardu skoncentrowanego na badaniu MZJ.

Sekcja 2 Wprowadzenie

Opracowanie przez IAASB odrębnego standardu dotyczącego badania sprawozdań finansowych MZJ

17. Od lipca 2020 r. IAASB koncentrowała się na opracowywaniu odrębnego standardu dotyczącego badania sprawozdań finansowych MZJ (badanie MZJ).
18. W grudniu 2020 r. IAASB zatwierdziła [propozycję projektu](#) w zakresie kierunku działań dotyczącego opracowania odrębnego projektu. Projekt ten ma służyć interesowi publicznemu poprzez:
 - (a) **utrzymanie zaufania do sprawozdawczości finansowej MZJ** – MŚP i inne mniej złożone jednostki są znaczącym źródłem zatrudnienia i innowacji, są też osadzone w lokalnych społecznościach. Dlatego w interesie publicznym jest dostępność wysokiej jakości badań wzbudzających zaufanie do tego sektora gospodarki.
 - (b) **pomoc biegłym rewidentom MZJ w przeprowadzaniu spójnych, skutecznych i wysokiej jakości badań** – dzięki uproszczonym i ukierunkowanym wymogom właściwym dla badania MZJ, biegły rewident uzyska racjonalną pewność, dokona odpowiednio rozbudowanej identyfikacji i oceny ryzyka oraz zaprojektuje reakcje na to ryzyko, spójne i skuteczne w okolicznościach dotyczących MZJ, a tym samym utrzyma jakość badania.
 - (c) **reagowanie na potrzeby interesariuszy** – biorąc pod uwagę potrzebę wprowadzenia i utrzymania w mocy wymogów ukierunkowanych na okoliczności badania MZJ i odpowiednich do nich, standard adekwatny do celu odpowiadałby tym interesariuszom, którzy wskazali na wyzwania związane ze stosowaniem międzynarodowych standardów w badaniu MZJ.
 - (d) **promowanie bardziej spójnego stosowania standardów badania w badaniu MZJ** – oczekuje się, że opracowanie globalnego standardu badania MZJ wypełni dostrzeżoną lukę, obecnie wypełnianą w ramach poszczególnych systemów prawnych, w których opracowywane są lokalne standardy badania MZJ, co w praktyce może skutkować niespójnością w otoczeniu badania MZJ. Taka fragmentaryzacja nie leży w interesie publicznym. Opracowanie globalnego rozwiązania leżałoby w interesie publicznym, gdyż zapewniłoby to spójność stosowania standardów w badaniu MZJ, a także ułatwiłoby jednolite rozumienie procedur podejmowanych w ramach badania MZJ.
19. W ramach strategii na lata 2020-2023 IAASB zobowiązała się do bardziej elastycznego podejścia do ustanawiania standardów (w stosownych przypadkach). Stosując to „elastyczne podejście” i dostrzegając pilne zapotrzebowanie na odrębny standard badania MZJ, IAASB przyjęła przyspieszony harmonogram opracowania odrębnego standardu.



PROJEKT

20. Aby otrzymywać informacje zwrotne od użytkowników w czasie rzeczywistym zgodnie z elastycznym podejściem do ustanawiania standardów, IAASB skorzystała z pomocy 15-osobowej międzynarodowej „grupy referencyjnej”, ([the LCE Reference Group](#)) (grupa referencyjna ds. MZJ) składającej się z przedstawicieli społeczności MZJ. Grupa ta pomogła w terminowym opracowaniu proponowanej reakcji na kwestie i wyzwania związane z badaniem MZJ poprzez:
 - (a) przedstawienie opinii na temat kierunku propozycji w celu ułatwienia skutecznego opracowania proponowanego standardu. Początkowo obejmowało to dyskusje na wysokim szczeblu dotyczące kwestii strategicznych i zasad stosowanych do opracowania proponowanego standardu, a następnie, po jego opracowaniu, przekształciło się w dyskusje na temat treści proponowanego standardu.
 - (b) przedstawienie punktów widzenia dotyczących ważnych spraw merytorycznych wynikających z wyzwań pojawiających się podczas badań MZJ oraz sposobu ich odzwierciedlenia w projekcie odrębnego standardu.
 - (c) doradzanie w innych sprawach, które powinny być wzięte pod uwagę przy opracowywaniu proponowanego odrębnego standardu.
21. Zgodnie z harmonogramem realizacji projektu zawartym w propozycji projektu, projekt odrębnego standardu został sporządzony i w czerwcu 2021 r. zatwierdzony przez IAASB do prezentacji.
22. Teraz konieczne jest uzyskanie informacji zwrotnych od osób, na które standard ma bezpośredni wpływ (np. użytkowników sprawozdań finansowych MZJ, właścicieli i kierownictwa MZJ, organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów, a także biegłych rewidentów obsługujących MZJ). W szczególności oczekiwane są informacje zwrotne dotyczące zasad zastosowanych przy opracowaniu projektu MSB dla MZJ, struktury i treści proponowanego standardu, jak również konkretnych kluczowych kwestii, przedstawionych w dalszej części niniejszej notatki.
23. W kolejnych sekcjach opisano kluczowe kwestie rozważane przez IAASB przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ.

Sekcja 3 Wytyczne dla respondentów

IAASB będzie wdzięczna za uwagi dotyczące wszystkich kwestii omówionych w projekcie MSB dla MZJ, jednak w szczególności kwestii wskazanych w **ramkach „Prośba o uwagi”** w niniejszej notatce. Pełna lista wszystkich pytań znajduje się również w Załączniku nr 2 do niniejszej notatki.

Respondenci są proszeni o zgłaszanie uwag dotyczących jasności, zrozumiałości i praktycznej możliwości stosowania projektu MSB dla MZJ. W związku z tym najbardziej pomocne będą uwagi odnoszące się do konkretnych aspektów projektu MSB dla MZJ i wskazujące przyczyny ewentualnych obaw dotyczących jasności, zrozumiałości i praktycznej możliwości stosowania, wraz z propozycjami ulepszeń. Mile widziane będą również konkretne propozycje dotyczące proponowanych zmian brzmienia projektu MSB dla MZJ.

Respondenci mogą udzielić odpowiedzi tylko na pytania istotne dla nich lub na wszystkie pytania. W przypadku gdy respondent akceptuje propozycje zawarte w projekcie MSB dla MZJ, pomocne będzie poinformowanie o tym IAASB, ponieważ nie zawsze można wywnioskować, czy propozycje IAASB są akceptowane, jeśli nie zostało to jednoznacznie wyrażone.

IAASB zdaje sobie sprawę, że obecnie wiele badań to badania mniej złożonych jednostek różnych rodzajów, prowadzących działalność w wielu różnych branżach i systemach prawnych. Dlatego projekt MSB dla MZJ prawdopodobnie będzie przedmiotem szczególnego zainteresowania biegłych rewidentów i firm dowolnej wielkości we wszystkich systemach prawnych. W związku z tym IAASB zachęca biegłych rewidentów i firmy do przeprowadzania badań terenowych¹³ w odniesieniu do propozycji oraz byłaby wdzięczna za udostępnienie jej, w ramach odpowiedzi na pytania dotyczące niniejszego projektu standardu, wyników wszelkich przeprowadzonych badań terenowych.

Sekcja 4 Proponowany standard i konkretne kwestie, w odniesieniu do których można zgłaszać uwagi

Sekcja 4A – Nadrzędne pozycjonowanie projektu MSB dla MZJ

24. Projekt MSB dla MZJ został opracowany jako odrębny, samodzielny standard, z założenia proporcjonalny do typowego charakteru i okoliczności dotyczących MZJ. Proponowany standard wymaga od biegłego rewidenta uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających biegłemu rewidentowi zapewnienie racjonalnej pewności w okolicznościach badania sprawozdań finansowych MZJ (tj. MZJ określonej w proponowanym standardzie (zob. sekcja 4B)).
25. Projekt MSB dla MZJ ma zastosowanie do badania jednostek sektora publicznego, jeżeli zostały spełnione kryteria określone w części dotyczącej obowiązywania proponowanego standardu (Część A). Wszelkie dodatkowe obowiązki wchodzące w zakres zlecenia realizowanego w sektorze

¹³ Według IAASB przed zatwierdzeniem projektu MSB dla MZJ przeprowadzenie badań terenowych lub dyskusji okrągłego stołu nie było konieczne ze względu na szeroko zakrojone działania informacyjne i wkład grupy referencyjnej ds. MZJ. IAASB zdaje sobie jednak sprawę, że niektóre firmy mogą zdecydować się na przeprowadzenie badań terenowych, aby ich odpowiedzi na pytania dotyczące projektu MSB dla MZJ były bardziej świadome. Badania terenowe mogą przybierać różne formy i mogą koncentrować się na wszystkich lub niektórych fazach badania lub na określonych wymogach projektu MSB dla MZJ i mogą być przeprowadzane na różnych poziomach. Przeprowadzenie badań terenowych nie jest wymagane do udzielenia odpowiedzi na pytania dotyczące projektu MSB dla MZJ, jednak jest dobrze widziane, gdyż dzięki takim badaniom można uzyskać dodatkowe informacje i poznać różne punkty widzenia.

publicznym, który jest szerszy niż badanie sprawozdań finansowych, nie zostały omówione w projekcie MSB dla MZJ. W stosownych przypadkach szczególne rozważania dotyczące badania w sektorze publicznym przedstawiono jako materiały objaśniające.

Odrębny samodzielny standard

26. IAASB opracowała projekt MSB dla MZJ jako samodzielny „niezależny” standard. Proponowany standard jest odrębny w stosunku do MSB i przy jego stosowaniu nie jest konieczne bezpośrednio odwoływanie się do wymogów lub materiałów dotyczących zastosowania zawartych w MSB. Oznacza to, że jeśli zaistnieje okoliczność, która nie została uwzględniona w koncepcji projektu MSB dla MZJ, zgodnie z obowiązywaniem proponowanego standardu (część A), stosowne wymogi MSB nie mogą być wykorzystane jako „uzupełnienie” projektu MSB dla MZJ w celu uwzględnienia tej okoliczności. W związku z tym w przypadku zlecenia badania ogólna decyzja dotyczy tego, czy projekt MSB dla MZJ jest odpowiedni do stosowania, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności dotyczące jednostki; proponowany standard nie odnosi się do złożonych spraw lub okoliczności i nie może być stosowany w przypadku badań niebędących badaniami sprawozdań finansowych MZJ.
27. Rozważmy przykład, w którym jednostka oblicza szacunki księgowe przy użyciu niestandardowego, złożonego modelu, który nie jest uwzględniony w proponowanym standardzie, ale poza tą okolicznością jest ona MZJ. W takim przypadku biegły rewident nie może, podczas planowania i przeprowadzania badania, stosować projektu MSB dla MZJ łącznie z wymogami MSB 540 (zmienionego) w celu uzupełnienia wymogów w zakresie, którego nie może obejmować projekt MSB dla MZJ. W rezultacie biegły rewident musiałby wówczas zastosować MSB lub inne odpowiednie standardy badania, ponieważ projekt MSB dla MZJ, w swojej koncepcji, nie odnosi się do złożonych spraw lub okoliczności.¹⁴
28. Podczas wstępnego opracowywania projektu MSB dla MZJ, w IAASB wiele dyskutowano, czy proponowany standard powinien być naprawdę samodzielny, czy też w pewnych (odpowiednich) okolicznościach powinien być stosowany w połączeniu z MSB. Chociaż obie możliwości przynoszą korzyści, IAASB uznała, że, w ogólnym rozrachunku, umożliwienie biegłym rewidentom odnoszenia się do MSB może w efekcie wiązać się z dodatkowymi wyzwaniami i problemami lub innymi niezamierzonymi konsekwencjami, takimi jak:
 - (a) błędne stosowanie projektu MSB dla MZJ w przypadku gdy należałoby stosować MSB, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności dotyczące jednostki oraz potrzeby użytkowników tej jednostki, lub
 - (b) wyjaśnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które standardy były przestrzegane¹⁵ (np. biegły rewident nie powinien w sprawozdaniu biegłego rewidenta potwierdzać przestrzegania MSB, jeżeli nie przestrzegał wymogów wszystkich MSB mających zastosowanie do badania).
29. IAASB rozważała również przyszłe konsekwencje stosowania samodzielnego standardu w przypadku, gdyby nie był on bardziej ściśle powiązany z MSB. Proponowany standard opiera się na podstawowych wymogach dotyczących badania zawartych w MSB, dzięki czemu jest on „łatwiejszy” do zrozumienia i stosowania dla osób już stosujących MSB. Wyrażano obawy dotyczące skutecznego stosowania tych wymogów, jeśli w przyszłości biegły rewident nie stosowałby MSB, a

¹⁴ W obowiązywaniu proponowanego standardu (część A) opisano określone zakazy oraz cechy jakościowe wskazujące na złożoność, w odniesieniu do których standard nie zawiera wymogów.

¹⁵ W paragrafach 119-124 wyjaśniono wymogi dotyczące sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta.

jedynie proponowany standard (bez opierania się na zdobytej wiedzy na temat MSB i doświadczeniu w ich stosowaniu).

30. Jednak po uwzględnieniu działań informacyjnych i informacji zwrotnych oraz dogłębniejszym rozważeniu tej kwestii, IAASB uważa, że potencjalne problemy związane ze stosowaniem proponowanego standardu w przyszłości nie przewyższają korzyści wynikających z wprowadzenia samodzielnego standardu. Ponadto proponowany standard został opracowany, aby pomóc biegłym rewidentom w zrozumieniu przebiegu badania, dzięki określeniu jasnych i zrozumiałych wymogów. IAASB zdaje sobie jednak sprawę, że będą potrzebne dodatkowe wytyczne dotyczące wdrożenia standardu, zarówno na początku jego stosowania, jak i na bieżąco (zob. sekcja 4G poniżej).

Poziom pewności badania MZJ z zastosowaniem projektu MSB dla MZJ

31. Celem badania jest zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego jednostki. Biegły rewident osiąga ten cel poprzez uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania obniżających ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu i wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. MSB zostały zaprojektowane, by zapewnić podstawę do sformułowania opinii z badania o racjonalnej pewności. Racjonalna pewność w odniesieniu do badania oznacza wysoki, ale nie absolutny poziom pewności.
32. Opracowując odrębny standard badania MZJ, Rada przeprowadziła konsultacje i dyskusje na temat odpowiedniego poziomu pewności, tj. poziomu odpowiedniego dla zamierzonych użytkowników sprawozdań finansowych MZJ, w tym na temat tego, czy należałoby rozważyć inny rodzaj zlecenia lub inny poziom pewności.
33. Interesariusze IAASB zdecydowanie postulowali, by odrębny standard zawierał wymogi, których spełnienie zapewni opinię o racjonalnej pewności, oraz by opinia ta miała formę opinii z badania. Biorąc powyższe pod uwagę, Rada postanowiła opracować odrębny standard badania, zapewniający opinię o racjonalnej pewności, w którym zastosowane będą pojęcia i zasady stosowane już podczas badań przeprowadzanych zgodnie z MSB (ponieważ MSB zostały opracowane z myślą o umożliwieniu biegłemu rewidentowi uzyskania racjonalnego poziomu pewności).
34. Uzgodniono również, że sprawozdanie biegłego rewidenta powinno zawierać informację o zastosowanym standardzie / zastosowanych standardach, aby użytkownicy sprawozdania finansowego dokładnie wiedzieli, które standardy zastosowano podczas przeprowadzania badania.

Tytuł standardu

35. Zakres uprawnień IAASB określa rodzaje dokumentów opracowywanych i wydawanych przez IAASB (tj. zapisano w nim, że „IAASB opracowuje i wydaje Międzynarodowe Standardy Badania oraz Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP) do stosowania w zleceniach badania i przeglądu historycznych informacji finansowych”). Zakres uprawnień stanowi również, że IAASB publikuje inne dokumenty dotyczące kwestii badań i atestacji, przyczyniając się w ten sposób do rozpowszechnienia zrozumienia ról i odpowiedzialności zawodowych biegłych rewidentów i dostawców usług atestacyjnych. Dlatego opracowanie nowego standardu badania mieści się w Zakresie uprawnień IAASB.
36. IAASB rozważała opcje dotyczące tytułu i klasyfikacji standardu w ramach swojego zestawu Międzynarodowych Standardów w świetle obaw związanych z możliwymi nieporozumieniami, jakie

mogą wynikać ze stosowania nowego standardu badania o nazwie podobnej do MSB. IAASB zastanawiała się, czy dodać projekt MSB dla MZJ do istniejących MSB (na przykład tworząc serię 900). Jednak aby uniknąć nieporozumień co do samodzielnego charakteru standardu i nieprawidłowego stosowania MSB w połączeniu z tym standardem, IAASB zdecydowała się nie umieszczać projektu MSB dla MZJ w istniejącej serii MSB.

37. Proponowany nowy standard badania dotyczący badania MZJ jest standardem międzynarodowym i odnosi się do badania historycznych informacji finansowych. Dlatego IAASB rozważała, w jaki sposób można odróżnić jego tytuł od MSB, aby nie wprowadzać zamieszania co do tego, które standardy zostały zastosowane do konkretnego badania. Według IAASB tytuł powinien odzwierciedlać nową kategorię międzynarodowego standardu, skutecznie opisując proponowany standard, a jednocześnie czyniąc go rozpoznawalnym jako standard IAASB.
38. W związku z tym proponuje się, by nowy standard był zatytułowany „Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczący badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ)”, co odróżniałoby ten standard od MSB poprzez wyraźne odniesienie do badania MZJ, przy jednoczesnym zachowaniu identyfikacji jako globalnego standardu IAASB. Takie podejście do „zatułowania” jest również spójne z podejściem zastosowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) w celu odróżnienia wydanego przez nią Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP) od „pełnych” Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Zmiany uzgodnieniowe do Przedmowy IAASB

39. W *Przedmowie do dokumentów międzynarodowych standardów kontroli jakości, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych* (Przedmowa IAASB) zawartej w Podręczniku IAASB opisano zakres i obowiązywanie dokumentów wydawanych przez IAASB. Wprowadzenie nowej kategorii standardu międzynarodowego na potrzeby proponowanego standardu wymagać będzie zatem wprowadzenia do Przedmowy IAASB zmian uzgodnieniowych.
40. Proponowane zmiany uzgodnieniowe do Przedmowy IAASB zawarte w niniejszym dokumencie określają zmiany mające na celu ułatwienie wprowadzenia tej nowej kategorii międzynarodowego standardu do dokumentów międzynarodowych standardów IAASB i stanowią proponowane zmiany dostosowawcze do Przedmowy IAASB.

Prośba o uwagi – konkretne pytania

1. Prosimy o opinie na temat następujących kwestii:
 - (a) samodzielny charakter proponowanego standardu, w tym wyszczególnienie wszelkich obszarów budzących obawy w kontekście stosowania proponowanego standardu lub potencjalnych przeszkód, które mogą mieć negatywny wpływ na to założenie.
 - (b) tytuł proponowanego standardu.
 - (c) wszelkie inne sprawy dotyczące projektu MSB dla MZJ omówione w niniejszej sekcji (sekcja 4A).
2. Czy akceptuje Pan/Pani proponowane zmiany uzgodnieniowe do Przedmowy IAASB (zob. paragrafy 39-40)? Jeśli nie, to dlaczego i jakie dodatkowe zmiany mogą być konieczne?

Uwaga: na końcu sekcji 4F (pytanie 17) znajduje się nadrzędne pytanie, w odpowiedzi na które należy wyrazić swoją opinię na temat tego, czy projekt MSB dla MZJ, jako całość, spełnia potrzeby

użytkowników i innych interesariuszy oraz czy proponowany standard może być i będzie stosowany. Na to pytanie najlepiej odpowiedzieć po rozważeniu wszystkich stosownych kwestii wyjaśnionych w niniejszej notatce oraz treści proponowanego standardu.

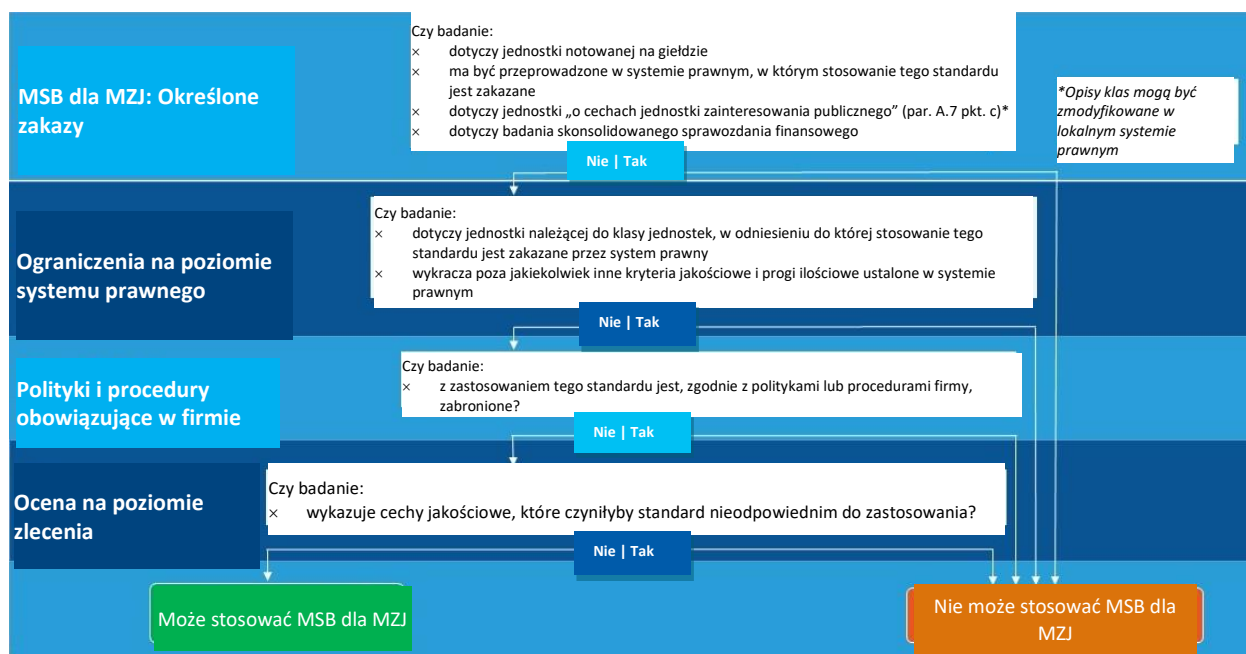
Sekcja 4B – Obowiązywanie standardu

41. Obowiązywanie standardu, opisane w części A, określa zakres proponowanego standardu. Aby pomóc organom ustawodawczym lub regulacyjnym lub właściwym organom lokalnym uprawnionym do ustanawiania standardów (takim jak organy regulacyjne lub nadzorujące, instytucje stanowiące krajowe standardy i organizacje zawodowych księgowych lub inne, w zależności od przypadku), firmom i biegłym rewidentom w przestrzeganiu obowiązywania, IAASB opracowała *Uzupełniające wytyczne dotyczące obowiązywania standardu* (Przewodnik uzupełniający dotyczący obowiązywania), które można znaleźć na stronie [ISA for LCE Exposure Draft](#). W tym materiale pomocniczym przedstawiono dalsze rozważania dotyczące ustalania lub oceny stosowania proponowanego standardu.
42. IAASB intensywnie debatowała nad podejściem do zakresu i możliwości zastosowania projektu MSB dla MZJ, w tym nad rodzajami jednostek, w odniesieniu do których ma być stosowany proponowany standard oraz nad jak najlepszym sposobem jego opisanie i przedstawienia.
43. Wyjaśnienie zakresu proponowanego standardu w możliwie zrozumiały sposób jest ważnym zadaniem przy opracowywaniu i stosowaniu proponowanego standardu, ponieważ jest nierozdzielnie związane z treścią standardu.
44. Proponowany standard nie został zaprojektowany w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w przypadku złożonych spraw lub okoliczności. Jeżeli projekt MSB dla MZJ będzie stosowany do realizacji zleceń, dla których nie został on zaprojektowany, wymogi proponowanego standardu nie będą wystarczające, aby biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na poparcie opinii o racjonalnej pewności. Dlatego też konieczne jest wyraźne opisanie rodzajów jednostek, dla których MSB dla MZJ nie jest przeznaczony – jak określono w obowiązywaniu standardu i opisano w paragrafie 50, aby:
 - (a) IAASB mogła określić wymogi odpowiednie dla badania MZJ w oparciu o typowy charakter i okoliczności dotyczące takich jednostek,
 - (b) organy ustawodawcze lub regulacyjne lub właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów, firmy i biegli rewidenci zostali poinformowani o zamierzonym zakresie proponowanego standardu.
45. Podczas opracowywania projektu MSB dla MZJ pojawiły się różne opinie na temat tego, na ile w odniesieniu do obowiązywania należy stosować język nakazowy, a na ile podejmowanie decyzji dotyczących możliwości zastosowania standardu powinno być oparte o osąd własny. Początkowo IAASB przyjęła podejście ukierunkowane na zdefiniowanie „mniej złożonej” jednostki na potrzeby proponowanego standardu, uznała jednak, że podejście to nie obejmuje w sposób jednoznaczny wszystkich okoliczności sprawiających, że jednostka jest mniej złożona. IAASB przeanalizowała również podejście wymagające znacznego poziomu osądu przy określaniu możliwości zastosowania standardu, ale nie zostało ono uznane za odpowiednie z punktu widzenia spójności.
46. IAASB rozważyła także przyjęte przez RMSR podejście do możliwości zastosowania MSSF dla MŚP, w szczególności wykorzystanie pojęcia „odpowiedzialności publicznej” w celu opisanie zakresu jednostek, dla których standard nie jest odpowiedni. IAASB zdecydowała się nie wprowadzać pojęcia odpowiedzialności publicznej do dokumentów IAASB, ponieważ mogłoby to spowodować kolejny

problem – mylenie z pojęciami już stosowanymi do opisu jednostek wykazujących cechy jednostki zainteresowania publicznego.¹⁶ Ponadto należałoby dodatkowo zastanowić się, w jaki sposób to nowe pojęcie miałyby zastosowanie do badań jednostek sektora publicznego.

47. W związku z tym aby uzyskać równowagę między nadmierną nakazowością a dopuszczeniem opierania się w nadmiernym stopniu na osądzie przy ustalaniu, czy proponowany standard jest odpowiedni do zastosowania, IAASB wyjaśniła zakres proponowanego standardu poprzez zakazanie jego stosowania w odniesieniu do niektórych klas jednostek oraz opisanie cech jakościowych przesądzających o tym, że standard jest nieodpowiedni do zastosowania (tj. poprzez zbiorcze opisanie, w jakich przypadkach proponowany standard byłby nieodpowiedni do zastosowania, ze względu na to, że badanie nie byłoby uznane za badanie MZJ).
48. Chociaż z pewnością nadal niezbędny będzie pewien poziom osądu, uznano, że takie podejście zapewni lepszą równowagę między nakazowością a opieraniem się na osądzie. Niektórzy członkowie Rady wciąż uważają, że wymagany poziom osądu w tych okolicznościach jest zbyt wysoki i że pożądanym jest wyższy poziom nakazowości. Jest to obszar, w odniesieniu do którego IAASB pragnie uzyskać konkretne opinie.
49. Opisując podstawę określenia właściwego stosowania proponowanego standardu, IAASB uznała, że odpowiednie ograniczenia należy podzielić na dwie kategorie:
 - (a) określone klasy jednostek, w odniesieniu do których stosowanie standardu jest zabronione.
 - (b) cechy jakościowe, które, jeśli jednostka je posiada, wykluczają zastosowanie standardu do badania sprawozdań finansowych tej jednostki, ponieważ są wskaźnikami lub kryteriami odnoszącymi się do spraw lub okoliczności, dla których standard nie został zaprojektowany.Jeżeli do jednostki nie mają zastosowania ograniczenia opisane w punktach (a) i (b) powyżej, podczas zlecenia badania należy stosować projekt MSB dla MZJ.
50. Poniższy diagram wyjaśnia ograniczenia mające zastosowanie do pojedynczego zlecenia (paragrafy A.5. – A.9. projektu MSB dla MZJ):

¹⁶ IAASB jest również świadoma prac nad definicją jednostek zainteresowania publicznego prowadzonych obecnie przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) oraz wpływu, jaki zmiany te mogą mieć na standardy IAASB.



Ograniczenie stosowania poprzez określone zakazy

51. Jak przedstawiono w paragrafie A.7. projektu MSB dla MZJ, określone klasy jednostek, w odniesieniu do których stosowanie standardu jest zabronione, obejmują następujące przypadki:

- (a) Przepis prawa lub regulacje: (zob. paragraf 52 poniżej)
 - (i) jednoznacznie zakazuje stosowania proponowanego MSB dla MZJ (tj. standard nie jest dopuszczony do stosowania w określonym systemie prawnym), lub
 - (ii) wskazuje, że do badania sprawozdań finansowych w danym systemie prawnym należy stosować standardy badania inne niż proponowany MSB dla MZJ.
- (b) Dana jednostka jest jednostką notowaną na giełdzie (zob. paragrafy 53-54 poniżej).
- (c) Jednostka spełnia jedno z następujących kryteriów (zob. paragrafy 53 oraz 55-61):
 - (i) jednostka, której jedną z głównych funkcji jest przyjmowanie depozytów od ogółu społeczeństwa,
 - (ii) jest to jednostka, której jedną z głównych funkcji jest udzielanie ubezpieczeń ogółowi społeczeństwa,
 - (iii) jednostka, której funkcją jest udzielanie świadczeń po okresie zatrudnienia,
 - (iv) jednostka, której funkcją jest działanie jako fundusz zbiorowego inwestowania i która emituje instrumenty finansowe podlegające wykupowi, dostępne dla ogółu społeczeństwa, lub
 - (v) klasa jednostek, w przypadku której stosowanie proponowanego MSB dla MZJ jest zabronione przez organ ustawodawczy lub regulacyjny lub właściwy organ lokalny uprawniony do ustanawiania standardów w danym systemie prawnym (zob. paragrafy 56 i 59 poniżej).

- (d) Badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (zob. paragrafy 62-63 i sekcja 5).

Kategoryczny zakaz na mocy przepisu prawa lub regulacji

52. Par. A.7. pkt. a projektu MSB dla MZJ ma mieć zastosowanie do wszystkich klas jednostek w określonym systemie prawnym, w przypadku gdy nie przewiduje się przyjęcia projektu MSB dla MZJ w systemie prawnym lub gdy system prawny wskazuje inny standard/inne standardy do stosowania.

Klasy jednostek o cechach jednostki zainteresowania publicznego – jednostki notowane na giełdzie

53. Klasy jednostek mających cechy jednostki zainteresowania publicznego, które w rzeczywistości lub pozornie mogą reprezentować pewien poziom złożoności, zostały w większości wyłączone z zakresu projektu MSB dla MZJ. Według IAASB dla niektórych jednostek, w przypadku których interes publiczny ma duże znaczenie, takich jak jednostki notowane na giełdzie, projekt MSB dla MZJ nie jest odpowiedni i dlatego nigdy nie może być stosowany do badania tych jednostek. Jednostki notowane na giełdzie są definiowane następująco:

Jednostki, których akcje/udziały, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na giełdzie papierów wartościowych albo uznanej giełdzie lub wprowadzone do obrotu na uznanej giełdzie w oparciu o regulacje wydane przez nią lub podobny organ.

54. Decyzja o zakazie stosowania proponowanego standardu w odniesieniu do jednostek notowanych na giełdzie została szeroko poparta przez wielu interesariuszy, którzy byli adresatami działań informacyjnych, w tym przez organy nadzoru papierów wartościowych posiadające określone kompetencje w tym zakresie. Jednak niektórzy interesariusze byli zdania, że decyzja o tym, czy standard jest odpowiedni do zastosowania w badaniu, powinna być podejmowana wyłącznie w oparciu o kryterium złożoności, a zatem, że mniejsze, „proste” jednostki notowane na giełdzie powinny być objęte zakresem proponowanego standardu. Mimo tego IAASB podtrzymała swoją opinię, że ze względu na znaczenie interesu publicznego w przypadku takich jednostek, niezależnie od stopnia ich złożoności, powinny być one wyłączone z zakresu proponowanego standardu. W związku z tym projekt MSB dla MZJ nie zawiera obecnie żadnych procedur specyficznych dla jednostek notowanych na giełdzie (na przykład odnoszących się do kluczowych spraw badania lub informacji o segmentach).

Klasy jednostek o cechach jednostki zainteresowania publicznego – inne jednostki

55. W przypadku innych jednostek wykazujących cechy jednostki zainteresowania publicznego (które nie są jednostkami notowanymi na giełdzie), opis takich rodzajów jednostek na potrzeby odbiorców na całym świecie musi uwzględniać wiele aspektów. W niektórych systemach prawnych zdefiniowano jednostki zainteresowania publicznego na potrzeby danego systemu prawnego, podczas gdy w innych nie wprowadzono takiej definicji.
56. Wobec braku globalnej definicji jednostki zainteresowania publicznego, w punktach (i)-(iv) par. A.7. ust c projektu MSB dla MZJ IAASB opisała klasy jednostek, które zwykle wykazują cechy jednostki zainteresowania publicznego, na potrzeby określenia, kiedy stosowanie projektu MSB dla MZJ jest właściwe (dopuszczając możliwość dokonywania ograniczonych modyfikacji tych klas jednostek). Możliwe jest również wprowadzenie dodatkowo przez poszczególne systemy prawne zakazu stosowania proponowanego standardu w danym systemie prawnym przez określone klasy jednostek (pkt (v) par. A.7.).

57. Klasy jednostek opisane w punktach (i)-(iv) par. A.7. ust. c projektu MSB dla MZJ są zasadniczo zgodne z propozycjami¹⁷ opisu jednostki zainteresowania publicznego (JZP) przedstawionymi przez IESBA w projekcie opracowania definicji JZP. Niezależnie od konsultacji prowadzonych przez IESBA i wszelkich kolejnych zmian, które mogą zostać wprowadzone do wyżej wspomnianych opisów na potrzeby *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* (Kodeks IESBA), IAASB uważa, że są to te same klasy jednostek, które IAASB uznaje za wykazujące cechy jednostki zainteresowania publicznego na potrzeby proponowanego standardu i dlatego nadal będzie stosować te opisy.¹⁸
58. Dopuszczając modyfikację klas jednostek opisanych w punktach (i)-(iv) par. A.7. przez systemy prawne (tj. organy ustawodawcze lub regulacyjne lub właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów) lub możliwość dodatkowego wprowadzenia zakazu stosowania standardu przez określone jednostki zgodnie z punktem (v) par. A.7., IAASB uznaje, że w niektórych systemach prawnych mogą występować różne okoliczności, które należy wziąć pod uwagę. Na przykład w kontekście lokalnym określone jednostki mogą być objęte zakazami (ze względu na objęcie zakazami szerszej klasy), mimo że w rzeczywistości nie wykazują cech jednostki zainteresowania publicznego (mogą stanowić „podzbiór” w opisanej szerszej klasie). W danym systemie prawnym mogą również występować dodatkowe klasy jednostek, które również wykazują cechy jednostki zainteresowania publicznego. Proponowany standard dopuszcza zatem możliwość „modyfikowania” klas jednostek objętych zakazem poprzez:
- (a) jednoznaczne zezwolenie określonemu podzbiorowi w ramach danej klasy na stosowanie proponowanego standardu (jednak nadal z uwzględnieniem cech jakościowych istotnych dla właściwego stosowania standardu (zob. paragrafy 67–71 poniżej)),
 - (b) wprowadzenie kolejnych klas jednostek, w odniesieniu do których obowiązuje zakaz stosowania proponowanego standardu (zgodnie z pkt. (v) par. A.7.).

Takie zmiany można wprowadzać tylko na poziomie systemu prawnego, a modyfikacji można dokonywać tylko w ramach określonej klasy – nie można usunąć całej klasy. Paragrafy 18–20 Przewodnika uzupełniającego dotyczącego obowiązywania zawierają przykłady przypadków, w których takie modyfikacje mogą być właściwe.

59. Pomimo podobieństw między paragrafem A.7. a proponowaną przez IESBA definicją JZP, punkt (v) par. A.7. ust. c projektu MSB dla MZJ różni się od opisu odpowiedniej kategorii, który IESBA zawarła w swoim projekcie JZP. Na potrzeby ustalenia, którym jednostkom należy zakazać stosowania projektu MSB dla MZJ oraz w świetle różnych podejść do definiowania JZP w różnych systemach prawnych, IAASB dopuszcza wprowadzanie w systemach prawnych, według własnego uznania, dodatkowych zakazów stosowania proponowanego standardu w odniesieniu do niektórych klas jednostek (czyli jest to kategoria, która może być modyfikowana przez system prawny w celu dostosowania jej do indywidualnych okoliczności tego systemu) (zob. również paragraf 58 powyżej). Zmiana ta uwzględniałaby również te systemy prawne, w których Kodeks IESBA nie jest stosowany lub w których przyjęto definicję JZP.

¹⁷ <https://www.ethicsboard.org/publications/proposed-revisions-definitions-listed-entity-and-public-interest-entity-code>

¹⁸ IAASB realizuje projekt, w którym w szerszym zakresie rozważy wpływ projektu IESBA dotyczącego jednostek zainteresowania publicznego na standardy IAASB, w tym wszelkich zmian w zakresie definicji JZP. Chociaż IAASB uznaje za odpowiednie klasy jednostek, o których mowa w części dotyczącej obowiązywania standardu, wszelkie dalsze zmiany proponowanej definicji jednostki zainteresowania publicznego dokonane przez IESBA zostaną przeanalizowane pod kątem spójności po zakończeniu projektu przez IESBA.

60. IAASB rozważała również, czy pełna lista jednostek objętych zakazem odpowiednio obejmowałaby jednostki, które mają zostać wyłączone, gdyby w systemach prawnych nie wprowadzono dalszych zmian w obowiązywaniu standardu, i stwierdziła, że lista ta jest odpowiednia.
61. W paragrafie 23 Przewodnika uzupełniającego dotyczącego obowiązywania opisano, co należy rozumieć przez „główną funkcję jednostki” przy stosowaniu punktów (i)-(ii) par. A.7. ust. c projektu MSB dla MZJ. Stwierdzenie, czy „główna funkcja” jednostki jest zgodna z opisem, jest kwestią osądu. Na przykład jeżeli jednostka sprzedaje dobra lub usługi i otrzymuje depozyty w celu zabezpieczenia dóbr lub usługi przed dostarczeniem dóbr lub wykonaniem usługi, jest mało prawdopodobne, aby główną funkcją jednostki było przyjmowanie depozytów od ogółu społeczeństwa. W każdej sytuacji ocena co należy uznać za główną funkcję jednostki na potrzeby stosowania projektu MSB dla MZJ byłaby dokonywana na podstawie faktów i okoliczności.

Wyłączenie badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych

62. Z zakresu proponowanego standardu wyłączone zostały również badania sprawozdań finansowych grupy (badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych). Wynika to z tego, że, ogólnie rzecz biorąc, IAASB jest zdania, iż badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w swojej istocie wskazują na cechy złożoności jednostki i, podobnie jak inne obszary świadczące o złożoności, nie zostały uwzględnione w koncepcji proponowanego standardu. W związku z tym propozycja kategorycznego zakazu w odniesieniu do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych jest obszarem, co do którego IAASB pragnie uzyskać konkretne opinie – zob. sekcja 5.
63. Obowiązywanie standardu opisuje zakres badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w oparciu o definicję skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawartą w projekcie proponowanego MSB 600 (zmienionego).¹⁹ Obecnie w IAASB prowadzona jest dyskusja na temat otrzymanych uwag dotyczących proponowanego MSB 600 (zmienionego), a jeśli do opisu zakresu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostaną wprowadzone dalsze zmiany, ewentualny wpływ tych zmian zostanie rozważony po ustaleniu ostatecznego brzmienia projektu MSB dla MZJ.

Inne czynniki

64. Rozważając, jak opisać zakres projektu MSB dla MZJ, w IAASB dyskutowano nad zastosowaniem ilościowych lub innych progów wyłączenia lub bardziej szczegółowych kryteriów w odniesieniu do zakresu standardu. Zgodzono się jednak, że określenie progów wyłączenia lub innych kryteriów na potrzeby ustalenia, co może stanowić badanie MZJ, które mogłyby być stosowane w sposób spójny na całym świecie nie byłoby wykonalne dla IAASB, na przykład ze względu na różną wielkość gospodarek i różny stopień rozwoju systemów prawnych. Tym niemniej IAASB uznała, że konkretne progi lub kryteria mogłyby być stosowane w poszczególnych systemach prawnych podczas oceny możliwości stosowania projektu MSB dla MZJ w danym systemie prawnym. W związku z tym takie wyłączenia mogą zostać dodane, jak opisano w paragrafie A.6. proponowanego standardu.
65. Określone zakazy są skierowane do organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów, ponieważ są one upoważnione i uprawnione do zezwalania na stosowanie projektu MSB dla MZJ w określonym systemie prawnym. Firmy i biegli rewidenci będą mogli stosować proponowany standard tylko wtedy, gdy określony

¹⁹ Proponowany MSB 600 (zmieniony), *Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)*

system prawny nie będzie im tego zakazywał i nie mogą modyfikować klas jednostek objętych zakazem w systemie prawnym, w którym działają. Jednakże firmy, ustanawiając zasady lub procedury dotyczące stosowania projektu MSB dla MZJ, mogą mieć możliwość dalszego ograniczenia stosowania standardu w firmie w odniesieniu do większej liczby klas jednostek w oparciu, na przykład, o ryzyko jakościowe wynikające z charakteru oraz okoliczności zleceń wykonywanych przez firmę.

66. Oczekuje się, że w związku z wydaniem proponowanego standardu, organy ustawodawcze lub regulacyjne lub właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów w poszczególnych systemach prawnych wydadzą przepisy, wraz z odnośnymi wytycznymi, dotyczące jego przyjęcia i wdrożenia, w stosownych przypadkach. Mogą one obejmować opis, które badania mogą być przeprowadzane z zastosowaniem proponowanego standardu, zgodnie z częścią A projektu MSB dla MZJ, biorąc pod uwagę m.in. cel ograniczenia stosowania standardu oraz inne istotne informacje zawarte w Przewodniku uzupełniającym dotyczącym obowiązywania. Organy ustawodawcze lub regulacyjne lub właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą również zawrzeć w nich dodatkowe informacje dla firm i biegłych rewidentów wynikające z lokalnego przepisu prawa, regulacji lub uprawnień przysługujących im z tytułu sprawowania władzy publicznej, które mogą mieć znaczenie dla ich decyzji.

Ograniczenie stosowania ze względu na cechy jakościowe

67. Oprócz określonych zakazów wyjaśnionych powyżej, stosowanie proponowanego standardu jest ograniczone ze względu na cechy jakościowe. Niewłaściwe jest przeprowadzanie badania sprawozdania finansowego jednostki z zastosowaniem projektu MSB dla MZJ, jeżeli w jednostce występują:

- złożone sprawy lub okoliczności związane z charakterem i zakresem działalności gospodarczej jednostki, przeprowadzanymi przez nią operacjami oraz powiązаныmi transakcjami i zdarzeniami, mające znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
- zagadnienia, tematy i sprawy powodujące zwiększenie stopnia złożoności lub wskazujące na jej występowanie, np. dotyczące własności, ustaleń w zakresie ładu korporacyjnego, polityk, procedur lub procesów ustanowionych przez jednostkę.

Z założenia mają one stanowić wskaźniki lub kryteria odnoszące się do spraw lub okoliczności, które na potrzeby proponowanego standardu są uznawane za złożone (czyli projekt MSB dla MZJ nie zawiera wymogów dotyczących takich spraw lub okoliczności).

68. Cechy jakościowe są dokładniej opisane w paragrafach A.8. – A.9. części A projektu MSB dla MZJ, jak również w Przewodniku uzupełniającym dotyczącym obowiązywania. Na przykład przyjęcie szacunku księgowego o wyższym stopniu niepewności oszacowania jest prawdopodobnie wskaźnikiem złożoności, dlatego wymogi dotyczące stosowania złożonego modelowania i postępowania w przypadku występowania wyższej niepewności oszacowania nie zostały zawarte w projekcie MSB dla MZJ.
69. Dokonując oceny, czy projekt MSB dla MZJ jest odpowiedni do zastosowania na potrzeby konkretnego zlecenia, biegli rewidenci nadal będą musieli kierować się zawodowym osądem, ponieważ nie jest możliwe ustanowienie zakazów i ograniczeń, które na poziomie globalnym „wyłączyłyby z zakresu stosowania” każde badanie jednostki, w której występuje(-a) wskaźnik(i) złożoności.

70. Za ustanowienie zasad lub procedur w zakresie dozwolonego stosowania projektu MSB dla MZJ przez zespoły firm audytorskich wykonujące zlecenia badania są odpowiedzialne odnośnie firmy.²⁰ Ustanawiając takie zasady lub procedury, firma bierze pod uwagę określone zakazy stosowania proponowanego standardu, wszelkie dodatkowe modyfikacje lub ograniczenia dokonane lub nałożone w ramach mającego zastosowanie systemu prawnego, a także cechy jakościowe opisane w paragrafach A.8.–A.9 projektu MSB dla MZJ.
71. W przypadku poszczególnych zleceń badania, w ramach procedur firmy dotyczących akceptacji lub kontynuacji zlecenia oraz związanych z nimi obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie, partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany do ustalenia, czy dane zlecenie badania dotyczy badania MZJ, biorąc pod uwagę określone zakazy, ustalenia wynikające z systemu prawnego, cechy jakościowe oraz wszelkie polityki i procedury firmy.

Prośba o uwagi – konkretne pytania

3. Prosimy o opinie na temat obowiązywania (lub zakresu) projektu MSB dla MZJ (część A proponowanego standardu). W szczególności:
- (a) Czy wdrożenie proponowanego obowiązywania jest możliwe w praktyce? Jeśli nie, to dlaczego?
 - (b) Czy mogą wystąpić niezamierzone konsekwencje, których IAASB jeszcze nie rozważyła?
 - (c) Czy w części dotyczącej obowiązywania są fragmenty, które nie są jasne? Prosimy o ich wskazanie.
 - (d) Czy zamierzony cel części dotyczącej obowiązywania, w jej obecnym brzmieniu, tj. odpowiednie informowanie interesariuszy o zakresie proponowanego standardu, zostanie osiągnięty?
 - (e) Czy proponowana rola organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów w poszczególnych systemach prawnych jest jasno określona i odpowiednia?
4. Czy akceptuje Pan/Pani proponowane ograniczenia dotyczące stosowania projektu MSB dla MZJ? Jeśli nie, to dlaczego i jakie zmiany (wyjaśnienia, uzupełnienia lub inne zmiany) są konieczne? Prosimy w swojej odpowiedzi odrębnie ustosunkować się do:
- (a) określonych zakazów oraz
 - (b) cech jakościowych.
- Jeśli Pan/Pani zgłasza uwagi do określonych zakazów lub cech jakościowych, prosimy o wyraźne wskazanie konkretnych pozycji, których dotyczą Pana/Pani uwagi, a w przypadku uwag dotyczących uzupełnień (kompletności) – o podanie dokładnego brzmienia pozycji, które Pana/Pani zdaniem powinny zostać dodane, wraz z uzasadnieniem.
5. Odnośnie Przewodnika uzupełniającego dotyczącego obowiązywania:
- (a) Czy przewodnik pomaga w zrozumieniu obowiązywania? Jeśli nie, to dlaczego?
 - (b) Czy w przewodniku powinny być ujęte jeszcze inne kwestie?

²⁰ MSZJ 1, paragrafy 24-27 oraz 30

6. Czy IAASB powinna rozważyć jakieś inne kwestie dotyczące obowiązywania, w miarę prac nad ustalaniem ostatecznego brzmienia projektu MSB dla MZJ?

Sekcja 4C – Kluczowe zasady stosowane przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ

72. Tak jak w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z MSB, zamierzonym rezultatem zastosowania projektu MSB dla MZJ jest opinia z badania powstała w wyniku wykonania zlecenia badania wysokiej jakości, która podniosłaby wiarygodność sprawozdania finansowego w opinii jego użytkowników. Aby osiągnąć ten rezultat, koncepcję projektu MSB dla MZJ oparto na podstawowym założeniu, że będzie on odrębnym standardem badania sprawozdań finansowych MZJ, który:
- (a) jest proporcjonalny do charakteru i okoliczności typowych dla badania mniej złożonej jednostki (jak przedstawiono w części dotyczącej obowiązywania standardu),
 - (b) może być stosowany efektywnie i skutecznie w takich typowych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poparcie opinii o racjonalnej pewności,
 - (c) wykorzystuje podejście do badania oparte na ryzyku i zawiera wymogi oparte na zasadach, dzięki czemu proponowany standard może być stosowany w odniesieniu do mniej złożonych jednostek, których dotyczą różne okoliczności, z różnych sektorów lub branż.
73. W związku z tym wiele podstawowych pojęć stosowanych w MSB na poparcie podejścia opartego na ryzyku zostało również włączonych do projektu MSB dla MZJ, w tym:
- osiągnięcie celów (zob. paragrafy 78-80 poniżej),
 - wykorzystanie podstawowych wymogów i pojęć MSB (takich jak zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd) jako podstawy do określenia nakładu pracy biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania MZJ,
 - konieczność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poparcie opinii z badania,
 - wykorzystanie istotności na potrzeby ukierunkowania wysiłków biegłego rewidenta i oceny zniekształceń, oraz
 - kontroli oraz ryzyka przeoczenia.

Jako taki, projekt MSB dla MZJ zawiera takie same ogólne cele badania do zrealizowania przez biegłego rewidenta (opisane w części 1), jak również takie same nieodłączne ograniczenia jak badanie z zastosowaniem MSB, które wyjaśniono w Przedmowie do proponowanego standardu.

Wymogi zawarte w projekcie MSB dla MZJ

74. Podobnie jak MSB, projekt MSB dla MZJ określa wymogi, które łącznie spełniłyby ogólny cel biegłego rewidenta (tj. wyrażenie opinii na podstawie uzyskanych dowodów badania). Przestrzeganie tych wymogów ma pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania jako podstawy opinii biegłego rewidenta o racjonalnej pewności.
75. Dlatego też aby opracować standard dający racjonalną pewność, IAASB wykorzystwała wymogi zawarte w MSB jako podstawę do określenia wymogów projektu MSB dla MZJ. Osiągnięto to poprzez powielenie i dostosowanie wymogów z MSB, uznawanych za podstawowe w badaniu, do charakteru i okoliczności dotyczących mniej złożonych jednostek, zgodnie z proponowanym standardem.

Procedury badania, które nie są istotne dla MZJ, zgodnie z założeniem przyjętym w proponowanym standardzie (np. procedury specyficzne dla jednostek notowanych na giełdzie), nie są zawarte w projekcie MSB dla MZJ. W paragrafie 104 dokładniej wyjaśniono, w jaki sposób MSB zostały włączone do projektu MSB dla MZJ.

76. Aby uzyskać racjonalną pewność, biegły rewident musi przestrzegać wszystkich stosownych wymogów zawartych w projekcie MSB dla MZJ, o ile odstępianie od nich nie zostanie uznane za konieczne (i tylko w wyjątkowych okolicznościach)²¹.
77. IAASB przeprowadziła analizę tego, na ile wymogi zawarte w projekcie MSB dla MZJ „odzworowują” równoważne wymogi MSB. Opis tego odzworowania, wraz z komentarzem wyjaśniającym wszelkie różnice, jest dostępny na stronie [LCE Focus Area](#) i jest podany wyłącznie w celach informacyjnych (tzn. nie jest przedmiotem konsultacji, ale ma pomóc respondentom zrozumieć różnice między projektem MSB dla MZJ a MSB). Stosowanie wymogów MSB omówiono również dokładniej w sekcji 4E poniżej.

Cele każdej z części

78. Ze względu na to, że proponowany standard jest oparty na zasadach, podobnie jak MSB, każda część projektu MSB dla MZJ zawiera cele, które należy osiągnąć, przeprowadzając procedury mające na celu spełnienie wymogów w niej zawartych. Cele te umożliwiają biegłemu rewidentowi skoncentrowanie się na:
 - zrozumieniu tego, co należy osiągnąć, oraz
 - podjęciu decyzji o tym, co jeszcze należy zrobić w określonych okolicznościach badania.
79. Cele zawarte w projekcie MSB dla MZJ są dostosowane, w stosownych przypadkach, do równoważnych celów MSB. Jednak ze względu na strukturę i układ projektu MSB dla MZJ, w niektórych jego częściach może być poruszanych wiele tematów, a w każdym z równoważnych MSB odnoszących się do tych poszczególnych tematów są określone ich własne cele. Dlatego niektóre cele zawarte w projekcie MSB dla MZJ mogą być sformułowane szerzej niż te, które znajdują się w MSB.
80. IAASB rozważała również zamierzone rezultaty realizacji celów wszystkich części łącznie; dyskutowała nad tym, czy poszczególne cele łącznie zapewnią osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta (zob. projekt MSB dla MZJ, paragraf 1.3.1)²² i ustaliła, że takie ogólne cele można osiągnąć.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd

81. Podstawowe pojęcie jakim jest zawodowy sceptycyzm ma takie samo zastosowanie jak w przypadku badania według MSB. Niektóre zmiany mające na celu podniesienie jakości stosowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, które zostały wprowadzone w MSB 540 (zmienionym) i MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), na przykład dotyczące potwierdzających lub zaprzeczających dowodów badania, zostały również włączone do projektu MSB dla MZJ.

²¹ Zob. projekt MSB dla MZJ, paragrafy 1.4.2. i 1.4.3.

²² Ogólny cel badania z zastosowaniem projektu MSB dla MZJ jest taki sam, jak ogólny cel badania z zastosowaniem MSB.

82. Stosowanie podejścia opartego na ryzyku podczas planowania i przeprowadzania badania wymaga także kierowania się zawodowym osądem i w przypadku projektu MSB dla MZJ będzie realizowane w taki sam sposób jak w przypadku badania według MSB.

Stosowne wymogi etyczne

83. Stosując takie samo podejście jak w przypadku MSB, opracowano projekt MSB dla MZJ, wymagający od biegłego rewidenta przestrzegania stosownych wymogów etycznych, odnoszących się do zleceń badania sprawozdań finansowych, właściwych dla niezależności.

Zarządzanie jakością

84. Projekt MSB dla MZJ został opracowany przy założeniu, że biegły rewident wykonujący zlecenie jest członkiem firmy zobowiązanej do przestrzegania Standardów Zarządzania Jakością IAASB (MSZJ)²³ lub wymogów krajowych, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne.

Niezbędne materiały objaśniające

85. Przy projektowaniu proponowanego standardu kluczowym celem było zapewnienie standardu zwięzłego i treściwego (w jak największym stopniu); dlatego intensywnie debatowano na temat sposobu zaprezentowania materiałów dotyczących zastosowania lub objaśniających.
86. IAASB przeanalizowała zarówno „krótszą wersję”, jak i „dłuższą wersję” odpowiednika „materiałów dotyczących zastosowania”, który miał być przedstawiony na końcu proponowanego standardu (podobnie jak w przypadku MSB, w których materiały dotyczące zastosowania są prezentowane po wymogach). W kontekście struktury i układu projektu MSB dla MZJ, IAASB doszła jednak do wniosku, że taki sposób prezentacji oddzieliłby materiały dotyczące zastosowania od odpowiednich wymogów, a wybrana do nich treść wydawała się wysoce uznaniowa, szczególnie biorąc pod uwagę, że materiały dotyczące zastosowania zawarte w MSB mają charakter bardziej edukacyjny. W związku z tym bardziej odpowiednie wydawało się umieszczenie takich materiałów w treści proponowanego standardu przy poszczególnych wymogach, do których się odnoszą.
87. IAASB zastanawiała się również, czy potrzebne są jakiegokolwiek materiały dotyczące zastosowania lub objaśniające, ale ostatecznie przyznała, że do wdrożenia wybranych pojęć i wymogów konieczne są pewne wytyczne. IAASB zgodziła się ograniczyć zastosowanie tych materiałów do przypadków, w których są one niezbędne do zrozumienia lub zastosowania wymogu(-ów). W związku z tym projekt MSB dla MZJ zawiera „niezbędne materiały objaśniające” (NMO), w przypadku których uznano, że mają one kluczowe znaczenie jako pomoc w zrozumieniu zastosowanych wymogów lub pojęć.
88. NMO służą podobnemu celowi co materiały dotyczące zastosowania i inne materiały objaśniające w MSB, ale w porównaniu z materiałami przedstawionymi w MSB są znacznie bardziej ograniczone i ukierunkowane na wyższy poziom (tj. poziom koncepcyjny i kontekstowy), z uwzględnieniem typowego charakteru i okoliczności badań, na potrzeby których proponowany standard został zaprojektowany.
89. Aby odróżnić NMO od wymogów projektu MSB dla MZJ, NMO zostały zapisane kursywą (i wyróżnione kolorem jasnoniebieskim). Istnieją dwa rodzaje NMO: ogólne, wprowadzające NMO,

²³ Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (MSZJ) obejmują: MSZJ 1 i MSZJ 2. Ponadto przy opracowywaniu części 3 projektu MSB dla MZJ został wykorzystany MSB 220 (zmieniony). Przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ wykorzystano nowe i zmienione standardy zarządzania jakością IAASB, ponieważ wejdą one w życie przed datą wejścia w życie proponowanego standardu.

które wyjaśniają kontekst sekcji znajdującej się bezpośrednio po nich, oraz NMO dotyczące konkretnie wymogu umieszczonego bezpośrednio przed nimi. Jednak statusy obu tych rodzajów nie różnią się.

90. NMO jako takie nie nakładają ani nie rozszerzają żadnych wymogów. Stosuje się je raczej, gdy wyjaśnienie lub wytyczne, które zawierają, są na tyle ważne, że włączenie ich do proponowanego standardu i umieszczenie ich obok wymogu(-ów) jest uznawane za konieczne i zapewniające informacje niezbędne dla właściwego zrozumienia wymogu(-ów). Poniżej przedstawiono ogólne zasady stosowane przy włączaniu NMO do projektu MSB dla MZJ:
- Paragrafy NMO nie nakładają dodatkowych obowiązków na biegłego rewidenta i nie zawierają sformułowań w formie nakazowej.
 - Nie każde pojęcie lub wymóg wyjaśniono. NMO zostały podane tylko w przypadkach, w których uznano, że stanowią istotną pomoc w odpowiednim zastosowaniu pojęcia lub wymogu(-ów).
 - Celem NMO nie jest podawanie szczegółowych przykładów „w jaki sposób” stosować dany wymóg – są to raczej opisy kwestii istotnych dla zrozumienia i stosowania pojęć lub wymogów zawartych w projekcie MSB dla MZJ. Np. mogą dokładniej wyjaśniać, co oznacza dany wymóg lub czego dotyczy.
 - Jeśli zostało to uznane za konieczne, NMO wyjaśniają „dlaczego” wymagane jest podjęcie określonej procedury. W razie potrzeby wykorzystano je również do wyjaśnienia iteracyjnego charakteru proponowanego standardu.
 - W stosownych przypadkach NMO przedstawiają, w jaki sposób można zastosować wymóg w różnych okolicznościach. Wskazuje to na skalowalność proponowanego standardu do spektrum jednostek, które są prawdopodobnie objęte zakresem jego obowiązywania.
 - NMO nie zawierają podstawowych informacji dotyczących kwestii poruszanych w projekcie MSB dla MZJ.
91. Wyboru paragrafów NMO do włączenia do projektu MSB dla MZJ dokonano na podstawie osądu IAASB, przy wsparciu grupy referencyjnej ds. MZJ. Wszystkie paragrafy w MSB wyróżnione jako „rozważania specyficzne dla małych jednostek” zostały przeanalizowane i w stosownych przypadkach włączone do proponowanego standardu. Włączono również NMO odnoszące się do rozważań specyficznych dla jednostek sektora publicznego oraz do wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik. Ze względu na to, że ilość materiałów objaśniających zawartych w proponowanym standardzie jest ograniczona, IAASB dostrzega konieczność zapewnienia materiałów pomocniczych mających pomóc w skutecznym wdrożeniu proponowanego standardu po ustaleniu jego ostatecznego brzmienia (zob. sekcja 4G poniżej).

Prośba o uwagi – konkretne pytania

7. Prosimy o opinie na temat głównych zasad zastosowanych przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ, jak określono w niniejszej sekcji 4C. Prosimy, by odpowiedzi dotyczyły kolejno następujących tematów:
- (a) podejście do sposobu, w jaki wymogi MSB zostały włączone do proponowanego standardu (zob. paragrafy 74-77),
 - (b) podejście do celów poszczególnych części proponowanego standardu (zob. paragrafy 78-80),
 - (c) zasady dotyczące zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu, odpowiednich wymogów etycznych i zarządzania jakością (zob. paragrafy 81-84),

- (d) podejście do NMO (zob. paragrafy 85-91), w tym:
- (i) treść NMO, w tym czy służyć zamierzonemu celowi,
 - (ii) wystarczalność NMO,
 - (iii) sposób prezentacji NMO w proponowanym standardzie.

Prosimy zauważyć, że sekcja 4E poniżej odnosi się do treści projektu MSB dla MZJ, w tym do konkretnych pytań do respondentów służących przekazaniu przez nich szczegółowych uwag do treści proponowanego standardu.

Sekcja 4D – Ogólna koncepcja i struktura projektu MSB dla MZJ

Struktura

92. Treść (tj. wymogi i odnośne NMO) projektu MSB dla MZJ podzielono na dziewięć „części”, uporządkowanych zgodnie z przebiegiem realizacji zlecenia badania (a nie według przedmiotów zlecenia lub tematów, jak w MSB). Części te poprzedzają sekcje: Przedmowa do standardu oraz Obowiązkiwanie standardu (jak wyjaśniono powyżej).



93. Poniżej przedstawiono krótki opis każdej części oraz towarzyszących im sekcji i załączników:

Przedmowa	Wyjaśnia koncepcję, zamierzone zastosowanie i format proponowanego standardu, obowiązki kierownika jednostki oraz podejście do przyszłej aktualizacji standardu, a także inne istotne kwestie nieobjęte standardem.
Obowiązkiwanie standardu (część A)	Określa okoliczności, w których stosowanie proponowanego standardu jest zabronione lub w inny sposób ograniczone (jak wyjaśniono powyżej).
Części 1 – 3	Przedstawiają ogólne pojęcia i nadrzędne kwestie istotne dla badania przeprowadzanego z zastosowaniem projektu MSB dla MZJ, w tym nadrzędny cel badania. W sekcji 4E poniżej szczegółowo wyjaśniono treść każdej części.
Części 4 – 9	Przedstawiają podstawowe wymogi dotyczące badania MZJ zgodnie z typowym przebiegiem badania. W sekcji 4E poniżej szczegółowo wyjaśniono treść każdej części.

Załączniki	<p>Załączniki 1 – 6 zawierają pewne szczególne rozważania i kwestie dotyczące badania MZJ, a także dokumenty ilustracyjne. Załączniki przedstawione w projekcie MSB dla MZJ mają taki sam status jak NMO.</p> <p>W sekcji 4E poniżej szczegółowo wyjaśniono treść każdego załącznika.</p>
------------	---

94. W każdej części (części 1–9) została zastosowana ta sama struktura, aby ułatwić zapewnienie spójności stosowania:
- (a) ramka z materiałem wprowadzającym — zawierająca podsumowanie treści i określająca zakres danej części. Materiały zawarte w takich ramkach nie mają na celu nałożenia na biegłego rewidenta jakichkolwiek obowiązków. IAASB rozważyła, w jakich proporcjach należy umieścić informacje w ramach z materiałem wprowadzającym i uważa, że podane informacje prawdopodobnie pomogą szybko zrozumieć zawartość każdej części.
 - (b) cel(e) – zob. paragrafy 78-80 powyżej.
 - (c) wymogi – wyszczególnienie w prosty sposób wszystkich wymogów, które muszą być spełnione, o ile nie są warunkowe, a warunek nie jest spełniony (ich warunkowość jest jasno wyrażona, np. jeśli *warunek xyz jest spełniony*, biegły rewident ...). Wymogi są wyrażone poprzez sformułowanie w trybie oznajmującym.
 - (d) szczególne wymogi dotyczące komunikacji (w stosownych przypadkach) – w przypadku występowania jakichkolwiek szczególnych wymogów dotyczących komunikacji, odnoszących się do kwestii zawartych w danej części, są one pogrupowane w taki sposób, aby było jasne, jakie konkretne informacje należy przekazać kierownikowi lub osobom sprawującym nadzór.
 - (e) szczególne wymogi dotyczące dokumentacji (w stosownych przypadkach) — wszystkie wymogi dotyczące dokumentacji, odnoszące się do konkretnych kwestii zawartych w danej części są również pogrupowane tak, aby było jasne, jakie konkretne kwestie należy udokumentować.
95. Poza szczególnymi wymogami dotyczącymi komunikacji i dokumentacji w każdej części, proponowany standard zawiera również nadrzędne zasady, które mają zastosowanie do komunikacji i dokumentacji podczas badania (odpowiednio w części 1 i 2) (zob. sekcja 4E poniżej).
96. Wymogi określone w niektórych MSB dotyczących konkretnego tematu, odnoszące się do pewnych tematów, które mogłyby zostać zgrupowane w MSB dotyczącym konkretnego tematu, na przykład oszustwa, przepisu prawa lub regulacji, dowodów badania, kontynuacji działalności i komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, w proponowanym standardzie zostały umieszczone w częściach, do których takie określone wymogi się odnoszą.
97. IAASB jest zdania, że proponowana struktura i układ ułatwiają użytkownikom zrozumienie i opanowanie w praktyce kolejności, w jakiej wymogi są zwykle wypełniane w trakcie badania.

Zastosowane zasady redagowania

98. Celem IAASB jest ustanawianie wysokiej jakości międzynarodowych standardów, które są zrozumiałe, jasne i mogą być stosowane w sposób spójny, przyczyniając się w ten sposób do poprawy jakości i jednolitości praktyki na całym świecie. Obejmuje to przedstawianie wszelkich

wymaganych działań w sposób jasny, zrozumiały, a przy tym, na ile to możliwe, prosty i zwięzły. Unika się stosowania długich lub wielopoziomowych list punktowanych, ponieważ mogą one być postrzegane jako listy kontrolne, a nie jako wyraz podejścia opartego na zasadach. Materiały obszerne, o charakterze edukacyjnym lub przedstawiające kontekst, nie zostały uwzględnione. Ponadto IAASB przyjęła następujące zasady:

- prostsza numeracja,
- ograniczenie liczby podpunktów w stosownych przypadkach,
- jedna myśl w jednym paragrafie,
- łączenie wymogów z MSB, w stosownych przypadkach, i unikanie powtórzeń,
- formułowanie wymogów w jaśniejszy i prostszy sposób tam, gdzie to możliwe.

99. Zasady redagowania i wytyczne zaproponowane i opracowane w ramach działań odnoszących się do CUSP zostały wykorzystane w stosownych przypadkach przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ.
100. IAASB oczekuje, że opracowanie projektu MSB dla MZJ z wykorzystaniem zasad wyjaśnionych powyżej, w tym ułatwiających zrozumienie i stosowanie standardu, umożliwi efektywniejsze i skuteczniejsze dostosowanie standardu do charakteru i okoliczności dotyczących jednostki oraz zlecenia badania. Na przykład biegli rewidenci MZJ nie będą musieli poświęcać czasu na ustalanie, co w poszczególnych przypadkach ma zastosowanie (jak musieliby to robić np. gdyby stosowali MSB), ponieważ zapewniono, by w przypadku gdy charakter i okoliczności dotyczące jednostki i badania są mniej złożone, podstawowe wymogi były jaśniejsze. W związku z tym będą mogli poświęcać więcej czasu na realizację odpowiednich procedur, które umożliwiają skuteczniejsze identyfikowanie ryzyka istotnego zniekształcenia, gdy są odpowiednio wykorzystywane do badania MZJ.
101. Nie przewiduje się jednak, że projekt MSB dla MZJ automatycznie ograniczy podstawowe procedury, które biegły rewident musi wykonać w celu podniesienia ogólnej jakości badania. Interesariusze IAASB zdecydowanie opowiedzieli się za tym, że odrębny standard powinien opierać się na MSB i zapewniać taką niezawodność badania, jak w przypadku zastosowania MSB. W związku z tym odrębny standard będzie zawierał wymogi dotyczące badania MZJ opracowane w oparciu o podstawowe wymogi MSB, ale sformułowane i przedstawione w bardziej zrozumiały i bezpośredni sposób, uwzględniający przebieg realizacji zlecenia badania (zob. sekcja 4E poniżej).

Prośba o uwagi – konkretne pytanie

8. Prosimy o przedstawienie opinii na temat ogólnej koncepcji i struktury projektu MSB dla MZJ, w tym, w stosownych przypadkach, na temat zastosowania zasad redagowania (paragraf 98-101).

Sekcja 4E – Zawartość projektu MSB dla MZJ

Ogólne zasady mające zastosowanie do wymogów

102. Projekt MSB dla MZJ opiera się na podstawowych wymogach MSB, nie zawiera on jednak wymogów dotyczących jednostek zakazanych, ani mających zastosowanie do kwestii lub okoliczności, które mogłyby zostać uznane za bardziej złożone, zgodnie z opisem w części dotyczącej obowiązywania proponowanego standardu. Podobnie proponowany standard przykładowo nie zawiera wymogów:

- (a) szczególnych dla jednostek notowanych na giełdzie, w tym procedur dotyczących sprawozdawczości informacji o segmentach (MSB 501)²⁴ lub kluczowych spraw badania (MSB 701),²⁵
 - (b) dotyczących sytuacji, w których biegły rewident zamierza wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych (MSB 610 (zmieniony w 2013 r.)).²⁶ Audytorzy wewnętrzni są najczęściej wykorzystywani w celu wykonywania czynności atestacyjnych, zwiększania wartości lub poprawy jakości działań organizacji w zakresie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i innych procesów zarządzania w bardziej złożonych jednostkach (np. bardziej złożonych strukturach jednostek, złożonych systemach informatycznych itp.). Opisując jednostki jako złożone na potrzeby zastosowania proponowanego standardu, przyjęto założenie, że organizacje, które posiadają funkcję audytu wewnętrznego są zwykle bardziej złożone (np. mogą prowadzić działalność na całym świecie, mogą posiadać oddziały lub linie biznesowe działające w sposób niezależny lub mogą wykazywać jedną lub więcej cech jakościowych nietypowych dla MZJ), zatem wymogi dotyczące wykorzystywania prac audytorów wewnętrznych nie zostały objęte proponowanym standardem,
 - (c) dotyczących badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (wymogi MSB 600²⁷ dotyczące badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostały pominięte) (zob. sekcja 5).
103. IAASB debatowała nad tym, czy wykluczenie tych wymogów jest odpowiednie, w szczególności w odniesieniu do kluczowych spraw badania, które biegli rewidenty jednostki nienotowanej na giełdzie mogą dobrowolnie uwzględnić w swoim sprawozdaniu biegłego rewidenta. IAASB ustaliła, że włączenie tych wymogów byłoby niezgodne z zasadą interesu publicznego aktualnie będącego podstawą do ustalenia zakresu proponowanego standardu. IAASB również rozważała zamieszczenie odniesienia do odpowiednich wymogów MSB, jednak ostatecznie uznała, że podważyłoby to samodzielny charakter standardu. Uzgodniono zatem, że proponowany standard nie będzie obejmował takich wymogów ani odniesienia do odpowiednich wymogów MSB.
104. W odniesieniu do innych MSB, które nie zostały w sposób wyraźny wykluczone zgodnie z informacjami powyżej, wymogi zostały włączone do projektu MSB dla MZJ w następujący sposób:
- (a) wymogi zostały włączone w takiej formie, w jakiej występują,
 - (b) brzmienie wymogów zostało zmodyfikowane lub dostosowane do charakteru lub okoliczności badania MZJ. Oczekuje się, że wymogi te zapewnią podobny wynik, jak wymogi MSB, w kontekście badania MZJ.
 - (c) Określone wymogi MSB zostały pominięte, w tym:
 - (i) wymogi dotyczące kwestii lub okoliczności, które odnoszą się do jednostek wyraźnie wyłączonych z zakresu proponowanego standardu (np. wymogi dotyczące informacji o segmentach w MSB 501),

²⁴ MSB 501 *Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji*

²⁵ MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

²⁶ MSB 610 (zmieniony w 2013 r.), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*

²⁷ MSB 600, *Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)*

- (ii) wymogi dotyczące złożonych kwestii lub okoliczności (zgodnie z opisem odpowiednich cech jakościowych w paragrafie A.9. w części dotyczącej obowiązywania proponowanego standardu),
- (iii) wymogi, które co do zasady dotyczą okoliczności określonych w MSB jako „rzadkie” lub „wyjątkowe” i które w ocenie IAASB prawdopodobnie nie będą występować z uwagi na typowy charakter i okoliczności badania MZJ.

Dokumenty przedstawiające powiązania pomiędzy standardami, o których mowa w paragrafie 77, opisują, w jaki sposób powyższe sytuacje mają zastosowanie do istniejących wymogów MSB.

105. Projekt MSB dla MZJ obejmuje odpowiednie wymogi najnowszych zatwierdzonych MSB, w tym MSB 540 (zmieniony), MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 220 (zmieniony), a także zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian tych MSB.²⁸ W odniesieniu do zarządzania jakością zawarto również odniesienia do MSZJ 1 i MSZJ 2.²⁹
106. Pomiędzy MSB a projektem MSB dla MZJ występuje wiele różnic, a szczegółowe informacje na ich temat przedstawiono w dokumentach przedstawiających powiązania pomiędzy standardami (o których mowa w paragrafie 77 powyżej). Niemniej występują trzy bardziej istotne obszary, w których wymogi różnią się w szerszym zakresie, jak wyjaśniono poniżej:
- (a) *szacunki księgowo*³⁰ – nie uwzględniono określonych procedur dotyczących zastosowania złożonych modeli i szczegółowych wymogów dotyczących postępowania w wypadku wyższej niepewności szacunków (np. szacunki nie są obliczane z zastosowaniem uznanych lub powszechnie stosowanych technik wyceny lub stosowany jest wysoce specjalistyczny model stworzony przez jednostkę, w wypadku którego nie występują możliwe do zaobserwowania dane wejściowe), ponieważ oczekuje się, że nie będą one odpowiednie dla tych rodzajów szacunków księgowych, jakie są dokonywane w ramach badania typowej MZJ.
 - (b) sytuacje, w których *jednostka korzysta z usług organizacji usługowej* na potrzeby obsługi transakcji – ponieważ wymogi proponowanego standardu zostały opracowane z myślą o typowym charakterze i okolicznościach właściwych dla MZJ, uwzględniono podstawowe wymogi dotyczące okoliczności, w których jednostka korzysta z usług organizacji usługowej na potrzeby obsługi transakcji (na przykład wiele MZJ zleca obsługę listy płac organizacji usługowej). Jednak w kontekście korzystania przez jednostkę z usług organizacji usługowej proponowany standard nie obejmuje sytuacji uznawanych za bardziej złożone. Na przykład nie zostały uwzględnione wymogi dotyczące możliwości polegania przez biegłego rewidenta na

²⁸ Wymogi najnowszych zmienionych standardów zostały włączone w formie, w jakiej występują (jeżeli mają zastosowanie do badania MZJ) – w opinii IAASB, ze względu na fakt, iż standardy te nie weszły jeszcze w życie i mają być proporcjonalne i skalowalne, na tym etapie byłoby zbyt wcześnie, aby dokonywać zbyt wielu zmian w standardzie, który został niedawno zmieniony. W stosownych przypadkach dokonano jednak zmian wynikających z konieczności uwzględnienia faktu, iż badanie dotyczy MZJ, których zasadność wyjaśniono w niniejszej notatce wyjaśniającej.

²⁹ W ramach niniejszego projektu IAASB nie zasięga opinii dotyczących zawartości tych standardów.

³⁰ W proponowanym standardzie rozważana jest możliwość korzystania z usług eksperta na potrzeby dokonywania szacunków księgowych. Decyzja dotycząca sposobu badania salda kont, grup transakcji lub ujawnień nie powinna wpływać na ustalenie, czy na potrzeby określonego zlecenia zastosowanie standardu jest odpowiednie. Chociaż konieczność korzystania z usług eksperta może wskazywać na złożony charakter jednostki, może ona wynikać z faktu, iż wiele MZJ może nie dysponować odpowiednią wiedzą specjalistyczną, aby dokonać wiarygodnego szacunku punktowego. W związku z tym, rozważając zastosowanie standardu pod uwagę brany jest szacunek księgowy i jego złożoność.

raportach dotyczących skuteczności działania kontroli otrzymanych od jednostki świadczącej takie usługi (np. raportach „typu 1” i „typu 2”), ponieważ oczekuje się, że jeżeli transakcje są mniej złożone, biegły rewident bez trudu będzie w stanie uzyskać niezbędne dowody badania z dostępnej dokumentacji księgowej (w tym, o ile dotyczy, dotyczące kontroli w organizacji usługowej).

- (c) *zmiany w sprawozdaniu finansowym dokonywane przez kierownictwo po dacie sprawozdania biegłego rewidenta* – nie uwzględniono szczegółowych wymogów dotyczących zgłaszania i dystrybucji poprzednio udostępnionego sprawozdania finansowego po wprowadzeniu do niego zmian, ponieważ oczekuje się, że w większości systemów prawnych takie sytuacje będą występować rzadko.

Zawartość części projektu MSB dla MZJ

107. Poniższa tabela zawiera opis zawartości każdej części (jeżeli występuje szersze wyjaśnienie zawartości, podano numery odpowiednich paragrafów):

Część 1: Podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi	Określa podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi, jakie mają mieć zastosowanie podczas badania, w tym: <ul style="list-style-type: none"> • odpowiednie wymogi etyczne i kontrola jakości na poziomie firmy (zob. paragrafy 83 i 84), • ogólne cele biegłego rewidenta (zob. paragraf 80), • stosowanie zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu (zob. paragraf 81–82), • nadrzędne wymogi mające zastosowanie podczas badania w odniesieniu do oszustw, przepisów prawa lub regulacji i stron powiązanych, • ogólne wymogi dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór i kontrolę. Poszczególne wymogi dotyczące komunikacji, w stosownych przypadkach, określono w odpowiednich częściach.
Część 2: Dowody badania i dokumentacja	Określa ogólne wymogi uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania oraz wymogi dotyczące ogólnej dokumentacji (zob. paragraf 110).
Część 3: Zarządzanie jakością zlecenia	Określa obowiązki biegłego rewidenta i partnera odpowiedzialnego za zlecenie za kontrolę jakości podczas badania MZJ. W tej części wymogi opierają się na treści MSB 220 (zmienionego).
Część 4: Akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania i zlecenia badania po raz pierwszy	Określa obowiązki biegłego rewidenta w zakresie uzgadniania warunków zlecenia, w tym stwierdzenia występowania warunków wstępnych do przeprowadzenia badania oraz ustalenia, że zastosowanie projektu MSB dla MZJ jest odpowiednie. Ta część również przedstawia wymogi dotyczące stanów początkowych w wypadku zlecenia badania po raz pierwszy.

Część 5: Planowanie	Określa obowiązki w zakresie planowania badania, w tym odbycie dyskusji w gronie zespołu wykonującego zlecenie, a także koncepcję istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania (zob. paragraf 112 poniżej).
Część 6: Identyfikacja i oszacowanie ryzyka	Określa wymogi w zakresie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia oraz oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. W tej części wymogi opierają się na treści MSB 315 (zmienionego w 2019 r.). (zob. paragrafy 113-118 poniżej)
Część 7: Reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia	Określa wymogi dotyczące opracowywania i wdrażania reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń, w tym procedur wiarygodności i testów kontroli. W tej części określono również wymogi w zakresie określonych procedur dotyczących różnych zagadnień będących przedmiotem audytu.
Część 8: Wyciąganie wniosków	Określa wymogi dotyczące oceny zniekształceń, czynności i ocen końcowych (w tym kwestii kontynuacji działalności, późniejszych zdarzeń i procedur analitycznych), a także uzyskiwania pisemnych oświadczeń. Ta część odnosi się również do wniosków partnera odpowiedzialnego za zlecenie dotyczących kontroli jakości.
Część 9: Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość	Określa wymogi dotyczące formułowania opinii (w tym rodzajów opinii z badania), zawartości sprawozdania biegłego rewidenta, innych informacji i informacji porównawczych (zob. paragrafy 119–124 poniżej).
Załącznik 1: Słowniczek terminów	Zawiera opis znaczenia niektórych terminów na potrzeby projektu MSB dla MZJ (zob. paragrafy 125–129 poniżej).
Załącznik 2: Schemat procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia	Graficzne przedstawienie procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia opisanego w części 6 projektu MSB dla MZJ. Schemat ten ilustruje wieloetapowy charakter procesu.
Załącznik 3: Czynniki ryzyka oszustwa	Przykłady czynników ryzyka oszustwa, które mogą mieć znaczenie podczas badania MZJ.
Załącznik 4: Stwierdzenia	Zawiera opis kategorii stwierdzeń uwzględnianych podczas badania MZJ. Są one tożsame z kategoriami stwierdzeń przedstawionymi w MSB.
Załącznik 5: Przykładowa umowa	Przykładowa umowa, którą można wykorzystać na potrzeby udokumentowania warunków zlecenia w wypadku zastosowania projektu MSB dla MZJ.

Załącznik 6: Przykład oświadczenia

Przykład oświadczenia, które można wykorzystać przy uzyskiwaniu pisemnych oświadczeń od kierownictwa w wypadku zastosowania projektu MSB dla MZJ.

108. Zgodnie z założeniem przyjętym w projekcie MSB dla MZJ charakter i okoliczności badania MZJ są mniej złożone (lub prostsze), w związku z czym w stosownych przypadkach taki prostszy charakter został wzięty pod uwagę przy uwzględnianiu wymogów MSB, które miałyby stanowić podstawę badania MZJ. Poniżej przedstawiono niektóre najważniejsze istotne obszary, w których dla respondentów może być pomocne zrozumienie szczególnego podejścia zastosowanego w projekcie MSB dla MZJ.

Wymogi dotyczące dokumentacji

109. Podejście do dokumentacji w projekcie MSB dla MZJ jest takie samo, jak podejście do dokumentacji w MSB.
110. Wymogi dotyczące dokumentacji obejmują nadrzędne zasady opisane w części 2, zgodnie z którymi dokumentacja powinna być wystarczająca do tego, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania, wyniki procedur badania i uzyskane dowody badania, znaczące sprawy pojawiające się podczas badania oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski, w tym znaczące osądy zawodowe dokonane przy ich formułowaniu.
111. Podobnie jak w wypadku MSB, które zawierają bardziej szczegółowe wymogi dotyczące dokumentacji, poszczególne części zawierają odpowiednie szczegółowe wymogi dotyczące dokumentacji, których należy przestrzegać w uzupełnieniu do wymogów ogólnych określonych w części 2.

Planowanie badania – plan badania

112. Podobnie jak w wypadku MSB, biegły rewident ma obowiązek zaplanowania badania. Jedną z kwestii, w zakresie której IAASB zmodyfikowała proponowany standard, jest brak konieczności dokonania rozróżnienia pomiędzy „ogólną strategią badania”, a „planem badania”, które jest obowiązkowe w wypadku MSB. Niemniej uwzględniono odpowiednie rezultaty niezbędnych działań biegłego rewidenta w zakresie określania ogólnej strategii badania i planu badania (tj. wciąż wymagane jest określenie i zaplanowanie zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku badania).

Identyfikacja i oszacowanie ryzyka

113. Część 6 projektu MSB dla MZJ dotyczy zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Taki zakres zrozumienia zasadniczo pokrywa się z wymogami MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) i aby ułatwić biegłemu rewidentowi zrozumienie tych kwestii, w Załączniku 2 przedstawiono odpowiedni schemat.
114. Podczas opracowywania projektu MSB dla MZJ podniesiono argument, że w tym obszarze można wprowadzić istotnie modyfikacje w celu uwzględnienia typowego charakteru i okoliczności MZJ. W opinii IAASB identyfikacja i oszacowanie ryzyka stanowią fundamentalny element badania i należy w znacznym stopniu odzwierciedlić szeroki zakres zmian wprowadzony w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), ponieważ standard ten nie wszedł jeszcze w życie i na tym etapie byłoby zbyt wcześnie, aby dokonywać zbyt wielu zmian w standardzie, który został niedawno zmieniony. Niemniej w

stosownych przypadkach dokonano pewnych zmian dostosowawczych (jak wyjaśniono poniżej) mających na celu uwzględnienie prostszego charakteru i okoliczności MZJ.

115. Chociaż projekt MSB dla MZJ uwzględnia podstawowe wymogi MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), dokument ten nie obejmuje innych aspektów niektórych wymogów, które raczej miałyby zastosowanie w okolicznościach, w których jednostka ma bardziej złożony charakter. Podstawowe wymogi, które zostały uwzględnione, obejmują m.in.:
- (a) nowe koncepcje wprowadzone w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), takie jak skala ryzyka nieodłącznego, czynniki ryzyka nieodłącznego, stosowne stwierdzenia i znaczące grupy transakcji, salda kont i ujawnienia. IAASB jest zdania, iż koncepcje te są pomocne dla biegłego rewidenta przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, dlatego należy je uwzględnić.
 - (b) koncepcję istotnego ryzyka, która jest spójna z podejściem zastosowanym w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.). Dzięki uwzględnieniu wszystkich tych koncepcji zachowano niezawodność procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka, jaką zapewnia MSB 315 (zmieniony w 2019 r.).
 - (c) wymóg dokonania oceny, czy kontrola została skutecznie zaprojektowana, oraz ustalenia, czy kontrola została wdrożona we wszystkich zidentyfikowanych kontrolach dotyczących ryzyka istotnego zniekształcenia (jako określono w paragrafie 6.3.14.).
116. Do przykładowych wymogów lub aspektów wymogów, które nie zostały uwzględnione, ponieważ istnieje mniejsze prawdopodobieństwo, że będą mieć zastosowanie w okolicznościach, w których jednostka jest mniej złożona, należą m.in.:
- (a) niektóre szczególne kwestie dotyczące zrozumienia elementów kontroli (np. aspekty środowiska kontroli), ponieważ jest prawdopodobne, że w środowisku MZJ nie będą one występować.
 - (b) wymóg „zachowania dystansu” w celu dokonania oceny kompletności znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, w przypadku gdy są one istotne.
117. Ze względu na strukturę proponowanego standardu, tj. omawianie poszczególnych kwestii zgodnie z przebiegiem badania zamiast według poszczególnych zagadnień, w stosownych przypadkach uwzględniono również odpowiednie wymogi innych MSB, które wyjaśniają, w jaki sposób należy stosować MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) w szczególnych okolicznościach. Należą do nich m.in.:
- oszustwo (z MSB 240³¹),
 - przepisy prawa i regulacje (z MSB 250 (zmienionego)³²),
 - szacunki księgowo (z MSB 540 (zmienionego)),
 - strony powiązane (z MSB 550³³),
 - korzystanie z organizacji usługowej (z MSB 402³⁴).

³¹ MSB 240, *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

³² MSB 250, *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*

³³ MSB 550, *Strony powiązane*

³⁴ MSB 402, *Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej*

118. Dodano również nową sekcję, w której zestawiono wszystkie konkretne „zapytania” kierownictwa zamieszczone w różnych standardach, aby zapewnić łatwiejsze zrozumienie konkretnych kwestii, które wymagają omówienia.

Wymogi dotyczące sprawozdawczości

119. Sprawozdanie biegłego rewidenta jest kluczowym środkiem komunikacji zapewniającym przekazanie informacji zamierzonemu użytkownikowi. Zgodnie z podejściem, w którym MSB wykorzystano jako podstawę do opracowania projektu MSB dla MZJ, IAASB jest zdania, iż sprawozdanie biegłego rewidenta wymagane przez proponowany standard jako narzędzie komunikacji w odniesieniu do różnych aspektów badania powinno zawierać takie same informacje, jak sprawozdanie biegłego rewidenta sporządzone na podstawie MSB, jednak z zachowaniem przejrzystości dla użytkowników tych sprawozdań co do tego, które standardy zostały zastosowane. Wyważając te potrzeby z potrzebą zapewnienia, aby proponowany standard był zrozumiały i zwięzły, IAASB uznała, że istotnym elementem opracowywania proponowanego standardu jest zapewnienie przejrzystości wymogów sprawozdawczości.
120. Podczas opracowywania proponowanego standardu sprawdzano różne podejścia dotyczące prezentowania wymogów sprawozdawczości dla biegłych rewidentów. Początkowo zakres wymogów sprawozdawczości był ograniczony do niezbędnego minimum. Jednak IAASB uznała, że taka sytuacja mogłaby spowodować wadliwość sprawozdawczości w wypadku sporządzenia sprawozdania, które w jakimkolwiek zakresie odbiegałoby od jego niezmodyfikowanego wzoru. IAASB rozważyła również możliwość zamieszczenia odniesienia do standardów sprawozdawczości według MSB w odniesieniu do odpowiednich wymogów sprawozdawczości, mając na uwadze ilość treści, jaka w związku z wieloma wymogami sprawozdawczości mogłaby zostać dodana do projektu MSB dla MZJ. Nie byłoby to jednak zgodne z samodzielnym charakterem standardu, w związku z czym IAASB zdecydowała, że nie jest to odpowiednie rozwiązanie.
121. IAASB prowadziła dalszą dyskusję na temat tego, w jaki sposób wymogi sprawozdawczości mogłyby zostać włączone w sposób przejrzysty i zwięzły oraz aby zapewnić spójność z zasadami stosowanymi w odniesieniu do włączania wymogów z pozostałych MSB. Część 9 projektu MSB dla MZJ przedstawia wymogi sprawozdawczości z zastosowaniem następującego podejścia:
- (a) przedstawiono określoną zawartość i format niezmodyfikowanego sprawozdania biegłego rewidenta. Odstępstwa od przedstawionego brzmienia sprawozdania są zabronione, z wyjątkiem przypadków, w których dokonanie takiego odstępstwa jest wymagane w celu zapewnienia zgodności z przepisami prawa lub regulacjami lub treść opinii lub sprawozdania należy zmodyfikować z uwagi na szczególne okoliczności zlecenia,
 - (b) użyto tabel w celu przedstawienia wymogów dotyczących okoliczności, które mogą wymagać modyfikacji sprawozdania, oraz tekstu, jaki można wykorzystać w sprawozdaniu w przypadku dokonania modyfikacji,
 - (c) użyto tabel w celu przedstawienia formy i treści akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi, akapitu zawierającego inne sprawy, akapitu dotyczącego znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności oraz akapitu zawierającego inne informacje,
 - (d) zamieszczono opis wymogów w standardowym formacie tekstowym w przypadkach, w których sposób ich prezentacji nie został określony powyżej.
122. W opinii IAASB taka prezentacja jest spójna z projektem proponowanego standardu, jest odpowiednia dla okoliczności badania MZJ i uwzględnia wszystkie wymogi, które co do zasady mają

związek z badaniem MZJ. Ponadto IAASB jest zdania, iż zapewnienie określonego formatu sprawozdania biegłego rewidenta będzie łatwiejszym rozwiązaniem dla użytkowników proponowanego standardu i zapewni większą spójność jego stosowania. Niemniej jednak uznaje się, że prezentacja wymogów, w tym określenie treści i formatu sprawozdania biegłego rewidenta, stanowi odmienne podejście niż w wypadku MSB, a zatem konieczne jest zapewnienie informacji wejściowych dotyczących takiego podejścia.

123. Główne różnice pomiędzy sprawozdaniem biegłego rewidenta w projekcie MSB dla MZJ a (niezmodyfikowanym) sprawozdaniem biegłego rewidenta według MSB:
- (a) w części „Podstawa opinii” i „Odpowiedzialność biegłego rewidenta”: sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się badania przeprowadzonego zgodnie z MSB dla MZJ,
 - (b) nie ma możliwości przedstawienia odpowiedzialności biegłego rewidenta w innym miejscu, niż w treści sprawozdania biegłego rewidenta. MSB umożliwiają również przedstawienie odpowiedzialności biegłego rewidenta w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta lub poprzez konkretne odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do miejsca zamieszczenia takiego opisu na stronie internetowej odpowiedniej instytucji, w przypadku gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wyraźnie na to zezwalają.
124. Oprócz wymogów w części 9 IAASB opracowała niewiązący przewodnik (*Uzupełniające wytyczne – Sprawozdawczość* (Przewodnik uzupełniający dotyczący sprawozdawczości), który jest dostępny na [stronie internetowej projektu MSB dla MZJ](#)), aby dostarczyć dalszych wytycznych i przykładów dotyczących modyfikacji sprawozdania biegłego rewidenta, w tym kilka przykładowych pełnych sprawozdań. Przewodnik uzupełniający dotyczący sprawozdawczości zawiera również opis zmian treści sprawozdania biegłego rewidenta w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi, akapicie zawierającym inne sprawy, a także dalsze wytyczne co do tego, które sprawozdania będą odpowiednie w różnych okolicznościach.

Definicje (Słowniczek terminów)

125. Rozważono, jak do MSB dla MZJ włączyć odpowiednie definicje, mając na uwadze długość standardu i rozległość definicji, która tę długość by powiększyła.
126. IAASB rozważyła, czy możliwe byłoby zamieszczenie odniesienia do słownika terminów w Podręczniku IAASB, jednak podkreślono, że definicje muszą stanowić część projektu MSB dla MZJ, a nie być zamieszczone poza nim, ponieważ mogłyby to prowadzić do wątpliwości co do obowiązywania definicji w proponowanym standardzie. Chociaż IAASB uważa, że dodanie odpowiednich definicji MSB do standardu zwiększy jego długość, uznaje również, że definicje te muszą stanowić część standardu (ponieważ muszą obowiązywać na tym samym poziomie, co jego pozostała część). IAASB postanowiła zatem zamieścić definicje w załączniku do proponowanego standardu.
127. Do definicji w Załączniku 1 projektu MSB dla MZJ można uzyskać dostęp poprzez link zamieszczony w projekcie MSB dla MZJ – definicje te nie podlegają konsultacji (ponieważ zostały już sformułowane w pełnych MSB i zakłada się zachowanie spójności pomiędzy takimi samymi terminami wstępującymi w obu zestawach standardów).
128. Po przeniesieniu projektu MSB dla MZJ do formatu elektronicznego ta kwestia nie będzie już problematyczna, ponieważ wszystkie definicje będą włączone w taki sam sposób (tj. w postaci wyskakującego okna zawierającego odpowiednią definicję, które będzie pojawiać się po wybraniu zdefiniowanego terminu).

129. W części 1 proponowanego standardu sprecyzowano również, że cały tekst projektu MSB dla MZJ (który będzie obejmował załączniki (tj. definicje)) ma znaczenie dla zrozumienia celów proponowanego standardu oraz właściwego spełnienia zawartych w nim wymogów. W ten sposób definicje zostały włączone do obowiązującego tekstu proponowanego standardu.

Prośba o uwagi – konkretne pytania

9. Proszę przedstawić swoją opinię na temat zawartości **części od 1 do 8** projektu MSB dla MZJ, w tym na temat kompletności każdej z nich. W odpowiedzi na to pytanie proszę oznaczyć swoje uwagi odpowiednim podtytułem dla każdej części proponowanego standardu.
10. W odniesieniu do **części 9**, prosimy o przekazanie Pana/Pani komentarza, czy zgadza się Pan/Pani z podejściem przyjętym w projekcie MSB dla MZJ dotyczącym wymogów sprawozdawczości dla biegłego rewidenta, w tym:
- (a) ze sposobem prezentacji, zawartością i kompletnością części 9,
 - (b) z zamieszczeniem określonego formatu i zawartości niezmodyfikowanego sprawozdania biegłego rewidenta jako jednego z wymagań,
 - (c) z zamieszczeniem przykładowych sprawozdań biegłego rewidenta w Przewodniku uzupełniającym dotyczącym sprawozdawczości.
11. W odniesieniu do Przewodnika uzupełniającego dotyczącego sprawozdawczości:
- (a) Czy materiały pomocnicze są dla Pana/Pani pomocne? Jeżeli nie, proszę wskazać, z jakiego powodu.
 - (b) Czy powinny być ujęte jeszcze inne kwestie dotyczące sprawozdawczości?
12. Czy w częściach od 1 do 9 proponowanego standardu występują obszary, w których w Pana/Pani ocenie można wprowadzić usprawnienia? Jeżeli tak, proszę przedstawić uzasadnienie i opis ewentualnych usprawnień. Byłoby to pomocne, gdyby wyraźnie wskazali Pan/Pani konkretne części, których dotyczą Pana/Pani uwagi.

Sekcja 4F – Inne sprawy

Przejście pomiędzy stosowaniem projektu MSB dla MZJ a stosowaniem MSB

130. Biegły rewident ma obowiązek rozważyć, czy zastosowanie proponowanego standardu jest odpowiednie (w kontekście zakresu obowiązywania określonego w części A):
- (a) *wraz z akceptacją lub kontynuacją zlecenia*. W wypadku stwierdzenia, że występuje złożoność, której nie obejmuje zakres projektu MSB dla MZJ, zastosowanie projektu MSB dla MZJ nie jest odpowiednie dla tego zlecenia badania, oraz:
 - (i) w wypadku pierwszego zlecenia badania (tj. na etapie pierwszej akceptacji), projekt MSB dla MZJ nie może być zastosowany, lub
 - (ii) w wypadku kolejnego zlecenia badania (tj. na etapie kontynuacji), na potrzeby dalszego badania należy przejść na stosowanie MSB lub innych mających zastosowanie standardów badania.
 - (b) *po akceptacji lub kontynuacji zlecenia*. Jeżeli podczas badania zostanie ujawniona kwestia lub okoliczności, które wykazują złożoność wykraczającą poza zakres proponowanego standardu,

konieczne jest ustalenie, czy zastosowanie projektu MSB dla MZJ jest wciąż odpowiednie, czy może w badaniu należy przejść na stosowanie MSB lub innych mających zastosowanie standardów badania.

131. Przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ oczekiwano lub założono, że przypadki, w których w badaniu jednostki po akceptacji lub kontynuacji zlecenia należy przejść ze stosowania projektu MSB dla MZJ na stosowanie MSB, powinny występować stosunkowo rzadko. Należy spodziewać się, że konkretne zakazy lub odpowiednie cechy jakościowe (np. jednostka notowana na giełdzie, badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jednostka, której funkcja ma wykonywać określone czynności lub cechy jednostki, takie jak złożona struktura właścicielska, złożone systemy informatyczne, złożony nadzór regulacyjny itp.) będą znane w momencie akceptacji lub kontynuacji zlecenia. W związku z tym występowanie nieznanymi cech o złożonym charakterze, które wymagałyby odejścia od stosowania projektu MSB dla MZJ, będzie raczej rzadkim zjawiskiem.
132. Wyjątkiem od powyższego mogą jednak stanowić szacunki księgowe. Jednostka mogła rozpocząć realizację transakcji, które spowodowały konieczność dokonania złożonych szacunków księgowych w badanym okresie, o których biegły rewident nie posiada informacji w momencie akceptacji lub kontynuacji obsługi klienta i które zostają ujawnione podczas badania. Niezależnie od powyższego, jeżeli występują czynniki świadczące o tym, że mogą występować złożone kwestie lub okoliczności, biegły rewident będzie musiał określić, czy zastosowanie proponowanego standardu jest wciąż odpowiednie i w razie potrzeby dokonać przejścia.
133. Chociaż istnienie jednej cechy o złożonym charakterze dotyczącej jednostki niekoniecznie wyklucza zastosowanie projektu MSB dla MZJ w odniesieniu do takiej jednostki, nie byłoby odpowiednie kontynuowanie przeprowadzania badania zgodnie z proponowanym standardem, jeżeli zidentyfikowana złożona kwestia lub okoliczność nie jest uwzględniona w projekcie MSB dla MZJ (zob. część A projektu MSB dla MZJ, paragraf A.8. i A.9.).
134. Paragraf A.9. projektu MSB dla MZJ określa, że „niezależnie od zastosowania zawodowego osądu w celu ustalenia, czy zastosowanie [projektu] standardu jest odpowiednie, jeżeli występuje niepewność co do tego, czy badanie jest badaniem sprawozdania finansowego MZJ, zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ nie jest odpowiednie”. Taką koncepcję wykluczenia właściwości standardu w wypadku występowania wątpliwości stosuje się, gdy biegły rewident ustala, czy zastosowanie projektu MSB dla MZJ jest odpowiednie dla danego zlecenia badania, w tym dla kolejnego badania.
135. Podczas ustalania, czy zastosowanie projektu MSB dla MZJ dla kolejnego badania jest odpowiednie, pod uwagę bierze się oznaki złożoności, które występowały w poprzednim okresie, w tym czy uległy one zmianie lub czy występują nowe czynniki, które w innych okolicznościach doprowadziłyby do ustalenia, że zastosowanie projektu MSB dla MZJ w bieżącym okresie nie jest odpowiednie.

Proces przejścia na stosowanie MSB lub innych mających zastosowanie standardów badania

136. W wypadku stwierdzenia, że stosowanie projektu MSB dla MZJ nie jest odpowiednie na etapie kontynuacji lub podczas badania (z uwagi na powstanie złożonych kwestii, wykraczających poza zakres proponowanego standardu), w badaniu należy przejść na stosowanie MSB lub innych mających zastosowanie standardów badania.
137. IAASB rozważyła, czy istnieją inne opcje dostępne dla biegłego rewidenta w wypadku ujawnienia złożonych kwestii lub transakcji podczas badania. Jak opisano w paragrafie 26, samodzielny charakter projektu MSB dla MZJ oznacza, że nie ma możliwości zamieszczenia bezpośredniego odniesienia do MSB, aby umożliwić biegłemu rewidentowi zastosowanie wymogów MSB w

odniesieniu do kwestii lub transakcji, które nie zostały uwzględnione w proponowanym standardzie. Na przykład, jeżeli ujawniony zostanie złożony szacunek księgowy, którego dokonanie wiąże się z zastosowaniem złożonego modelu, nie ma możliwości odwołania się do MSB 540 (zmienionego) w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących takiego złożonego szacunku księgowego, gdy jednocześnie pozostała część badania przeprowadzana jest zgodnie z projektem MSB dla MZJ.

138. IAASB rozważała również zastosowanie dodatkowych „modułów”, które mogłyby zawierać określone procedury dla bardziej złożonych tematów lub obszarów i które w razie potrzeby mogłyby zostać dodane. Takie podejście zostało jednak uznane za nieodpowiednie, ponieważ założeniem projektu MSB dla MZJ jest opracowanie wszystkich wymogów standardu w taki sposób, aby były proporcjonalne do typowego charakteru i okoliczności badania MZJ. Trudno byłoby też zidentyfikować odpowiednie oddzielne moduły zawierające dodatkowe wymogi dla każdej poszczególnej okoliczności związanej z występowaniem możliwych czynników złożoności. IAASB miała również obawy związane z tym, że takie podejście sprawiłoby, że standard byłby mniej zrozumiały i stałoby ono w sprzeczności z zamierzonymi zasadami sporządzenia niezależnego standardu zawierającego wszystkie odpowiednie wymogi. Istnieje również ryzyko, że takie moduły będą stosowane w nieodpowiedni sposób, jeżeli nie zostaną wyraźnie określone sytuacje, w których ich zastosowanie będzie odpowiednie (tj. mogą być stale stosowane w odniesieniu do złożonych kwestii lub okoliczności, wbrew założeniu ich zastosowania w wyjątkowych sytuacjach przyjętemu w momencie ustalania, że badanie jest badaniem MZJ).
139. W wypadku stwierdzenia, że stosowanie projektu MSB dla MZJ w ramach danego zlecenia badania przestało być odpowiednie, aby przejść na stosowanie MSB, biegły rewident musi (odpowiednio do okoliczności):
- (a) ponownie określić warunki zlecenia, na przykład poprzez przekazanie zaktualizowanej umowy,
 - (b) w stosownych wypadkach, ponownie przekazać odpowiednie informacje osobom sprawującym nadzór,
 - (c) dokonać oceny, czy w wystarczającym zakresie zrealizowano czynności dotyczące planowania badania, w tym:
 - (i) czy określono ogólną strategię badania,
 - (ii) czy ustalono, czy plan badania jest wystarczający i odpowiedni,
 - (iii) czy ustalono, czy muszą być zaangażowani eksperci lub inne strony (np. funkcja audytu wewnętrznego) w związku z badaniem złożonych okoliczności,
 - (iv) czy ustalono zakres czynności, jakie ma wykonać organizacja usługowa (o ile dotyczy),
 - (d) rozważyć, czy w odniesieniu do stanów początkowych wymagane jest przeprowadzenie jakichkolwiek dodatkowych procedur,
 - (e) ocenić wystarczalność i odpowiedniość dotychczas wykonanych czynności, w tym dotyczących:
 - (i) zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, a także identyfikacji i oszacowania ryzyka,
 - (ii) dalszych procedur badania, które zostały już zaprojektowane i przeprowadzone,

- (iii) Dokumentacji.
- (f) zaprojektować i przeprowadzić dodatkowe procedury niezbędne do spełnienia wszystkich wymogów odpowiednich MSB (lub wymogów innych odpowiednich standardów badania), wraz z odpowiednią dodatkową dokumentacją,
- (g) wykonać inne czynności, jakie uzna za konieczne w celu spełnienia celów MSB (lub wymogów innych odpowiednich standardów badania) lub w celu spełnienia obowiązków wynikających z polityk lub procedur obowiązujących w firmie.

Jeżeli podczas badania konieczne jest przejście na MSB, biegły rewident ma obowiązek spełnić wszystkie wymogi MSB mające związek z badaniem, aby mógł złożyć oświadczenie o zgodności z MSB w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Dodatkowe procedury, jakich przeprowadzenie będzie konieczne, będą różne i będą zależeć od metod stosowanych przez firmę oraz od okoliczności zlecenia badania.

140. Sprawozdanie biegłego rewidenta powinno również wyraźnie wskazywać, które standardy badania zastosowano w odniesieniu do badanego okresu. Jeżeli biegły rewident odnosi się do poprzedniego okresu objętego badaniem, na przykład ze względu na okoliczności związane z MSB 710,³⁵ należy również wyraźnie wskazać standardy badania zastosowane w odniesieniu do poprzedniego okresu. Oczekuje się, że wzorcowe sprawozdania biegłego rewidenta wskazujące takie okoliczności zostaną dołączone do materiałów wdrożeniowych, które zostaną udostępnione wraz z publikacją ostatecznej wersji MSB dla MZJ.
141. Firmy i biegli rewidenty przeprowadzający badania zgodnie z obydwooma zestawami standardów będą musieli rozumieć „różnice” pomiędzy projektem MSB dla MZJ a MSB, aby zapewnić sprawne postępowanie w takiej sytuacji, w tym podczas projektowania metod i narzędzi. Szczegółowe różnice pomiędzy projektem MSB dla MZJ a MSB przedstawiono w dokumentach przedstawiających powiązania pomiędzy standardami, o których mowa w paragrafie 77. Przyjmuje się, że gdy proponowany standard zostanie ostatecznie sformułowany, wskazane byłoby sporządzenie materiału wdrożeniowego, aby przekazać biegłym rewidentom więcej pomocniczych informacji na temat przejścia na MSB, zatem IAASB chciałaby dowiedzieć się więcej o ewentualnych potrzebach na poziomie globalnym.

Prośba o uwagi – konkretne pytanie

13. Proszę przekazać swoje poglądy na temat przejścia na MSB:

- (a) Czy oprócz sytuacji opisanych powyżej istnieją jakiegokolwiek aspekty dotyczące proponowanego standardu, które mogą powodować trudności w związku z przejściem na MSB?
- (b) Jakie materiały pomocnicze mogłyby ułatwić pokonanie tych trudności?

Utrzymanie zawartości projektu MSB dla MZJ

142. Zawartość projektu MSB dla MZJ jest nierozdzielnie związana z MSB, ponieważ opiera się na wymogach MSB, które zostały odpowiednio dostosowane do charakteru i okoliczności badania MZJ. Pojawiły się pytania, w jaki sposób proponowany standard będzie aktualizowany w wypadku dokonania przez IAASB zmian w szerszym zestawie MSB.

³⁵ MSB 710 *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*

143. Przez cały czas trwania projektu IAASB dyskutowała o podejściu do utrzymywania zawartości standardu po jego wydaniu. IAASB otrzymała uwagi, w których wskazywano na konieczność utrzymania stabilnej platformy, o ile to możliwe. Taką informację stale otrzymywano podczas konsultacji z zainteresowanymi stronami będącymi przedstawicielami małych i średnich firm audytorskich i MŚP, a kwestię tę opisywano jako istotny czynnik, który byłby rozpatrywany przy podejmowaniu decyzji o ewentualnym przyjęciu i stosowaniu standardu.
144. Odpowiednie zainteresowane strony wskazały również, że zmiany w MSB często mają na celu uregulowanie kwestii zidentyfikowanych podczas inspekcji lub w ramach innych mechanizmów ujawniających kwestie dotyczące jednostek bardziej znaczącego zainteresowania publicznego.
145. IAASB przyjmuje do wiadomości, że zdaniem niektórych zainteresowanych stron ze względu na charakter i okoliczności dotyczące jednostek, w odniesieniu do których zastosowanie projektu MSB dla MZJ byłoby odpowiednie, nie ma aż takiej konieczności pospiesznego działania w celu niezwłocznego wprowadzenia zmian, ponieważ bezpośrednie ryzyko dla utrzymania jakości badania byłoby mniejsze. Takie stanowisko jest zgodne z poglądem, że obowiązujące MSB zapewniają wysoką jakość badania, nawet gdy został ostatecznie sformułowany nowy lub zmieniony standard, który nie wszedł jeszcze w życie lub nie został jeszcze przyjęty do stosowania w dniu jego wejścia w życie.
146. Niemniej jednak potrzeba utrzymania stabilnej platformy zrównoważona jest dążeniem przez IAASB do zapewnienia, aby standardy były aktualne i spójne oraz aby wymogi dotyczące tych samych tematów zawarte w projekcie MSB dla MZJ i w MSB zasadniczo nie różniły się. Brak aktualizacji projektu MSB dla MZJ w tych samych terminach, w których zmiany wprowadzane są w MSB, spowoduje rozbieżność dat wejścia w życie wymogów mających zastosowanie do tych samych tematów w ramach dwóch zestawów standardów, co może być źródłem nieporozumienia dla biegłych rewidentów i trudności we wdrażaniu standardów przez firmy przeprowadzające badania z zastosowaniem zarówno MSB, jak i projektu MSB dla MZJ (na przykład w odniesieniu do odpowiednich polityk lub procedur obowiązujących w firmie lub metody badania stosowanej przez firmę).
147. W związku z powyższym, po rozważeniu wszystkich kwestii IAASB uzgodniła, że zaproponuje okresowe wprowadzanie zmian do projektu MSB dla MZJ w terminach odpowiadających terminom realizacji projektów mających na celu zmianę MSB. Zakłada się, że każdy projekt MSB będzie wyraźnie uwzględniał przypadki, w których zmiany będą również dotyczyć projektu MSB dla MZJ oraz że będą opracowywane odpowiednie propozycje zmian, których wprowadzenie w projekcie MSB dla MZJ będzie konieczne. Ponadto podczas opracowywania zmian do projektu MSB dla MZJ IAASB również będzie uwzględniać wszelkie konkretne kwestie, na które zwrócono jej uwagę w kontekście zastosowania projektu MSB dla MZJ.
148. W wypadku pilnych kwestii, które uniemożliwiłyby zastosowanie projektu MSB dla MZJ bez wprowadzenia zmiany, istnieje również możliwość wprowadzenia jej w postaci zmiany o wąskim zakresie. Oczekuje się, że dodatkowe wytyczne (Obowiązywanie i sprawozdawczość) będą aktualizowane w tych samych terminach, w których wprowadzane będą zmiany do proponowanego standardu.
149. IAASB oczekuje, że zostanie zapewniony okres co najmniej osiemnastu miesięcy pomiędzy wydaniem ostatecznych zmian w projekcie MSB dla MZJ a datą wejścia w życie zaktualizowanego i zmienionego standardu, z możliwością wcześniejszego przyjęcia zmian (analogicznie do możliwości wcześniejszego przyjęcia najnowszego zmienionego lub wydanego MSB).

Seria 800 MSB

150. Wymogi dotyczące serii 800 MSB³⁶ nie zostały uwzględnione w projekcie MSB dla MZJ, ponieważ IAASB uzgodniła, że w pierwszej kolejności skupi się na opracowaniu standardu badania mającym zastosowanie do pełnych zestawów sprawozdań finansowych MZJ ogólnego przeznaczenia. IAASB przyjęła, że w późniejszym czasie rozważy dodanie części poświęconej(-ych) szczególnym rozważaniom dotyczącym zastosowania wymogów części 1–9 do sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia, badań pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, a także, jeżeli będzie taka potrzeba, poświęconej(-ych) streszczonemu sprawozdaniu finansowemu.

Prośba o uwagi – konkretne pytania

14. Czy zgadza się Pan/Pani z proponowanym podejściem do przyszłych aktualizacji i utrzymania Standardu oraz odpowiednich dodatkowych wytycznych?
15. Czy powinna być możliwość wcześniejszego przyjęcia zmiany standardu, który wszedł już w życie? Jeśli nie, to dlaczego?
16. Czy projekt MSB dla MZJ powinien zawierać odrębną część poświęconą serii MSB 800? Proszę przedstawić uzasadnienie swoich odpowiedzi.
17. Czy w Pana/Pani opinii projekt MSB dla MZJ spełni potrzeby użytkowników i innych zainteresowanych stron dotyczące zlecenia, które umożliwi biegłemu rewidentowi uzyskanie racjonalnej pewności w celu wyrażenia opinii z badania i w związku z którym proponowany standard został opracowany? Jeśli nie, to dlaczego? Proszę odpowiedź na powyższe pytanie uporządkować w następujący sposób:
- (a) informacja czy proponowany standard może być i będzie zastosowany w Pana/Pani systemie prawnym.
 - (b) informacja czy proponowany standard spełnia potrzeby biegłych rewidentów, badanych jednostek, użytkowników sprawozdań finansowych będących przedmiotem badania i innych zainteresowanych stron.
 - (c) informacja czy istnieją aspekty proponowanego standardu, które mogą utrudnić jego wdrażanie (jeżeli tak, to w jaki sposób można im zaradzić).
18. Czy IAASB powinna rozważyć jakieś inne kwestie dotyczące projektu MSB dla MZJ, w miarę prac nad ustalaniem ostatecznego brzmienia proponowanego standardu?

Sekcja 4G – Podejście do konsultacji i ostatecznego formułowania

151. Niniejszy projekt i dołączona notatka wyjaśniająca (wraz z materiałami uzupełniającymi) zostaną przetłumaczone na język hiszpański i francuski. Oczekuje się, że przetłumaczone dokumenty zostaną opublikowane do połowy września 2021 r.

³⁶ Seria 800 MSB zawiera: MSB 800 (zmieniony), *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia* MSB 805 (zmieniony), *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego* oraz MSB 810 (zmieniony), *Zlecenia sporządzenia sprawozdania na temat streszczonego sprawozdania finansowego*.

152. IAASB planuje również przeprowadzić program działań informacyjnych, aby zachęcić wszystkich interesariuszy IAASB posiadających interes w kwestiach związanych z badaniem mniej złożonych jednostek do przekazywania uwag dotyczących proponowanego standardu. Będzie on realizowany m.in. poprzez:

- (a) media społecznościowe, filmy, informacje prasowe, artykuły i komunikaty,
- (b) globalne i regionalne webinary, w tym, w miarę możliwości, rozmowy przy okrągłym stole,
- (c) współpracę z IFAC w celu dotarcia do szerokiego grona zainteresowanych stron.

Szczegółowe informacje na temat planowanych działań informacyjnych zostaną zamieszczone na stronie internetowej IAASB przed końcem sierpnia 2021 r.

153. IAASB uznaje potrzebę zapewnienia wytycznych i wsparcia dla biegłych rewidentów i lokalnych organów właściwych jurysdykcji w zakresie wdrożenia nowego standardu po jego ostatecznym sformułowaniu, w szczególności z uwagi na ograniczony zakres NMO zawartych w proponowanym standardzie. Chociaż nie należy to do jej zadań związanych ze stanowieniem standardów, IAASB rozważy, w jaki sposób będzie mogła współpracować odpowiednio z NSS, IFAC i innymi stronami w celu opracowania takich wytycznych i materiałów pomocniczych. IAASB będzie wdzięczna za uwagi dotyczące zakresu wsparcia i wytycznych, jakie byłyby przydatne przy wdrażaniu i stosowaniu proponowanego standardu.

Prośba o uwagi – konkretne pytanie

19. Jakie wsparcie i wytyczne mogłyby być przydatne przy wdrażaniu proponowanego standardu?

Prośba o uwagi – pytania ogólne

Oprócz powyższej prośby o przekazanie konkretnych uwag, IAASB chciałaby również zasięgnąć opinii w sprawie poniższych kwestii:

20. Tłumaczenia – uznając, że wielu respondentów może chcieć przetłumaczyć ostateczną wersję MSB dla MZJ we własnym otoczeniu, IAASB będzie wdzięczna za uwagi dotyczące potencjalnych kwestii problematycznych związanych z tłumaczeniem zauważonych podczas zapoznawania się z projektem MSB dla MZJ.

21. Data wejścia w życie – uznając, że MSB dla MZJ jest nowym standardem i mając na uwadze konieczność przeprowadzenia należytego procesu na poziomie krajowym i wykonanie tłumaczenia, o ile dotyczy, w ocenie IAASB odpowiednią datą wejścia w życie standardu mogłaby być data zapewniająca jego obowiązywanie dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się co najmniej 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji standardu. Wcześniejsze zastosowanie standardu będzie dozwolone i popierane. IAASB będzie wdzięczna za uwagi, czy zapewni to wystarczającą ilość czasu, która umożliwi skuteczne wdrożenie MSB dla MZJ.

Sekcja 5 Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych

154. W części dotyczącej obowiązywania projektu MSB dla MZJ wyraźnie zabroniono stosowania proponowanego standardu na potrzeby badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Jeżeli badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (w rozumieniu jego definicji – zob. przypis 3 w części A projektu MSB dla MZJ), proponowany standard nie może zostać

zastosowany, a biegły rewident musi zastosować MSB lub inne mające zastosowanie standardy badania.

155. Jak wskazano w sekcji 4B (paragrafu 62–63), podejmując decyzję o wykluczeniu badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, IAASB kierowała się swoim przekonaniem, iż badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w swojej istocie wskazują na cechy złożoności i, podobnie jak inne obszary świadczące o złożoności, nie zostały uwzględnione w koncepcji proponowanego standardu. Postrzegana złożoność (o której mowa poniżej w paragrafie 158) wpłynęłaby na występowanie szczególnych okoliczności, które rozszerzyłyby zakres wymogów dla biegłego rewidenta dotyczących całego procesu badania.
156. Niemniej w ocenie niektórych zainteresowanych stron badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, które pod każdym innym względem spełniają wymogi dla zastosowania projektu MSB dla MZJ, powinny być objęte zakresem proponowanego standardu. Podniesiono argument, iż zastosowanie takiego wyłączenia może potencjalnie wpłynąć na korzystanie z proponowanego standardu po jego ostatecznym sformułowaniu. IAASB uznała zatem, że chciałaby uzyskać więcej informacji na temat tego konkretnego zagadnienia, aby określić, czy włączyć badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu po jego ostatecznym sformułowaniu.
157. W pozostałej części sekcji 5 omówione zostały kwestie poruszone w paragrafach 154–156 powyżej w kontekście tego, czy badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego może być badaniem MZJ i czy w związku z tym może zostać włączone w zakres projektu MSB dla MZJ. Należy tutaj odróżnić takie badanie od sytuacji, w której pojedyncza jednostka prawna jest częścią składową grupy, a sprawozdanie finansowe tej jednostki jest badane na potrzeby ustawowe lub inne, przy czym biegły rewident tej jednostki jest również zaangażowany do przeprowadzenia czynności badania w ramach badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego na prośbę biegłego rewidenta grupy (tj. jest jednocześnie biegłym rewidentem części składowej grupy). Decyzja w sprawie tego, czy zastosowanie projektu MSB dla MZJ w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego tej jednostki jest odpowiednie, zostanie podjęta zgodnie z postanowieniami dotyczącymi obowiązywania w części A proponowanego standardu. Biegły rewident grupy odpowiada za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym za przekazanie biegłemu rewidentowi części składowej grupy wyraźnych informacji dotyczących rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu czynności, jakie należy wykonać w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego – biegły rewident grupy musi określić, czy zastosowanie projektu MSB dla MZJ w tym zakresie (tj. na poziomie części składowej grupy) będzie wystarczające.

Złożoność występująca podczas wykonywania badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

158. Oprócz kwestii dotyczących złożoności określonych w części dotyczącej obowiązywania standardu w odniesieniu do badań innych niż badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, istnieją kwestie szczególnie związane ze sprawozdaniami finansowymi grupy, które potencjalnie mogą wpłynąć na zwiększenie złożoności badania. Należą do nich na przykład:
- *złożoność struktury grupy.* Grupa może być bardziej złożona niż pojedyncza jednostka, ponieważ grupa może posiadać kilka podmiotów zależnych, inwestycji rozliczanych w kapitale własnym, oddziałów lub pionów lub innych podmiotów lub jednostek biznesowych, czasem w wielu lokalizacjach. Jej struktura prawna może również być inna od struktury operacyjnej (np. na potrzeby podatkowe). Złożoność struktury grupy może również wiązać się z koniecznością

wzięcia pod uwagę ujmowania wartości firmy, wspólnych przedsięwzięć lub spółek celowych, które mogą również zwiększyć złożoność badania,

- *położenie geograficzne działalności grupy.* Z grupą, która prowadzi działalność w wielu lokalizacjach geograficznych, mogą wiązać się bardziej złożone okoliczności wynikające z różnych przepisów prawa lub regulacji, języków, kultur i praktyk biznesowych, i bardziej złożone może być uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, m.in. ze względu na kwestie kulturowe i językowe lub kwestie dostępności.
- *struktura i złożoność środowiska i systemów IT grupy.* Na przykład grupa może posiadać złożone środowisko i systemy IT, ponieważ systemy IT różnych jednostek w ramach grupy nie są zintegrowane (np. z powodu niedawno przeprowadzonych transakcji połączeń lub przejęć). Grupa może również korzystać z jednego lub więcej zewnętrznych dostawców usług w określonych obszarach swojego środowiska IT,
- *stosowne czynniki regulacyjne, w tym otoczenie regulacyjne.* Grupa może prowadzić działalność podlegającą przepisom prawa lub regulacjom w wielu systemach prawnych lub też może posiadać podmioty lub jednostki biznesowe działające w wielu branżach, do których mają zastosowanie różne rodzaje przepisów prawa lub regulacji,
- *własność oraz powiązania między właścicielami i innymi osobami lub jednostkami, w tym stronami powiązanymi* Zrozumienie struktury własności i powiązań może być złożone w wypadku grupy, w której skład wchodzi wiele podmiotów lub jednostek biznesowych lub która prowadzi działalność w wielu systemach prawnych. Złożone okoliczności mogą również występować w wypadku zmian struktury własności w wyniku utworzenia nowej jednostki, transakcji nabycia lub realizacji wspólnego przedsięwzięcia,
- *proces konsolidacji stosowany przez grupę (np. subkonsolidacja i korekty konsolidacyjne).* Poziom centralizacji lub decentralizacji działalności grupy lub procesów mających związek z procesem jej sprawozdawczości finansowej, a także spójność stosowanej w grupie polityki rachunkowości, mogą również zwiększyć złożoność procesu konsolidacji.

Włączenie lub wykluczenie badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych z zakresu projektu MSB dla MZJ

159. IAASB jest gotowa ponownie rozważyć decyzję o wykluczeniu badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w zależności od informacji uzyskanych od zainteresowanych stron. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych mają zostać objęte zakresem proponowanego standardu, IAASB chciałaby zbadać, w jaki sposób można byłoby tego dokonać.
160. Mając na uwadze powyższe, w pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że alternatywne rozwiązania dotyczące badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych są następujące:
- (a) badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych pozostają wykluczone z zakresu proponowanego standardu (zgodnie z projektem MSB dla MZJ), **LUB**
 - (b) badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostają objęte zakresem proponowanego standardu. W takim wypadku konieczne jest podjęcie dalszych rozważań co do sposobu, w jaki należy tego dokonać, który omówiono poniżej.
161. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych nadal będą wyłączone z zakresu projektu MSB dla MZJ, będzie to oznaczać utrzymanie status quo proponowanego standardu i nie

będzie konieczności wprowadzenia żadnych dodatkowych zmian w części dotyczącej obowiązywania proponowanego standardu ani w pozostałych jego postanowieniach.

162. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych mają zostać objęte zakresem projektu MSB dla MZJ:

- spowoduje to konieczność wprowadzenia dodatkowych wymogów, co sprawi, że proponowany standard będzie dłuższy i potencjalnie bardziej złożony,
- być może w większym stopniu trzeba będzie polegać na zawodowym osądzie przy ustalaniu, czy można zastosować projekt MSB dla MZJ (w zależności o tego, ile wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostanie wprowadzonych),
- w niektórych systemach prawnych standard może nie zostać przyjęty do stosowania.

Alternatywne rozwiązania dla włączenia badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres projektu MSB dla MZJ

163. Jeżeli po zakończeniu okresu ekspozycji, na podstawie uzyskanych odpowiedzi zostanie podjęta decyzja o włączeniu badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres projektu MSB dla MZJ, IAASB będzie musiała rozważyć, w jaki sposób można byłoby tego dokonać. Na przykład:

- (a) IAASB może podjąć decyzję o stosowaniu „wskaźników złożoności”, na przykład poprzez wskazanie konkretnych zakazów ograniczających stosowanie proponowanego standardu przez jednostki będące grupami, jeżeli przekroczą one określone granice, **LUB**
- (b) proponowany standard opisuje cechy jakościowe złożoności w ramach badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i pozostawia decyzję o stwierdzeniu występowania złożoności użytkownikom proponowanego standardu (analogicznie do postępowania z cechami jakościowymi opisanego w części dotyczącej obowiązywania projektu MSB dla MZJ).

Obydwa rozwiązania mają swoje korzyści i wady, które opisano poniżej.

164. Jeżeli zapadnie decyzja o włączeniu badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu, decyzje dotyczące sposobu objęcia takich badań zakresem proponowanego standardu będą określać zawartość projektu MSB dla MZJ. IAASB chciałaby zatem poznać opinie zainteresowanych stron na ten temat.

Szeroki wpływ na projekt MSB dla MZJ

165. Jeżeli zostanie podjęta decyzja o włączeniu badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres projektu MSB dla MZJ, konieczne będzie usunięcie wyłączenia szczególnego w paragrafie A.7.(d) w projekcie MSB dla MZJ. Konieczne będzie też dokonanie innych zmian w części dotyczącej obowiązywania, w zależności od decyzji co do sposobu włączenia badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu, w tym w odniesieniu do osądów, jakie będzie trzeba dokonać w związku z mniej złożonym charakterem badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

166. Na przykład na poziomie zlecenia konieczne będzie dokonanie zawodowego osądu w odniesieniu do następujących kwestii:

- (a) czy grupa jako całość spełnia przesłanki złożoności, które zostały już uwzględnione w części dotyczącej obowiązywania projektu MSB dla MZJ (tj. czy badanie jest badaniem MZJ),

- (b) w wypadku zapewnienia biegłemu rewidentowi możliwości określenia złożoności grupy – czy istnieją jakiegokolwiek dodatkowe kwestie mające związek ze złożonością badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych opisane w standardzie.
167. MSB 600 (zmieniony)³⁷ zawiera szczególne rozważania, które mają zastosowanie do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w tym wymogi mające zastosowanie w sytuacji, gdy zaangażowani są biegli rewidenci części składowych grupy. Wymogi MSB 600 oparte są na wymogach innych MSB, ponieważ odnoszą się do szczególnych rozważań dotyczących okoliczności badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i zawierają dodatkowe wymogi dotyczące takich szczególnych rozważań. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostaną włączone w zakres projektu MSB dla MZJ, podstawowe wymogi dotyczące badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawarte w MSB 600 (zmienionym) będą uwzględniane w taki sam sposób, jak podstawowe wymogi innych mających zastosowanie MSB (zob. ogólne zasady mające zastosowanie do wymogów w proponowanym standardzie omówione w sekcji 4E).
168. Ponadto konieczne byłoby dodanie wszelkich nowych lub zmienionych definicji z MSB 600 (zmienionym) do innych definicji zawartych w Załączniku 1 do projektu MSB dla MZJ. Może również być konieczne dodanie NMO na tej samej zasadzie, zgodnie z którą w proponowanym standardzie zawarto inne NMO. Potrzebne mogą być również dodatkowe rozważania dotyczące zmian celów odpowiednich części.

Wariant 1: IAASB zastosuje wskaźnik(i) złożoności

169. W wypadku zastosowania wskaźnika(ów) złożoności, IAASB określi kryterium wyłączające lub próg, decydujący o tym, w jakich okolicznościach proponowany standard może być stosowany (takie wskaźniki będą mieć związek z badaniami skonsolidowanych sprawozdań finansowych, ponieważ zakłada się, że grupa nie zostanie wykluczona z innego tytułu w związku z innymi ograniczeniami określonymi w części dotyczącej obowiązywania standardu). Takie „wskaźniki złożoności” mogą dotyczyć na przykład:
- (a) zaangażowania biegłych rewidentów części składowych grupy,
 - (b) sytuacji, w której podmioty lub jednostki biznesowe ujęte w sprawozdaniu finansowym grupy położone są w wielu lokalizacjach podlegających różnym systemom prawnym lub różnym wymogom regulacyjnym.
170. Dla zilustrowania takiej sytuacji na przykładzie zaangażowania biegłych rewidentów części składowych grupy, chociaż zaangażowanie biegłych rewidentów części składowych grupy samo w sobie niekoniecznie jest źródłem złożoności, to powody, dla których biegli rewidenci części składowych grupy musieli zostać zaangażowani, często wykazują cechy złożoności (np. podleganie różnym systemom prawnym, stosowanie różnych języków, podleganie różnym przepisom prawa lub regulacjom, prowadzenie działalności w sposób zdecentralizowany, w tym posiadanie zdecentralizowanych systemów informacyjnych i kontroli, posiadanie przez biegłych rewidentów części składowych grupy większego doświadczenia i bardziej szczegółowej wiedzy na temat lokalnych wymogów itp.). W związku z tym zaangażowanie biegłych rewidentów części składowych grupy może być postrzegane jako „wskaźnik” świadczący o istnieniu innych kwestii, które mogą zwiększać złożoność.

³⁷ Zob. paragraf 63 w sekcji 4B

171. W odniesieniu do podjęcia decyzji dotyczącej złożoności z wyprzedzeniem i określenia kryterium wyłączającego lub ustalenia progu, niektórzy członkowie IAASB wyrazili przekonanie, że takie rozwiązanie jest łatwiejsze do zastosowania w praktyce i będzie wymagać dokonania mniej istotnych osądów dotyczących złożoności grupy.
172. Część członków Rady zwróciła jednak uwagę na fakt, iż takie podejście również wiąże się z ryzykiem, że możliwość zastosowania standardu będzie determinować inne decyzje dotyczące badania, na przykład czy należy angażować biegłych rewidentów części składowych grupy, podczas gdy w innych okolicznościach byłoby to wskazane w celu zapewnienia wysokiej jakości badania. Ponadto stosowanie ograniczających wskaźników złożoności może spowodować nieumyślne wykluczenie z zakresu proponowanego standardu pewnej grupy badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w odniesieniu do której bez uwzględnienia tych wskaźników proponowany standard mógłby być zastosowany.

Wpływ na projekt MSB dla MZJ

173. W wypadku włączenia badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu z wykorzystaniem kryterium wyłączającego lub progu w postaci wskaźnika złożoności (tj. poprzez określenie rodzajów badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w których zastosowanie standardu jest odpowiednie), konieczne byłoby uwzględnienie jedynie określonych wymogów MSB 600 (zmienionego) (na przykład jeżeli takim kryterium wyłączającym jest zaangażowanie biegłych rewidentów części składowych grupy, wówczas wszelkie wymogi dotyczące czynności wykonywanych przez biegłych rewidentów części składowych grupy mogłyby zostać pominięte).
174. Niemniej wymogi dotyczące innych rozważań mających związek ze zleceniem badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawarte w MSB 600 (zmienionym)³⁸ nadal musiałyby być uwzględnione (na tej samej podstawie, co inne „wymogi podstawowe” zawarte w innych MSB, które zostały uwzględnione w proponowanym standardzie). Należałyby do nich na przykład wymogi dotyczące planu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, zrozumienia grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej grupy oraz systemu kontroli wewnętrznej grupy (obejmującego wszystkie podmioty lub jednostki biznesowe wchodzące w skład grupy), procesu konsolidacji, komunikacji z kierownictwem oraz z osobami sprawującymi nadzór mającymi związek z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oraz oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, na podstawie których można oprzeć opinię z badania grupy.
175. W wypadku włączenia badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu z wykorzystaniem kryterium wyłączającego lub progu w postaci wskaźnika złożoności (tj. poprzez określenie rodzajów badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w których zastosowanie standardu jest odpowiednie), konieczne byłoby uwzględnienie jedynie określonych wymogów MSB 600 (zmienionego) (na przykład jeżeli takim kryterium wyłączającym jest zaangażowanie biegłych rewidentów części składowych grupy, wówczas wszelkie wymogi dotyczące czynności wykonywanych przez biegłych rewidentów części składowych grupy mogłyby zostać pominięte).

³⁸ Ostatecznego sformułowania zmian do MSB 600 (zmienionego) spodziewać się można w grudniu 2021 r., a zatem ta wersja standardu będzie stosowana, jeżeli podjęta zostanie decyzja o włączeniu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w zakres projektu MSB dla MZJ.

Wariant 2: Aby ustalić, czy zastosowanie proponowanego standardu w odniesieniu do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest odpowiednie, zostaną użyte cechy jakościowe

176. Alternatywnie, projekt MSB dla MZJ może określać cechy jakościowe (jak opisano w paragrafie 158) szczególnie dla grup, aby pomóc użytkownikom proponowanego standardu w samodzielnym ustaleniu, czy grupa osiąga próg decydujący o poziomie złożoności na potrzeby zastosowania projektu MSB dla MZJ.
177. Uzasadnienie zastosowania tego wariantu jest spójne z poglądem, że cecha określona jako kryterium wyłączające lub próg nie może sama w sobie automatycznie przesądzać o złożoności badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
178. Taka opcja dałaby firmie lub biegłemu rewidentowi możliwość rozważenia, czy istnieją kwestie powodujące złożoność, szczególnie dla charakteru i okoliczności tej jednostki (grupy), a zatem byłaby bardziej spójna z podstawowym założeniem projektu MSB dla MZJ (tj. stosuje się go w odniesieniu do mniej złożonych jednostek, niezależnie od tego, czy badanie dotyczy skonsolidowanego sprawozdania finansowego, czy zaangażowani są biegli rewidenci części składowych grupy, czy badanie jest przeprowadzane w kontekście zastosowania wielu systemów prawnych itp.). Takie podejście zwiększyłoby jednak zakres osądu niezbędnego do stwierdzenia, czy zastosowanie standardu jest odpowiednie.
179. Zwiększenie zakresu osądu może mieć znaczenie dla niektórych zainteresowanych stron, w wypadku których może zwiększyć się ryzyko, że projekt MSB dla MZJ będzie stosowany w nieodpowiedni sposób. Zastosowanie osądu w szerszym zakresie wymagałoby również zgromadzenia większej ilości dokumentacji potwierdzającej odpowiedniość zastosowania projektu MSB dla MZJ.

Wpływ na projekt MSB dla MZJ

180. W wypadku włączenia badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu na podstawie cech jakościowych mniej złożonych grup, należałoby uwzględnić wszystkie podstawowe wymogi MSB 600 (zmienionego) odpowiednie i proporcjonalne dla zlecenia dotyczącego MZJ (tj. wymogi mające związek z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego opisane w paragrafie 167 powyżej, a także te, które mogłyby zostać pominięte w wypadku zastosowania progów, takie jak wymogi opisane w paragrafie 174). To podejście najpewniej będzie skutkowało istotnym zwiększeniem objętości projektu MSB dla MZJ.

Prośba o uwagi – konkretne pytania

22. IAASB prosi o przekazywanie opinii w sprawie tego, czy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych powinny być wyłączone z zakresu (lub objęte zakresem) projektu MSB dla MZJ. Proszę przedstawić uzasadnienie swojej odpowiedzi.
23. Biegli rewidenci proszeni są o przekazanie informacji o wpływie wyłączenia badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych z zakresu projektu MSB dla MZJ na stosowanie proponowanego standardu. W szczególności:
- (a) Czy będzie Pan/Pani stosować standard, jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostaną wyłączone z jego zakresu? Jeśli nie, to dlaczego?
- (b) W przybliżeniu, jaki procent badań przeprowadzanych w Pana/Pani firmie to badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w których prawdopodobnie byłaby

- możliwość zastosowania projektu MSB dla MZJ (tj. ponieważ istnieje prawdopodobieństwo, że badane jednostki mogłyby zostać uznane za mniej złożone na potrzeby proponowanego standardu), poza przypadkami szczególnego wyłączenia?
- (c) Jakie typowe przykłady struktur grupy i okoliczności występują w Pana/Pani firmie, w których grupę można byłoby uznać za mniej złożoną?
24. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych mają zostać objęte zakresem projektu MSB dla MZJ, w jaki sposób należy to zrobić (proszę przedstawić uzasadnienie preferowanego wariantu):
- (a) IAASB określa wskaźnik(i) złożoności, w ramach których proponowany standard może być zastosowany („Wariant 1 – zob. paragraf 169), lub
- (b) projekt MSB dla MZJ określa cechy jakościowe złożoności szczególne dla grup (Wariant 2 – zob. paragraf 176), aby pomóc użytkownikom proponowanego standardu w samodzielnym ustaleniu, czy grupa osiąga próg decydujący o poziomie złożoności.
25. Czy istnieją inne sposoby na włączenie badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu, które nie zostały uwzględnione w rozwiązaniach opisanych powyżej? Na przykład czy istnieją wskaźniki złożoności inne niż te, o których mowa w paragrafie 169, które IAASB powinna rozważyć?

Proponowana prezentacja wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w MSB dla MZJ

181. IAASB chciałyby przeanalizować, w jaki sposób wymogi w zakresie badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych mogłyby być przedstawione w standardzie, jeżeli takie badania zostałyby objęte zakresem projektu MSB dla MZJ. Możliwe sposoby prezentacji:

- (a) *prezentacja wszystkich wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w odrębnej części projektu MSB dla MZJ (na przykład w części 10)*

Wynikającą z takiego podejścia korzyścią jest kompleksowa prezentacja wszystkich wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w jednej części proponowanego MSB dla MZJ (tj. w postaci szczególnych rozważań dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych). Podejście to umożliwiłoby również łatwe pominięcie tej części, w sytuacji gdy w niektórych systemach prawnych uznano by, że stosowanie takich wymogów w danym systemie prawnym nie jest odpowiednie, lub też nieuwzględnienie jej przez biegłych rewidentów, jeżeli badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Ponieważ struktura projektu MSB dla MZJ odzwierciedla przebieg badania, w tym wariantcie prawdopodobnie konieczne byłoby zamieszczenie odniesień do takiej odrębnej części, aby zapewnić powiązanie pomiędzy przebiegiem badania a odpowiednimi rozważaniami biegłego rewidenta dotyczącymi grup (tj. rozwiązanie to przypominałoby współdziałanie MSB 600 z innymi MSB),

- (b) *prezentacja wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w każdej części projektu MSB dla MZJ (w stosownych przypadkach)*

W tym wariantcie wymogi dotyczące badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostaną przedstawione w poszczególnych odpowiednich częściach. Wymogi dotyczące badań

skonsolidowanych sprawozdań finansowych mogłyby być zaprezentowane w każdej części w odrębnych ramkach lub jako podpunkt, dzięki czemu będą się wyróżniać i odnośnienie się do nich będzie łatwiejsze. Jako korzyść wynikającą z tego podejścia należy wskazać fakt, że jeżeli badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego, biegły rewident miałby dostęp do wszystkich odpowiednich wymogów wskazanych na odpowiednim etapie przebiegu badania, co jest zgodne z zamierzonym sposobem prezentacji proponowanego standardu. W takich okolicznościach, jeżeli wymogi dotyczące badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych mają zastosowanie, biegły rewident miałby łatwy dostęp do procedur badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych podczas przeprowadzania badania i nie musiałby odnosić się do innej części w celu ustalenia odpowiednich wymogów.

Prośba o uwagi – konkretne pytanie

26. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostaną objęte zakresem projektu MSB dla MZJ, w jaki sposób odpowiednie wymogi powinny być zaprezentowane w proponowanym standardzie (proszę przedstawić uzasadnienie preferowanego wariantu):
- (a) prezentacja wszystkich wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w odrębnej części, lub
 - (b) prezentacja wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w każdej odpowiedniej części.

Załącznik 1 – Streszczenie odpowiednich inicjatyw lokalnych

Kraj/region	Rodzaj inicjatywy	Streszczenie
Belgia	Odrębny standard (przyjęty do stosowania)	W marcu 2019 r. Belgia opublikowała ustawowy standard badania MŚP i małych jednostek o charakterze niedochodowym. Zgodnie z tym standardem określone w umowie badania MŚP mogą być przeprowadzane zarówno przez biegłych rewidentów, jak i zewnętrznych księgowych. Nie ma on zastosowania do badań ustawowych (do których zastosowanie mają wyłącznie MSB) i przewiduje możliwość zastosowania MSB, jeżeli tak postanowią odpowiednie strony. Definicja MŚP określa próg, po osiągnięciu którego przeprowadzanie badań jest obowiązkowe. Jednak gdy MŚP zostanie uznane za złożone, biegli rewidenci stosują MSB.
Francja	Odrębny standard (przyjęty do stosowania)	W czerwcu 2019 r. francuskie instytuty wydały dwa odrębne i samodzielne standardy badania małych jednostek (MJ): NEP 911 i NEP 912 (decyzja o wyborze jednego z nich uzależniona jest od okresu, na jaki biegły rewident został zaangażowany – na trzy lub sześć lat). Standardy te mogą być stosowane m.in. w sytuacji, gdy nie ma obowiązku prawnego wyznaczenia biegłego rewidenta. Celem standardów jest zdefiniowanie proporcjonalnego podejścia do badania i określenie jedynie podstawowych wymogów opartych na przyjętych zasadach, których spełnienie jest niezbędne podczas badania MJ. Standardy są krótkie, tj. zawierają się jedynie na 10 stronach, i samodzielne, tj. nie zawierają odniesień do innych standardów. Odwołują się do tej samej koncepcji i prowadzą do uzyskania tego samego wyniku końcowego, co „tradycyjne” badanie, tj. racjonalna pewność, wystarczające i odpowiednie dowody badania, zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd, pełna zgodność z Kodeksem Etyki.
Niemcy	Odrębny standard (na etapie projektu)	Instytut der Wirtschaftsprüfer (IDW) pracuje nad przygotowaniem projektu odrębnego standardu badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego, zgodnie z definicją przyjętą w UE, który ma być zaprezentowany jesienią 2021 r.

Indie	Odrębny standard (projekt)	W lutym 2021 r. Rada Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych Instytutu Biegłych Księgowych w Indiach wydała projekt nowego standardu badania mniejszych i mniej złożonych jednostek (uwagi do tego projektu można było zgłaszać do końca marca 2021 r.). Proponowany standard nie ma zastosowania do spółek i innych jednostek spełniających określone kryteria (ilościowe i przemysłowe). W chwili publikacji niniejszego dokumentu wyniki konsultacji projektu nie były jeszcze dostępne.
Federacja Nordycka (Szwecja, Dania, Finlandia, Islandia i Norwegia)	Odrębny standard (projekt)	<p>W czerwcu 2015 r. opublikowano wyniki konsultacji dotyczącej „Nordyckiego standardu badania małych jednostek”. Projekt standardu został opracowany przez Federację Nordycką Biegłych Rewidentów i przekazany do konsultacji w Szwecji, Danii, Finlandii, Islandii i Norwegii.</p> <p>Odpowiedzi otrzymano od respondentów z całego świata, a nie jedynie z państw, w których zgodnie z zamierzeniem miały być przeprowadzane konsultacje. Respondenci zgodnie wskazywali na konieczność podjęcia działań, jednak przekazali różne opinie na temat ich charakteru. Jednym z ważniejszych komunikatów otrzymanych od respondentów był pogląd, zgodnie z którym powodzenie tej inicjatywy wymagać będzie zaangażowania na poziomie międzynarodowym, a nie regionalnym. Mając to na uwadze, Federacja Nordycka Biegłych Rewidentów nadal zabiegała o skoncentrowanie przez IAASB wysiłków na rzecz tej sprawy.</p>
Sri Lanka	Odrębny standard (przyjęty do stosowania)	W 2018 r. Sri Lanka wydała „Lankijski standard badania nieokreślonych przedsiębiorstw”. Standard został opracowany przez Instytut Biegłych Rewidentów na Sri Lance z wykorzystaniem projektu Nordyckiego Standardu. Standard ma zastosowanie do badań małych i średniej wielkości jednostek (które nie podlegają odpowiedzialności publicznej i publikują sprawozdania finansowe ogólnego zastosowania dla użytkowników zewnętrznych).

Szwajcaria	Odrębny standard (przyjęty do stosowania)	<p>Zgodnie ze szwajcarską ustawą o spółkach duże jednostki oraz jednostki notowane na giełdzie podlegają obowiązkowi przeprowadzenia badania w pełnym zakresie (w tym obowiązkowi poświadczenia projektu i wdrożenia kontroli wewnętrznych dotyczących sprawozdawczości finansowej), natomiast MŚP podlegają obowiązkowi przeprowadzenia ograniczonego badania ustawowego, tj. wykonania usługi atestacyjnej w postaci zapewnienia poprzez zaprzeczenie.</p> <p>Na potrzeby ograniczonego badania ustawowego określono odrębny standard, natomiast badanie w pełnym zakresie przeprowadzane jest z zastosowaniem szwajcarskich standardów badania. Tymi standardami są MSB rozszerzone o określone postanowienia dodatkowe odnoszące się do kwestii szczególnych dla Szwajcarii.</p>
------------	--	--

Oprócz odrębnych standardów, kraje na całym świecie opracowały krajowe wytyczne dotyczące proporcjonalnego zastosowania MSB (np. Austria, Australia, Belgia, Bułgaria, Niemcy, Węgry, Włochy, Słowacja, Szwajcaria) oraz tworzenia wspieranych w danym kraju narzędzi IT mających zastosowanie podczas badania małych jednostek lub MZJ (np. USA, Belgia, Bułgaria, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Niemcy, Grecja, Islandia, Łotwa, Holandia, Norwegia, Szwajcaria).

Załącznik 2 – Prośba o uwagi: Zestawienie pytań

Wytyczne dla respondentów

Respondenci są proszeni o zgłaszanie uwag dotyczących jasności, zrozumiałości i praktycznej możliwości stosowania projektu MSB dla MZJ. W związku z tym najbardziej pomocne będą uwagi odnoszące się do konkretnych aspektów projektu MSB dla MZJ i wskazujące przyczyny ewentualnych obaw dotyczących jasności, zrozumiałości i praktycznej możliwości stosowania, wraz z propozycjami ulepszeń. Mile widziane będą również konkretne propozycje dotyczące proponowanych zmian brzmienia projektu MSB dla MZJ.

Respondenci mogą udzielić odpowiedzi tylko na pytania istotne dla nich lub na wszystkie pytania. W przypadku gdy respondent akceptuje propozycje zawarte w projekcie MSB dla MZJ, pomocne będzie poinformowanie o tym IAASB, ponieważ nie zawsze można wywnioskować, czy propozycje IAASB są akceptowane, jeśli nie zostało to jednoznacznie wyrażone.

Sekcja 4A – Nadrzędne pozycjonowanie projektu MSB dla MZJ

1. Prosimy o opinie na temat następujących kwestii:³⁹
 - (a) samodzielny charakter proponowanego standardu, w tym wyszczególnienie wszelkich obszarów budzących obawy w kontekście stosowania proponowanego standardu lub potencjalnych przeszkód, które mogą mieć negatywny wpływ na to założenie,
 - (b) tytuł proponowanego standardu,
 - (c) wszelkie inne sprawy dotyczące projektu MSB dla MZJ omówione w niniejszej sekcji (sekcja 4A).
2. Czy akceptuje Pan/Pani proponowane zmiany uzgodnieniowe do Przedmowy IAASB (zob. paragrafy 39-40)? Jeśli nie, to dlaczego i jakie dodatkowe zmiany mogą być konieczne?

Sekcja 4B – Obowiązywanie standardu

3. Prosimy o opinie na temat obowiązywania (lub zakresu) projektu MSB dla MZJ (część A proponowanego standardu). W szczególności:
 - (a) Czy wdrożenie proponowanego obowiązywania jest możliwe w praktyce? Jeśli nie, to dlaczego?
 - (b) Czy mogą wystąpić niezamierzone konsekwencje, których IAASB jeszcze nie rozważyła?
 - (c) Czy w części dotyczącej obowiązywania są fragmenty, które nie są jasne? Prosimy o ich wskazanie.

³⁹ Na końcu sekcji 4F (pytanie 17) znajduje się nadrzędne pytanie, w odpowiedzi na które należy wyrazić swoją opinię na temat tego, czy projekt MSB dla MZJ, jako całość, spełnia potrzeby użytkowników i innych interesariuszy oraz czy proponowany standard może być i będzie stosowany. Na to pytanie najlepiej odpowiedzieć po rozważeniu wszystkich stosownych kwestii wyjaśnionych w niniejszej notatce oraz treści proponowanego standardu.

- (d) Czy zamierzony cel części dotyczącej obowiązywania, w jej obecnym brzmieniu, tj. odpowiednie informowanie interesariuszy o zakresie proponowanego standardu, zostanie osiągnięty?
 - (e) Czy proponowana rola organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów w poszczególnych systemach prawnych jest jasno określona i odpowiednia?
4. Czy akceptuje Pan/Pani proponowane ograniczenia dotyczące stosowania projektu MSB dla MZJ? Jeśli nie, to dlaczego i jakie zmiany (wyjaśnienia, uzupełnienia lub inne zmiany) są konieczne? Prosimy w swojej odpowiedzi odrębnie ustosunkować się do:
- (a) określonych zakazów oraz
 - (b) cech jakościowych.
- Jeśli Pan/Pani zgłasza uwagi do określonych zakazów lub cech jakościowych, prosimy o wyraźne wskazanie konkretnych pozycji, których dotyczą Pana/Pani uwagi, a w przypadku uwag dotyczących uzupełnień (kompletności) – o podanie dokładnego brzmienia pozycji, które Pana/Pani zdaniem powinny zostać dodane, wraz z uzasadnieniem.
5. Odnośnie Przewodnika uzupełniającego dotyczącego obowiązywania:
- (a) Czy przewodnik pomaga w zrozumieniu obowiązywania? Jeśli nie, to dlaczego?
 - (b) Czy w przewodniku powinny być ujęte jeszcze inne kwestie?
6. Czy IAASB powinna rozważyć jakieś inne kwestie dotyczące obowiązywania, w miarę prac nad ustalaniem ostatecznego brzmienia projektu MSB dla MZJ?

Sekcja 4C – Kluczowe zasady stosowane przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ

7. Prosimy o opinie na temat głównych zasad zastosowanych przy opracowywaniu projektu MSB dla MZJ, jak określono w niniejszej Sekcji 4C.⁴⁰ Prosimy, by odpowiedzi dotyczyły kolejno następujących tematów:
- (a) podejście do sposobu, w jaki wymogi MSB zostały włączone do proponowanego standardu (zob. paragrafy 74-77),
 - (b) podejście do celów poszczególnych części proponowanego standardu (zob. paragrafy 78-80),
 - (c) zasady dotyczące zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu, odpowiednich wymogów etycznych i zarządzania jakością (zob. paragrafy 81-84),
 - (d) podejście do NMO (zob. paragrafy 85-91), w tym:
 - (i) treść NMO, w tym czy służą zamierzonemu celowi,
 - (ii) wystarczalność NMO,
 - (iii) sposób prezentacji NMO w proponowanym standardzie.

⁴⁰ Sekcja 4E poniżej odnosi się do treści projektu MSB dla MZJ, w tym do konkretnych pytań do respondentów służących przekazaniu przez nich szczegółowych uwag do treści proponowanego standardu.

Sekcja 4D – Ogólna koncepcja i struktura projektu MSB dla MZJ

8. Prosimy o przedstawienie opinii na temat ogólnej koncepcji i struktury projektu MSB dla MZJ, w tym, w stosownych przypadkach, na temat zastosowania zasad redagowania (paragraf 98-101).

Sekcja 4E – Zawartość projektu MSB dla MZJ

9. Proszę przedstawić swoją opinię na temat zawartości **części od 1 do 8** projektu MSB dla MZJ, w tym na temat kompletności każdej z nich. W odpowiedzi na to pytanie proszę oznaczyć swoje uwagi odpowiednim podtytułem dla każdej części proponowanego standardu.
10. W odniesieniu do **części 9**, prosimy o przekazanie Pana/Pani komentarza, czy zgadza się Pan/Pani z podejściem przyjętym w projekcie MSB dla MZJ dotyczącym wymogów sprawozdawczości dla biegłego rewidenta, w tym:
- (a) ze sposobem prezentacji, zawartością i kompletnością części 9,
 - (b) z zamieszczeniem określonego formatu i zawartości niezmodyfikowanego sprawozdania biegłego rewidenta jako jednego z wymagań,
 - (c) z zamieszczeniem przykładowych sprawozdań biegłego rewidenta w Przewodniku uzupełniającym dotyczącym sprawozdawczości.
11. W odniesieniu do Przewodnika uzupełniającego dotyczącego sprawozdawczości:
- (a) Czy materiały pomocnicze są dla Pana/Pani pomocne? Jeżeli nie, proszę wskazać, z jakiego powodu.
 - (b) Czy powinny być ujęte jeszcze inne kwestie dotyczące sprawozdawczości?
12. Czy w częściach od 1 do 9 proponowanego standardu występują obszary, w których w Pana/Pani ocenie można wprowadzić usprawnienia? Jeżeli tak, proszę przedstawić uzasadnienie i opis ewentualnych usprawnień. Byłoby to pomocne, gdyby wyraźnie wskazali Pan/Pani konkretne części, których dotyczą Pana/Pani uwagi.

Sekcja 4F – Inne sprawy

13. Proszę przekazać swoje poglądy na temat przejścia na MSB:
- (a) Czy oprócz sytuacji opisanych powyżej istnieją jakiegokolwiek aspekty dotyczące proponowanego standardu, które mogą powodować trudności w związku z przejściem na MSB?
 - (b) Jakie materiały pomocnicze mogłyby ułatwić pokonanie tych trudności?
14. Czy zgadza się Pan/Pani z proponowanym podejściem do przyszłych aktualizacji i utrzymania Standardu oraz odpowiednich dodatkowych wytycznych?
15. Czy powinna być możliwość wcześniejszego przyjęcia zmiany standardu, który wszedł już w życie? Jeśli nie, to dlaczego?
16. Czy projekt MSB dla MZJ powinien zawierać odrębną część poświęconą serii MSB 800? Proszę przedstawić uzasadnienie swoich odpowiedzi.
17. Czy w Pana/Pani opinii projekt MSB dla MZJ spełni potrzeby użytkowników i innych zainteresowanych stron dotyczące zlecenia, które umożliwi biegłemu rewidentowi uzyskanie racjonalnej pewności w celu wyrażenia opinii z badania i w związku z którym proponowany standard

został opracowany? Jeśli nie, to dlaczego? Proszę odpowiedź na powyższe pytanie uporządkować w następujący sposób:

- (a) informacja czy proponowany standard może być i będzie zastosowany w Pana/Pani systemie prawnym.
 - (b) informacja czy proponowany standard spełnia potrzeby biegłych rewidentów, badanych jednostek, użytkowników sprawozdań finansowych będących przedmiotem badania i innych zainteresowanych stron.
 - (c) informacja czy istnieją aspekty proponowanego standardu, które mogą utrudnić jego wdrażanie (jeżeli tak, to w jaki sposób można im zaradzić).
18. Czy IAASB powinna rozważyć jakieś inne kwestie dotyczące projektu MSB dla MZJ, w miarę prac nad ustalaniem ostatecznego brzmienia proponowanego standardu?

Sekcja 4G – Podejście do konsultacji i ostatecznego formułowania

19. Jakie wsparcie i wytyczne mogłyby być przydatne przy wdrażaniu proponowanego standardu?
20. Tłumaczenia – uznając, że wielu respondentów może chcieć przetłumaczyć ostateczną wersję MSB dla MZJ we własnym otoczeniu, IAASB będzie wdzięczna za uwagi dotyczące potencjalnych kwestii problematycznych związanych z tłumaczeniem zauważonych podczas zapoznawania się z projektem MSB dla MZJ.
21. Data wejścia w życie – uznając, że MSB dla MZJ jest nowym standardem i mając na uwadze konieczność przeprowadzenia należytego procesu na poziomie krajowym i wykonanie tłumaczenia, o ile dotyczy, w ocenie IAASB odpowiednią datą wejścia w życie standardu mogłaby być data zapewniająca jego obowiązywanie dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się co najmniej 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji standardu. Wcześniejsze zastosowanie standardu będzie dozwolone i popierane. IAASB będzie wdzięczna za uwagi, czy zapewni to wystarczającą ilość czasu, która umożliwi skuteczne wdrożenie MSB dla MZJ.

Sekcja 5 – Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych

22. IAASB prosi o przekazywanie opinii w sprawie tego, czy badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych powinny być wyłączone z zakresu (lub objęte zakresem) projektu MSB dla MZJ. Proszę przedstawić uzasadnienie swojej odpowiedzi.
23. Biegli rewidenci proszeni są o przekazanie informacji o wpływie wyłączenia badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych z zakresu projektu MSB dla MZJ na stosowanie proponowanego standardu. W szczególności:
- (a) Czy będzie Pan/Pani stosować standard, jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostaną wyłączone z jego zakresu? Jeśli nie, to dlaczego?
 - (b) W przybliżeniu, jaki procent badań przeprowadzanych w Pana/Pani firmie to badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w których prawdopodobnie byłaby możliwość zastosowania projektu MSB dla MZJ (tj. ponieważ istnieje prawdopodobieństwo, że badane jednostki mogłyby zostać uznane za mniej złożone na potrzeby proponowanego standardu), poza przypadkami szczególnego wyłączenia?
 - (c) Jakie typowe przykłady struktur grupy i okoliczności występują w Pana/Pani firmie, w których grupę można byłoby uznać za mniej złożoną?

24. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych mają zostać objęte zakresem projektu MSB dla MZJ, IAASB prosi o przekazywanie opinii, w jaki sposób należy to zrobić (proszę przedstawić uzasadnienie preferowanego wariantu):
- (a) IAASB określa wskaźnik(i) złożoności, w ramach których proponowany standard może być zastosowany („Wariant 1 – zob. paragraf 169), lub
 - (b) projekt MSB dla MZJ określa cechy jakościowe złożoności szczególne dla grup (Wariant 2 – zob. paragraf 176), aby pomóc użytkownikom proponowanego standardu w samodzielnym ustaleniu, czy grupa osiąga próg decydujący o poziomie złożoności.
25. Czy istnieją inne sposoby na włączenie badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakres proponowanego standardu, które nie zostały uwzględnione w rozwiązaniach opisanych powyżej? Na przykład czy istnieją wskaźniki złożoności inne niż te, o których mowa w paragrafie 169, które IAASB powinna rozważyć?
26. Jeżeli badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zostaną objęte zakresem projektu MSB dla MZJ, w jaki sposób odpowiednie wymogi powinny być zaprezentowane w proponowanym standardzie (proszę przedstawić uzasadnienie preferowanego wariantu):
- (a) prezentacja wszystkich wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w odrębnej części, lub
 - (b) prezentacja wymogów dotyczących badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych w każdej odpowiedniej części.

PROPONOWANY MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA DOTYCZĄCY BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH MNIJ ZŁOŻONYCH JEDNOSTEK

Spis treści

	Strona
Przedmowa – [Projekt] MSB dla MZJ	67
A. Obowiązki [projektu] MSB dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek	72
1. Podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi	77
1.1. Data wejścia w życie	77
1.2. Odpowiednie wymogi etyczne i zarządzanie jakością na poziomie firmy	77
1.3. Ogólne cele biegłego rewidenta	78
1.4. Podstawowe pojęcia i ogólne zasady w przeprowadzaniu badania	79
1.5. Oszustwo	80
1.6. Przepisy prawa lub regulacje	81
1.7. Strony powiązane	83
1.8. Ogólna komunikacja z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór	83
2. Dowody badania i dokumentacja	86
2.1. Cele	86
2.2. Wystarczające i odpowiednie dowody badania	86
2.3. Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania	87
2.4. Procedury służące uzyskaniu dowodów badania	88
2.5. Ogólne wymogi dotyczące dokumentacji	88
3. Zarządzanie jakością zlecenia	91
3.1. Cel	91
3.2. Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie	91
3.3. Określone wymogi dotyczące dokumentacji	95
4. Akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania i zlecenia badania po raz pierwszy	96
4.1. Cele	96
4.2. Ustalenie, czy [projekt] MSB dla MZJ jest odpowiedni do zlecenia badania	97
4.3. Wstępne warunki badania	97
4.4. Dodatkowe uwagi związane z akceptacją zlecenia	98

4.5. Warunki zlecenia badania	99
4.6. Zlecenia badania po raz pierwszy	100
4.7. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji.....	101
4.8. Określone wymogi dotyczące dokumentacji	101
5. Planowanie.....	103
5.1. Cele	103
5.2. Planowanie czynności	103
5.3. Istotność	107
5.4. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji.....	108
5.5. Określone wymogi dotyczące dokumentacji	108
6. Identyfikacja i oszacowanie ryzyka	110
6.1. Cele	110
6.2. Procedury identyfikacji i szacowania ryzyk oraz powiązane czynności	110
6.3. Zrozumienie właściwych aspektów jednostki	112
6.4. Identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia	120
6.5. Oszacowanie ryzyka.....	121
6.6. Specyficzne zapytania do kierownictwa i osób sprawujących nadzór	124
6.7. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji.....	125
6.8. Określone wymogi dotyczące dokumentacji	125
7. Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia	127
7.1. Cele	127
7.2. Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego	127
7.3. Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.....	128
7.4. Konkretny obszar oceny	134
7.5. Gromadzenie zniekształceń	142
7.6. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji.....	143
7.7. Określone wymogi dotyczące dokumentacji	143
8. Wyciąganie wniosków	145
8.1. Cele	145
8.2. Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania.....	145
8.3. Procedury analityczne, które pomagają w sformułowaniu ogólnego wniosku	145

8.4. Późniejsze zdarzenia.....	146
8.5. Oceny i inne czynności biegłego rewidenta, które pomagają mu sformułować wniosek	147
8.6. Pisemne oświadczenia kierownictwa i osób sprawujących nadzór.....	149
8.7. Podjęcie ogólnej odpowiedzialności za zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości	152
8.8. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji.....	152
8.9. Określone wymogi dotyczące dokumentacji	153
9. Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość.....	155
9.1. Cele	155
9.2. Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	155
9.3. Forma opinii.....	157
9.4. Sprawozdanie biegłego rewidenta	157
9.5. Modyfikacje opinii	160
9.6. Pozostałe akapity w sprawozdaniu biegłego rewidenta	166
9.7. Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe	168
9.8. Inne informacje	169
ZAŁĄCZNIK 1 – Słowniczek terminów.....	172
ZAŁĄCZNIK 2 – Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (część 6)	173
ZAŁĄCZNIK 3 – Czynniki ryzyka oszustwa	174
ZAŁĄCZNIK 4 – Stwierdzenia.....	177
ZAŁĄCZNIK 5 – Przykładowa umowa zlecenia	179
ZAŁĄCZNIK 6 – Przykład oświadczenia.....	182

Przedmowa – [Projekt] MSB dla MZJ

- P.1. Niniejszy [projekt] standard (tj. MSB dla MZJ) został zaprojektowany celem uzyskania racjonalnej pewności co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem w przypadku badania sprawozdania finansowego mniej złożonych jednostek (MZJ) z sektora prywatnego i publicznego. [Projekt] standardu opracowano tak, aby odzwierciedlał istotę i okoliczności badania sprawozdania finansowego MZJ i prowadził do spójnego wykonywania zlecenia badania z zachowaniem wysokiej jakości. Zachowanie wysokiej jakości zlecenia badania oznacza zaplanowanie i wykonanie zlecenia oraz sporządzenie sprawozdania z niego zgodnie z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Cel niniejszego [projektu] standardu osiąga się przy zastosowaniu zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu.
- P.2. Część A określa zasady obowiązywania niniejszego [projektu] standardu. Konieczny jest jasny opis rodzajów jednostek, dla których zaprojektowano badanie zgodne z niniejszym [projektem] standardu, jakie określono w części A, po to by:
- IAASB mogło zdecydować o podlegających włączeniu do MSB dla MZJ celach i wymogach, które są odpowiednie w przypadku badania MZJ, oraz by
 - organy ustawodawcze lub regulacyjne, lub właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów (takie jak krajowe podmioty ustanawiające standardy bądź organizacje zawodowych księgowych) oraz firmy, biegli rewidenci i inni zostali poinformowani o zamierzonym zakresie [projektu] standardu.
- P.3. Opisy rodzajów jednostek, w odniesieniu do których dozwolone jest badanie zgodne z niniejszym [projektem] standardu, leżą w gestii organów ustawodawczych i regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych. Takie opisy mogą, ale nie muszą uwzględniać ograniczeń w stosowaniu określonych w części A. Zamierzony zakres niniejszego [projektu] standardu odpowiada opisowi badania sprawozdania finansowego MZJ określonego w części A i nie uwzględnia opisów na poziomie systemu prawnego.
- P.4. Niniejszy [projekt] standardu nie narusza lokalnych przepisów prawa lub regulacji wpływających na badanie sprawozdania finansowego w danym systemie prawnym.
- P.5. Jeżeli niniejszy [projekt] standardu jest wykorzystywany w zleceniach badania innych niż te, o których mowa w części A, biegłemu rewidentowi nie wolno złożyć oświadczenia o zgodności z [projektem] MSB dla MZJ w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

- P.6. Sprawozdanie finansowe poddane badaniu jest sprawozdaniem jednostki sporządzonym przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór. Przepisy prawa lub regulacje mogą określać odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór, za sprawozdawczość finansową. Niniejszy [projekt] standardu nie nakłada odpowiedzialności na kierownika jednostki i na osoby sprawujące nadzór i nie uchyla przepisów prawa i regulacji, które taką odpowiedzialność ustanawiają. Jednakże zgodnie z niniejszym [projektem] standardu badanie przeprowadza się na podstawie założenia, że na kierowniku jednostki oraz tam, gdzie to odpowiednie, na osobach sprawujących nadzór spoczywają określone, potwierdzone przez nich obowiązki, które mają fundamentalne znaczenie dla badania. Badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności.

Obowiązki osób sprawujących nadzór oraz kierownika jednostki dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego

Zakres obowiązków kierownika jednostki lub sposób, w jaki są opisane, mogą być różne w poszczególnych systemach prawnych. Mimo ewentualnych różnic w zakresie tych obowiązków lub w sposobie ich opisania, badanie zgodne z niniejszym [projektem] standardu przeprowadza się w oparciu o zasadę, że kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdzili i rozumieją, że są odpowiedzialni za:

- sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi, gdzie jest to odpowiednie, rzetelną prezentację,*
- taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem oraz*
- zapewnienie biegłemu rewidentowi nieograniczonego dostępu do wszystkich informacji, o których mają wiedzę i które mają związek ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, oraz do wszystkich informacji, o które może poprosić biegły rewident, a także za zapewnienie nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.*

- P.7. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często obejmują standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy bądź obejmują także wymogi ustawodawcze lub regulacyjne. W niektórych przypadkach ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować standardy sprawozdawczości finansowej zarówno ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy, jak i wynikające z ustawodawstwa lub wymogów regulacyjnych.
- P.8. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdania finansowego. Choć ramowe założenia mogą nie ustalać sposobu, w jaki należy rozliczać lub ujawniać wszystkie transakcje lub zdarzenia, założenia te zwykle obejmują wystarczająco szerokie zasady, aby mogły one służyć za podstawę do opracowania i stosowania zasad (polityki) rachunkowości spójnych z koncepcjami założeń leżącymi u podstaw wymagań.
- P.9. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne są ramowymi założeniami zgodności. Niniejszy [projekt] standardu obejmuje oba te rodzaje ramowych założeń. Pojęcie „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” jest używane w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń oraz
- potwierdzania jednoznacznie lub domyślnie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego kierownik jednostki może stanąć przed koniecznością ujawnienia informacji wykraczających poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia lub
 - potwierdzania jednoznacznie, że kierownik jednostki może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Pojęcie „ramowe założenia zgodności” jest używane w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają uznania opisanego powyżej w punktach (i) lub (ii).

Badanie sprawozdania finansowego

- P.10. Celem badania jest zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego. Osiąga się to dzięki wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Jako podstawy do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta niniejszy [projekt] standardu wymaga uzyskania racjonalnej pewności o tym, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem czy oszustwem.
- P.11. Racjonalna pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania dla ograniczenia ryzyka badania (tj. ryzyka wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Racjonalna pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ istnieją nieuniknione ograniczenia badania spowodowane tym, że większość dowodów badania na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski, i które są podstawą opinii, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający.

Nieuniknione ograniczenia badania

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

Ze względu na nieuniknione ograniczenia badania występuje niemożliwe do uniknięcia ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego nie zostaną wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z niniejszym [projektem] standardu. W związku z tym późniejsze wykrycie istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem samo w sobie nie wskazuje na nieprzestrzeganie niniejszego [projektu] standardu podczas badania. Jednak nieuniknione ograniczenia badania nie stanowią usprawiedliwienia dla biegłego rewidenta, aby zadowalał się mniej niż uprawdopodobniającymi dowodami badania.

Format [projektu] MSB dla MZJ

- P.12. [Projekt] MSB dla MZJ zawiera:
- część dotyczącą obowiązywania standardu (część A), która określa okoliczności, w jakich zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest niedozwolone lub nieodpowiednie,
 - część 1, która określa podstawowe pojęcia i nadrzędne wymogi, jakie mają mieć zastosowanie podczas badania,
 - część 2, która określa ogólne wymogi dotyczące dokumentacji i dowodów badania, a także jego ogólne cele,

- część 3, która określa obowiązki biegłego rewidenta i partnera odpowiedzialnego za zlecenie w zakresie zarządzania jakością podczas badania MZJ,
- części 4–9, które odzwierciedlają przebieg zlecenia badania i określają szczegółowe wymogi tego badania. Każda z tych części zawiera ponadto w razie konieczności szczególne wymogi dotyczące komunikacji i dokumentacji,
- załączniki, które zawierają słowniczek terminów użytych w niniejszym [projekcie] standardu, stwierdzenia, przykładową umowę i przykładowe oświadczenie, jak również pozostałe stosowne materiały pomocnicze do stosowania wymogów niniejszego [projektu] standardu.

P.13. Na zawartość każdej części składa się:

- materiał wprowadzający w osobnej ramce, który określa zawartość i zakres danej części (ale nie wyznacza żadnych dodatkowych obowiązków biegłego rewidenta),
- cel(e), które stanowią powiązanie między wymogami danej części i ogólnym celem badania,
- wymogi, jakie należy spełnić, chyba że dany wymóg ma charakter warunkowy, a warunek nie zachodzi. Wszystkie wymogi są ponumerowane w odniesieniu do stosownej części, na przykład A.1., A.2. lub 1.1.1., 1.1.2. itd. Wymogi są wyrażone poprzez sformułowanie w trybie oznajmującym.
- niezbędne materiały objaśniające (NMO), które mają dostarczyć dalszych wyjaśnień mających związek z podpunktem lub wymogiem szczególnym. Wszystkie NMO są przedstawione kursywą w osobnych niebieskich ramkach. Istnieją dwa rodzaje NMO: ogólne, wprowadzające NMO, które wyjaśniają kontekst sekcji znajdującej się bezpośrednio po nich, oraz NMO dotyczące konkretnie wymogu umieszczonego bezpośrednio przed nimi.

P.14. Definicje opisujące znaczenie przypisane określonym terminom do celów niniejszego [projektu] standardu znajdują się w słowniczku terminów w załączniku 1.⁴¹ Podane definicje pomagają w spójnym stosowaniu i interpretacji wymogów i nie mają na celu zastąpienia definicji, które mogą być ustanowione dla innych celów przez przepis prawa lub regulację. Jeżeli nie wskazano inaczej, zdefiniowane terminy mają takie same znaczenia w całym niniejszym [projekcie] standardu.

Niewiążące materiały pomocnicze

P.15. IAASB może wydawać publikacje dla pracowników lub inne niewiążące materiały pomocnicze zapewniające wsparcie we wdrożeniu [projektu] MSB dla MZJ.

Jednostki sektora publicznego

P.16. Niniejszy [projekt] standardu ma zastosowanie do usług sektora publicznego, jeżeli zostały spełnione kryteria określone w części A, dotyczącej jego obowiązywania. W sektorze publicznym obowiązki biegłego rewidenta mogą jednak zależeć od mandatu do badania lub wynikać z obowiązków, jakie na jednostki sektora publicznego nakłada prawo, regulacja lub inne organy (takie jak dyrektywy ministerialne, wymogi polityki rządu lub postanowienia wynikające z prawa), które mogą obejmować

⁴¹ Definicje zawarte w niniejszym [projekcie] standardu są spójne z definicjami znajdującymi się w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB) (tj. zawartymi w Słowniku terminów IAASB umieszczonym w tomie 1 Podręcznika IAASB). Słowniczek terminów w Załączniku 1 zawiera również inne przydatne terminy użyte w Słowniku terminów w Podręczniku IAASB, które nie zostały zdefiniowane, ale są stosowane w MSB.

szerszy zakres badania sprawozdania finansowego zgodnie z niniejszym [projektem] standardu. Te dodatkowe obowiązki nie stanowią przedmiotu niniejszego [projektu] standardu. Mogą je określać publikacje Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Organów Kontroli lub krajowych podmiotów ustanawiających standardy albo wytyczne opracowane przez agendy ds. badania działające w sektorze publicznym.

- P.17. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej w jednostce sektora publicznego są określane przez ramowe założenia legislacyjne i regulacyjne właściwe dla każdego systemu prawnego lub obszaru geograficznego. Kwestie do ewentualnego rozważenia przy stosowaniu obowiązujących wymogów sprawozdawczości finansowej w danej jednostce oraz tego, jak to zastosowanie ma się do kontekstu charakteru i okoliczności jednostki oraz jej otoczenia, obejmują to, czy jednostka stosuje rachunkowość na zasadzie memoriałowej czy kasowej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, czy też na zasadzie łączonej.
- P.18. Kwestia własności jednostki sektora publicznego może nie być równie znacząca jak w sektorze prywatnym, ponieważ decyzje dotyczące jednostki mogą być podejmowane poza nią w wyniku procesów politycznych. W związku z tym kierownik jednostki może nie mieć kontroli nad pewnymi decyzjami. Do ewentualnych kwestii, które mają znaczenie, należy zrozumienie zdolności jednostki do podejmowania jednostronnych decyzji oraz zdolność innych jednostek sektora publicznego do kontrolowania mandatu i decyzji strategicznych jednostki lub wywierania na nie wpływu.
- P.19. W stosownych przypadkach szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego zostały zawarte w NMO.

Aktualizacja [projektu] MSB dla MZJ

- P.20. IAASB zamierza okresowo proponować zmiany do MSB dla MZJ. IAASB rozważy wpływ na [projekt] MSB dla MZJ w ramach projektu zmiany lub opracowania nowego MSB i określi stopień pilności potrzeby zmiany niniejszego [projektu] standardu. Podczas opracowywania ewentualnych zmian do [projektu] MSB dla MZJ IAASB uwzględni wszelkie konkretne kwestie, na które zwrócono jej uwagę w kontekście zastosowania MSB dla MZJ. IAASB oczekuje, że upłynie co najmniej osiemnaście miesięcy pomiędzy wydaniem zmian do MSB dla MZJ a ich datą wejścia w życie.

A. Obowiązkiwanie [projektu] MSB dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek

- A.1. Część A określa kwestię obowiązkiwania [projektu] MSB dla MZJ poprzez opis poszczególnych zakazów i cech jakościowych, które sprawiają, że zastosowanie [projektu] standardu stanie się niewłaściwe w badaniu sprawozdania finansowego MZJ. Wymogi w niniejszym [projekcie] MSB dla MZJ zostały zaprojektowane tak, by były proporcjonalne do typowego charakteru i typowych okoliczności badania MZJ (tj. nie odnoszą się do złożonych spraw czy okoliczności).
- A.2. Niniejszy [projekt] MSB dla MZJ nie może być stosowany w przypadku badań niebędących badaniami sprawozdań finansowych MZJ. Jeżeli [projekt] MSB dla MZJ będzie stosowany do badań wychodzących poza jego zamierzony zakres, zgodność z jego wymogami nie wystarczy, aby biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na poparcie opinii o racjonalnej pewności.

Ograniczenia w stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ

- A.3. Ograniczenia w stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ zostały wyznaczone w odniesieniu do dwóch kategorii:
- określone klasy jednostek, w przypadku których stosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest zabronione (tj. określone zakazy), oraz
 - cechy jakościowe, które, jeśli jednostka je posiada, wykluczają zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ do badania sprawozdań finansowych tej jednostki.
- A.4. Niniejszy punkt wyjaśnia te ograniczenia w stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ. Dalszych wyjaśnień co do spraw, które mogą mieć znaczenie dla określenia stosowania [projektu] MSB dla MZJ, dostarczają *Uzupełniające wytyczne dotyczące obowiązkiwania standardu* (Przewodnik uzupełniający dotyczący obowiązkiwania), które można znaleźć na stronie [ISA for LCE Exposure Draft](#).

Określone zakazy

- A.5. Jednostki mające cechy jednostki zainteresowania publicznego mogą w rzeczywistości lub pozornie reprezentować pewien poziom złożoności i zostają wyraźnie objęte zakazem stosowania niniejszego [projektu] MSB dla MZJ.
- A.6. Klasy jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] standardu jest ściśle zabronione, zostały określone w paragrafie A.7. Klasy wymienione w paragrafach A.7.(a), (b) i (d) są objęte kategoriycznym zakazem i nie podlegają modyfikacji. Każda klasa opisana w paragrafie A.7.(c) może z kolei zostać zmieniona przez organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów, ale nie może zostać wykreślona. Modyfikacje mogą być wprowadzane poprzez dodanie klasy jednostek do wykazu jednostek objętych zakazem, poprzez pozwolenie poszczególnym podgrupom w ramach danej klasy na stosowanie [projektu] standardu lub poprzez określenie progów ilościowych skutkujących zakazem postugiwania się [projektem] standardu. Organы ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą następnie usunąć lub zmienić dokonane przez siebie modyfikacje.
- A.7. [Projekt] MSB dla MZJ nie może być stosowany, jeżeli:
- (a) przepisy prawa lub regulacje:

- (i) jednoznacznie zakazują stosowania [projektu] MSB dla MZJ (tj. [projekt] standardu nie jest dopuszczony do stosowania w określonym systemie prawnym), lub
 - (ii) wskazują, że do badania sprawozdań finansowych w danym systemie prawnym należy stosować standardy badania inne niż [projekt] MSB dla MZJ.
- (b) dana jednostka jest jednostką notowaną na giełdzie.
- (c) jednostka spełnia jedno z następujących kryteriów:⁴²
- (i) jednostka, której jedną z głównych funkcji jest przyjmowanie depozytów od ogółu społeczeństwa,
 - (ii) jest to jednostka, której jedną z głównych funkcji jest udzielanie ubezpieczeń ogółowi społeczeństwa,
 - (iii) jednostka, której funkcją jest udzielanie świadczeń po okresie zatrudnienia,
 - (iv) jest to jednostka, której funkcją jest działanie jako fundusz zbiorowego inwestowania i która emituje instrumenty finansowe podlegające wykupowi, dostępne dla ogółu społeczeństwa, lub
 - (v) jest to jednostka należąca do klasy jednostek, w przypadku której stosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest zabronione przez organ ustawodawczy lub regulacyjny lub właściwy organ lokalny uprawniony do ustanawiania standardów w danym systemie prawnym.
- (d) badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁴³.

Cechy jakościowe

A.8. W przypadku gdy zlecenie badania nie jest objęte zakazem stosowania [projektu] MSB dla MZJ zgodnie z paragrafem A.7., podjęcie badania sprawozdania finansowego jednostki z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ będzie niewłaściwe, jeżeli w jednostce występują:

- złożone sprawy lub okoliczności związane z charakterem i zakresem działalności gospodarczej jednostki, przeprowadzanymi przez nią operacjami oraz powiązаныmi transakcjami i zdarzeniami, mające znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
- zagadnienia, tematy i sprawy powodujące zwiększenie stopnia złożoności lub wskazujące na jej występowanie, np. dotyczące własności, ustaleń w zakresie ładu korporacyjnego, polityk, procedur lub procesów ustanowionych przez jednostkę.

Są to wskaźniki lub kryteria odnoszące się do spraw lub okoliczności, dla których [projekt] MSB dla MZJ nie został zaprojektowany.

⁴² Zob. paragrafy 51–63 załączonej Notatki wyjaśniającej.

⁴³ Zgodnie z proponowanym MSB 600 (zmienionym), *Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)*, skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest sprawozdaniem finansowym obejmującym informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w wyniku procesu konsolidacji. Termin „proces konsolidacji” odnosi się nie tylko do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, ale również do prezentacji połączonych sprawozdań finansowych oraz do agregacji informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych, takich jak oddziały lub filie. Niniejsza definicja może ulec zmianie z chwilą sformułowania ostatecznego brzmienia MSB 600 (zmienionego). Zob. paragrafy 62–63 i sekcja 5 załączonej Notatki wyjaśniającej, aby zapoznać się z dalszym omówieniem badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

A.9. Zgodnie z paragrafem A.8. [projekt] MSB dla MZJ jest niewłaściwy w przypadku badania sprawozdań finansowych jednostki, jeżeli wykazuje ona jedną lub więcej z następujących cech:

- działalność gospodarcza, model biznesowy lub branża działalności jednostki wiąże się z rozległymi ryzykami, które sprawiają, że badanie staje się bardziej złożone, na przykład kiedy jednostka działa na nowych lub wschodzących rynkach bądź jest w fazie rozwoju,
- struktura organizacyjna nie jest stosunkowo jasna lub prosta, na przykład gdy:
 - w związku z działalnością gospodarczą jednostki w strukturze tej występuje wiele poziomów lub wiele stosunków sprawozdawczości, w których duża liczba osób jest zaangażowana w sprawozdawczość finansową, lub
 - struktura obejmuje nietypowe jednostki lub porozumienia, takie jak jednostki specjalnego przeznaczenia, złożone wspólne przedsięwzięcia, pozabilansowe umowy finansowe lub inne złożone umowy finansowe,
- jednostka ma złożoną strukturę własnościową lub nadzorczą,
- działalność jednostki podlega regulacjom wyższego stopnia lub istotnemu nadzorowi regulacyjnemu, na przykład regulacjom ostrożnościowym,
- jednostka prowadzi złożone transakcje lub jej system informacyjny i powiązane procesy mające związek z jej sprawozdaniem finansowym są złożone, tak że zbieranie i przetwarzanie danych wiąże się ze złożonymi procesami rachunkowości lub obliczeniami,
- jednostka ma złożone środowisko IT lub systemy IT, na przykład gdy w środowisku i procesach IT stosuje się silnie zindywidualizowane lub zintegrowane aplikacje IT, wykorzystujące wewnętrzne zasoby lub zewnętrznych usługodawców posiadających umiejętności tworzenia oprogramowania i utrzymywania środowiska IT, dzięki którym wspierają środowisko i procesy IT,
- szacunki księgowe jednostki podlegają wyższemu stopniowi niepewności szacunków lub podstawa ich pomiaru wymaga złożonych metod, które mogą uwzględniać różnorodne źródła danych historycznych i dotyczących przyszłości oraz założenia wzajemnie zależne w różnoraki sposób.

Powyższa lista nie jest zamknięta i konieczne może być rozważenie także innych stosownych kwestii. Żadna z cech jakościowych może pojedynczo nie być wystarczająca do określenia, czy [projekt] MSB dla MZJ jest odpowiedni w danych okolicznościach, a zatem kwestie ujęte w wykazie mają być rozważane zarówno z osobna, jak i łącznie. Wystąpienie u jednostki jednej cechy nie musi wykluczać zastosowania [projektu] MSB dla MZJ w przypadku tej jednostki. Niezależnie od zastosowania zawodowego osądu w celu ustalenia, czy zastosowanie [projektu] standardu jest odpowiednie, jeżeli występuje niepewność co do tego, czy badanie jest badaniem sprawozdania finansowego MZJ, zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ nie jest odpowiednie.

Obowiązki organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych

A.10. Decyzje dotyczące wymaganego lub dozwolonego stosowania Międzynarodowych Standardów IAASB leżą w gestii organów ustawodawczych lub regulacyjnych bądź właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów (takich jak organy regulacyjne lub nadzorujące, instytucje stanowiące krajowe standardy i organizacje zawodowych księgowych lub inne, w

zależności od przypadku) w poszczególnych systemach prawnych. Dotyczy to Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) oraz [projektu] MSB dla MZJ.

A.11. W ramach lokalnego procesu przyjęcia i wdrożenia organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą:

- (a) modyfikować klasy jednostek wymienione w paragrafach A.7.(c)(i)–(iv), na przykład poprzez stosowanie kryteriów ilościowych wobec danej klasy lub wprowadzenie innych zmian zgodnie z paragrafem A.6., lecz nie mogą takich klas wykreślać, lub mogą
- (b) dalej ograniczyć stosowanie [projektu] standardu zgodnie z paragrafem A.7.(c)(v) poprzez włączenie co najmniej jednej dodatkowej klasy jednostek lub poprzez określenie konkretnych kryteriów wielkościowych (np. dotyczących przychodów, aktywów lub ograniczeń w liczbie pracowników).

W ramach takich działań należy rozważyć zakazy szczególne oraz cechy jakościowe, a także inne konkretne potrzeby, które mogą mieć znaczenie w danym systemie prawnym. W określeniu dozwolonego stosowania [projektu] standardu w danym systemie prawnym pomocny może się okazać Przewodnik uzupełniający dotyczący obowiązywania.

Firmy audytorskie i biegli rewidenci

A.12. Za ustanowienie zasad lub procedur w zakresie dozwolonego stosowania [projektu] MSB dla MZJ przez zespoły firm audytorskich wykonujące zlecenia badania odpowiadają odnośnie firmy.⁴⁴ Ustanawiając takie zasady lub procedury, firma bierze pod uwagę zakazy stosowania [projektu] standardu określone w paragrafie A.7., w tym wszelkie dodatkowe modyfikacje lub ograniczenia dokonane lub nałożone w ramach mającego zastosowanie systemu prawnego, a także cechy jakościowe opisane w paragrafach A.8.–A.9. Firma może też nałożyć dalsze ograniczenia dotyczące klas jednostek, w przypadku których jej zespół wykonujący zlecenie może stosować [projekt] MSB dla MZJ.

A.13. W przypadku poszczególnych zleceń badania, w ramach procedur firmy dotyczących akceptacji lub kontynuacji zlecenia oraz związanych z nimi obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie, partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany do ustalenia, czy dane zlecenie badania dotyczy badania MZJ zgodnie z niniejszą częścią (tj. Częścią A), by móc zastosować [projekt] MSB dla MZJ (zob. część 4, paragraf 4.2.1.). W tym celu partner odpowiedzialny za zlecenie bierze pod uwagę:

- wykaz jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] standardu jest ściśle zabronione zgodnie z tym, co określono w lokalnym systemie prawnym,
- cechy jakościowe (zob. paragrafy A.8.–A.9.),
- zasady i procedury obowiązujące w firmie.

A.14. W opracowywaniu zasad lub procedur dotyczących stosowania [projektu] MSB dla MZJ przez firmy audytorskie pomocny może być ponadto Przewodnik uzupełniający dotyczący obowiązywania. Na poziomie zlecenia Przewodnik może z kolei pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w

⁴⁴ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 *Zarządzanie jakością dla firm, które wykonują badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi atestacyjne lub usługi pokrewne*, paragrafy 24-27 oraz 30

zrozumieniu, w jakich okolicznościach [projekt] standardu będzie odpowiedni dla danego zlecenia badania.

1. Podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi

Zawartość niniejszej części

Część 1 określa:

- datę wejścia w życie niniejszego [projektu] standardu,
- odpowiednie wymogi etyczne i obowiązki w zakresie zarządzania jakością na poziomie firmy,
- Ogólne cele biegłego rewidenta. Każda część niniejszego [projektu] standardu określa cel w zaplanowaniu i przeprowadzeniu badania i stanowi powiązanie między wymogami w ramach tej części a ogólnymi celami biegłego rewidenta. Cele w ramach każdej części pomagają biegłemu rewidentowi zrozumieć, jakie są zamierzone rezultaty procedur, których dana część dotyczy,
- podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi dotyczące zlecenia, w tym zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu,
- nadrzędne wymogi związane z oszustwami, przepisami prawa lub regulacjami, a także ze stronami powiązanymi i z komunikacją z kierownictwem oraz w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór,
- ogólne wymogi w zakresie komunikacji, które obowiązują wobec wszystkich części. Poszczególne części mogą też zawierać dodatkowe szczególne wymogi dotyczące komunikacji.

Zakres niniejszej części

Określone w niniejszej części pojęcia, zasady i nadrzędne wymogi mają zastosowanie przez cały czas trwania zlecenia badania.

1.1. **Data wejścia w życie**

- 1.1.1. Niniejszy [projekt] standardu stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się [XXX] i później.

O ile nie zakazują tego przepisy prawa lub regulacje, pozwala się biegłemu rewidentowi stosować niniejszy [projekt] standardu przed określoną w nim datą wejścia w życie.

1.2. **Odpowiednie wymogi etyczne i zarządzanie jakością na poziomie firmy**

Odpowiednie wymogi etyczne badania sprawozdania finansowego

- 1.2.1. Biegły rewident przestrzega odpowiednich wymogów etycznych odnoszących się do zleceń badania sprawozdań finansowych, w tym wymogów dotyczących niezależności.

Zarządzanie jakością na poziomie firmy

Za systemy zarządzania jakością, w tym polityki i procedury, odpowiada firma. Wszystkie firmy, które przeprowadzają badania, obowiązuje MSZJ 1⁴⁵. Niniejszy [projekt] standardu opiera się na zasadzie,

⁴⁵ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 *Zarządzanie jakością dla firm, które wykonują badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi atestacyjne lub usługi pokrewne*

że firma podlega wymogom MSZJ 1 lub wymogom krajowym, jeżeli są one przynajmniej tak samo rygorystyczne.

Jeżeli polityka lub procedury firmy ustanowione zgodnie z MSZJ 1 wymagają przeglądu jakości zlecenia, zastosowanie ma MSZJ 2⁴⁶. MSZJ 2 dotyczy wyznaczenia i kryteriów kwalifikacji osoby dokonującej przeglądu jakości zlecenia, a także przeprowadzania i dokumentacji przeglądu jakości zlecenia.

1.3. Ogólne cele biegłego rewidenta

1.3.1. Ogólnym celem biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ jest:

- (a) uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem czy błędem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz
- (b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i przekazanie stosownie do wymogów niniejszego [projektu] MSB dla MZJ informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.

1.3.2. Cały tekst niniejszego [projektu] MSB dla MZJ ma znaczenie dla zrozumienia celów w nim określonych oraz dla właściwego spełnienia zawartych w nim wymogów.

1.3.3. Aby osiągnąć swoje ogólne cele, biegły rewident planuje i przeprowadza badanie, osiągając cele określone w odpowiednich częściach, po to by:

- (a) ustalić, czy jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania oprócz tych, których wymaga dana część, są niezbędne do realizacji celów określonych w niniejszym [projekcie] standardu, oraz
- (b) ocenić, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.

Od biegłego rewidenta wymaga się korzystania z celów przy ocenie, czy w świetle ogólnych celów biegłego rewidenta uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Jeżeli w rezultacie biegły rewident stwierdzi, że dowody badania nie są wystarczające i odpowiednie, wówczas może stosować jedno lub więcej z poniższych podejść:

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

1.3.4. Jeżeli cel określony w danej części nie może być osiągnięty, biegły rewident ocenia, czy uniemożliwia mu to osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta, w związku z czym wymaga od niego:

⁴⁶ MSZJ 2, *Przeglądy jakości zlecenia*

- (a) modyfikacji warunków zlecenia i przeprowadzenia badania oraz sporządzenia sprawozdania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania, lub
- (b) modyfikacji opinii biegłego rewidenta lub wycofania się ze zlecenia (tam, gdzie wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją).

Niezdolność do osiągnięcia celu stanowi znaczącą sprawę wymagającą udokumentowania.

1.4. Podstawowe pojęcia i ogólne zasady w przeprowadzaniu badania

- 1.4.1. Biegły rewident przestrzega wszystkich odpowiednich wymogów, chyba że zastosowanie ma paragraf 1.4.3. Dany wymóg obowiązuje, jeżeli zachodzą okoliczności nim przewidziane.
- 1.4.2. Biegły rewident składa oświadczenie o zgodności z [projektem] MSB dla MZJ w sprawozdaniu biegłego rewidenta tylko wtedy, gdy zostały spełnione wszystkie odpowiednie wymogi określone w niniejszym [projekcie] standardu lub zachodzą okoliczności z paragrafu 1.4.3.
- 1.4.3. W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne, aby odstąpić od odnośnego wymogu. W takich okolicznościach biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu. Konieczność odstąpienia od spełnienia odnośnego wymogu przez biegłego rewidenta powstaje tylko wtedy, gdy wymóg zakłada przeprowadzenie konkretnej procedury, a w określonych okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna dla osiągnięcia celu wynikającego z tego wymogu.

Zawodowy osąd

- 1.4.4. Planując i przeprowadzając badanie, biegły rewident stosuje zawodowy osąd.

Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia badania. Wynika to z tego, że interpretacja odpowiednich wymogów etycznych i niniejszego [projektu] standardu oraz podejmowanie świadomych decyzji podczas badania nie jest możliwe bez zastosowania stosownej wiedzy i doświadczenia odpowiedniego do faktów i okoliczności.

Wyróżniającą cechą zawodowego osądu, którego oczekuje się od biegłego rewidenta, jest to, że jest on wyrażany przez biegłego rewidenta, którego przeszkolenie, wiedza i doświadczenie są wystarczające, by uzyskać kompetencje niezbędne do formułowania racjonalnych osądów.

Używanie zawodowego osądu w każdym konkretnym przypadku oparte jest na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi.

Znaczące zawodowe osądy dokonane w toku formułowania wniosków na temat istotnych spraw wynikłych w czasie badania muszą zostać udokumentowane zgodnie z wymogami części 2 niniejszego [projektu] standardu.

Zawodowy sceptycyzm

- 1.4.5. Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie, zachowując zawodowy sceptycyzm uznając, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.
- 1.4.6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania potwierdzających ustalenia lub wykluczenie dowodów badania

przeczących ustaleniom.

Zawodowy sceptycyzm obejmuje na przykład wyczulenie na:

- *dowody badania sprzeczne z innymi uzyskanymi dowodami badania,*
- *informacje podważające wiarygodność dokumentów oraz odpowiedzi na pytania, wykorzystywanych jako dowód badania,*
- *warunki mogące wskazywać na możliwość oszustwa,*
- *okoliczności, które sugerują potrzebę dodatkowych procedur badania ponad te wymagane przez niniejszy [projekt] standardu.*

Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów badania. Obejmuje on kwestionowanie sprzecznych dowodów badania oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania, a także innych informacji uzyskanych od kierownika jednostki i w stosownych przypadkach osób sprawujących nadzór. Obejmuje on także rozważenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania w świetle okoliczności.

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

1.5. Oszustwo

Główna odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw spoczywa na kierowniku jednostki oraz w stosownych przypadkach na osobach sprawujących nadzór nad jednostką. Chociaż pojęcie oszustwa w rozumieniu prawa ma szerokie znaczenie, na potrzeby niniejszego [projektu] standardu, biegły rewident zajmuje się tylko tymi oszustwami, które powodują istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.

Przeprowadzając badanie zgodnie z niniejszym [projektem] standardu, biegły rewident odpowiada za uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem czy błędem. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe od ryzyka niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu, nawet jeśli badanie zostało właściwie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z niniejszym [projektem] standardu. Spowodowane jest to tym, że oszustwo może zakładać podjęcie wyrafinowanych i starannie zorganizowanych systemów zaplanowanych w celu zatajenia ich, takich jak, fałszerstwo, umyślne niezaksięgowanie transakcji lub celowe złożenie nieprawdziwych oświadczeń biegłemu rewidentowi.

Zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą być spowodowane oszustwem lub błędem. Cechą odróżniającą oszustwo od błędu jest to, czy działanie, w wyniku którego powstało zniekształcenie sprawozdania finansowego, jest zamierzone czy niezamierzone. Dwa rodzaje zamierzonych zniekształceń są ważne dla biegłego rewidenta – zniekształcenia polegające na oszukańczej sprawozdawczości finansowej i zniekształcenia wynikające ze sprzeniewierzenia majątku. Chociaż biegły rewident może podejrzewać lub, w rzadkich przypadkach, zidentyfikować wystąpienie oszustwa, nie ustala jednakże, czy w rozumieniu prawa oszustwo rzeczywiście wystąpiło.

W celu uzyskania racjonalnej pewności biegły rewident jest odpowiedzialny za zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie całego badania, poprzez rozważenie możliwości obejścia kontroli przez kierownictwo oraz uznanie faktu, że procedury badania, które są efektywne przy wykrywaniu błędów, mogą być nieefektywne przy wykrywaniu oszustw. Wymogi w niniejszym [projekcie] standardu zostały sformułowane po to, aby pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz w zaprojektowaniu procedur służących wykryciu tego zniekształcenia.

1.5.1. Biegły rewident zajmuje się przeciwdziałaniem ryzyku oszustwa, kiedy:

- (a) identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia, czy informacje uzyskane na podstawie innych procedur identyfikacji i oszacowania ryzyka oraz związanych z nimi czynności wskazują na istnienie jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa⁴⁷,
- (b) uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dzięki zaprojektowaniu i wdrożeniu właściwych reakcji na te oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, oraz
- (c) właściwie reaguje na oszustwo lub podejrzenie jego popełnienia zidentyfikowane podczas badania.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

W sektorze publicznym obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwem mogą wynikać z prawa, regulacji lub innych uprawnień mających zastosowanie do jednostek sektora publicznego, czy też podlegających odrębnym uprawnieniom biegłego rewidenta. Dlatego odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z sektorem publicznym może nie ograniczać się do rozważenia ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, ale może obejmować szerszy zakres odpowiedzialności związanej z rozważaniem ryzyk oszustwa.

Brak możliwości kontynuowania zlecenia przez biegłego rewidenta

1.5.2. Jeżeli na skutek zniekształcenia powstałego w wyniku oszustwa lub podejrzanego oszustwa biegły rewident napotyka wyjątkowe okoliczności, które podają w wątpliwość możliwość kontynuowania przez niego badania, to biegły rewident określa prawne i zawodowe obowiązki do wypełnienia w danych okolicznościach lub rozważa, czy właściwe będzie wycofanie się, o ile jest ono możliwe zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

W sektorze publicznym, w wielu przypadkach biegły rewident może nie móc skorzystać z opcji wycofania się ze zlecenia, ze względu na rodzaj powierzonego mu mandatu lub ze względu na interes publiczny.

1.6. Przepisy prawa lub regulacje

Kierownik jednostki oraz w stosownych przypadkach osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialni za zapewnienie, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i regulacjami,

⁴⁷ W Załączniku 3 określono czynniki ryzyka oszustwa istotne dla mniej złożonych jednostek.

włączając w to przestrzeganie przepisów prawa i regulacji, które determinują kwoty i ujawnienia przedstawiane w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Wymogi niniejszego [projektu] standardu są zaprojektowane w celu wsparcia biegłego rewidenta w identyfikacji istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego naruszeniem przepisów prawa i regulacji. Jednakże, biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności za zapobieganie przypadkom naruszenia i nie można od niego wymagać, aby wykrył wszystkie przypadki naruszenia przepisów prawa lub regulacji. W ramach badania sprawozdania finansowego biegły rewident skupia się na sytuacjach, gdy naruszenie przepisów prawa lub regulacji skutkuje istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego. W takim przypadku obowiązki biegłego rewidenta dotyczą zgodności w dwóch różnych kategoriach przepisów prawa i regulacji, które dzielą się następująco:

- (a) postanowienia tych przepisów prawa lub regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym (np. przepisy prawa lub regulacje dotyczące podatków i zobowiązań emerytalnych), oraz*
- (b) inne przepisy prawa lub regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalanie kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, lecz ich przestrzeganie może być fundamentalne dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej, zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar (na przykład przestrzeganie warunków koncesji, przestrzeganie regulacji dotyczących wymogów w zakresie wypłacalności lub przestrzeganie regulacji dotyczących ochrony środowiska), naruszenie takich przepisów prawa i regulacji może zatem mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.*

- 1.6.1. Podczas badania biegły rewident pozostaje wyczulony na ewentualność, że zastosowanie procedur badania może zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa lub regulacji.
- 1.6.2. W przypadku braku zidentyfikowanych lub podejrzanego naruszeń przepisów prawa lub regulacji biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur badania dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż te, których wymaga niniejszy [projekt] standardu.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

W przypadku sektora publicznego biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki związane z rozważeniem przestrzegania przepisów prawa i regulacji, które mogą dotyczyć badania sprawozdania finansowego lub mogą rozciągać się na inne aspekty działalności jednostki.

Informowanie odpowiedniego organu spoza jednostki

- 1.6.3. Jeśli biegły rewident rozpoznał lub podejrzewa naruszenie przepisów prawa lub regulacji bądź oszustwo, biegły rewident rozważa, czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne:
 - (a) wymagają, aby biegły rewident poinformował odpowiedni organ spoza jednostki,
 - (b) określają obowiązki zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa lub regulacji bądź oszustwie odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w

danych okolicznościach, ponieważ:

- *biegły rewident uznał, że poinformowanie jest właściwym działaniem jako reakcja na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi, lub*
- *przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne zapewniają biegłemu rewidentowi uprawnienie do takiego działania.*

1.7. Strony powiązane

1.7.1. Podczas badania biegły rewident pozostaje wyczulony na:

- (a) informacje o stronach powiązanych jednostki, w tym na okoliczności z udziałem stron powiązanych o dominującym wpływie, oraz na
- (b) porozumienia lub inne informacje, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, a które wcześniej nie zostały zidentyfikowane przez kierownictwo lub ujawnione biegłemu rewidentowi, a także na znaczące transakcje poza normalnym tokiem działalności jednostki.

Wiele transakcji ze stronami powiązanymi występuje w normalnym toku działalności. W takich okolicznościach mogą one nie nieść ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wyższego niż podobne transakcje ze stronami niepowiązanymi. Jednakże, charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi może, w niektórych okolicznościach, prowadzić do wyższego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego niż transakcje ze stronami niepowiązanymi. Z racji swojej zdolności do sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu, strony powiązane mogą być w stanie wywierać dominujący wpływ na jednostkę lub jej kierownictwo. Rozważenie takiego zachowania ma znaczenie podczas identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustanawia specyficzne wymogi dotyczące ujęcia księgowego i ujawniania powiązań, transakcji i sald ze stronami powiązanymi, aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumienie ich charakteru i faktycznego lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe. Tam, gdzie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanowiły takie wymogi, biegły rewident ponosi odpowiedzialność za przeprowadzenie procedur badania służących identyfikacji, oszacowaniu i reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia wynikające z niezdolności jednostki do odpowiedniego rozliczenia lub ujawnienia powiązań, transakcji lub sald ze stronami powiązanymi zgodnie z wymogami ramowych założeń. Nawet jeśli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie ustalają takich wymogów, biegły rewident wciąż powinien osiągnąć wystarczające zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi, aby móc stwierdzić, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację i nie wprowadza w błąd.

1.8. Ogólna komunikacja z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór

1.8.1. Biegły rewident ustala odpowiednią(-e) osobę(-y) w ramach struktury nadzorczej jednostki, z którą(-ymi) będzie się komunikować.

1.8.2. Biegły rewident komunikuje się na bieżąco z kierownikiem jednostki oraz – jeżeli to inne osoby –

z osobami sprawującymi nadzór.

Struktury nadzoru różnią się w zależności od systemu prawnego i jednostki, odzwierciedlając wpływy różnego środowiska kulturowego i prawnego oraz wielkość i charakter własności. Nadzór jest grupową odpowiedzialnością organu zarządzającego, takiego jak rada dyrektorów, rada nadzorcza, partnerzy, właściciele, komitet zarządzający, rada gubernatorów, powiernicy itp.

Jeżeli osoby sprawujące nadzór są innymi osobami niż kierownictwo jednostki, wymogi komunikacyjne wobec osób sprawujących nadzór dotyczą także kierownictwa jednostki, co oznacza, że odpowiednia jest komunikacja z wszystkimi tymi osobami.

Mogą zaistnieć inne sytuacje, gdy nie jest jasne, z kim należy się komunikować, na przykład w przypadku przedsiębiorstw rodzinnych, niektórych organizacji non-profit i niektórych jednostek rządowych (np. nie jest określona struktura nadzoru). W takich przypadkach biegły rewident może być zmuszony omówić i uzgodnić z kierownictwem lub stroną zlecającą, z kim należy się komunikować.

- 1.8.3. Cały niniejszy [projekt] standardu wymaga komunikowania określonych spraw. Biegły rewident stosuje zawodowy osąd, by określić odpowiednią formę, rozłożenie w czasie i ogólną treść informacji przekazywanych kierownikowi jednostki, a w stosownych przypadkach osobom sprawującym nadzór. Określając formę komunikacji, biegły rewident rozważa:
- (a) wymogi prawne dotyczące komunikacji, oraz
 - (b) znaczenie spraw, o których należy przekazać informacje.

Odpowiednie terminy komunikowania się będą różne w zależności od okoliczności badania. Wpływ mają tutaj znaczenie i rodzaj sprawy oraz działania, których oczekuje się od osób sprawujących nadzór.

- 1.8.4. W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, na przykład w MZJ, gdzie jedyny właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie odgrywa roli nadzorczej. W tych przypadkach, jeżeli sprawy wymagane przez niniejszy [projekt] standardu są przekazywane osobie(-om) pełniące(-ym) obowiązki zarządcze i osoba(-y) ta(-e) pełni(-ą) także obowiązki nadzorcze, sprawy te nie muszą być ponownie przekazywane tej(-ym) samej(-ym) osobie(-om) w ramach jej(ich) roli nadzorczej. Niemniej jednak biegły rewident upewnia się, że komunikowanie z osobą(-ami) pełniącą(-ymi) obowiązki zarządcze w sposób wystarczający uwzględnia wszystkich tych, z którymi biegły rewident komunikowałby się ze względu na sprawowane przez nie funkcje nadzorcze.
- 1.8.5. Jeżeli odpowiedzi na zapytania o konkretną sprawę kierowane do kierownika jednostki lub w stosownych przypadkach osób sprawujących nadzór są niespójne, biegły rewident sprawdza tę niespójność.
- 1.8.6. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował oszustwo lub otrzymał informacje wskazujące na możliwość wystąpienia oszustwa, biegły rewident bez zbędnej zwłoki informuje o tych sprawach, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, kierownictwo odpowiedniego szczebla, aby informacje te, w zakresie mającym związek z ich obowiązkami, dotarły do osób ponoszących główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

W sektorze publicznym wymogi związane z informowaniem o oszustwach, niezależnie od tego, czy zostały wykryte w trakcie badania, czy też nie, mogą być przedmiotem specyficznych postanowień określających mandat badania lub powiązanego prawa, regulacji lub innych władz.

Specyficzna komunikacja z osobami sprawującymi nadzór dotycząca oszustwa

- 1.8.7. O ile nie jest to zabronione przepisami prawa lub regulacjami, biegły rewident bez zbędnej zwłoki informuje osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanym przez siebie lub podejrzanym oszustwie z udziałem:
- (a) kierownika jednostki, chyba że osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką,
 - (b) pracowników odgrywających znaczącą rolę w systemie kontroli wewnętrznej jednostki, lub
 - (c) innych osób, jeżeli oszustwo prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego
- 1.8.8. Jeżeli biegły rewident podejrzewa oszustwo z udziałem kierownika jednostki, omawia z osobami sprawującymi nadzór rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które są niezbędne do zakończenia badania.

2. Dowody badania i dokumentacja

Zawartość niniejszej części

Część 2 określa wymogi mające zastosowanie przez cały czas trwania badania i dotyczące:

- dowodów badania,
- dokumentacji. Poszczególne części mogą też zawierać dodatkowe szczególne wymogi dotyczące dokumentacji.

Zakres niniejszej części

Wymogi określone w niniejszej części mają zastosowanie przez cały czas trwania zlecenia badania.

2.1. Cele

2.1.1. Celem biegłego rewidenta jest:

- (a) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w taki sposób, aby umożliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania umożliwiających sformułowanie racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta, oraz
- (b) sporządzenie dokumentacji, która stanowi wystarczający i odpowiedni zapis podstawy sprawozdania biegłego rewidenta oraz dowodzi, że badanie zaplanowano i przeprowadzono zgodnie z [projektem] MSB dla MZJ i z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami.

2.2. Wystarczające i odpowiednie dowody badania

2.2.1. Aby uzyskać racjonalną pewność, biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu obniżenia ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, umożliwiającego mu wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię.

2.2.2. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania, na którą wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (im wyżej oszacowane ryzyka, tym więcej dowodów jest wymaganych), jak również jakość dowodów badania (im wyższa jakość dowodów, tym mniej jest wymaganych). Uzyskanie większej liczby dowodów nie może kompensować jednak ich niskiej jakości.

Odpowiedniość stanowi miarę jakości dowodów badania, tj. ich stosowności i wiarygodności w zapewnianiu uzasadnienia dla wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodów badania wpływa ich źródło oraz rodzaj i indywidualne okoliczności w jakich zostały uzyskane.

Największą część pracy w trakcie formułowania sprawozdania biegłego rewidenta stanowi uzyskanie i ocena dowodów badania. To, czy zgromadzono wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu obniżenia ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwia biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię, jest kwestią zawodowego osądu.

2.3. Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania

Dowody badania mają charakter łączny i są uzyskiwane przede wszystkim na podstawie procedur badania przeprowadzanych podczas badania, ale mogą też obejmować informacje pochodzące z innych źródeł, takich jak:

- *poprzednie badania (pod warunkiem, że biegły rewident potwierdził, że nie zaszły zmiany),*
- *inne zlecenia przeprowadzone na rzecz klienta, oraz*
- *procedury zarządzania jakością w firmie dotyczące akceptacji i kontynuacji zlecenia.*

Dowody badania mogą pochodzić ze źródeł wewnątrz jednostki lub poza nią (ważnym źródłem dowodów badania jest dokumentacja księgową jednostki), a także z pracy eksperta kierownika jednostki, i obejmują zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają stwierdzenia kierownika jednostki, jak i te, które tym stwierdzeniom przeczą.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki (ZNT)

Na potrzeby niniejszego [projektu] standardu ZNT oznaczają z informatyzowane procesy polegające na automatyzacji metod i procedur, na przykład analizę danych z wykorzystaniem modelowania i wizualizacji lub technologii dronów do obserwacji lub inspekcji aktywów.

Stosując niniejszy [projekt] standardu, biegły rewident może projektować i przeprowadzać procedury badania ręcznie lub z użyciem ZNT, przy czym obie techniki mogą być skuteczne. Niezależnie od wykorzystanych narzędzi i technik biegły rewident jest zobowiązany spełnić wymogi niniejszego [projektu] standardu.

- 2.3.1. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania biegły rewident rozważa przydatność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, w tym informacji pochodzących z źródeł zewnętrznych.

Stosowność dotyczy logicznego powiązania z, lub odniesienia do, celu procedury badania oraz gdzie to odpowiednie, do stwierdzenia będącego przedmiotem rozważań. Na stosowność informacji może wpływać ukierunkowanie testowania.

Na wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, wpływają ich źródło i rodzaj oraz okoliczności, w jakich je uzyskano, w tym kontrole w zakresie ich sporządzania i przechowywania, o ile ma to zastosowanie. Ogólnie wiarygodność informacji wzrasta, jeżeli zostały uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta z niezależnych źródeł poza jednostką, stanowią oryginał, a nie kopię dokumentu i są ujęte w formie pisemnej, a nie ustnej. Mogą jednak zaistnieć okoliczności, które mogą wpłynąć na te ogólne warunki.

- 2.3.2. Wykorzystując informacje przygotowane przez jednostkę, biegły rewident ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:

- (a) uzyskując dowody dotyczące dokładności i kompletności tych informacji, oraz
- (b) dokonując oceny, czy informacje te są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów biegłego rewidenta.

Uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności takich informacji może być przeprowadzane jednocześnie z procedurami badania dotyczącymi tych informacji, jeżeli

uzyskiwanie takich dowodów badania jest integralną częścią samych procedur badania. W innych sytuacjach biegły rewident mógł już uzyskać dowody badania dotyczące dokładności i kompletności takich informacji poprzez wykonanie testów kontroli w zakresie przygotowywania i zarządzania tymi informacjami. W niektórych sytuacjach, jednakże, biegły rewident może stwierdzić, że zachodzi potrzeba przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.

- 2.3.3. O ile jednak, biegły rewident nie ma podstaw, by sądzić, że jest inaczej, może on przyjąć zapisy i dokumenty jako autentyczne. Jeżeli zidentyfikowane w trakcie badania warunki nakazują mu uznać, że dokument może być nieautentyczny lub jego zapisy zostały zmienione, o czym nie poinformowano biegłego rewidenta, przeprowadza on dalsze dochodzenie i określa skutki dla reszty uzyskanych dowodów badania.
- 2.3.4. Biegły rewident ustala, jakie modyfikacje lub uzupełnienie procedur są niezbędne, jeżeli:
- dowody badania uzyskane z jednego źródła są niespójne z dowodami uzyskanymi z innego źródła, lub
 - biegły rewident ma wątpliwości dotyczące wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania.

2.4. Procedury służące uzyskaniu dowodów badania

Dowody badania, w oparciu o które sformułowane są racjonalne wnioski stanowiące podstawę opinii biegłego rewidenta, są uzyskiwane w drodze zaprojektowania i przeprowadzenia procedur służących identyfikacji i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia (zob. część 6) oraz dalszych procedur badania (zob. część 7).

Poza zapytaniem, procedury badania służące uzyskiwaniu dowodów badania mogą obejmować inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne przeprowadzenie procedur oraz procedury analityczne, często w określonych kombinacjach. Pomimo że zapytania mogą dostarczyć ważnych dowodów badania, a nawet mogą dostarczyć dowodów zniekształcenia, same zapytania zazwyczaj nie dostarczają wystarczających dowodów badania dotyczących braku istotnego zniekształcenia ani na poziomie stwierdzeń, ani w zakresie skuteczności działania kontroli.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Korzystanie z ZNT może uzupełniać lub zastępować zadania powtarzalne lub wykonywane ręcznie. Podczas uzyskiwania dowodów badania w pewnych okolicznościach biegły rewident może uznać, że skorzystanie z ZNT do przeprowadzenia określonych procedur badania pozwoli otrzymać bardziej przekonujące dowody badania odnoszące się do badanego stwierdzenia. W innych okolicznościach procedury badania mogą być przeprowadzone skuteczniej bez użycia ZNT.

Wykorzystanie ZNT może potencjalnie powodować tendencyjność bądź ogólne ryzyko nadmiernego polegania na informacjach lub materiałach wyjściowych z przeprowadzonych procedur badania. Choć narzędzia te mają wielkie możliwości, nie zastępują wiedzy i zawodowego osądu biegłego rewidenta. Ponadto, mimo że biegły rewident może mieć dostęp do szerokiej gamy danych, w tym z różnych źródeł (tj. zwiększonej ilości), to stosowanie zawodowego sceptycyzmu jest wciąż niezbędne w celu dokonania krytycznej oceny dowodów badania wynikających z wykorzystania danych oraz z danych wyjściowych pochodzących z wykorzystania ZNT.

2.5. Ogólne wymagania dotyczące dokumentacji

Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania zależą od charakteru i okoliczności jednostki oraz przeprowadzanych procedur. Dokumentacja badania może występować w formie papierowej lub elektronicznej. Nie ma potrzeby włączania do dokumentacji badania zastąpionych projektów dokumentów roboczych i sprawozdań finansowych.

Ustne wyjaśnienia biegłego rewidenta same w sobie nie stanowią odpowiedniego potwierdzenia wykonanej przez niego pracy ani sformułowanych wniosków.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Niniejszy [projekt] standardu nie wprowadza rozróżnienia między poszczególnymi narzędziami i technikami, jakie może wykorzystać biegły rewident w celu zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania, na przykład korzystając z ręcznych lub zautomatyzowanych procedur badania w odniesieniu do wymaganego przedmiotu dokumentacji. Niezależnie od wykorzystanych narzędzi i technik biegły rewident jest zobowiązany spełnić odpowiednie wymogi dotyczące dokumentacji.

- 2.5.1. Cały niniejszy [projekt] standardu określa poszczególne kwestie, które podlegają udokumentowaniu. Biegły rewident na bieżąco sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszych powiązań z tym badaniem, zrozumienie:
- (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania przeprowadzonych zgodnie z niniejszym [projektem] standardu i z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, przy czym ma udokumentować:
 - (i) charakterystykę identyfikującą poszczególne pozycje lub zagadnienia objęte testowaniem,
 - (ii) kto wykonał daną pracę i datę ukończenia tej pracy oraz
 - (iii) kto dokonał przeglądu pracy wykonanej w ramach badania, datę oraz zakres takiego przeglądu, w tym jego przedmiot,

W przypadku badania, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie sam wykonuje wszystkie czynności badania, dokumentacja nie będzie obejmować spraw, które byłyby dokumentowane wyłącznie po to, aby poinformować lub poinstruować członków zespołu wykonującego zlecenie lub w celu dostarczenia dowodów dla przeglądu przez innych członków zespołu (np. nie będą udokumentowane sprawy związane z dyskusją z zespołem lub nadzorem). Tym niemniej partner odpowiedzialny za zlecenie postępuje zgodnie z nadrzędnym wymogiem, aby sporządzić dokumentację badania zrozumiałą dla doświadczonego biegłego rewidenta, gdyż dokumentacja ta może stać się przedmiotem przeglądu przez strony zewnętrzne dla organów regulacyjnych lub w innych celach.

- (b) rezultatów przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania oraz
- (c) znaczących spraw powstałych podczas badania oraz dotyczących ich wniosków, oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych w trakcie wyciągania tych wniosków.

Osąd, że sprawa jest znacząca, wymaga zawodowego osądu oraz obiektywnej analizy faktów i okoliczności. Znaczące sprawy to przykładowo sprawy powodujące istotne ryzyka, obszary, w których mogło dojść do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, okoliczności, w których biegły rewident napotkał na trudności w stosowaniu niezbędnych procedur badania, lub wszelkie ustalenia, które mogłyby prowadzić do wydania opinii zmodyfikowanej.

- 2.5.2. Biegły rewident dokumentuje zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenia przepisów prawa lub regulacji oraz wyniki rozmów z kierownikiem jednostki oraz w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór i ze stronami spoza jednostki.
- 2.5.3. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował informację, która jest niespójna z jego wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy, to dokumentuje sposób odniesienia się do tej niespójności.
- 2.5.4. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident uzna za konieczne odstępnie od stosownego wymogu niniejszego [projektu] standardu, to dokumentuje, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu tego wymogu oraz podaje przyczyny odstąpienia od jego zastosowania.

Dokumentacja komunikacji

- 2.5.5. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania wszelkie:
- (a) informacje dotyczące oszustwa, które przekazał kierownikowi jednostki, osobom sprawującym nadzór nad jednostką, regulatorom i innych podmiotom, oraz
 - (b) rozmowy przeprowadzone z kierownikiem jednostki, z osobami sprawującymi nadzór oraz z innymi osobami na temat znaczących spraw dotyczących naruszeń przepisów prawa lub regulacji bądź oszustw, w tym informacje na temat sposobu reakcji na te sprawy.
- 2.5.6. Biegły rewident dokumentuje rozmowy z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i, w stosownych przypadkach, innymi osobami dotyczące znaczących spraw, w tym charakter tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim przeprowadził rozmowy.
- 2.5.7. Jeśli sprawy, których przekazania wymaga niniejszy [projekt] standardu, są przedstawiane ustnie, biegły rewident włącza je do dokumentacji badania wraz z informacją, kiedy i komu zostały one przedstawione.
- 2.5.8. Jeśli sprawy zostały przekazane na piśmie, biegły rewident zachowuje kopię informacji jako część dokumentacji badania. Pisemne informacje nie muszą zawierać wszystkich spraw, które pojawiły się podczas badania.

3. Zarządzanie jakością zlecenia

Zawartość niniejszej części

Część 3 określa odpowiedzialność w zakresie zarządzania jakością i uzyskania jakości zlecenia badania.

Zakres niniejszej części

Zgodnie z MSZJ 1 firma odpowiada za zaprojektowanie, wdrożenie i obsługę systemu zarządzania jakością badań sprawozdań finansowych, który zapewni firmie racjonalną pewność, że zarówno ona, jak i jej personel wypełniają swoje obowiązki zgodnie z zawodowymi standardami i z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, że prowadzą zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami oraz że sprawozdania ze zleceń są odpowiednie w danych okolicznościach. Zespół wykonujący zlecenie, prowadzony przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, odpowiada w kontekście systemu zarządzania jakością firmy za:

- wdrażanie reakcji firmy na ryzyka jakościowe dotyczące zlecenia badania z wykorzystaniem informacji przekazanych przez firmę lub od niej uzyskanych,
- ustalanie, czy z uwagi na charakter i okoliczności zlecenia zachodzi potrzeba dodatkowych reakcji na poziomie zlecenia poza reakcjami określonymi w polityce lub procedurach firmy, oraz
- przekazywanie firmie tych informacji o zleceniu badania, które zgodnie z polityką lub procedurami firmy muszą zostać przekazane celem wsparcia projektowania, wdrożenia i obsługi systemu zarządzania jakością firmy.

Wymogi określone w niniejszej części mają zastosowanie przez cały czas trwania zlecenia badania.

3.1. Cel

3.1.1. Celem biegłego rewidenta jest zarządzanie jakością na poziomie zlecenia celem uzyskania racjonalnej pewności, że osiągnięto jakość polegającą na tym, że:

- (a) biegły rewident wykonał swoje obowiązki zgodnie z niniejszym [projektem] MSB dla MZJ, ze stosownymi standardami etycznymi oraz z obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz że
- (b) sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.

3.2. Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie

Obowiązki kierownictwa dotyczące zarządzania jakością i osiągnięcia jakości

Wymogi dotyczące nadawania kierunku, nadzoru i przeglądu pracy innych członków zespołu wykonującego zlecenie mają znaczenie jedynie wtedy, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie.

3.2.1. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze ogólną odpowiedzialność za zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości zlecenia badania. Oznacza to, że partner odpowiedzialny za zlecenie jest wystarczająco i odpowiednio zaangażowany przez cały czas trwania zlecenia badania, tak aby miał podstawy do stwierdzenia, czy zastosowania znaczących osądów oraz sformułowane

wnioski są odpowiednie w danych okolicznościach.

Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie przez cały czas trwania zlecenia badania, gdy procedury, zadania lub czynności zostały przypisane innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, może być wykazywane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie na różne sposoby, w tym poprzez:

- *informowanie wyznaczonych osób o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie oraz celach przypisywanej im pracy, a także przekazywanie wszelkich innych niezbędnych instrukcji i stosownych informacji,*
- *kierowanie wyznaczonymi osobami i sprawowanie nad nimi nadzoru,*
- *dokonywanie przeglądu pracy wyznaczonych osób celem oceny sformułowanych wniosków.*

3.2.2. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za podejmowanie jasnych, spójnych i skutecznych działań, które odzwierciedlają zaangażowanie firmy na rzecz jakości, a także ustala i komunikuje oczekiwania co do zachowania członków zespołu wykonującego zlecenie, kładąc przy tym nacisk na:

- (a) odpowiedzialność wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie za wkład w zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości na poziomie zlecenia,
- (b) duże znaczenie etyki, wartości i postaw zawodowych dla członków zespołu wykonującego zlecenie,
- (c) znaczenie otwartej i sprawnej komunikacji w zespole wykonującym zlecenie oraz wspieranie zdolności członków zespołu wykonującego zlecenie do zgłaszania swoich wątpliwości bez obawy poniesienia kary, oraz
- (d) znaczenie zachowania przez każdego członka zespołu wykonującego zlecenie zawodowego sceptycyzmu przez cały czas trwania zlecenia badania.

Wsparciem dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie w odpowiedzialności za zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości jest kultura firmy, w ramach której wykazywane jest zaangażowanie w utrzymanie jakości. Dążąc do spełnienia wymogów określonych w paragrafach 3.2.1. i 3.2.2. powyżej, partner odpowiedzialny za zlecenie może komunikować się bezpośrednio z pozostałymi członkami zespołu wykonującego zlecenie i wzmacniać tę komunikację swoim postępowaniem i działaniem (np. poprzez dawanie przykładu). Charakter i zakres działań partnera odpowiedzialnego za zlecenie na rzecz wykazania zaangażowania firmy w utrzymanie jakości może zależeć od rozmaitych czynników, w tym od wielkości, struktury i złożoności firmy oraz zespołu wykonującego zlecenie, a także od charakteru i okoliczności zlecenia badania. W przypadku zespołu wykonującego zlecenie, który liczy niewielu członków, wystarczające może być przyczynianie się do wypracowania pożądanej kultury poprzez bezpośrednią interakcję i postępowanie.

3.2.3. W przypadku gdy partner odpowiedzialny za zlecenie wyznaczy innych członków zespołu wykonującego zlecenie do zaprojektowania lub przeprowadzenia procedur, zadań lub czynności, to partner odpowiedzialny za zlecenie pozostanie ogólnie odpowiedzialny za zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości poprzez sprawowanie kierownictwa i nadzoru nad tymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz dokonywanie przeglądu ich pracy.

3.2.4. Biorąc ogólną odpowiedzialność za zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości poprzez

kierowanie, nadzór i przegląd pracy, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu odpowiadają charakterowi i okolicznościom zlecenia oraz przydzielonym zasobom, zgodnie z powiązаныmi politykami i procedurami firmy, niniejszym [projektem] standardu, odpowiednimi wymogami etycznymi i wymogami regulacyjnymi.

Podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu może zostać dostosowane na przykład w zależności od:

- *wcześniejszych doświadczeń członków zespołu wykonującego zlecenie z jednostką oraz obszaru badania,*
- *oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia może wymagać odpowiedniego zwiększenia zakresu i częstotliwości kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz bardziej szczegółowego przeglądu ich pracy,*
- *kompetencji i możliwości poszczególnych członków zespołu wykonującego prace rewizyjne. Przykładowo mniej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie mogą wymagać bardziej szczegółowych poleceń i częstszych lub osobistych interakcji w trakcie wykonywania pracy,*
- *oczekiwanego sposobu, w jaki odbywać się będą przeglądy wykonywanej pracy.*

Stosowne wymogi etyczne

3.2.5. Przez cały czas trwania zlecenia badania partner odpowiedzialny za zlecenie:

- (a) bierze odpowiedzialność za pozostałych członków zespołu wykonującego zlecenie, których poinformowano o odpowiednich wymogach etycznych obowiązujących z uwagi na charakter i okoliczności zlecenia badania oraz o powiązanych politykach i procedurach firmy służących identyfikacji, ocenie i ograniczaniu zagrożeń dla przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych, oraz
- (b) pozostaje wyczulony, poprzez obserwację i kierowanie w miarę potrzeby zapytań, na dowody świadczące o nieprzestrzeganiu odpowiednich wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie.

3.2.6. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie zwróci uwagę na kwestie, które wskazują na istnienie zagrożenia dla przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych lub na nieprzestrzeganie odpowiednich wymogów etycznych, to podejmie odpowiednie w danych okolicznościach działania, takie jak między innymi:

- (c) postępowanie zgodnie z politykami lub procedurami firmy w celu dokonania oceny zagrożenia oraz
- (d) podjęcie konsultacji z innymi osobami w firmie.

Pozostałe obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie

3.2.7. Biorąc pod uwagę charakter i okoliczności badania oraz powiązane polityki i procedury firmy, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy:

- (a) zespołowi wykonującemu zlecenie terminowo przydzielono lub udostępniono wystarczające i odpowiednie zasoby oraz czy
- (b) członkowie zespołu wykonującego zlecenie, a także wszelcy zewnętrzni eksperci biegłego rewidenta łącznie posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu, do przeprowadzenia zlecenia badania.

3.2.8. Jeżeli warunki z paragrafu 3.2.7. nie są spełnione, to partner odpowiedzialny za zlecenie podejmuje odpowiednie czynności, w tym, jeżeli jest to właściwe, komunikuje się z odpowiednimi osobami w sprawie potrzeby przydzielenia lub udostępnienia w ramach zlecenia dodatkowych lub alternatywnych zasobów.

3.2.9. Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za korzystanie z zasobów odpowiednio przypisanych lub udostępnionych zespołowi wykonującemu zlecenie.

3.2.10. Partner odpowiedzialny za zlecenie:

- (a) rozumie przekazane informacje pozyskane w procesie monitorowania i eliminacji oraz, jeżeli ma to zastosowanie, przekazane informacje do procesu monitorowania i eliminacji innych firm należących do sieci, a także określa przydatność i wpływ tych informacji w odniesieniu do zlecenia badania oraz podejmuje odpowiednie działania, oraz
- (b) pozostaje wyczulony na sprawy, które mogą mieć znaczenie dla procesu monitorowania i eliminacji w firmie i odpowiednio komunikuje takie informacje.

3.2.11. W odpowiednich momentach w trakcie badania partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu dokumentacji badania, w tym dokumentacji znaczących spraw, znaczących osądów (w tym tych, które dotyczą trudnych lub spornych spraw) i sformułowanych wniosków, a także innych spraw, które mają znaczenie dla obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie zgodnie z jego zawodowym osądem.

Określając sprawy podlegające przeglądowi, partner odpowiedzialny za zlecenie stosuje zawodowy osąd, na przykład w oparciu o:

- *charakter i zakres zlecenia badania,*
- *kwestię tego, który członek zespołu wykonującego zlecenie wykonał daną pracę,*
- *sprawy wynikłe z ostatnich ustaleń z inspekcji,*
- *wymogi polityk lub procedur firmy.*

3.2.12. Partner odpowiedzialny za zlecenie:

- (a) bierze odpowiedzialność za uwzględnianie i rozstrzyganie rozbieżności opinii zgodnie z politykami lub procedurami firmy,
- (b) bierze odpowiedzialność za przeprowadzanie konsultacji zgodnie z odnośnymi politykami lub procedurami firmy lub w razie uznania takich konsultacji za niezbędne w trudnej lub spornej sprawie,

- (c) ustala, czy wnioski sformułowane na temat rozbieżności opinii i trudnych lub spornych spraw zostały udokumentowane, uzgodnione ze stroną, z którą przeprowadzono konsultacje, i wdrożone, oraz
- (d) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu rozstrzygnięcia wszelkich rozbieżności opinii.

Jeżeli także ta osoba sama przeprowadziła całe badanie, to praktycznych trudności może nastroić wyrobienie sobie przez nią obiektywnego poglądu na odpowiedniość osądów sformułowanych podczas badania. Jeżeli wyłaniają się nietypowe zagadnienia, pożądane może być skonsultowanie się z innymi odpowiednio doświadczonymi biegłymi rewidentami lub z organizacją zawodową biegłych rewidentów.

Konsultacje mogą być odpowiednie lub mogą ich wymagać polityki lub procedury firmy w razie pojawienia się kwestii, które są złożone lub nieznane, znaczących ryzyk, znaczących transakcji, które wykraczają poza normalny tok działalności bądź wydają się nietypowe z innego powodu, ograniczeń nałożonych przez kierownika jednostki lub naruszeń przepisów prawa lub regulacji.

Rozbieżności opinii mogą zaistnieć wewnątrz zespołu wykonującego zlecenie lub pomiędzy zespołem i osobą dokonującą przeglądu jakości zlecenia, a nawet z osobami wykonującymi czynności w ramach systemu zarządzania jakością firmy, takimi jak osoby odpowiadające za udzielanie konsultacji.

Podczas rozważania kwestii dotyczących rozbieżności opinii lub trudnych czy spornych spraw partner odpowiedzialny za zlecenie może też rozważyć, czy stosowanie [projektu] MSB dla MZJ nadal jest odpowiednie.

- 3.2.13. W przypadku zleceń badania, w związku z którymi firma ustaliła, że konieczny jest przegląd jakości zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy powołano osobę dokonującą przeglądu jakości zlecenia, oraz:
- (a) współpracuje z osobą dokonującą przeglądu jakości zlecenia,
 - (b) omawia z osobą dokonującą przeglądu jakości zlecenia znaczące sprawy i znaczące osądy powstające w trakcie badania, a także
 - (c) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia przeglądu jakości zlecenia.

Przegląd komunikacji

- 3.2.14. Partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu oficjalnych pisemnych komunikatów przed wystosowaniem ich do kierownika jednostki, osób sprawujących nadzór lub organów regulacyjnych.

3.3. Określone wymogi dotyczące dokumentacji

- 3.3.1. Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji (część 2.5.), które odnoszą się do zlecenia badania, biegły rewident zawiera w dokumentacji badania zidentyfikowane sprawy, stosowne dyskusje i sformułowane wnioski dotyczące wypełnienia obowiązków wynikających z odpowiednich wymogów etycznych, w tym z obowiązujących wymogów niezależności.

4. Akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania i zlecenia badania po raz pierwszy

Zawartość niniejszej części

Część 4 określa obowiązki biegłego rewidenta dotyczące:

- uzgodnienia warunków zlecenia badania z kierownikiem jednostki oraz w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór. Wymaga to przyjęcia założenia, że występują określone wstępne warunki badania,
- określenia, czy zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest odpowiednie do zlecenia badania.

Część 4 porusza także temat czynności związanych ze zleceniami badania po raz pierwszy.

Zakres niniejszej części

Część A niniejszego [projektu] standardu określa uprawnienia do odpowiedniego zastosowania niniejszego [projektu] standardu. Niniejsza część określa zobowiązanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie do stosowania niniejszego [projektu] standardu w ramach obowiązujących w firmie procedur akceptacji lub kontynuacji zlecenia badania MZJ.

Informacje i dowody badania zebrane podczas prowadzenia procedur akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem są wykorzystywane do określenia, czy [projekt] MSB dla MZJ jest odpowiedni w przypadku danego zlecenia badania, a także stanowią podstawę dla procedur biegłego rewidenta w ramach planowania badania oraz dla identyfikacji i szacowania ryzyka.

Część 1.2. stanowi, że niniejszy [projekt] standardu opiera się na zasadzie, że firma podlega wymogom MSZJ 1 lub wymogom krajowym, jeżeli są one przynajmniej tak samo rygorystyczne. MSZJ 1 wymaga, by firma ustaliła cele jakościowe dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz poszczególnych zleceń. Dodatkowo w ramach zgodności z MSZJ 1 firmy mogą być zobowiązane do posiadania polityk lub procedur odnoszących się do innych kwestii mających znaczenie dla niniejszej części.

Zlecenia badania mogą być zaakceptowane tylko w przypadku, gdy biegły rewident rozważy, czy zostały spełnione odpowiednie wymogi etyczne, takie jak niezależność i kompetencje zawodowe oraz należyta staranność, i czy zachodzą wstępne warunki badania. Biegły rewident rozważa ponadto świadczenie usług innych niż atestacyjne klientom badania oraz czy takie usługi są dozwolone.

Jeżeli badanie zostało zlecone po raz pierwszy, niniejsza część określa także obowiązki biegłego rewidenta dotyczące stanów początkowych.

4.1. Cele

4.1.1. Celami biegłego rewidenta są:

- (a) jest akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy zasady, w oparciu o które zlecenie badania będzie wykonane, zostały uzgodnione poprzez:
 - (i) ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania, oraz
 - (ii) potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownikiem jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osobami sprawującymi nadzór, istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania.

- (b) w przypadku zleceń badania po raz pierwszy: uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy:
 - (i) stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, oraz
 - (ii) odpowiednie zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych zostały spójnie zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy lub czy zmiany, których w nich dokonano są prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

4.2. Ustalenie, czy [projekt] MSB dla MZJ jest odpowiedni do zlecenia badania

- 4.2.1. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala zgodnie z częścią A niniejszego [projektu] standardu, czy zlecenie badania może zostać wykonane z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ.

Część A określa sprawy mające związek z ustaleniem partnera odpowiedzialnego za zlecenie co do stosowania [projektu] MSB dla MZJ, w szczególności w odniesieniu do ograniczeń w stosowaniu [projektu] standardu. Ustalenia tego dokonuje się wtedy, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy zastosowano zasady i procedury firmy dotyczące akceptacji i kontynuacji (zob. paragraf 4.4.1).

Informacje i dowody badania zebrane podczas prowadzenia procedur akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem mogą zostać wykorzystane do dokonania ustalenia dotyczącego stosowania [projektu] MSB dla MZJ. Dalsze informacje można ponadto uzyskać w trakcie prowadzenia procedur identyfikacji i szacowania ryzyka. Informacje te mogą zmienić wstępne ustalenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie co do stosowania [projektu] MSB dla MZJ zgodnie z niniejszą częścią. Część 6 (zob. paragraf 6.5.10) wymaga, by w procesie identyfikacji i szacowania ryzyka biegły rewident ustalił, czy [projekt] MSB dla MZJ pozostaje odpowiedni wobec charakteru i okoliczności badanej jednostki. Uwzględnianie dalszych informacji przez cały czas trwania badania może zmieniać ustalenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie co do odpowiedniości zastosowania [projektu] MSB dla MZJ.

4.3. Wstępne warunki badania

- 4.3.1. W celu ustalenia, czy występują wstępne warunki badania, biegły rewident:
 - (a) ustala, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, są akceptowalne,
 - (b) uzyskuje od kierownika jednostki oraz w stosownych przypadkach od osób sprawujących nadzór zapewnienie, że potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność za:
 - (i) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi, gdzie jest to odpowiednie, rzetelną prezentację,
 - (ii) Taką kontrolę, jaką kierownik jednostki uzna za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, powstałego na skutek oszustwa lub błędu oraz

- (iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:
 - a. dostępu do wszystkich znanych kierownikowi jednostki informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
 - b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby badania poprosić kierownika jednostki, oraz
 - c. nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.

4.3.2. Jeśli wstępne warunki badania nie występują, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki. O ile nie wymagają tego przepisy prawa lub regulacja, biegły rewident nie akceptuje zaproponowanego zlecenia badania:

- (a) jeżeli stwierdził, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego nie są akceptowalne, lub
- (b) jeżeli nie uzyskał od kierownika jednostki zapewnienia, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność.

4.3.3. Jeśli kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nakładają ograniczenie na zakres badania w sposób, który zdaniem biegłego rewidenta doprowadzi do odstąpienia przez biegłego rewidenta od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, biegły rewident nie akceptuje tak ograniczonego zlecenia jako zlecenia badania, chyba że tego wymagają od niego przepisy prawa lub regulacje.

4.4. Dodatkowe uwagi związane z akceptacją zlecenia

4.4.1. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy zastosowano zasady i procedury firmy dotyczące akceptacji i kontynuacji zlecenia badania⁴⁸ oraz czy wnioski wyciągnięte co do tej kwestii są właściwe, w tym czy odpowiednio zastosowano [projekt] MSB dla MZJ.

4.4.2. W pewnych sytuacjach przepisy prawa lub regulacje obowiązujące w danym systemie prawnym określa format lub treść sprawozdania biegłego rewidenta w formie lub warunkach znacząco odmiennych od wymogów niniejszego [projektu] standardu. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia:

- (a) czy użytkownicy mogą błędnie zrozumieć poziom pewności, jakiej dostarcza badanie sprawozdania finansowego, a jeśli tak, to
- (b) czy dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta mogą ograniczyć możliwe nieporozumienia.

4.4.3. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie mogą ograniczyć możliwych nieporozumień, biegły rewident nie może przyjąć zlecenia badania,

⁴⁸ Paragraf 30 Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm, które wykonują badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi atestacyjne lub usługi pokrewne*, określa obowiązki firmy dotyczące ustalania celów w zakresie jakości na potrzeby akceptacji poszczególnych zleceń, w tym dotyczące osądów w zakresie finansowych i operacyjnych priorytetów firmy przy podejmowaniu decyzji o akceptacji lub kontynuacji poszczególnych zleceń.

chyba że wymagają tego od niego przepisy prawa lub regulacja. Badanie sprawozdania finansowego przeprowadzone zgodnie z takimi przepisami prawa lub regulacją nie jest zgodne z the [projektem] MSB dla MZJ. W takiej sytuacji biegły rewident nie może w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdzić, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z [projektem] MSB dla MSB dla MZJ.

4.5. Warunki zlecenia badania

Przeprowadzenie procedur akceptacji lub kontynuacji przed rozpoczęciem planowania pomaga biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu i oszacowaniu zdarzeń lub okoliczności, które mogłyby niekorzystnie wpłynąć na jego zdolność do zaplanowania i wykonania bieżącego zlecenia.

Niniejszy [projekt] standardu wymaga, aby biegły rewident, zanim zaakceptuje zlecenie badania, upewnił się co do pewnych kwestii, które znajdują się pod kontrolą jednostki i w przypadku których konieczna jest zgoda biegłego rewidenta i kierownika jednostki lub w stosownych przypadkach osób sprawujących nadzór.

- 4.5.1. Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór.

Jeżeli przepisy prawa lub regulacje ustanawiają obowiązki kierownika jednostki, które są równoważne w skutkach z wymogami niniejszego [projektu] standardu, biegły rewident może skorzystać ze sformułowań zaczerpniętych z przepisów prawa lub regulacji, aby opisać je w pisemnej umowie.

- 4.5.2. Podejmując się kolejnych badań, biegły rewident rozważa, czy okoliczności wymagają zmiany warunków zlecenia badania, jak również, czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania.
- 4.5.3. Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli nie ma racjonalnego uzasadnienia, żeby dokonać tej zmiany.
- 4.5.4. Jeśli przed zakończeniem badania biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które daje niższego poziomu pewności, ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania.
- 4.5.5. Jeśli warunki zlecenia badania zostały zmienione, biegły rewident oraz kierownik jednostki potwierdzają i zamieszczają nowe warunki zlecenia w umowie zlecenia lub w innym odpowiednim pisemnym porozumieniu.
- 4.5.6. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, a kierownik jednostki nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas biegły rewident:
- (a) wycofania się ze zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacją, oraz
 - (b) Rozważenia, czy ciążą na nim umowne lub innego rodzaju zobowiązania do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, takich jak, osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów.

4.6. Zlecenia badania po raz pierwszy

- 4.6.1. Jeżeli zlecenie stanowi pierwsze badanie i nastąpiła zmiana biegłego rewidenta, biegły rewident komunikuje się z poprzednim biegłym rewidentem zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi.
- 4.6.2. Biegły rewident zapoznaje się z najbardziej aktualnym sprawozdaniem finansowym, o ile istnieje, oraz ze sprawozdaniem biegłego rewidenta na jego temat, o ile zostało sporządzone, pod kątem informacji mających znaczenie dla stanów początkowych, w tym ujawnień.
- 4.6.3. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy było badane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a opinia została zmodyfikowana, obecny biegły rewident ocenia skutek sprawy będącej powodem modyfikacji przy szacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy.⁴⁹
- 4.6.4. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania⁵⁰ na temat tego, czy stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, poprzez:
- (a) ustalenie czy stany końcowe z poprzedniego okresu sprawozdawczego zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu sprawozdawczego lub, gdy to odpowiednie, czy zostały przekształcone,
 - (b) ustalenie, czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości, oraz
 - (c) przeprowadzenie jednego lub kilku z poniższych działań:
 - (i) jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy zostało zbadane, przeprowadzenie inspekcji dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta celem uzyskania dowodów badania dotyczących stanów początkowych,
 - (ii) ocenę czy procedury badania przeprowadzone w bieżącym okresie sprawozdawczym dostarczają dowodów mających znaczenie dla stanów początkowych, lub
 - (iii) wykonanie specyficznych procedur badania w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych.
- 4.6.5. Jeśli biegły rewident uzyskuje dowody badania, że stany początkowe zawierają zniekształcenia, które mogłyby istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania, odpowiednie w danych okolicznościach, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy.⁵¹
- 4.6.6. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych były spójnie

⁴⁹ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.I.

⁵⁰ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.F.

⁵¹ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.G.

stosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, a jeśli nastąpiły zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości, to czy zostały one odpowiednio rozliczone, adekwatnie zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej⁵².

4.7. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

4.7.1. Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o obowiązkach biegłego rewidenta w zakresie sformułowania i wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez kierownika jednostki oraz o tym, że obowiązki biegłego rewidenta nie zwalniają kierownika jednostki ani osób sprawujących nadzór z ich obowiązków w zakresie nadzoru nad sporządzeniem sprawozdania finansowego.

4.8. Określone wymogi dotyczące dokumentacji

4.8.1. Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji (część 2.5.) biegły rewident zawiera w dokumentacji badania zidentyfikowane sprawy, stosowne dyskusje i sformułowane wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zlecenia badania.

4.8.2. Biegły rewident dokumentuje dokonane ustalenie co do stosowania [projektu] MSB dla MZJ.

4.8.3. Biegły rewident dokumentuje ewentualne zmiany w ustaleniu co do stosowania [projektu] MSB dla MZJ, jeżeli w trakcie badania zwróci uwagę na dalsze informacje, które mogą zmienić dokonany zawodowy osąd w tej kwestii.

4.8.4. Biegły rewident zapisuje w formie umowy zlecenia badania lub w innej właściwej formie pisemnego porozumienia:

- (a) że badanie będzie prowadzone z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ,
- (b) cel i zakres badania sprawozdania finansowego,
- (c) obowiązki biegłego rewidenta i kierownika jednostki,
- (d) wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego,
- (e) informację o oczekiwanej formie i treści wszelkich sprawozdań, które będą wydane przez biegłego rewidenta, oraz
- (f) oświadczenie, że mogą wystąpić okoliczności sprawiające że sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści.

4.8.5. Jeśli przepisy prawa lub regulacje wystarczająco szczegółowo określają warunki zlecenia badania, o których mowa w niniejszym [projekcie] standardu, biegły rewident nie musi zamieszczać ich w pisemnym porozumieniu [w sprawie warunków zlecenia badania], z wyjątkiem adnotacji, że takie przepisy prawa lub regulacje mają zastosowanie, a kierownik jednostki

⁵² Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.H.

potwierdza i rozumie swoje obowiązki.

5. Planowanie

Zawartość niniejszej części

Część 5 określa obowiązki biegłego rewidenta w zakresie planowania badania (w tym odbycie dyskusji w gronie zespołu wykonującego zlecenie), a także koncepcję istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania.

Zakres niniejszej części

Planowanie badania ma charakter ciągły i nie jest wyraźnym etapem badania, ale procesem, który w razie konieczności jest wielokrotnie powtarzany przez cały czas trwania badania. Dla niniejszej części znaczenie ma także część 6, która identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia, oraz część 7, która dotyczy reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Niektóre wymogi w ramach tej części są powiązane z procedurami określonymi w innych częściach i mogą zobowiązywać biegłego rewidenta do przeprowadzenia tamtych procedur po to, by spełnić wymogi niniejszej części.

5.1. Cele

5.1.1. Celem biegłego rewidenta jest:

- (a) takie zaplanowanie badania, aby zostało przeprowadzone w sposób efektywny, oraz
- (b) zastosowanie koncepcji istotności podczas planowania i przeprowadzania badania sprawozdania finansowego.

5.2. Planowanie czynności

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowania czynności różnią się w zależności od charakteru i okoliczności jednostki, wielkości i charakteru zespołu wykonującego zlecenie, wcześniejszych doświadczeń z tą jednostką członków zespołu wykonującego zlecenie i zmian okoliczności, jakie nastąpiły podczas zlecenia badania. Jeżeli zlecenie jest wykonywane przez jedną osobę, niektóre wymogi mogą nie być właściwe (np. dyskusja zespołu wykonującego zlecenie), jednakże wciąż można rozważyć kwestie poruszone w odnośnych paragrafach, jako że mogą one nadal być pomocne dla biegłego rewidenta.

Zastosowanie i cel planowania badania są takie same zarówno, gdy badanie jest pierwszym lub powtarzającym się zleceniem. W przypadku jednak pierwszego badania może być konieczne rozszerzenie przez biegłego rewidenta planowanych czynności, ponieważ zazwyczaj nie posiada on wcześniej nabytego doświadczenia dotyczącego danej jednostki, branego pod uwagę przy planowaniu powtarzających się zleceń.

5.2.1. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie uczestniczą w planowaniu badania.

5.2.2. Biegły rewident wyznacza zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania oraz:

- (a) identyfikuje cechy zlecenia, które określają jego zakres,

- (b) upewnia się co do celów sprawozdawczych zlecenia, aby zaplanować rozłożenie badania w czasie i rodzaj wymaganych informacji,
- (c) rozpatruje czynniki, które z punktu widzenia zawodowego osądu są znaczące dla kierowania wysiłkami zespołu wykonującego zlecenie,
- (d) rozpatruje wyniki wstępnych działań związanych ze zleceniem i jeżeli ma to zastosowanie, czy wiedza uzyskana przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie przy realizacji innych zleceń ma znaczenie,
- (e) ustala rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur do przeprowadzenia i zasobów niezbędnych do wykonania badania, w tym czy potrzebni są eksperci, oraz
- (f) planuje rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego zlecenie i przegląd ich pracy.

W badaniu MZJ wyznaczenie zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku badania nie musi być skomplikowaną ani czasochłonną czynnością. Na przykład odpowiednia krótka notatka, sporządzona na zakończenie poprzedniego badania na podstawie inspekcji dokumentów roboczych, podkreślająca sprawy zidentyfikowane w trakcie właśnie zakończonego badania, zaktualizowana w okresie bieżącym na podstawie rozmów przeprowadzonych z właścicielem-kierownikiem, może służyć jako dokumentacja zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku dla bieżącego zlecenia badania. Można wykorzystać standardowe programy badania lub listy kontrolne oparte na założeniu działania niewielu zidentyfikowanych czynności kontrolnych, tak jak jest to zazwyczaj w mniej złożonej jednostce, pod warunkiem że są one dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta.

- 5.2.3. Podczas planowania i przeprowadzania badania partner odpowiedzialny za zlecenie uwzględnia informacje uzyskane w procesie akceptacji i kontynuacji zlecenia.
- 5.2.4. Jeżeli informacje wykorzystywane do planowania i przeprowadzania badania zostały uzyskane w ramach wcześniejszych doświadczeń z jednostką, czy też we wcześniejszych badaniach, biegły rewident ocenia, czy takie informacje nadal stanowią właściwe i rzetelne dowody badania w bieżącym okresie sprawozdawczym.
- 5.2.5. Podczas badania biegły rewident w razie konieczności aktualizuje i zmienia zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania.

Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie

- 5.2.6. Partner odpowiedzialny za zlecenie oraz pozostali kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie omawiają podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie, w tym:
 - (a) zastosowanie mających zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej do faktów i okoliczności związanych z jednostką,
 - (b) w dyskusji kładzie się szczególny nacisk na to, w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym jak oszustwo mogłoby zostać popełnione, i jak oszustwo czy błąd mogłyby wynikać z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.

W dyskusji zespołu wykonującego zlecenie nie bierze się pod uwagę ewentualnych przekonań zespołu wykonującego zlecenie co do uczciwości i rzetelności kierownictwa oraz w stosownych przypadkach osób sprawujących nadzór.

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie może też obejmować inne kwestie dotyczące badania, takie jak logistyka, sprawy operacyjne i inne (np. sytuacje, w których mogło dojść do zmiany ryzyk istotnego zniekształcenia w stosunku do poprzednich lat, lub kwestie dotyczące odpowiednich wymogów etycznych, w tym niezależności), a także rozłożenie w czasie badania i wymagana komunikacja.

- 5.2.7. Jeżeli niektórzy członkowie zespołu wykonującego zlecenie nie biorą udziału w dyskusji, partner odpowiedzialny za zlecenie określa, o których zagadnieniach należy ich poinformować.

Wykorzystanie pracy eksperta kierownictwa

- 5.2.8. Jeżeli informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta:
- ocenia kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta,
 - uzyskuje zrozumienie pracy tego eksperta oraz
 - ocenia odpowiedniość pracy tego eksperta jako dowodu badania dla danego stwierdzenia.

Ustalanie, czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta

- 5.2.9. Jeżeli specjalistyczna wiedza w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa jest konieczna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident określa, czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta.

Jeżeli sporządzanie sprawozdania finansowego wymaga wykorzystania specjalistycznej wiedzy z dziedziny innej niż rachunkowość, biegły rewident, choć posiada umiejętności z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, może nie posiadać niezbędnej specjalistycznej wiedzy do zbadania sprawozdania finansowego. Partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany upewnić się, że zespół wykonujący zlecenie oraz eksperci biegłego rewidenta, którzy nie należą do zespołu, mają łącznie odpowiednie kompetencje i możliwości, aby wykonać zlecenie badania. Biegły rewident jest ponadto zobowiązany do oceny rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia. Ustalenie przez biegłego rewidenta, czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta, a jeśli tak, to w jakim zakresie, wspiera biegłego rewidenta w sprostaniu tym wymogom. W miarę postępu badania lub zmiany okoliczności może być potrzebna zmiana wcześniejszej decyzji biegłego rewidenta o wykorzystaniu pracy eksperta biegłego rewidenta.

Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania; odpowiedzialności tej nie ogranicza fakt wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta. Tym niemniej, jeżeli biegły rewident wykorzystując pracę takiego eksperta, stwierdza, w oparciu o przeprowadzone procedury badania, że praca eksperta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, wówczas może przyjąć ustalenia lub wnioski w dziedzinie wiedzy eksperta za odpowiednie dowody badania.

- 5.2.10. Ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur dotyczących eksperta biegłego rewidenta,

biegły rewident rozważa:

- (a) rodzaj sprawy, której dotyczy praca eksperta,
- (b) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca tego eksperta,
- (c) znaczenie pracy tego eksperta w kontekście badania,
- (d) wiedzę biegłego rewidenta oraz jego doświadczenie z wcześniej wykonaną przez tego eksperta pracą, oraz
- (e) czy ekspert ten podlega zasadom i procedurom zarządzania jakością firmy biegłego rewidenta.

5.2.11. Jeżeli biegły rewident wykorzystuje pracę swojego eksperta, to biegły rewident:

- (a) ocenia, czy ekspert biegłego rewidenta posiada niezbędne do celów biegłego rewidenta kompetencje, możliwości i obiektywizm – co obejmuje badanie interesów i stosunków, które mogą temu obiektywizmowi zagrażać,
- (b) uzyskuje wystarczające zrozumienie dziedziny wiedzy specjalistycznej, aby móc określić rodzaj, zakres i cele pracy swojego eksperta i ocenić tę pracę do swoich celów, a także
- (c) pisemnie uzgadnia ze swoim ekspertem rodzaj, zakres i cele pracy eksperta, zadania i obowiązki eksperta oraz biegłego rewidenta dotyczące tej pracy, jak również rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji oraz konieczność przestrzegania wymogów poufności przez eksperta.

Kontynuacja działalności

Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności obowiązującą w rachunkowości, sprawozdanie finansowe jest sporządzone przy założeniu, że jednostka będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia sporządza się zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki zamierza albo zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo gdy kierownik jednostki nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła uzyskać korzyści ekonomiczne z aktywów i wypełnić zobowiązania w toku normalnej działalności.

5.2.12. Biegły rewident ustala, czy kierownik jednostki dokonał już wstępnej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, oraz:

- (a) w przypadku, gdy ocena taka została dokonana, omawia ją z kierownikiem jednostki i ustala, czy rozpoznało ono zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, plany kierownika jednostki w odpowiedzi na tę ocenę, lub
- (b) jeżeli ocena taka nie została jeszcze dokonana, omawia z kierownikiem jednostki uzasadnienie przyjęcia zasady kontynuacji działalności i kieruje zapytanie do kierownika jednostki, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego oraz za stwierdzenie, w oparciu o zebrane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Obowiązki te istnieją nawet wtedy, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego nie zawierają wyraźnego wymogu dokonania przez kierownika jednostki oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

- 5.2.13. W trakcie całego badania biegły rewident pozostaje wyczulony na dowody badania dotyczące występowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

5.3. Istotność

- 5.3.1. Biegły rewident wyznacza istotność dla sprawozdania finansowego jako całości.

Koncepcja istotności jest stosowana przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu na sprawozdanie finansowe zidentyfikowanych podczas badania zniekształceń oraz skorygowanych zniekształceń, jeśli występują, a także przy formułowaniu opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Wyznaczenie przez biegłego rewidenta istotności jest kwestią jego zawodowego osądu i zależy od jego postrzegania finansowych potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego. Zawodowy osąd biegłego rewidenta co do zniekształceń, które zostaną uznane za istotne, stanowi podstawę do:

- *określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur służących identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia,*
- *zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz*
- *określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.*

Często za punkt wyjścia do wyznaczenia istotności dla sprawozdania finansowego jako całości przyjmuje się odsetek wybranego wzorca. Przykłady wzorców, które mogą być właściwe, zależnie od specyfiki danej jednostki, obejmują kategorie wynikowe takie, jak zysk przed opodatkowaniem, całkowite przychody, marża brutto i całkowite koszty, kapitał własny lub wartość aktywów netto. Zysk z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem jest często stosowany w przypadku jednostek nastawionych na zysk. Jeżeli zysk z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem ulega wahaniom, inne wzorce takie, jak zysk brutto na sprzedaży lub całkowite przychody, mogą być bardziej odpowiednie.

- 5.3.2. Biegły rewident wyznacza również odpowiedni poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeżeli w określonych dla danej jednostki warunkach występuje jedna lub więcej tych określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, których zniekształcenie w kwocie niższej niż istotność wyznaczona dla sprawozdania finansowego jako całości może być racjonalnie uznana za wpływającą na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

W przypadku jednostki sektora publicznego głównymi użytkownikami jej sprawozdania finansowego są często ustawodawcy i organy regulacyjne. Ponadto takie sprawozdania finansowe mogą być wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji innych niż decyzje gospodarcze. Z tego względu, przy badaniu sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego, wyznaczenie istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, jeśli ma to zastosowanie, dla poziomu lub poziomów istotności określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) jest uwarunkowane prawem, regulacjami lub innymi wiarygodnymi źródłami oraz potrzebami informacyjnymi ustawodawców i opinii publicznej dotyczącymi programów sektora publicznego.

- 5.3.3. Biegły rewident wyznacza istotność wykonawczą w celu oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Planowanie badania jedynie w celu wykrycia pojedynczo istotnych zniekształceń pomija fakt, że pojedynczo nieistotne zniekształcenia mogą łącznie powodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego i nie pozostawiać marginesu dla możliwych, niewykrytych zniekształceń. Istotność wykonawcza (która, jak to zostało zdefiniowane, stanowi jedną lub więcej kwot) jest wyznaczana celem ograniczenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia łącznie przekroczą istotność.

- 5.3.4. Biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) w razie uzyskania podczas badania informacji, które spowodowałyby wyznaczenie przez niego na początku innej kwoty (lub kwot).
- 5.3.5. Jeśli biegły rewident dochodzi do wniosku, że właściwa byłaby niższa istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) niż początkowo wyznaczono, to ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wykonawczej oraz czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.

5.4. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji

- 5.4.1. Biegły rewident zapewnia kierownikowi jednostki oraz w stosownych przypadkach osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania.

5.5. Określone wymogi dotyczące dokumentacji

- 5.5.1. Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji (część 2.5.), które odnoszą się do zlecenia badania, biegły rewident zawiera w dokumentacji badania opis zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku badania oraz znaczących zmian dokonanych w trakcie badania wraz z powodami tych zmian.
- 5.5.2. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania opis:
- rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur identyfikacji i oszacowania ryzyka,
 - rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych dalszych procedur badania na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń,

- c) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z wymogami niniejszego [projektu] standardu.
- 5.5.3. Biegły rewident dokumentuje dyskusję zespołu wykonującego zlecenie oraz podjęte znaczące decyzje, w tym znaczące decyzje dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem.
- 5.5.4. Biegły rewident obejmuje dokumentacją badania następujące kwoty oraz czynniki uwzględnione przy określeniu ich istotności (w tym wszelkie stosowne zmiany):
- (a) istotność sprawozdania finansowego jako całości,
 - (b) jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień, oraz
 - (c) istotność wykonawcza.

6. Identyfikacja i oszacowanie ryzyka

Zawartość niniejszej części

Część 6 zawiera wymogi mające związek z odpowiedzialnością biegłego rewidenta za przeprowadzenie procedur i powiązanych czynności celem:

- zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
- identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń, bez względu na to, czy zniekształcenie powstało w wyniku oszustwa czy błędu, oraz
- oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli.

Załącznik 2 ilustruje wieloetapowy charakter identyfikacji i szacowania ryzyka przez biegłego rewidenta.

Zakres niniejszej części

Przedmiotem niniejszej części jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, co zapewnia podstawy dla procedur badania podejmowanych zgodnie z częścią 7 w ramach reakcji na oszacowane ryzyka. Część 5 określa obowiązki biegłego rewidenta związane z planowaniem czynności, w tym wymogami dotyczącymi dyskusji zespołu wykonującego zlecenie.

6.1. Cele

- 6.1.1. Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki umożliwia biegłemu rewidentowi identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Proces identyfikacji i szacowania ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter wieloetapowy i dynamiczny. Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki przez biegłego rezydenta jest współzależne z konceptami w ramach wymogów dotyczących identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.

6.2. Procedury identyfikacji i szacowania ryzyk oraz powiązane czynności

- 6.2.1. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury celem uzyskania dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do:
- (a) identyfikacji i oszacowania, na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzenia, ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz do
 - (b) zaprojektowania dalszych procedur badania.

Określając istotę i zakres procedur do przeprowadzenia, które mogą się różnić zależnie od poziomu formalności polityk i procedur jednostki, biegły rewident kieruje się zawodowym osądem.

Niektóre mniej złożone jednostki, a w szczególności jednostki zarządzane przez właściciela-kierownika, mogły nie ustanowić ustrukturyzowanych procesów i systemów (np. procesu oszacowania ryzyka lub procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki) lub mogły

ustanowić procesy lub systemy, które cechuje ograniczona dokumentacja bądź brak spójności w przeprowadzaniu. Zgodność z procedurami określonymi w niniejszej części jest wymagana, nawet jeżeli takim systemom i procesom brakuje formalności. Przykładowo biegły rewident może nadal być w stanie przeprowadzić wymagane procedury poprzez obserwację i kierowanie zapytań.

Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu dowodów badania w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania potwierdzających ustalenia lub wykluczenie dowodów badania przeczących ustaleniom, może obejmować uzyskanie dowodów z wielu źródeł wewnątrz jednostki i poza nią. Jednakże, od biegłego rewidenta nie wymaga się wykonania wyczerpującego poszukiwania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł dowodów.

6.2.2. Procedury identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia obejmują:

- (a) zapytania do kierownictwa oraz innych osób w jednostce,
- (b) procedury analityczne, oraz
- (c) obserwacje i inspekcje.

Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzenia wszystkich tych procedur dla każdego aspektu zrozumienia wymaganego od biegłego rewidenta.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

Podczas kierowania zapytań do osób, które mogą posiadać informacje stanowiące możliwą pomoc w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, biegli rewidenty sektora publicznego mogą uzyskiwać informacje z dodatkowych źródeł, takich jak biegli rewidenty zaangażowani w prowadzenie badania lub innych badań dotyczących jednostki. Procedury przeprowadzone przez biegłych rewidentów jednostek sektora publicznego w celu identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia mogą obejmować obserwację i inspekcję dokumentów sporządzonych przez kierownika jednostki dla organu ustawowego, na przykład dokumentów związanych z obowiązkowymi sprawozdaniami z wyników pracy.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Jeżeli biegły rewident korzysta z ZNT, to może zaprojektować i przeprowadzić procedury identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na stosunkowo dużych zbiorach danych (z książki głównej lub z książek pomocniczych lub na jeszcze innych danych operacyjnych), w tym w celu analizy, obserwacji lub inspekcji.

6.2.3. W ramach zaprojektowania i przeprowadzenia procedur identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia biegły rewident rozważa możliwe ryzyka istotnego zniekształcenia wywołane przez:

- (a) oszustwo lub błąd,
- (b) strony powiązane oraz
- (c) zdarzenia lub warunki, które mogą podawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.

Oszustwo

Oszukańcza sprawozdawczość finansowa obejmuje umyślne zniekształcenia, w tym pominięcie kwot bądź ujawnień w sprawozdaniu finansowym, mających wprowadzić w błąd użytkowników sprawozdania finansowego. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa często wiąże się z obejściem przez kierownika jednostki kontroli, które w innym przypadku wydają się działać skutecznie, na przykład poprzez dokonywanie fikcyjnych zapisów dziennika pod koniec okresu sprawozdawczego.

Zawłaszczenie aktywów polega na kradzieży aktywów należących do jednostki i jest często dokonywane przez pracowników, a dotyczy stosunkowo małych i nieznaczących kwot. Tym niemniej proceder taki może także dotyczyć kierownika jednostki, mającego zwykle więcej możliwości ukrycia lub zatajenia zawłaszczenia w trudny do wykrycia sposób.

Zawłaszczaniu majątku towarzyszą często fałszywe lub wprowadzające w błąd zapisy księgowo oraz dokumenty mające ukryć fakt braku majątku lub też fakt, że majątek został użyty jako zabezpieczenie bez odpowiedniego zezwolenia.

Kontynuacja działalności

Do zdarzeń lub warunków, które mają szczególne znaczenie dla MZJ jako ewentualnie podające w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, należy ryzyko zaprzestania finansowania przez banki lub innych wierzycieli, ryzyko utraty głównego dostawcy, klienta lub kluczowego pracownika oraz ryzyko utraty uprawnień do prowadzenia działalności na podstawie licencji, franszyzy lub innej umowy prawnej.

- 6.2.4. Podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyk wynikających z oszustwa, biegły rewident rozważa informacje uzyskane dzięki wszystkim procedurom zaprojektowanym i przeprowadzonym w celu identyfikacji ryzyka i ustalenia, czy występują czynniki ryzyka oszustwa, w tym dzięki:
- (a) procedurom akceptacji lub kontynuacji oraz
 - (b) w stosownych przypadkach: pozostałym zleceniom zrealizowanym na rzecz jednostki przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie.
- 6.2.5. Biegły rewident ocenia, czy nietypowe lub nieoczekiwane powiązania, które zostały zidentyfikowane w trakcie przeprowadzenia procedur analitycznych, w tym odnoszących się do kont przychodów, mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- 6.2.6. Jeżeli opinia z badania dotycząca sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy została zmodyfikowana, to w ramach identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia biegły rewident ocenia jej wpływ na sprawozdanie finansowe za rok bieżący.

6.3. Zrozumienie właściwych aspektów jednostki

Zrozumienie przez biegłego rezydenta jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej tworzy ramy odniesienia, w granicach których biegły rewident identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia, a także służy za podstawę sposobu, w jaki biegły rewident planuje i przeprowadza dalsze procedury badania.

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia

6.3.1. Biegły rewident rozumie:

- (a) strukturę organizacyjną, własnościową i nadzorczą oraz model biznesowy jednostki (w tym to, jak jednostka korzysta z IT w ramach modelu biznesowego),
- (b) czynniki branżowe i inne czynniki zewnętrzne,
- (c) sposób mierzenia wyników finansowych jednostki wewnątrz i poza nią,
- (d) ramowe założenia prawne i regulacyjne dotyczące jednostki oraz sposób, w jaki jednostka ich przestrzega,
- (e) transakcje jednostki oraz inne zdarzenia i uwarunkowania, które mogą skutkować potrzebą ujęcia lub ujawnienia albo zmianą szacunków księgowych,
- (f) porozumienia lub stosunki, które mogą skutkować nieujętymi zobowiązaniami, przyszłymi zobowiązaniami lub zmianami w wycenie aktywów obrotowych wskutek inspekcji protokołów spotkań i korespondencji z radcą prawnym oraz wskutek inspekcji kont kosztów usług prawnych.

Zrozumienie celów, strategii i modelu biznesowego jednostki pomaga biegłemu rewidentowi zrozumieć jednostkę na poziomie strategicznym oraz zrozumieć, jakie ryzyko gospodarcze ta jednostka podejmuje i ponosi. Zrozumienie ryzyk gospodarczych, które mają wpływ na sprawozdanie finansowe, pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, gdyż większość ryzyk gospodarczych będzie ewentualnie mieć konsekwencje finansowe, a zatem wpływać na sprawozdanie finansowe.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

Jednostki działające w sektorze publicznym mogą tworzyć i nadawać wartość w inny sposób niż poprzez wytwarzanie majątku właścicieli, lecz mimo to wciąż posługują się „modelem biznesowym” o określonym celu. Kwestie mające związek z modelem biznesowym takiej jednostki, co do których biegli rewidenci sektora publicznego mogą uzyskać zrozumienie, to między innymi:

- *wiedza o właściwej działalności rządowej, w tym o powiązanych programach,*
- *cele i strategię programowe, w tym elementy polityki publicznej.*

- 6.3.2. Biegły rewident rozumie, w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nadzorują proces identyfikowania i reagowania przez kierownika jednostki na ryzyka oszustwa lub błędu w jednostce oraz [jak nadzorują] kontrole ustanowione przez kierownika jednostki w celu ograniczenia tych ryzyk.

Zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

6.3.3. Biegły rewident rozumie:

- (a) mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dotyczące między innymi szacunków księgowych, kryteriów ujęcia, podstaw pomiaru oraz powiązane wymogi odnoszące się do ujawnień i prezentacji, a także sposób, w jaki są one stosowane w kontekście rodzaju i okoliczności dotyczących jednostki i jej otoczenia,

- (b) zasady (polityki) rachunkowości jednostki oraz przyczyny wprowadzenia wszelkich zmian do nich.

6.3.4. Biegły rewident ocenia, czy zasady (polityki) rachunkowości jednostki są odpowiednie i spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Czynniki ryzyka nieodłącznego

6.3.5. W ramach rozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zgodnie z niniejszą częścią biegły rewident rozumie, w jaki sposób i w jakim stopniu czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierżeń na zniekształcenia.

Czynniki ryzyka nieodłącznego mogą być jakościowe lub ilościowe i mogą wpływać na podatność stwierżeń na zniekształcenia. Jakościowe czynniki ryzyka nieodłącznego dotyczące sporządzania informacji wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej to między innymi:

- *złożoność,*
- *subiektywizm,*
- *zmiana,*
- *niepewność (w przypadku szacunków księgowych chodzi o niepewność szacowania) lub*
- *podatność na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub inne czynniki ryzyka oszustwa, o ile mają wpływ na ryzyko nieodłączne.*

Wystąpienie czynników ryzyka nieodłącznego, które prowadzą do wyższego ryzyka nieodłącznego dotyczącego szacunków księgowych, może wskazywać na to, że [projekt] MSB dla MJZ nie jest odpowiedni w przypadku danego badania.

Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki przez biegłego rewidenta wpływa na dokonanie przez niego identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, a także wspomaga go w planowaniu i projektowaniu dalszych procedur badania. Na system kontroli wewnętrznej jednostki składa się pięć elementów kontroli wewnętrznej, z których każdy wymaga zrozumienia:

- *środowisko kontroli,*
- *proces oszacowania ryzyka przez jednostkę,*
- *proces monitorowania przez jednostkę systemu kontroli wewnętrznej,*
- *system informacyjny i komunikacja oraz*
- *czynności kontrolne.*

W mniej złożonych jednostkach, a szczególnie w jednostkach zarządzanych przez właściciela-kierownika, sposób zaprojektowania, wdrożenia i utrzymywania systemu kontroli wewnętrznej jednostki różni się w zależności od jej wielkości i stopnia złożoności. W przypadku gdy nie istnieją oficjalne procesy lub udokumentowane polityki czy procedury, biegły rewident nadal ma obowiązek zrozumieć, w jaki sposób kierownik jednostki lub w stosownych przypadkach osoby sprawujące

nadzór zapobiegają oszustwom lub błędom oraz je wykrywają, i musi stosować zawodowy osąd do określenia charakteru i zakresu procedur, dzięki którym uzyska wymagane zrozumienie.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

Na biegłych rewidentach jednostek działających w sektorze publicznym spoczywają często dodatkowe obowiązki w odniesieniu do kontroli wewnętrznej, na przykład informowania o przestrzeganiu ustalonego kodeksu postępowania lub o wydatkach w ramach budżetu. Biegli rewidenci jednostek sektora publicznego mogą mieć także obowiązek informowania o przestrzeganiu prawa, regulacji lub innych wiarygodnych źródeł. W związku z tym ich rozważania dotyczące systemu kontroli wewnętrznej mogą mieć szerszy i bardziej szczegółowy charakter.

- 6.3.6. Biegły rewident ocenia, czy kierownik jednostki (w stosownych przypadkach pod nadzorem osób sprawujących nadzór) utworzył i utrzymuje środowisko kontroli, które stanowi właściwy fundament pozostałych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym ustala, czy w środowisku kontroli występują słabości podkopujące pozostałe elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki. W tym celu biegły rewident uzyskuje zrozumienie:
- (a) sposobu, w jaki kierownik jednostki oraz w stosownych przypadkach osoby sprawujące nadzór nadzorują jednostkę i wykazują uczciwość i przywiązanie do wartości etycznych,
 - (b) przypisania uprawnień i odpowiedzialności w jednostce,
 - (c) kultury jednostki, w tym tego, czy sprzyja ona uczciwości i etycznemu zachowaniu, oraz
 - (d) w stosownych przypadkach: sposobu, w jaki właściciele-kierownicy aktywnie się angażują i wpływają na ryzyka związane z obejściem kontroli przez kierownika jednostki wskutek braku podziału obowiązków.

Środowisko kontroli stanowi ogólny fundament działania pozostałych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki i słabości w tym środowisku mogą podkopać resztę systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Chociaż nie służy ono bezpośrednio zapobieganiu zniekształceniom lub ich wykrywaniu i korygowaniu, może wpływać na skuteczność pozostałych kontroli w systemie kontroli wewnętrznej. Środowisko kontroli obejmuje funkcje nadzorcze i zarządcze oraz postawy, świadomość i działania podejmowane przez osoby sprawujące nadzór i kierownika jednostki w zakresie systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz ich znaczenie dla jednostki.

Ponieważ środowisko kontroli leży u podstaw systemu kontroli wewnętrznej jednostki, wszelkie słabości mogą mieć rozległy wpływ na sporządzenie sprawozdania finansowego. W związku z tym zrozumienie i ocena tego elementu przez biegłego rewidenta wpływają na identyfikację i oszacowanie przez niego ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a ponadto mogą wpływać na identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, jak również na reakcje biegłego rewidenta na zidentyfikowane ryzyka.

W przypadku MZJ niektóre lub wszystkie aspekty środowiska kontroli mogą nie dać się zastosować lub być mniej przydatne. Na przykład, w MZJ może nie istnieć spisany kodeks postępowania, ale mogła ukształtować się kultura kładąca nacisk na ważność uczciwości i etycznego postępowanie, poprzez komunikowanie jej ustnie lub poprzez przykład ze strony kierownictwa. Zdominowanie kierownictwa MZJ przez jedną osobę nie oznacza generalnie co do zasady, że kierownik jednostki nie jest zdolny do zaprezentowania i zakomunikowania odpowiedniego nastawienia do kontroli wewnętrznej oraz procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach potrzeba

autoryzacji kierownika jednostki może stanowić przeciwwagę dla słabości kontroli oraz zmniejszać ryzyko popełnienia oszustw przez pracowników. Tym niemniej, zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę może stanowić potencjalną słabość kontroli wewnętrznej, gdyż istnieje możliwość, że kierownik jednostki będzie obchodził mechanizmy kontroli.

- 6.3.7. Biegły rewident ocenia, czy proces oszacowania ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni do okoliczności jednostki, jeśli wziąć pod uwagę jej charakter i złożoność. W tym celu biegły rewident uzyskuje zrozumienie procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę, który ma znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego, (tj. sposobu, w jaki identyfikuje, szacuje i odpowiada się na ryzyka), w tym tego, jak w ramach tego procesu identyfikuje się i odpowiada na ryzyka związane z szacunkami księgowymi.

Zrozumienie sposobu, w jaki jednostka szacuje swoje ryzyka gospodarcze oraz inne, może pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu, gdzie leżą zidentyfikowane ryzyka i czy jednostka na nie reaguje. To pozwala biegłemu rewidentowi lepiej zrozumieć, czy ryzyka, z jakimi mierzy się jednostka, zostały zidentyfikowane, oszacowane i obniżone odpowiednio do charakteru i okoliczności jednostki, a także pomaga mu zidentyfikować, oszacować i zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia.

- 6.3.8. Biegły rewident ocenia, czy proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę jest odpowiedni do okoliczności jednostki, jeśli wziąć pod uwagę jej charakter i złożoność. W tym celu biegły rewident uzyskuje zrozumienie procesu stosowanego przez jednostkę do monitorowania swojego systemu kontroli wewnętrznej, w tym źródeł informacji i podstaw, które pozwalają kierownikowi jednostki uznać te informacje za wystarczająco wiarygodne, a także sposobu eliminacji słabości.

Zrozumienie tego, jak jednostka monitoruje swój system kontroli wewnętrznej, pomaga biegłemu rewidentowi zrozumieć, czy jednostka ma system kontroli wewnętrznej i czy ten system działa. W przypadku mniej złożonych jednostek, a w szczególności jednostek zarządzanych przez właściciela-kierownika, zrozumienie przez biegłego rewidenta procesu stosowanego przez jednostkę do monitorowania swojego systemu kontroli wewnętrznej często koncentruje się na sposobie, w jaki kierownictwo i właściciel-kierownik bezpośrednio angażują się w działalność, jako że żadne inne oficjalne działania monitorujące mogą nie być podejmowane.

- 6.3.9. Biegły rewident rozumie system informacyjny powiązany ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, w tym:
- (a) w przypadku znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień: sposób, w jaki te transakcje są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, i – gdy to niezbędne – poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym, a także:
 - (i) sposób, w jaki w systemie informacyjnym ujmowane, przetwarzane i ujawniane są zdarzenia i warunki inne niż transakcje,
 - (ii) dokumentację księgową, określone salda/konta w sprawozdaniu finansowym oraz pozostałą dokumentację pomocniczą służącą przepływowi informacji,
 - (iii) zasoby jednostki wykorzystywane w procesie sprawozdawczości finansowej,
 - (iv) procesu sprawozdawczości finansowej stosowany do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki, w tym ujawnień, oraz

(b) środowisko IT mające związek z (a)(i)–(iv) powyżej.

6.3.10. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie tego, jak w jednostce komunikowane są znaczące sprawy dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego oraz powiązanych obowiązków sprawozdawczych – między osobami w jednostce, między kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór (o ile istnieją) oraz wobec osób trzecich (takich jak organy regulacyjne lub inne, stosownie do konieczności).

6.3.11. Biegły rewident ocenia, czy system informacyjny i komunikacja jednostki odpowiednio wspomagają sporządzenie sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Biegły rewident może uzyskać zrozumienie systemu informacyjnego na rozmaite sposoby, między innymi poprzez:

- *zapytania do odpowiedniego personelu w sprawie procedur stosowanych do rozpoczynania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub w sprawie procesu sprawozdawczości finansowej jednostki,*
- *inspekcję dokumentów polityki, instrukcji dotyczących procesów lub innej dokumentacji w ramach systemu informacyjnego jednostki,*
- *obserwację stosowania polityk lub procedur przez personel jednostki oraz*
- *wybór transakcji i śledzenie ich z wykorzystaniem odpowiedniego procesu w systemie informacyjnym (tj. przeprowadzenie procedury walk-through).*

System informacyjny i powiązane procesy gospodarcze w mniej złożonych jednostkach prawdopodobnie będą obejmować mniej złożone środowisko IT. Rola tego systemu informacyjnego jest jednak równie ważna w identyfikacji i szacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. Mniej złożone jednostki z bezpośrednim zaangażowaniem kierownika jednostki mogą nie potrzebować rozbudowanych opisów procedur księgowych, skomplikowanej dokumentacji księgowej czy pisemnych polityk.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Biegły rewident może też korzystać z ZNT w celu uzyskania bezpośredniego dostępu do baz danych w systemie informacyjnym jednostki, w których przechowywana jest dokumentacja księgowa transakcji, lub w celu pobrania danych z tych baz. Dzięki skorzystaniu z ZNT w przypadku takich informacji biegły rewident może potwierdzić uzyskane zrozumienie przepływu transakcji przez system informacyjny poprzez prześledzenie zapisów dziennika lub innych zapisów cyfrowych dla danej transakcji, czy też całej populacji transakcji, od zapoczątkowania sprawy w dokumentacji księgowej po wpis w księdze głównej. Analiza kompletnych lub dużych zbiorów transakcji może też prowadzić do wykrycia odchyleń od normalnych lub oczekiwanych procedur przetwarzania w przypadku takich transakcji, a te mogą skutkować identyfikacją ryzyk istotnego zniekształcenia.

6.3.12. W przypadku szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dotyczących znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień zrozumienie przez biegłego rewidenta systemu informacyjnego oraz przepływu informacji mających związek ze sporządzeniem sprawozdania finansowego obejmuje:

- (a) sposób, w jaki kierownictwo identyfikuje, wybiera i stosuje właściwe metody, założenia i źródła danych, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym identyfikacji znaczących założeń,
- (b) sposób, w jaki kierownictwo rozumie stopień niepewności oszacowania i odnosi się do tej niepewności, w tym wybierając szacunek punktowy oraz powiązane ujawnienia, w celu ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym,
- (c) kontrole procesu ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych, oraz
- (d) w jaki sposób kierownictwo dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków i odnosi się do rezultatów tego przeglądu.

6.3.13. W oparciu o oceny biegłego rewidenta co do tego, czy środowisko kontroli, proces oszacowania ryzyka przez jednostkę, monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz system informacyjny są odpowiednie w kontekście charakteru i okoliczności jednostki, biegły rewident ustala, czy zidentyfikowano jedną lub więcej słabości kontroli.

6.3.14. Biegły rewident identyfikuje następujące kontrole odpowiadające na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń:

- (a) kontrole, które odnoszą się do ryzyk uznanych za ryzyka znaczące,
- (b) kontrole zapisów dziennika, w tym do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt,
- (c) kontrole, w odniesieniu do których biegły rewident planuje zbadać operacyjną skuteczność kontroli w ramach określania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu testu skuteczności kontroli, w tym kontrole odnoszące się do ryzyk, w przypadku których same procedury wiarygodności nie wystarczają do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- (d) pozostałe kontrole, w zależności od zawodowego osądu biegłego rewidenta, jeżeli biegły rewident uzna za stosowne osiągnięcie celów identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia,
- (e) w stosownych przypadkach: kontrole dotyczące informacji przetwarzanych przez organizację usługową, oraz
- (f) ewentualne kontrole służące do identyfikacji, rozliczenia i ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, do autoryzacji i zatwierdzania znaczących transakcji i powiązań ze stronami powiązanymi, a także do autoryzacji i zatwierdzania znaczących transakcji i umów poza normalnym tokiem działalności.

W przypadku każdej kontroli wyróżnionej w punkcie (a)–(f) powyżej biegły rewident ocenia, czy kontrola została skutecznie zaprojektowana, by odnieść się do ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, lub skutecznie zaprojektowana, by wspomóc działanie pozostałych kontroli, a także ustala, czy kontrola została wdrożona przy zastosowaniu procedur wykraczających poza zapytanie.

Biegły rewident jest zobowiązany zidentyfikować kontrole szczególne, ocenić ich zaprojektowanie i określić, czy zostały wdrożone. Pomaga to biegłemu rewidentowi zrozumieć podejście kierownictwa do odpowiadania na określone ryzyka, a zatem stanowi podstawę projektowania i przeprowadzania

dalszych procedur badania w reakcji na te ryzyka, nawet jeśli biegły rewident nie planuje przetestować operacyjnej skuteczności zidentyfikowanych kontroli.

Kontrole zapisów dziennika mają być identyfikowane w przypadku wszystkich badań, ponieważ sposób, w jaki jednostka łączy informacje z przetwarzania transakcji do księgi głównej, przeważnie obejmuje korzystanie z wpisów do dziennika, zarówno standardowych, jak i niestandardowych, zautomatyzowanych czy ręcznych. Zakres, w jakim identyfikowane są pozostałe kontrole, może się różnić w zależności od charakteru jednostki i zaplanowanego przez biegłego rewidenta podejścia do dalszych procedur badania. Na przykład w przypadku badania MZJ system informacyjny jednostki może nie być złożony i biegły rewident może nie mieć zamiaru testować operacyjnej skuteczności kontroli. Co więcej biegły rewident mógł nie zidentyfikować żadnych znaczących ryzyk ani innych ryzyk istotnego zniekształcenia, w przypadku których musi dokonać oceny zaprojektowania kontroli i określić, czy zostały wdrożone. W takim badaniu biegły rewident może ustalić, że nie ma zidentyfikowanych kontroli poza kontrolami jednostki dotyczącymi zapisów dziennika.

6.3.15. W przypadku kontroli wymienionych w paragrafie 6.3.14. biegły rewident identyfikuje aplikacje IT oraz pozostałe aspekty środowiska IT, które wiążą się z ryzykiem wynikającym z użycia IT.

6.3.16. W przypadku aplikacji IT oraz pozostałych aspektów środowiska IT określonych w paragrafie 6.3.15. biegły rewident identyfikuje powiązane ryzyka spowodowane korzystaniem z IT oraz ogólne kontrole IT jednostki, które odpowiadają na te ryzyka, i ocenia, czy kontrola została skutecznie zaprojektowana, by odnieść się do ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, lub skutecznie zaprojektowana, by wspomóc działanie pozostałych kontroli, a także ustala, czy kontrola została wdrożona przy zastosowaniu procedur wykraczających poza zapytanie.

Zrozumienie systemu informacyjnego przez biegłego rewidenta (które można uzyskać poprzez przeprowadzenie procedury walk-through) obejmuje środowisko IT mające związek z przepływami transakcji i przetwarzaniem informacji w systemie informacyjnym jednostki. Wynika to z faktu, że korzystanie przez jednostkę z IT oraz pozostałe aspekty środowiska IT mogą powodować ryzyka związane z IT (tj. podatność kontroli przetwarzania informacji na nieskuteczność modelu lub działania lub na ryzyka naruszenia integralności informacji).

Obszar zrozumienia procesów IT przez biegłego rewidenta, w tym zrozumienia zakresu, w jakim jednostka stosuje kontrole IT, będzie się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki oraz jej środowiska IT, a także od charakteru i zakresu kontroli zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. Liczba aplikacji IT wiążących się z ryzykiem wynikającym z użycia IT też może się różnić zależnie od tych czynników.

6.3.17. Jeżeli jednostka korzysta z usług organizacji usługowej, to zrozumienie systemu informacyjnego przez biegłego rewidenta obejmuje:

- (a) charakter usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenia tych usług dla jednostki,
- (b) charakter i istotność przetwarzanych transakcji lub kont, lub procesów sprawozdawczości finansowej, na które ma wpływ organizacja usługowa,
- (c) istotne warunki umowne dotyczące działań podejmowanych przez organizację usługową,

- (d) kontrole w organizacji usługowej mające związek z transakcjami jednostki oraz
- (e) kontrole stosowane w przypadku transakcji z organizacją usługową.

Zrozumienie przez biegłego rewidenta usług organizacji usługowej dostarczy mu informacji na temat znaczenia kontroli organizacji usługowej w stosunku do kontroli jednostki, co może też pokazać stopień interakcji między działaniami organizacji i jednostki. Na przykład organizacja usługowa może przetwarzać i rozliczać transakcje, które wciąż muszą zostać autoryzowane przez jednostkę. Ewentualnie jednostka może polegać na oddziaływaniu na takie kontrole u organizacji usługowej. Rodzaj i zakres pracy, którą musi wykonać biegły rewident w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację usługową, uzależniony jest od rodzaju i znaczenia tych usług dla tej jednostki oraz dla badania.

Słabości w systemie kontroli wewnętrznej jednostki

- 6.3.18. Biegły rewident ustala, czy słabości znalezione w systemie kontroli wewnętrznej jednostki z osobna lub łącznie stanowią słabości znaczące.

6.4. Identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia

Biegły rewident identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia w celu ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Dowody te umożliwiają biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym przy możliwym do zaakceptowania niskim poziomie ryzyka badania.

- 6.4.1. Biegły rewident identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem:
- (a) na poziomie sprawozdania finansowego, oraz
 - (b) na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Identyfikacja ryzyk istotnego zniekształcenia jest przeprowadzana przed rozważeniem wszelkich powiązanych kontroli (tj. ryzyka nieodłącznego) i opiera się na rozważeniu przez biegłego rewidenta zniekształceń, w przypadku których istnieje uzasadniona możliwość zarówno wystąpienia, jak i przybrania istotnego charakteru, jeżeli już wystąpią.

Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniem finansowym jako całością i mogą potencjalnie wpływać na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami identyfikowalnymi z określonymi stwierdzeniami na poziomie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (np. ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki).

Przy identyfikacji i szacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia biegły rewident wykorzystuje stwierdzenia celem rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Załącznik 4 określa stwierdzenia, jakie biegły rewident może wykorzystać przy rozważaniu różnych rodzajów zniekształceń na poziomie stwierdzeń.

- 6.4.2. Identyfikując ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident, w oparciu o założenie, że ryzyka oszustwa wiążą się z ujmowaniem przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji związanych z przychodami lub stwierdzeń mogą stanowić

podstawę takich ryzyk.

Domniemanie istnienia ryzyk oszustwa związanego z ujmowaniem przychodów można odrzucić. Na przykład, w oparciu o uzyskane dowody badania biegły rewident może stwierdzić, że nie występuje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów, w przypadku gdy występuje jeden rodzaj prostej transakcji przychodu, na przykład ujmowanie przychodu z tytułu wynajmu nieruchomości, zawierającej jeden lokal do wynajęcia.

- 6.4.3. Biegły rewident określa stosowne stwierdzenia i powiązane istotne grupy transakcji, salda kont i ujawnienia.

Określenie stosownych stwierdzeń oraz znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień stanowi podstawę zakresu zrozumienia systemu informacyjnego jednostki, jakiego wymaga się od biegłego rewidenta, a także identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.

6.5. Oszacowanie ryzyka

Oszacowanie ryzyka nieodłącznego

- 6.5.1. W przypadku zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia biegły rewident szacuje:

- (a) ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. W ramach tego biegły rewident ustala, czy takie ryzyka wpływają na ryzyka na poziomie stwierdzenia, i ocenia istotę i zakres ich rozległego wpływu na sprawozdanie finansowe, oraz
- (b) ryzyko nieodłączne istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń poprzez oszacowanie prawdopodobieństwa i skali zniekształcenia. W ramach tego biegły rewident uwzględnia, w jaki sposób i w jakim stopniu czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stosownych stwierdzeń na zniekształcenia.

Oszacowane ryzyko nieodłączne dla danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia stanowi osąd w granicach spektrum ryzyka nieodłącznego, od niższego do wyższego.

Szacując ryzyko nieodłączne, biegły rewident stosuje zawodowy osąd w ramach ustalenia znaczenia połączenia prawdopodobieństwa i skali zniekształcenia w spektrum ryzyka nieodłącznego. Osąd co do tego, gdzie w granicach spektrum szacuje się ryzyko nieodłączne, może się różnić w zależności od rodzaju, wielkości lub okoliczności jednostki i uwzględnia oszacowane prawdopodobieństwo i skalę zniekształcenia oraz czynniki ryzyka nieodłącznego.

Rozważając prawdopodobieństwo zniekształcenia, biegły rewident rozważa możliwość wystąpienia zniekształcenia w oparciu o rozważania na temat czynników ryzyka nieodłącznego. Rozważając skalę zniekształcenia, biegły rewident rozważa aspekty jakościowe i ilościowe możliwego zniekształcenia (tj. zniekształcenia w stwierdzeniach o grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach mogą zostać osądzone jako istotne z uwagi na charakter, wielkość lub okoliczności).

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

Stosując zawodowy osąd wobec oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, biegli rewidentenci sektora publicznego mogą rozważyć złożony charakter regulacji i dyrektyw oraz ryzyka nieprzestrzegania przepisów.

- 6.5.2. Podczas identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dla szacunku księgowego i

powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzeń biegły rewident bierze pod uwagę, w jakim stopniu szacunek księgowy jest podatny na niepewność szacowania oraz jak duży wpływ mają na to złożoność, subiektywizm i inne czynniki ryzyka nieodłącznego:

- (a) wybór i zastosowanie metod, założeń i danych oraz
- (b) wybór szacunku punktowego kierownictwa oraz powiązanych ujawnień.

6.5.3. Biegły rewident ustala, czy same procedury wiarygodności nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania dla dowolnego z ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

Jeżeli rutynowe transakcje gospodarcze są przedmiotem wysoce zautomatyzowanego przetwarzania, w którym nie następuje lub następuje tylko niewielka ingerencja ręczna, to przeprowadzenie tylko procedur wiarygodności w związku z tym ryzykiem może nie być możliwe. Może mieć to miejsce w okolicznościach, gdy znacząca ilość informacji jednostki jest inicjowana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana tylko w formie elektronicznej. W takich przypadkach:

- *wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania zależy zazwyczaj od skuteczności kontroli dokładności i kompletności,*
- *możliwość, że nastąpiło niewłaściwe zainicjowanie lub modyfikacja informacji i niewykrycie tego faktu może być większe wówczas, gdy odpowiednie kontrole nie działają skutecznie.*

Znaczące ryzyka

6.5.4. Biegły rewident ustala, czy którekolwiek z oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia są, według jego zawodowego osądu, ryzykami znaczącymi.

Ustalenie, które z oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia plasują się bliżej górnej granicy spektrum ryzyka nieodłącznego, a zatem stanowią ryzyka znaczące, jest kwestią zawodowego osądu, chyba że chodzi o ryzyko, którego rodzaj wymieniono w paragrafie 6.5.4.–6.5.5. wśród ryzyk uznawanych za znaczące. Uplasowanie się blisko górnej granicy spektrum ryzyka nieodłącznego różni się w zależności od jednostki i niekoniecznie będzie takie samo w przypadku danej jednostki w kolejnych okresach sprawozdawczych. Może zależeć od charakteru i okoliczności jednostki, dla której szacuje się ryzyko.

6.5.5. Dokonując zawodowego osądu, które oszacowane ryzyka są znaczące, biegły rewident ustala, czy oszacowane ryzyka związane ze powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi są ryzykami znaczącymi.

6.5.6. Biegły rewident ustala, czy ryzyka istotnego zniekształcenia oszacowane w odniesieniu do szacunków księgowych są ryzykami znaczącymi.

6.5.7. Biegły rewident uznaje poniższe zjawiska za znaczące ryzyka:

- (a) zidentyfikowane ryzyka oszustwa, w tym:
 - (i) obejście kontroli przez kierownika jednostki. Chociaż poziom ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki będzie różny w poszczególnych jednostkach, tym niemniej ryzyko to występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia

sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące, oraz

- (ii) ryzyko oszustwa w ujmowaniu przychodów. W oparciu o założenie, że ryzyka z ujmowaniem przychodów wiążą się z ryzykiem oszustwa, biegły rewident ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji związanych z przychodami lub stwierdzeń mogą stanowić podstawę takich ryzyk, oraz
- (b) zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza normalny tok działalności jednostki.

Oszacowanie ryzyka kontroli

- 6.5.8. Jeżeli biegły rewident planuje zbadać operacyjną skuteczność kontroli, to szacuje ryzyko kontroli. W przeciwnym wypadku ryzyko istotnego zniekształcenia jest takie samo jak oszacowanie ryzyka nieodłącznego.

Plany biegłego rewidenta, by zbadać skuteczność działania kontroli, opierają się na oczekiwaniu, że kontrole działają skutecznie, co będzie stanowiło podstawę oszacowania ryzyka kontroli przez biegłego rewidenta.

Wstępne oczekiwanie skuteczności działania kontroli opiera się na ocenie biegłego rewidenta dotyczącej projektu kontroli określonych w paragrafach 6.3.14. i 6.3.16. oraz na jego ocenie ustalenia co do wdrożenia kontroli. Po przetestowaniu operacyjnej skuteczności kontroli zgodnie z częścią 7 biegły rewident będzie w stanie potwierdzić wstępne oczekiwanie co do operacyjnej skuteczności kontroli. Jeżeli wbrew oczekiwaniu kontrole nie działają skutecznie, to biegły rewident będzie zmuszony zmienić oszacowanie ryzyka kontroli.

Oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka kontroli może zostać zrealizowane na różne sposoby, zależnie od preferowanych technik lub metodologii badania, i może też zostać wyrażone na różne sposoby. Szacowanie ryzyka kontroli może zostać wyrażone z wykorzystaniem kategorii jakościowych (przykładowo, ryzyko kontroli oszacowane jako maksymalne, umiarkowane, minimalne) lub w kategoriach oczekiwania biegłego rewidenta, co do tego jak skuteczna jest (są) kontrola(e) w reakcji na zidentyfikowane ryzyko, którą jest planowane poleganie na skutecznym działaniu kontroli. Na przykład, jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako maksymalne, biegły rewident nie rozważa polegania na operacyjnej skuteczności tych kontroli. Jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako niższe niż maksymalne, wówczas biegły rewident rozważa poleganie na operacyjnej skuteczności tych kontroli.

Ocena procedur identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz weryfikacja oszacowania ryzyka

- 6.5.9. Biegły rewident ocenia, czy dowody badania uzyskane dzięki procedurom identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dają odpowiednie podstawy do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Jeżeli odpowiedź jest przecząca, to biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury, aż do uzyskania dowodów badania, które dają takie podstawy. Prowadząc identyfikację i szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident uwzględnia wszystkie dowody badania uzyskane dzięki procedurom identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, bez względu na to, czy potwierdzają one stwierdzenia kierownika jednostki, czy im przeczą.

6.5.10. Dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia może ulegać zmianie w toku badania na skutek uzyskania dodatkowych dowodów badania. W przypadku, gdy biegły rewident, w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania lub na skutek uzyskania nowych informacji lub, które są niespójne z dowodami badania, na których oparł pierwotne oszacowanie, to weryfikuje to oszacowanie i modyfikuje zaplanowane na później dalsze procedury badania.

Ocena odpowiedniości zastosowania [projektu] MSB dla MZJ

6.5.11. W oparciu o procedury przeprowadzone celem identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia partner odpowiedzialny za zlecenie ocenia, czy [projekt] MSB dla MZJ pozostaje odpowiedni wobec charakteru i okoliczności badanej jednostki.

Pierwotne ustalenie biegłego rewidenta o stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ może ulec zmianie w miarę uzyskiwania nowych informacji lub dodatkowych dowodów badania w trakcie prowadzenia procedur identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. W sytuacjach, gdy uzyskane zostały dowody badania lub nowe informacje, które są niespójne z pierwotnym ustaleniem biegłego rewidenta co do stosowania [projektu] MSB dla MZJ, biegły rewident może być zmuszony zmienić pierwotne ustalenie co do stosowania [projektu] MSB dla MZJ.

6.6. Specyficzne zapytania do kierownictwa i osób sprawujących nadzór

6.6.1. W ramach zaprojektowania i przeprowadzenia procedur identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem biegły rewident kieruje do kierownika jednostki zapytania dotyczące:

- (a) dokonanego przez kierownika jednostki oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem, w tym rodzaju, zakresu i częstotliwości dokonywania takich oszacowań,
- (b) stosowanego przez kierownika jednostki procesu identyfikowania i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce, w tym na specyficzne ryzyka oszustwa zidentyfikowane przez kierownika jednostki, na które zwrócono jego uwagę, lub grupy transakcji, salda kont albo ujawnienia, których może dotyczyć ryzyko oszustwa,
- (c) przekazania przez kierownika jednostki, o ile miało ono miejsce, osobom sprawującym nadzór informacji, dotyczących procesu identyfikacji i reagowania na ryzyko oszustwa w jednostce,
- (d) przekazania przez kierownika jednostki, o ile miało ono miejsce, pracownikom informacji, na temat jego poglądów dotyczących praktyk gospodarczych oraz etycznego zachowania,
- (e) identyfikacji stron powiązanych jednostki, w tym zmian w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, charakteru relacji między jednostką i tymi stronami powiązanymi, oraz kwestii tego, czy jednostka zawarła w okresie sprawozdawczym jakiegokolwiek transakcje ze stronami powiązanymi, a jeśli tak, to również typu i celu tych transakcji,
- (f) naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które mogło mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, oraz przeglądania ewentualnej korespondencji ze stosownymi organami udzielającymi koncesji lub organami regulacyjnymi, oraz

- (g) zaistniałych zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie mogą wpływać na zdolność jednostki do kontynuacji działalności.

6.6.2. Biegły rewident kieruje zapytania do kierownika jednostki oraz odpowiednio do osób sprawujących nadzór i innych osób w jednostce, aby ustalić, czy posiadają one wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemyanych oszustw dotyczących jednostki.

6.7. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji

6.7.1. Biegły rewident przekazuje kierownikowi jednostki oraz w stosownych przypadkach osobom sprawującym nadzór informacje o znaczących ryzykach, które zidentyfikował.

6.8. Określone wymogi dotyczące dokumentacji

Dokumentacja do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia może mieć prostą formę i być stosunkowo krótka, co zależy od następujących czynników:

- *charakter, rozmiar i złożoność jednostki i jej systemu kontroli wewnętrznej,*
- *dostępność informacji z jednostki.*
- *metodologia badania i technologia używana w trakcie badania.*

Nie jest konieczne dokumentowanie całości zrozumienia jednostki przez biegłego rewidenta oraz zagadnień z tym związanych. Należy raczej stosować zasady z części 2.5 oraz uwzględnić kwestie wskazane poniżej.

6.8.1. Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji (część 2.5.), które odnoszą się do badania MZJ, biegły rewident zawiera w dokumentacji badania:

- (a) kluczowe elementy uzyskanego zrozumienia każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki,

Kluczowe elementy zrozumienia dokumentowane przez biegłego rewidenta obejmują te, na których biegły rewident oparł oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.

- (b) nazwy zidentyfikowanych stron powiązanych (w tym zmiany w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego) oraz charakter powiązań ze stronami powiązanymi,
- (c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka spowodowane oszustwem, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, w tym ryzyka znaczące i ryzyka, w przypadku których same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wraz z uzasadnieniem zastosowania znaczących osądów,

Podczas identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia biegły rewident musi uwzględnić czynniki ryzyka nieodłącznego. Nie wymaga się jednak od niego dokumentowania sposobu, w jaki każdy z czynników ryzyka nieodłącznego został uwzględniony w odniesieniu do każdej grupy transakcji, każdego salda konta lub każdego ujawnienia.

- (d) w stosownych przypadkach: przyczyny sformułowania wniosku, że nie występuje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem w odniesieniu do ujmowania przychodów,
- (e) kontrole określone w paragrafie 6.3.14. i 6.3.16. oraz ocenę, czy kontrola została skutecznie zaprojektowana, a także ustalenia, czy kontrola została wdrożona, oraz
- (f) w przypadku szacunków księgowych: kluczowe elementy zrozumienia szacunków księgowych przez biegłego rewidenta, w tym odpowiednio kontrole, powiązania oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia z dalszymi procedurami biegłego rewidenta oraz wszelkie wskaźniki stroniczości kierownictwa i sposób reakcji na nie.

6.8.2. Biegły rewident dokumentuje ocenę tego, czy [projekt] MSB dla MZJ pozostaje odpowiedni wobec charakteru i okoliczności badanej jednostki.

7. Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

Zawartość niniejszej części

Część 7 zawiera treści dotyczące:

- projektu ogólnych reakcje i wdrażania ich odpowiednio do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego,
- projektowania i wdrażania reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (tj. projektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur badania). Dalsze procedury obejmują procedury wiarygodności (testy szczegółowe i analityczne procedury wiarygodności) i testy kontroli (odpowiednio), i zostały szerzej opisane w niniejszej części,
- procedur odnoszących się do konkretnych zagadnień, prowadzonych w ramach reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Zakres niniejszej części

Niniejsza część określa konkretne wymogi dotyczące uzyskania dowodów badania poprzez reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia. Część 2 określa też szerokie wymogi dotyczące dowodów badania. Pomocą dla biegłego rewidenta w spełnieniu wymogów z tej części mogą być następujące odniesienia dotyczące związanych z tematem kwestii:

- oszustwo – zob. Część 1.5.
- przepisy prawa lub regulacje – zob. Część 1.6.
- strony powiązane – zob. Część 1.7.
- informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania – zob. Część 2.3.
- procedury służące uzyskaniu dowodów badania – zob. Część 2.4.

7.1. Cele

7.1.1. Celem biegłego rewidenta jest:

- (a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia (oszacowanych ryzyk) dzięki zaprojektowaniu i wdrożeniu właściwych reakcji na te ryzyka,
- (b) właściwa reakcja na ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub z podejrzanego oszustwa,
- (c) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przyjęcia przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności i powiązanych ujawnień oraz
- (d) właściwa reakcja na zidentyfikowane lub podejrzanego naruszenie przepisów prawa lub regulacji stwierdzone w trakcie badania.

7.2. Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego

7.2.1. Biegły rewident projektuje ogólne reakcje i wdraża je odpowiednio do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem

lub błędem.

Ogólne reakcje biegłego rewidenta na poziomie sprawozdania finansowego, na przykład wprowadzenie ogólnych zmian w rodzaju, rozłożeniu w czasie lub zakresie procedur badania, dostosowanie do przypisanych zasobów lub korzystanie z ekspertów, zależą od tych ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniem finansowym jako całością. Mogą do nich należeć na przykład ryzyka wynikające z branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych lub sprawy szeroko powiązane z podstawami lub politykami rachunkowości jednostki.

W szczególności wpływ na ogólne reakcje biegłego rewidenta ma jego zrozumienie środowiska kontroli. Środowisko kontroli stanowi fundament działania pozostałych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Środowisko kontroli bezpośrednio nie zapobiega ani nie wykrywa i nie koryguje istotnych zniekształceń. Może jednak wpływać na skuteczność kontroli w pozostałych elementach systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Skuteczne środowisko kontroli może zatem zwiększyć zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania tworzonych wewnątrz jednostki.

Słabości zidentyfikowane w środowisku kontroli w trakcie uzyskiwania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki mają jednak odwrotny skutek i mogą powodować potrzebę większej ilości dowodów badania z procedur wiarygodności. Słabe środowisko kontroli wpływa ponadto na pracę, która może zostać podjęta w okresie śródrocznym.

- 7.2.2. Określając ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem na poziomie sprawozdania finansowego, biegły rewident:
- (a) wyznacza i nadzoruje personel, biorąc pod uwagę wiedzę, umiejętności i zdolności członków zespołu, którym przydzielono znaczące obowiązki związane ze zleceniem oraz oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem dla danego zlecenia,
 - (b) rozważa, czy wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę, w szczególności tych dotyczących subiektywnych wycen, może wskazywać na błąd lub oszukańczą sprawozdawczość finansową wynikającą z dążenia kierownika jednostki do kształtowania dochodów oraz
 - (c) uwzględnia element nieprzewidywalności przy wyborze rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania.

7.3. Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia

- 7.3.1. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oszacowanych ryzyk na poziomie stwierdzenia, spowodowanych oszustwem lub błędem.

Dalsze procedury badania obejmują testy kontroli i procedury wiarygodności. Biegły rewident może postanowić o przeprowadzeniu testów kontroli lub mogą ich wymagać określone okoliczności (zob. paragraf 7.3.2.(d)). procedury wiarygodności, w tym testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności.

Dalsze procedury badania stanowią reakcję na oszacowane ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia i wskazują na wyraźny związek między dalszymi procedurami biegłego rewidenta a oszacowaniem ryzyka. Jeżeli oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia wynikają z ryzyka oszustwa na poziomie stwierdzenia, to rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania mogą wymagać zmiany, aby uzyskać bardziej przydatne i wiarygodne dowody badania lub dodatkowe informacje potwierdzające.

7.3.2. Projektując dalsze procedury badania, biegły rewident:

- (a) rozważa powody uzasadniające oszacowanie danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, w tym:
 - (i) prawdopodobieństwo i skala zniekształcenia będącego skutkiem cech znaczącej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (tj. ryzyko nieodłączne) oraz
 - (ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia kontrole odnoszące się do ryzyka istotnych zniekształceń (tj. ryzyko kontroli), a zatem czy wymaga się od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania w celu ustalenia, czy kontrole działają skutecznie (w razie gdy biegły rewident planuje przeprowadzić testy skuteczności działania kontroli przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności),
- (b) uzyskuje bardziej przekonujące dowody badania, im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta,
- (c) projektując i przeprowadzając testy kontroli, uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokłada do skuteczności kontroli, oraz
- (d) projektuje i przeprowadza testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania takich kontroli, jeżeli biegły rewident zamierza zbadać skuteczność działania kontroli lub kiedy same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

W badaniu MZJ biegły rewident może nie być w stanie zidentyfikować wielu kontroli lub zakres dokumentacji sporządzonej przez jednostkę, w związku z którą one istnieją lub działają, może być ograniczony. W takich przypadkach bardziej skuteczne może być przeprowadzenie przez biegłego rewidenta dalszych procedur badania, które będą przede wszystkim procedurami wiarygodności.

Dla uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania ze względu na wyższe oszacowanie ryzyka, biegły rewident może zwiększyć liczbę dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej odpowiednie bądź wiarygodne, na przykład, kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów od stron trzecich lub dowodów potwierdzających z kilku niezależnych źródeł.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

W przypadku jednostek sektora publicznego, mandat biegłego rewidenta oraz inne specyficzne wymogi badania mogą wpływać na pogląd biegłego rewidenta dotyczący rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu dalszych procedur badania.

- 7.3.3. Przy projektowaniu testów kontroli oraz testów szczegółowych, biegły rewident określa sposoby wyboru pozycji do testowania tak, aby były one skuteczne w osiągnięciu celu procedury badania.

Analityczne procedury wiarygodności

7.3.4. Jeżeli biegły rewident stosuje analityczne procedury wiarygodności w celu uzyskania dowodów badania, to biegły rewident:

- (a) określa, czy analityczne procedury wiarygodności są odpowiednie do celów testu i w przypadku danych stwierdzeń,
- (b) ocenia wiarygodność danych, na podstawie, których formułuje oczekiwanie, co do ujętych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i odpowiedniość dostępnych informacji oraz kontrole w trakcie ich przygotowywania,
- (c) formułuje oczekiwanie, co do zaewidencjonowanych kwot lub wskaźników i ocenia, czy oczekiwanie to jest wystarczająco precyzyjne dla zidentyfikowania istotnych zniekształceń,
- (d) ustala kwotę każdej różnicy pomiędzy zaewidencjonowanymi a oczekiwanymi kwotami, która jest akceptowalna bez dalszej wymaganej analizy, oraz
- (e) bada odchylenia lub relacje, które są niespójne z innymi odpowiednimi informacjami lub znacząco różnią się od spodziewanych wartości, poprzez skierowanie zapytań do kierownika jednostki i uzyskanie odpowiednich dowodów badania mających związek z odpowiedziami kierownika jednostki, a także przeprowadzenie dodatkowych procedur badania koniecznych w danych okolicznościach.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Procedury analityczne mogą zostać przeprowadzone przy wykorzystaniu szeregu narzędzi lub technik, również zautomatyzowanych. Rozwój technologii w połączeniu ze wzrostem liczby i różnorodności źródeł danych może dać biegłemu rewidentowi więcej możliwości korzystania z ZNT w ramach analitycznych procedur wiarygodności.

Biegły rewident ma do dyspozycji niezliczone źródła informacji (np. media społecznościowe, powszechnie dostępne źródła informacji), przy czym niektóre z nich są bardziej rzetelne od innych. Użycie ZNT do przeprowadzenia analitycznych procedur wiarygodności pozwala biegłemu rewidentowi włączyć informacje z większej liczby źródeł, zarówno wewnętrznych, jak i spoza jednostki, a także wykorzystać o wiele większe zbiory danych w analizie. Mimo wszystko biegły rewident jest niezmiennie zobowiązany do odniesienia się do wiarygodności danych wykorzystanych w analitycznych procedurach wiarygodności.

Próbkowanie

7.3.5. Jeżeli w ramach reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia biegły rewident korzysta z próbkowania jako środka wyboru pozycji do testowania, to biegły rewident:

- (a) rozważa cel procedur badania oraz cechy populacji, z której dana próba zostanie wylosowana,
- (b) określa wielkość próbki wystarczającą do obniżenia ryzyka próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu,
- (c) wybiera pozycje w taki sposób, że każda losowana jednostka z populacji, ma szansę, aby zostać wybraną,

- (d) w przypadku każdej wybranej pozycji przeprowadza procedury badania odpowiednie do celu, chyba że dana procedura nie ma zastosowania do wybranej pozycji. Wówczas biegły rewident wybiera pozycję zastępczą lub przeprowadza odpowiednią procedurę alternatywną. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zastosować zaprojektowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych do wybranej pozycji, tam gdzie mają one zastosowanie, to taka pozycja jest traktowana jako odchylenie (w przypadku testów kontroli) lub jako zniekształcenie (w przypadku testów szczegółowych).
- (e) analizuje rodzaj i przyczynę odchyleń lub zniekształceń zidentyfikowanych w próbie oraz ocenia ich ewentualny wpływ na cel procedury badania i na inne obszary badania.

7.3.6. Dla testów szczegółowych biegły rewident ekstrapoluje zniekształcenia wykryte w próbce na całą populację. W niezwykle rzadkich okolicznościach, gdy biegły rewident uznaje wykryte w próbce zniekształcenie lub odchylenie za anomalię, biegły rewident uzyskuje wysoki poziom pewności, że takie zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Biegły rewident uzyskuje ten poziom pewności, poprzez przeprowadzenie dodatkowych procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, że dane zniekształcenie lub odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.

Zniekształcenie, co do którego ustalono, że jest anomalią, nie musi być ekstrapolowane na resztę populacji.

7.3.7. Biegły rewident ocenia:

- (a) wyniki próbki, oraz
- (b) czy wykorzystanie próbkowania dostarczyło racjonalnej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji objętej testowaniem.

Testy kontroli

7.3.8. Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident przeprowadza procedury badania w połączeniu z kierowaniem zapytań, aby uzyskać dowody badania skuteczności działania kontroli, w tym:

- (a) sposobu, w jaki kontrole były przeprowadzane w odpowiednim czasie w okresie sprawozdawczym,
- (b) zgodność ich stosowania oraz
- (c) kto lub, w jaki sposób je zastosował.

7.3.9. Biegły rewident ustala, czy kontrole, które mają być objęte badaniem, zależą od innych kontroli (kontroli pośrednich), a jeśli tak, to czy konieczne jest uzyskanie dowodów skutecznego działania tych pośrednich kontroli.

7.3.10. Biegły rewident przeprowadza testy kontroli za odcinek czasu lub za dany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach, aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zaufania kontroli.

7.3.11. Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, to biegły rewident uzyskuje dodatkowe dowody badania dotyczące

wszelkich późniejszych znaczących zmian i ustala, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać za pozostały okres.

- 7.3.12. Jeżeli biegły rewident zamierza wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane w poprzednich okresach sprawozdawczych, to:
- (a) rozważa skuteczność elementów systemu kontroli wewnętrznej, ryzyka wynikające z charakteru kontroli (np. ręczna lub automatyczna), skuteczność ogólnych kontroli IT, skuteczność danej kontroli i jej stosowanie przez jednostkę, to, czy brak zmian danej kontroli stanowi ryzyko ze względu na zmiany okoliczności, a także ryzyko istotnego zniekształcenia i zakres, w jakim można zaufać zaplanowanej kontroli, oraz
 - (b) ustala dalszą ich przydatność drogą uzyskania dowodów badania na temat tego, czy po uprzednim badaniu nastąpiły znaczące zmiany tych kontroli. Jeżeli nastąpiły znaczące zmiany, to biegły rewident przeprowadza testy danej kontroli w bieżącym okresie sprawozdawczym, a razie braku takich zmian – raz na trzy badania.
- 7.3.13. Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontroli w obszarze znaczącego ryzyka, to przeprowadza testy tej kontroli w bieżącym okresie sprawozdawczym.
- 7.3.14. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których zamierza polegać, biegły rewident ocenia, czy zniekształcenia, wykryte za pomocą procedur wiarygodności, wskazują na nieskuteczność działania kontroli. Niewykrycie zniekształceń podczas stosowania procedur wiarygodności nie stanowi jednak dowodu badania potwierdzającego skuteczność kontroli badanego stwierdzenia.
- 7.3.15. Jeżeli wykryto odstępstwa od kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, to biegły rewident kieruje odpowiednie zapytania, aby zrozumieć odstępstwa i ich potencjalne konsekwencje, w tym to, czy:
- (a) testy kontroli stanowią odpowiednią podstawę do tego, aby polegać na tych kontrolach,
 - (b) niezbędne są dodatkowe testy kontroli lub
 - (c) na ryzyka istotnego zniekształcenia należy zareagować, stosując procedury wiarygodności.

Procedury wiarygodności

- 7.3.16. Niezależnie od oszacowanego ryzyka należy przeprowadzić procedury wiarygodności w odniesieniu do wszystkich istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień.
- 7.3.17. Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności obejmują procedury badania dotyczące procesu zakończenia sprawozdania finansowego, w tym:
- (a) przyjęcie lub uzgodnienie informacji w sprawozdaniu finansowym ze stanowiącą ich podstawę zapisami księgowymi, w tym przyjęcie lub uzgodnienie informacji w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, oraz
 - (b) sprawdzenie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- 7.3.18. Procedury wiarygodności biegłego rewidenta obejmują procedury wiarygodności będące reakcją

na konkretne znaczące ryzyka. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na testach szczegółowych.

7.3.19. Jeżeli biegły rewident przeprowadził procedury wiarygodności na datę śródroczną, to biegły rewident obejmuje badaniem pozostały okres sprawozdawczy, przeprowadzając:

- (a) procedury wiarygodności wraz z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia, lub
- (b) jedynie dalsze procedury wiarygodności, jeśli uzna to za wystarczające, które zapewniają racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania na datę śródroczną, na czas do końca okresu.

Potwierdzenia zewnętrzne

7.3.20. Biegły rewident ocenia, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury potwierdzeń zewnętrznych.

Procedury potwierdzeń zewnętrznych często mają znaczenie dla badania stwierdzeń związanych z saldami kont i ich częściami składowymi, ale zakres ich stosowania nie musi ograniczać się wyłącznie do tych właśnie pozycji. Na przykład biegły rewident może zwrócić się z prośbą o uzyskanie zewnętrznego potwierdzenia warunków zawartych umów, kontraktów lub transakcji jednostki ze stronami trzecimi. Procedury potwierdzeń zewnętrznych mogą być także przeprowadzane w celu uzyskania dowodów badania dotyczących niewystępowania pewnych warunków.

7.3.21. Stosując procedury potwierdzeń zewnętrznych, biegły rewident sprawuje kontrolę nad:

- (a) określenie informacji, które mają być potwierdzone lub uzyskane, oraz wybranie odpowiedniej strony potwierdzającej,
- (b) zaprojektowanie próśb o potwierdzenie, obejmujące ustalenie, czy prośby są odpowiednio zaadresowane i zawierają informację zwrotną dla odpowiedzi, które mają zostać przesyłane bezpośrednio do biegłego rewidenta, oraz
- (c) wysyłanie próśb, w tym ponownych próśb, gdy ma to zastosowanie, do strony potwierdzającej.

7.3.22. Jeżeli kierownik jednostki odmawia wyrażenia biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie, wówczas biegły rewident:

- (a) zwraca się do kierownika jednostki z zapytaniem, jakie są powody odmowy oraz poszukuje dowodów badania, co do ich zasadności i racjonalności,
- (b) ocenia wpływ odmowy kierownika jednostki na oszacowanie przez biegłego rewidenta znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania, oraz
- (c) przeprowadza alternatywne procedury badania zaprojektowane w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania.

7.3.23. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne jest nieracjonalna lub że biegły rewident nie jest w stanie uzyskać odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania z alternatywnych procedur badania, biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi

nadzór. Biegły rewident określa również skutki dla badania i opinii biegłego rewidenta.

- 7.3.24. Jeżeli biegły rewident identyfikuje czynniki, które wzbudzają wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, biegły rewident uzyskuje dalsze dowody badania, aby rozwiązać te wątpliwości. Jeżeli biegły rewident ustala, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, wówczas ocenia wpływ tego faktu na oszacowanie znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, włączając ryzyko oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania.
- 7.3.25. W przypadku braku odpowiedzi, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania.
- 7.3.26. Biegły rewident rozpatruje wyjątki, aby określić, czy wskazują one na zniekształcenia, czy też nie.
- 7.3.27. Biegły rewident ocenia, czy wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych, o ile takie istnieją, dostarczają odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania lub czy konieczne są dalsze dowody badania.

7.4. Konkretny obszar oceny

Kontynuacja działalności

- 7.4.1. Biegły rewident rozpatruje osąd kierownika jednostki dotyczący zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Zgodnie z wymogami zawartymi w niniejszej części zadaniem biegłego rewidenta jest ocena osądu kierownika jednostki co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. W wielu przypadkach kierownicy mniej złożonych jednostek mogą nie sporządzać szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności i zamiast tego opierać się na pogłębionej wiedzy dotyczącej jednostki i przewidywanych perspektywach na przyszłość. W takich przypadkach zasadne może być omówienie z kierownikiem jednostki średnioterminowego i długoterminowego finansowania jednostki pod warunkiem, że plany kierownika jednostki mogą być poparte odpowiednimi dowodami w postaci dokumentów oraz nie stoją w sprzeczności z wiedzą biegłego rewidenta wynikającą ze znajomości jednostki. Ocena kontynuacji działalności przez biegłego rewidenta może zatem polegać na dyskusji, skierowaniu zapytań i inspekcji dokumentacji potwierdzającej.

- 7.4.2. Dokonując oceny osądu kierownika jednostki, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uwzględnia ten sam okres, którego dotyczy ocena kierownictwa przeprowadzona zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Jeżeli okres ten obejmuje mniej niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, to biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki z prośbą o jego wydłużenie. W przypadku gdy kierownik jednostki nie dokona lub nie wydłuży okresu oceny, biegły rewident rozpatruje wpływ tego faktu na sprawozdanie biegłego rewidenta.⁵³

Biegły rewident pozostaje także wyczulony na możliwość wystąpienia zdarzeń, planowanych lub innych, lub warunków pojawiających się w okresie nieobjętym oceną kierownika jednostki, które mogą poddać w wątpliwość zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności

⁵³ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.S.

przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. Im bardziej odległa jest przyszłość, w której te zdarzenia lub warunki nastąpią, tym istotniejsze muszą być kwestie dotyczące kontynuacji działalności, by biegły rewident podjął dalsze działania. W przypadku, gdy zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zostały zidentyfikowane po przeprowadzeniu oceny ryzyka, wówczas konieczna może okazać się weryfikacja oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.

- 7.4.3. Dokonując oceny osądu kierownika jednostki, biegły rewident rozpatruje, czy osąd ten uwzględnia wszystkie ważne informacje, które biegły rewident uzyskał w rezultacie badania.
- 7.4.4. Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki z zapytaniem, czy znane mu są zdarzenia lub warunki dotyczące okresu nie objętego oceną kierownika jednostki, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
- 7.4.5. W przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu określenia, czy istnieje lub też czy nie istnieje znacząca niepewność (dalej określana jako „znacząca niepewność” dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności), w drodze przeprowadzenia dodatkowych procedur badania uwzględniających rozpatrzenie czynników łagodzących. Procedury te obejmują:
- (a) w przypadku braku dokonania przez kierownika jednostki oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się z prośbą do kierownika jednostki o jej dokonanie,
 - (b) przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań w związku z jego oceną kontynuacji działalności, czy realizacja tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownika jednostki są wykonalne w danych okolicznościach,
 - (c) w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest istotnym czynnikiem przy rozpatrywaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań:
 - (i) ocenę wiarygodności podstawowych danych wykorzystanych w przygotowanych prognozach oraz
 - (ii) określenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń stanowiących podstawę prognoz,
 - (d) rozpatrzenie, czy od daty dokonania oceny przez kierownika jednostki pojawiły się jakies dodatkowe fakty lub informacje.

Znacząca niepewność istnieje wtedy, gdy waga jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że w osądzie biegłego rewidenta odpowiednie ujawnienie charakteru i skutków tej niepewności jest, w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, konieczne dla rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, a w przypadku ramowych założeń zgodności, dla niewprowadzania w błąd przez sprawozdanie finansowe.

- 7.4.6. Jeśli występuje znaczące opóźnienie w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór po dacie tego sprawozdania finansowego, biegły rewident zwraca się z zapytaniem o przyczyny tego opóźnienia. Jeżeli biegły rewident

uważa, że opóźnienie może wiązać się ze zdarzeniami lub warunkami dotyczącymi oceny zdolności do kontynuacji działalności, biegły rewident przeprowadza dodatkowe niezbędne procedury badania, jak również rozpatruje wpływ na wniosek biegłego rewidenta dotyczący istnienia znaczącej niepewności.

Obejście kontroli przez kierownika jednostki

- 7.4.7. Chociaż poziom ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki będzie różny w poszczególnych jednostkach, tym niemniej ryzyko to występuje we wszystkich jednostkach. Z uwagi na trudny do przewidzenia sposób obejścia tych kontroli, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, dlatego uznaje się je za ryzyko znaczące.
- 7.4.8. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, aby:
- (a) sprawdzić odpowiedniość ręcznych i zautomatyzowanych zapisów dziennika dokonanych w księdze głównej oraz innych korekt wprowadzonych podczas sporządzania sprawozdania finansowego, tj. między innymi:
 - (i) kieruje zapytania do osób uczestniczących w procesie sprawozdawczości finansowej dotyczące nieodpowiednich lub nietypowych działań związanych z przetwarzaniem zapisów dziennika i innych korekt,
 - (ii) wybiera zapisy dziennika i inne korekty wprowadzone na zakończenie okresu sprawozdawczego oraz
 - (iii) rozważa potrzebę sprawdzenia zapisów księgowych i innych korekt dokonanych w ciągu okresu sprawozdawczego.
 - (b) dokonać przeglądu szacunków księgowych pod kątem ich stronniczości oraz ocenić, czy okoliczności będące źródłem stronniczości, o ile mają miejsce, stanowią ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, tj. między innymi:
 - (i) rozważa, czy osądy i decyzje kierownika jednostki, mimo iż z osobna wydają się racjonalne, wskazują na możliwą stronniczość części kierownictwa jednostki, która może być źródłem ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Jeśli tak, biegły rewident dokonuje ponownej łącznej oceny wszystkich szacunków księgowych, oraz
 - (ii) przeprowadza retrospektywny przegląd osądów i założeń przyjętych przez kierownika jednostki, które dotyczą znaczących szacunków księgowych odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym za ubiegły rok.
 - (c) w przypadku znaczących transakcji niemieszczących się w ramach normalnego toku działalności jednostki, bądź też tych, które z innych względów wydają się nietypowe – ocenia, czy uzasadnienie ekonomiczne dla tych transakcji (lub jego brak) sugeruje, że zawarto je w celu realizacji oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub zatajenia faktu zawłaszczenia majątku.
 - (d) reaguje na zidentyfikowane ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki w zakresie, w jakim nie odniesiono się do nich jeszcze w ramach czynności z punktu (a)–(c).

Istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem często obejmuje manipulację procesem sprawozdawczości finansowej poprzez rejestrowanie nieodpowiednich lub nieautoryzowanych zapisów księgowych. Sytuacje takie mogą mieć miejsce w ciągu roku lub na zakończenie okresu sprawozdawczego lub kierownik jednostki może wprowadzać korekty kwot do sprawozdania finansowego, które nie odzwierciedla zapisów dziennika, takich jak korekty konsolidacyjne lub reklasyfikacje.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

W ręcznych systemach księgi głównej, niestandardowe zapisy dziennika mogą być zidentyfikowane poprzez inspekcję ksiąg rachunkowych, dzienników i dokumentacji stanowiącej podstawę zapisów. Gdy do prowadzenia księgi głównej i sporządzania sprawozdania finansowego stosuje się procedury automatyczne, takie zapisy mogą istnieć tylko w formie elektronicznej i dlatego mogą być łatwiejsze do zidentyfikowania z użyciem ZNT.

Strony powiązane

- 7.4.9. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi, w tym bada:
- (a) potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane jako część procedur badania biegłego rewidenta,
 - (b) protokoły ze zebrań udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór, oraz
 - (c) wszelkie inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uznaje za niezbędne w okolicznościach dotyczących jednostki.
- 7.4.10. Biegły rewident dzieli się z innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie stosownymi informacjami uzyskanymi na temat stron powiązanych z jednostką.
- 7.4.11. W przypadku zidentyfikowanych porozumień lub informacji wskazujących na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, biegły rewident:
- (a) ustala, czy faktyczne okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji,
 - (b) niezwłocznie przekazuje stosowne informacje innym członkom zespołu wykonującego zlecenie,
 - (c) tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, ustanawia wymogi dotyczące stron powiązanych:
 - (i) zwraca się do kierownictwa z prośbą o zidentyfikowanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi podmiotami powiązanymi w celu dokonania ich późniejszej oceny,
 - (ii) zwraca się z zapytaniem, dlaczego kontrole jednostki dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi nie zapewniły identyfikacji lub ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
 - (d) przeprowadza odpowiednie procedury badania wiarygodności w stosunku do takich nowo zidentyfikowanych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi,

- (e) ponownie rozważyć ryzyko, że mogą istnieć inne strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi i w razie potrzeby, przeprowadza dodatkowe procedury badania, oraz
- (f) jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo wydaje się zamierzone (i w ten sposób wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem) ocenia wpływ tego faktu na badanie.

7.4.12. W odniesieniu do znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wykraczających poza normalny tok działalności jednostki biegły rewident przeprowadza inspekcję umów lub porozumień, jeśli takowe istnieją, i ocenia, czy:

- (a) gospodarcze uzasadnienie transakcji (lub jego brak) wskazuje, że mogły być one zawarte z zamiarem oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub ukrycia zawłaszczenia majątku,
- (b) warunki transakcji są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa, oraz
- (c) transakcje zostały odpowiednio rozliczone, przedstawione i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

7.4.13. Biegły rewident uzyskuje dowody badania potwierdzające, że zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza normalny tok działalności jednostki zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone.

7.4.14. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje znaczące transakcje wykraczające poza normalny tok działalności, wówczas biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytanie dotyczące charakteru tych transakcji oraz informacji, czy strony powiązane mogły brać w nich udział.

7.4.15. Jeżeli kierownictwo zamieściło w sprawozdaniu finansowym stwierdzenie wskazujące, że transakcje ze stronami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach równorzędnych z warunkami stosowanymi w transakcjach rynkowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia.

Szacunki księgowo

7.4.16. Biegły rewident projektuje i wykonuje dalsze procedury badania odnoszące się do szacunków księgowych w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, w tym dla ujawnień.

7.4.17. Dalsze procedury badania odnoszą się do tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby zrozumieć niepewność szacowania i odnieść się do niej poprzez wybranie odpowiednich szacunków punktowych. Jeżeli kierownictwo nie podjęło takich kroków, biegły rewident zwraca się do niego z prośbą o wykonanie dodatkowych procedur w celu odniesienia się do niepewności oszacowania poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunków punktowych lub przedstawienie dodatkowych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania.

7.4.18. Dalsze procedury badania w ramach reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń odnoszących się do szacunków księgowych powinny uwzględniać jedno lub więcej z poniższych podejść:

- (a) uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta. Wykonując te procedury, biegły rewident ocenia wszelkie zmiany, które zaszły w okolicznościach i innych stosownych warunkach w okresie między datą zdarzenia i datą pomiaru, a które mogą wpływać na stosowność takich dowodów,
- (b) badanie, w jaki sposób kierownictwo dokonało wyboru szacunku punktowego i przedstawiło powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania. Wykonując te procedury, biegły rewident sprawdza, czy:
 - (i) wybrana metoda jest odpowiednia, w tym analizuje wszelkie zmiany wobec poprzedniego okresu sprawozdawczego,
 - (ii) znaczące założenia i dane są spójne i odpowiednie, a podczas stosowania metody została zachowana ich integralność,
 - (iii) kierownictwo zamierza podjąć specyficzne rodzaje działań,
 - (iv) osądy zastosowane w trakcie ich wyboru powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa, a jeśli zidentyfikowano takie możliwe oznaki, biegły rewident ocenia ich skutki dla badania, w tym ustala, czy występuje taka intencja wprowadzenia w błąd, która ze swej istoty ma oszukańczy charakter,
 - (v) zmiany w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym są odpowiednie,
 - (vi) dane są odpowiednie i wiarygodne w danych okolicznościach oraz
 - (vii) obliczenia są poprawne matematycznie i osądy zostały zastosowane w sposób spójny lub
- (c) ustalanie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta. Wykonując te procedury, biegły rewident:
 - (i) ocenia, czy wykorzystane metody, założenia i dane są właściwe w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz
 - (ii) określa, czy przedział ten obejmuje wyłącznie kwoty, które są poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania.

Zapasy

7.4.19. Jeżeli zapasy są istotne dla sprawozdania finansowego, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów poprzez:

- (a) obecność podczas spisu z natury, chyba że jest to niewykonalne, w celu:
 - (i) oceny instrukcji i procedur kierownictwa dotyczących rejestrowania i kontrolowania wyników spisu z natury jednostki,
 - (ii) obserwacji wykonywania określonych przez kierownictwo procedur liczenia,
 - (iii) inspekcji zapasów i
 - (iv) wykonania kontrolnych przeliczeń,
- (b) przeprowadzenie procedur badania w odniesieniu do ostatecznego wykazu zapasów w celu ustalenia, czy odzwierciedla on dokładnie rzeczywiste wyniki spisu z natury, oraz

- (c) przeprowadzenie procedury badania w celu uzyskania dowodów badania na temat tego czy zmiany stanu zapasów pomiędzy datą spisu z natury i datą sprawozdania finansowego zostały ujęte właściwie.

7.4.20. Jeżeli z powodu nieprzewidzianych okoliczności biegły rewident nie był obecny podczas spisu z natury zapasów, biegły rewident wykonuje lub obserwuje spis z natury w innym terminie, oraz przeprowadza procedury badania w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły w międzyczasie. Jeżeli obecność podczas spisu z natury zapasów jest niewykonalna, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów, a jeśli nie jest to możliwe, ustala, jak bardzo wpływa to na sprawozdanie biegłego rewidenta⁵⁴.

W niektórych przypadkach, obecność podczas spisu z natury może być niewykonalna. Może to wynikać z czynników takich jak rodzaj i lokalizacja zapasów, na przykład, gdy zapasy znajdują się w lokalizacji stwarzającej zagrożenie bezpieczeństwa biegłego rewidenta. W niektórych przypadkach, gdy obecność jest niewykonalna, alternatywne procedury badania, na przykład inspekcja dokumentacji sprzedaży po dacie spisu określonych pozycji zapasów nabytych lub zakupionych przed dniem spisu z natury, mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów. W innych przypadkach, jednakże, może nie być możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów w drodze przeprowadzenia alternatywnych procedur badania. W takich przypadkach wymagane jest, aby biegły rewident zmodyfikował opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta na skutek ograniczenia zakresu badania.

7.4.21. Jeżeli zapasy powierzone opiece i kontroli strony trzeciej są istotne dla sprawozdania finansowego, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów, czy to w drodze potwierdzenia ilości i stanu, czy też poprzez inspekcję lub inne procedury badania odpowiednie w danych okolicznościach.

Spory prawne i roszczenia

7.4.22. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania w celu zidentyfikowania sporów prawnych i roszczeń dotyczących jednostki, które mogą powodować ryzyko istotnego zniekształcenia, obejmujące:

- (a) skierowanie zapytania do kierownictwa oraz gdzie ma to zastosowanie, do innych osób w jednostce, w tym do wewnętrznego doradcy prawnego,
- (b) przeprowadzenie inspekcji protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz korespondencji z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki, a także
- (c) przeprowadzenie inspekcji kont kosztów usług prawnych.

7.4.23. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje ryzyko istotnego zniekształcenia odnoszące się do zidentyfikowanego sporu prawnego lub roszczenia lub gdy wykonane procedury badania wskazują na możliwość istnienia innego istotnego sporu prawnego lub roszczenia, biegły rewident, poza przeprowadzeniem procedur wymaganych przez niniejszy [projekt] standardu, dąży do bezpośredniego kontaktu z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki. Biegły rewident

⁵⁴ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.O.

czyni to za pomocą pisma z zapytaniem, sporządzonego przez kierownika jednostki a wysłanego przez biegłego rewidenta, zawierającego prośbę do zewnętrznego doradcy prawnego jednostki o przekazanie informacji bezpośrednio biegłemu rewidentowi.⁵⁵

Procedury badania w przypadku zidentyfikowania lub podejrzenia naruszenia przepisów prawa lub regulacji

7.4.24. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych przepisów prawa lub regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.⁵⁶

7.4.25. Jeśli biegły rewident uzyska informację o jakimkolwiek przypadku naruszenia lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa lub regulacji, biegły rewident:

- (a) uzyskuje zrozumienie jego charakteru i okoliczności oraz uzyskuje dalsze informacje w celu oceny możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe,
- (b) omawia naruszenie z kierownikiem jednostki, a w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór, chyba że zabraniają mu tego przepisy prawa lub regulacje,
- (c) jeśli nie da się uzyskać wystarczających informacji na temat domniemanego naruszenia – ocenia wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta, a także
- (d) ocenia skutki dla innych aspektów badania, włączając oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń, a następnie podejmuje odpowiednie działanie.⁵⁷

Korzystanie z usług organizacji usługowej

7.4.26. Jeżeli jednostka korzysta z usług organizacji usługowej, to biegły rewident:

- (a) określa, czy dostępne są w jednostce wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stosownych stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym, a jeśli nie są,
- (b) przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub korzysta z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadza takie procedury w organizacji usługowej w jego imieniu.

Mniej złożone jednostki często mogą korzystać z zewnętrznych usług księgowych począwszy od przetwarzania określonych transakcji (na przykład płatności podatków od wynagrodzeń) i prowadzenia ich ksiąg rachunkowych, aż po sporządzanie ich sprawozdania finansowego. Korzystanie z takich organizacji usługowych w celu sporządzenia sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki mniej złożonej jednostki, a tam gdzie ma to zastosowanie, także osób sprawujących nadzór, odpowiedzialności za to sprawozdanie finansowe.

Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta

7.4.27. W przypadku gdy biegły rewident postanowił skorzystać z pracy swojego eksperta, to ocenia, czy

⁵⁵ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.N.

⁵⁶ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.J.

⁵⁷ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragrafy 9.5.1.K., 9.5.1.L. i 9.5.1.M.

praca ta jest odpowiednia, w tym ocenia:

- (a) stosowność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania,
- (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 obejmuje wykorzystanie danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta, stosowność, kompletność i dokładność danych źródłowych.

7.4.28. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że praca jego eksperta nie jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, to umawia się na wykonanie dalszej pracy przez tego eksperta lub na przeprowadzenie dodatkowych procedur badania, odpowiednich do okoliczności.

7.5. Gromadzenie zniekształceń

7.5.1. Biegły rewident gromadzi zniekształcenia zidentyfikowane podczas badania, inne niż te, które są w sposób oczywisty błahe.

Zniekształcenia, które są w sposób oczywisty błahe, będą całkowicie różnego (mniejszego) rzędu wielkości lub całkowicie innego rodzaju niż te, które by określono jako istotne, i będą zniekształceniami, które są w sposób oczywisty nieznaczące, bez względu na to, czy wzięte pojedynczo czy łącznie oraz czy oceniane przez pryzmat wszelkich kryteriów rodzaju, wielkości lub okoliczności. Gdy istnieje jakakolwiek niepewność dotycząca tego, czy jedna lub więcej pozycji jest w sposób oczywisty błaha, zniekształcenie nie jest uważane za w sposób oczywisty błahe.

7.5.2. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o skorygowanie wszystkich zniekształceń zgromadzonych podczas badania.

7.5.3. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie w trakcie badania, to oceni, czy wskazuje ono na popełnienie oszustwa. W razie wystąpienia takiego wskazania, biegły rewident ustala jego skutki dla pozostałych aspektów badania, w tym dla zidentyfikowanych i oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia oraz dla wiarygodności oświadczeń kierownika jednostki.

7.5.4. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie, które może być wynikiem oszustwa, i podejrzewa w tym udział kierownika jednostki, to biegły rewident:

- (a) dokonuje ponownej oceny ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz swoich reakcji na te ryzyka lub
- (b) rozważając ponownie wiarygodność wcześniej uzyskanych dowodów, rozważa, czy okoliczności lub warunki wskazują na możliwą zмовę obejmującą pracowników, kierownictwo lub strony trzecie.

Konsekwencje zidentyfikowanego oszustwa zależą od danych okoliczności. Przykładowo nieznaczące oszustwo może okazać się znaczące, jeśli dotyczy kierownictwa wyższego szczebla. W takich okolicznościach wiarygodność dowodów wcześniej uzyskanych może być zakwestionowana, gdyż wątpliwości może budzić kompletność i prawdziwość oświadczeń na temat rzetelności ewidencji księgowej i dokumentacji. Może również wystąpić możliwość zмовы pracowników, kierownictwa lub stron trzecich.

7.5.5. Biegły rewident ustala, czy plan badania należy zaktualizować, jeżeli:

- (a) rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, mogą być istotne, oraz
- (b) łączne pogrupowane nieprawidłowości zebrane podczas badania osiągną istotność.

7.6. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji

7.6.1. Biegły rewident informuje:

- (a) osoby sprawujące nadzór, na piśmie i na bieżąco – o znaczących słabościach systemu kontroli wewnętrznej jednostki zidentyfikowanych w trakcie badania,
- (b) kierownictwo, na piśmie i na bieżąco – o sprawach, o których poinformował osoby sprawujące nadzór (chyba że bezpośrednio poinformowanie kierownictwa nie będzie w danych okolicznościach odpowiednie), a także o pozostałych zidentyfikowanych słabościach kontroli wewnętrznej, o których dotychczas nie poinformował, ale które są wystarczająco ważne, by zasługiwały na uwagę kierownictwa.

Informacje o pozostałych słabościach kontroli wewnętrznej, które zasługują na uwagę kierownictwa, mogą być przekazywane ustnie, nie na piśmie.

7.6.2. W informacjach na temat znaczących słabości przekazywanych osobom sprawującym nadzór biegły rewident zawiera opis i wyjaśnienie potencjalnego wpływu słabości oraz wystarczające informacje, by zrozumieć kontekst powiadomienia.

7.6.3. W ramach komunikacji z kierownikiem jednostki i w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór biegły rewident rozważa, czy istnieją kwestie, które powinien przedstawić w związku z szacunkami księgowymi, uwzględniając, czy przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszą się do niepewności szacowania czy do skutków złożoności, subiektywizmu albo innych czynników ryzyka nieodłącznego w ustalaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.

7.7. Określone wymogi dotyczące dokumentacji

7.7.1. Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji (część 2.5.), które odnoszą się do zlecenia badania, biegły rewident zawiera w dokumentacji badania:

- (a) ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego,
- (b) powiązanie przeprowadzonych procedur z oszacowanymi ryzykami na poziomie stwierdzenia,
- (c) wyniki procedur badania, zawierających wnioski, jeżeli nie są one pod innym względem jednoznaczne,
- (d) wyniki tych procedur badania zaprojektowanych w celu odpowiedzi na ryzyko obejścia kontroli przez kierownika jednostki,
- (e) kwotę, poniżej której zniekształcenia uznaje się za w sposób oczywisty błaha, oraz
- (f) wszystkie zniekształcenia zgromadzone podczas badania ze wskazaniem, czy zostały skorygowane.

- 7.7.2. Jeżeli oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia wynika z oszustwa, dokumentacja biegłego rewidenta zawiera reakcję na to konkretne oszustwo.
- 7.7.3. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa naruszenie przepisów prawa lub regulacji, to dokumentuje przeprowadzone procedury badania, dokonane znaczące osądy zawodowe oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski.
- 7.7.4. W przypadku szacunków księgowych biegły rewident dokumentuje znaczące osądy odnoszące się do ustaleń biegłego rewidenta co do tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone.

8. Wyciąganie wniosków

Zawartość niniejszej części

Część 8 określa wymogi w odniesieniu do:

- oceny skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, późniejszych zdarzeń
- czynności końcowych (w tym powiązanych ocen),
- wyciągania wniosków co do kontynuacji działalności i powiązanych ujawnień,
- pisemnych oświadczeń i przeprowadzania końcowych procedur analitycznych.

Zakres niniejszej części

Przeprowadzone oceny i wyciągnięte wnioski będą stanowić podstawę opinii biegłego rewidenta w części 9.

8.1. Cele

8.1.1. Celami biegłego rewidenta są:

- (a) ocena, w stosownych przypadkach, wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz wpływu wszelkich nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe,
- (b) stwierdzenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, oraz
- (c) stwierdzenie, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których będzie można oprzeć opinię biegłego rewidenta.

8.2. Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania

8.2.1. Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, o których poinformował biegły rewident, zapoznaje się on z powodami, którymi kierownictwo uzasadnia niedokonanie korekt oraz rozpatruje te powody przy ocenie, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

8.2.2. Przed oceną wpływu nieskorygowania zniekształceń, biegły rewident upewnia się co zasadności istotności w celu potwierdzenia, że pozostaje ona odpowiednia w świetle rzeczywistych wyników finansowych jednostki.

8.2.3. Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie, rozważając na przykład:

- (a) rodzaj i wielkość zniekształceń, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia, oraz
- (b) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na znaczące grupy transakcji, sald kont lub ujawnień oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

8.3. Procedury analityczne, które pomagają w sformułowaniu ogólnego wniosku

8.3.1. Biegły rewident projektuje i pod koniec badania przeprowadza procedury analityczne, które

pomagają mu sformułować ogólny wniosek co do tego, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta, a także zidentyfikować wszelkie oznaki wcześniej niezidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

- 8.3.2. Biegły rewident bada odchylenia lub relacje, które są niespójne z innymi odpowiednimi informacjami uzyskanymi w toku badania, poprzez kierowanie zapytań do kierownika jednostki i przeprowadzenie innych procedur badania koniecznych w danych okolicznościach.

8.4. Późniejsze zdarzenia

Na sprawozdanie finansowe mogą wpływać pewne zdarzenia, które następują po dacie sprawozdania finansowego. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej odnosi się ściśle do takich zdarzeń. Takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zazwyczaj identyfikują dwa rodzaje zdarzeń:

- (a) *te, które dostarczają dowodów o warunkach, jakie istniały w dacie sprawozdania finansowego oraz*
- (b) *te, które dostarczają dowodów o warunkach, jakie pojawiły się po dacie sprawozdania finansowego.*

Od biegłego rewidenta nie oczekuje się jednak przeprowadzania dodatkowych procedur badania spraw, w odniesieniu do których wcześniej przeprowadzone procedury badania dostarczyły zadowalających wniosków.

Zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta

- 8.4.1. Biegły rewident przeprowadza procedury badania zaprojektowane w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, zostały zidentyfikowane.
- 8.4.2. Biegły rewident przeprowadza te procedury zgodnie z paragrafem 8.4.1., za okres od daty sprawozdania finansowego do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub za przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi, przy czym procedury te obejmują:
- (a) uzyskanie zrozumienia wszelkich procedur ustanowionych przez kierownika jednostki dla zapewnienia, że późniejsze zdarzenia są zidentyfikowane,
 - (b) skierowanie zapytania do kierownika jednostki oraz gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, czy nastąpiły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe,
 - (c) zapoznanie się z protokołami z posiedzeń właścicieli, osób sprawujących nadzór i kierownika jednostki, które odbyły się po dniu bilansowym, oraz skierowanie zapytań o sprawy omawiane na tych posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne,
 - (d) zapoznanie się z comiesięcznymi lub kwartalnymi informacjami jednostki, o ile są one dostępne.

8.4.3. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował zdarzenia, które wymagają korekty sprawozdania finansowego lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym celem zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki w trakcie przeprowadzania procedur z paragrafu 8.4.1. i 8.4.2., to biegły rewident ustala, czy każde takie zdarzenie jest odpowiednio odzwierciedlone w tym sprawozdaniu finansowym.

Fakty, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego

8.4.4. Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania odnoszących się do sprawozdania finansowego po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. Jeżeli jednak biegły rewident dowie się o faktach lub zdarzeniach, które gdyby były mu znane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą wydania sprawozdania finansowego, mogłyby spowodować zmianę sprawozdania biegłego rewidenta, to biegły rewident omawia to z kierownikiem jednostki i w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór oraz ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany, a jeżeli tak, to jak kierownictwo zamierza podejść do tej sprawy.

8.4.5. Jeżeli kierownictwo dokonuje zmiany sprawozdania finansowego, to biegły rewident przeprowadza procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem zmiany, w tym rozszerza przeprowadzone procedury badania na okres do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta i przekazuje nowe sprawozdanie biegłego rewidenta dotyczące zmienionego sprawozdania finansowego.

Fakty, o których biegły rewident dowiaduje się po udostępnieniu sprawozdania finansowego

8.4.6. Po udostępnieniu sprawozdania finansowego, biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących sprawozdania finansowego. Jednakże, jeżeli po udostępnieniu sprawozdania finansowego biegły rewident dowiaduje się o fakcie, który, gdyby był mu znany w dacie sprawozdania biegłego rewidenta, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas:

- (a) omawia sprawę z kierownikiem jednostki, a jeśli to zasadne z osobami sprawującymi nadzór,
- (b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany, a jeśli tak,
- (c) kieruje zapytanie, w jaki sposób kierownik jednostki zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.

8.5. Oceny i inne czynności biegłego rewidenta, które pomagają mu sformułować wniosek

Wymagane oceny

8.5.1. Na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania biegły rewident określa, czy jego oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz stwierdzenia jest nadal odpowiednie.

Badanie sprawozdania finansowego jest procesem ciągłym i powtarzalnym. Gdy biegły rewident przeprowadza zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą skłonić go do zmodyfikowania rodzaju, rozłożenia w czasie lub zakresu zaplanowanych procedur badania. Biegły

rewident może zwrócić uwagę na informacje znacząco różne od informacji, na których opierało się oszacowanie ryzyka. W takich okolicznościach może być konieczne, aby biegły rewident ponownie ocenił zaplanowane procedury badania, uwzględniając skorygowaną analizę oszacowania ryzyk wszystkich lub niektórych grup transakcji, sald kont lub ujawnień i powiązanych stwierdzeń.

Biegły rewident może ponadto rozważyć, czy takie informacje zmieniają jego ustalenia co do tego, czy zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest odpowiednie w przypadku danego audytu, co może prowadzić do zmiany warunków zlecenia.

- 8.5.2. W przypadku szacunków księgowych biegły rewident ocenia, w oparciu o przeprowadzone procedury badania i uzyskane dowody badania, czy:
- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń pozostaje prawidłowe, w tym wtedy, gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stroniczości kierownictwa,
 - (b) decyzje kierownictwa odnoszące się do ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są uzasadnione w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz czy
 - (c) zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.
- 8.5.3. Biegły rewident ocenia, czy dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór było odpowiednie dla celu badania. Jeśli nie było, biegły rewident ocenia ewentualny wpływ tego faktu na badanie i podejmuje odpowiednie działanie.

Może być wymagane na przykład dokonanie zmiany pierwotnych oszacowań ryzyka, wprowadzenie modyfikacji w opinii biegłego rewidenta na podstawie ograniczenia zakresu lub odpowiednie podjęcie innych czynności.

- 8.5.4. Biegły rewident przeprowadza procedury badania, aby ocenić, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny, biegły rewident rozważa, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w sposób odpowiednio uwzględniający:
- (a) klasyfikację i opis informacji finansowych oraz związanych z nimi transakcji, zdarzeń i warunków, oraz
 - (b) prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego.

Wyciąganie wniosków

- 8.5.5. Biegły rewident ustala, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Formułując opinię biegły rewident uwzględnia wszystkie odnośne dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzające czy zaprzeczające.
- 8.5.6. Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących danego stwierdzenia, to podejmuje próbę uzyskania dodatkowych dowodów badania. Gdy biegły rewident nie może uzyskać wystarczającego i odpowiedniego dowodu badania, to wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu

finansowym.⁵⁸

- 8.5.7. Biegły rewident ocenia, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz wyciąga wniosek dotyczący zasadności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.⁵⁹
- 8.5.8. W oparciu o uzyskane dowody badania biegły rewident wyciąga wniosek, czy w jego zawodowym osądzie zachodzi znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności⁶⁰.
- 8.5.9. Jeśli w oparciu o uzyskane dowody badania biegły rewident wyciągnie wniosek, że przyjęcie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach, ale występuje znacząca niepewność, biegły rewident określa, czy sprawozdanie finansowe dokonuje odpowiedniego ujawnienia znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności, w tym:
- (a) odpowiednio opisuje główne zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownika jednostki dotyczące tych zdarzeń lub warunków, oraz
 - (b) jednoznacznie wskazuje, że zachodzi znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka może nie uzyskać zakładanych korzyści ekonomicznych z aktywów i nie uregulować zobowiązań w toku zwykłej działalności.

W takich przypadkach biegły rewident wyraża niezmodyfikowaną opinię, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”.

- 8.5.10. Jeśli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które budzą poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciąga wniosek, że nie występuje znacząca niepewność, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach
- 8.5.11. Jeżeli biegły rewident potwierdzi lub nie jest w stanie sformułować wniosku, że sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, to ocenia skutki tego dla badania, w tym dla oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia oraz dla sprawozdania biegłego rewidenta.

8.6. Pisemne oświadczenia kierownictwa i osób sprawujących nadzór

Pisemne oświadczenia są niezbędnymi informacjami, których wymaga biegły rewident w związku z badaniem sprawozdania finansowego jednostki. Podobnie jak odpowiedzi na zapytania, pisemne

⁵⁸ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.W.

⁵⁹ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.P.

⁶⁰ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.Q.

oświadczenia także stanowią dowody badania. Chociaż pisemne oświadczenia dostarczają koniecznych dowodów badania, same w sobie nie dostarczają jednak wystarczających i odpowiednich dowodów badania w żadnej ze spraw, których dotyczą. Ponadto fakt, że kierownictwo przedstawiło wiarygodne pisemne oświadczenia nie wpływa na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które biegły rewident uzyskuje na temat wywiązywania się kierownictwa z jego odpowiedzialności, lub na temat określonych stwierdzeń.

- 8.6.1. Za wszystkie okresy sprawozdawcze, których dotyczy opinia biegłego rewidenta, biegły rewident otrzymuje od osób z kierownictwa, które mają odpowiednią wiedzę na temat odnośnych kwestii i są odpowiedzialne za sprawozdanie finansowe, a w stosownych przypadkach od osób sprawujących nadzór, pisemne oświadczenia:
- (a) że wypełniły swoje obowiązki dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi, gdzie jest to odpowiednie, rzetelną prezentację,
 - (b) że przedstawiły biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwiły dostęp zgodnie z warunkami zlecenia badania⁶¹,
 - (c) że wszystkie transakcje zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym,
 - (d) że potwierdzają swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i zapewnienie działania kontroli służących zapobieganiu i wykrywaniu oszustw,
 - (e) że ujawniły biegłemu rewidentowi wyniki oszacowanego przez nie ryzyka, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem,
 - (f) że ujawniły biegłemu rewidentowi swoją wiedzę na temat oszustwa, podejrzanego oszustwa bądź zarzutów oszustwa lub podejrzanego oszustwa,
 - (g) że ujawniły biegłemu rewidentowi tożsamość stron powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi, które są im znane,
 - (h) że odpowiednio rozliczyły oraz ujawniły zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi,
 - (i) że ujawniono biegłemu rewidentowi wszystkie znane przypadki nieprzestrzegania lub podejrzanego nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji, których skutki powinny zostać rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego,
 - (j) że wszystkie faktyczne lub możliwe spory prawne i roszczenia, których skutki powinny być rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi oraz ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (k) w odniesieniu do szacunków księgowych – czy metody, znaczące założenia i dane wykorzystane do ustalenia szacunków księgowych i ujawnień są odpowiednie, aby uzyskać ujęcie, pomiar lub ujawnienia, które są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

⁶¹ Oświadczenie kierownika jednostki powinno być opisane w taki sam sposób, jak opisano w warunkach zlecenia.

- (l) że wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego i które wymagają korekty lub ujawnienia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, zostały skorygowane lub ujawnione,
- (m) w odniesieniu do kontynuacji działalności, jeżeli zachodzi znacząca niepewność – z informacjami na temat ich planów co do przyszłych działań oraz możliwości wykonania tych planów,
- (n) dotyczące wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy istotnego zniekształcenia, które wpływa na informacje porównawcze, oraz
- (o) pozostałe oświadczenia, jakie biegły rewident uzna za konieczne na poparcie innych dowodów badania mających znaczenie dla sprawozdania finansowego lub jednego lub więcej zawartych w nim konkretnych stwierdzeń, w tym w razie konieczności na poparcie oświadczeń ustnych.

8.6.2. Biegły rewident rozważa, czy potrzebuje uzyskać oświadczenia na temat specyficznych szacunków księgowych.

8.6.3. Pisemne oświadczenie powinno mieć formę listu oświadczającego zaadresowanego do biegłego rewidenta. Przykład oświadczenia kierownika jednostki zawarto w załączniku 6.

Jeżeli przepisy prawa lub regulacje wymagają od kierownictwa złożenia na piśmie publicznych oświadczeń dotyczących jego obowiązków, a biegły rewident stwierdza, że takie oświadczenia dostarczają niektórych lub wszystkich oświadczeń wymaganych przez niniejszy [projekt] standardu, to odnośne sprawy objęte takimi oświadczeniami nie muszą być włączone do listu oświadczającego.

8.6.4. Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki oraz, jeśli to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, o złożenie pisemnego oświadczenia, czy ich zdaniem wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo lub łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Opis takich zniekształceń zamieszcza się w lub dołącza do pisemnego oświadczenia.

8.6.5. Jeżeli biegły rewident ma wątpliwości co do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa bądź co do jego przywiązania do tych wartości lub ich egzekwowania, bądź jeżeli otrzymane oświadczenia są niespójne z pozostałymi dowodami badania, to biegły rewident ustala, jaki ma to wpływ ogólnie na dowody badania, i podejmuje odpowiednie działanie, w tym rozważa ewentualny wpływ na opinię zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta⁶².

8.6.6. Jeżeli kierownictwo nie składa jednego lub kilku wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident:

- (a) omawia tę sprawę z kierownictwem,
- (b) dokonuje ponownej oceny uczciwości kierownictwa oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń ustnych oraz pisemnych i ogólnie na dowody badania, oraz

⁶² Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.T.

- (c) podejmuje odpowiednie czynności, włącznie z odstąpieniem od wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, jeżeli kierownictwo odmawia przekazania jednego lub więcej wymaganych pisemnych oświadczeń lub zachodzą wystarczające wątpliwości co do uczciwości kierownictwa⁶³.

8.6.7. Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie najbliższa dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresów sprawozdawczych objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta.

8.7. Podjęcie ogólnej odpowiedzialności za zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości

8.7.1. Przed opatrzeniem sprawozdania biegłego rewidenta datą partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy partner odpowiedzialny za zlecenie wziął ogólną odpowiedzialność za zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości zlecenia badania. W związku z tym partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy:

- (d) partner odpowiedzialny za zlecenie był wystarczająco i odpowiednio zaangażowany przez cały czas trwania zlecenia badania, tak aby miał podstawy do stwierdzenia, czy zastosowania znaczących osądów oraz sformułowane wnioski są odpowiednie do charakteru i okoliczności zlecenia badania, oraz ustala, czy
- (e) uwzględniono charakter i okoliczności zlecenia badania, wszelkie zmiany do nich, a także powiązane polityki i procedury firmy.

8.7.2. W dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające sformułowane wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane.

8.7.3. Przed opatrzeniem sprawozdania biegłego rewidenta datą partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu sprawozdania finansowego oraz sprawozdania biegłego rewidenta, by określić, czy wydawane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie w danych okolicznościach.

8.8. Szczególne wymagania dotyczące komunikacji

8.8.1. Biegły rewident informuje kierownictwo właściwego szczebla w odpowiednim czasie o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych podczas badania, oraz w odpowiednich przypadkach osoby sprawujące nadzór, chyba że nie zezwalają na to przepisy prawa lub regulacja.

8.8.2. Biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór:

- (a) spojrzenie biegłego rewidenta na znaczące jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, szacunków księgowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
- (b) istotne trudności napotkane podczas badania, jeżeli wystąpiły,

⁶³ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.U.

- (c) istotne sprawy pojawiające się w trakcie badania, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki,
- (d) znaczące ustalenia z badania. Jeżeli zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta ustne komunikowanie się nie byłoby odpowiednie, komunikacja odbywa się na piśmie,
- (e) inne dotychczas niezgłoszone sprawy dotyczące oszustwa, które mogą mieć związek z obowiązkami osób sprawujących nadzór, chyba że zabraniają mu tego przepisy prawa lub regulacje.
- (f) ewentualne okoliczności, które wpływają na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta,
- (g) pisemne oświadczenia, o jakie prosi biegły rewident,
- (h) ewentualne inne istotne kwestie wynikłe z badania, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mają związek z nadzorowaniem procesu sprawozdawczości finansowej,
- (i) oczekiwania wobec niego oraz treść, jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić w swoim sprawozdaniu akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy.

8.8.3. Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o znaczących sprawach, jakie pojawiły się podczas badania w związku ze stronami powiązаныmi z jednostką.

8.8.4. W odniesieniu do nieskorygowanych zniekształceń biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór:

- (f) nieskorygowane zniekształcenia (zidentyfikowane z osobna) oraz wpływ, jaki mogą mieć one, pojedynczo lub łącznie, na opinię biegłego rewidenta, chyba że nie zezwalają na przepisy prawa lub regulacje, oraz
- (g) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na sprawozdanie finansowe za rok bieżący.

8.8.5. Jeżeli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanych zdarzeniach i warunkach, które mogą poddawać w wątpliwość, zdolność jednostki do kontynuacji działalności, w tym:

- (a) czy te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność,
- (b) czy przyjęcie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie,
- (c) wystarczalność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym, i
- (d) tam, gdzie ma to zastosowanie, wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.

8.9. Określone wymogi dotyczące dokumentacji

8.9.1. Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji (część 2.5.), które odnoszą się do zlecenia badania, biegły rewident zawiera w dokumentacji badania:

- (a) kwotę, poniżej której zniekształcenia uznaje się za w sposób oczywisty błahę, wszystkie zniekształcenia zgromadzone podczas badania ze wskazaniem, czy zostały skorygowane, wniosek biegłego rewidenta, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz uzasadnienie tego wniosku,

- (b) rodzaj i zakres oraz wnioski wynikające z konsultacji przeprowadzonych podczas trwania badania, w tym sposób wdrożenia takich wniosków.
- 8.9.2. Dokumentacja biegłego rewidenta powinna dowodzić, że informacje w sprawozdaniu finansowym są przyjęte lub uzgodnione ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi, obejmującymi także przyjęcia lub uzgodnienia ujawnień, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z wewnętrznych czy z zewnętrznych ksiąg głównych lub pomocniczych.
- 8.9.3. Biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta gromadzi bez zbędnej zwłoki dokumentację badania w aktach zlecenia oraz kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt zlecenia.
- 8.9.4. Po zgromadzeniu końcowych akt zlecenia biegły rewident nie niszczy ani nie usuwa żadnego rodzaju dokumentacji badania przed upływem okresu jej przechowywania.
- 8.9.5. Jeżeli ma to zastosowanie, biegły rewident dokumentuje niespełnienie celów każdej części [projektu] MSB dla MZJ oraz wynikające z tego działanie (takie jak wpływ na opinię biegłego rewidenta lub wycofanie się ze zlecenia, jeżeli nie jest możliwe spełnienie ogólnego celu biegłego rewidenta).
- 8.9.6. Jeżeli biegły rewident uznaje za niezbędne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji badania lub dodanie nowej dokumentacji badania po tym, gdy gromadzenie końcowych akt zlecenia zostało zakończone, biegły rewident, niezależnie od rodzaju modyfikacji lub uzupełnień, dokumentuje:
- (a) szczególne powody dokonania tych zmian oraz
 - (b) kiedy i przez kogo zostały wprowadzone i objęte przeglądem.

9. **Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość**

Zawartość niniejszej części

Część 9 określa wymogi odnośnie:

- formułowania opinii
- rodzajów opinii z badania, oraz
- treści sprawozdania biegłego rewidenta.
- innych informacji oraz informacji porównawczych.

Zakres niniejszej części

Niniejsza część objaśnia zawartość sprawozdania biegłego rewidenta i określa, jak biegły rewident dokonuje ustaleń w sprawie modyfikacji oraz kiedy zachodzi potrzeba wprowadzenia innych korekt w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Określa ona ponadto wymagane procedury biegłego rewidenta odnoszące się do danych korespondujących i porównawczych sprawozdań finansowych oraz inne informacje (jeżeli mają zastosowanie).

Przykłady zmodyfikowanych opinii, znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności, akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi oraz akapitu zawierający inne sprawy można znaleźć w *Przewodniku uzupełniającym dotyczącym sprawozdawczości biegłego rewidenta (który jest dostępny na stronie internetowej projektu MSB dla MZJ)*.

9.1. Cele

9.1.1. Celem biegłego rewidenta jest:

- (a) sformułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania, oraz jasne wyrażenie opinii w pisemnym sprawozdaniu, oraz
- (b) rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy ewentualnymi innymi informacjami oraz
 - (i) sprawozdaniem finansowym oraz
 - (ii) wiedzą biegłego rewidenta wykorzystaną w badaniu.

9.2. Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym

9.2.1. Biegły rewident formułuje opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

9.2.2. W celu sformułowania tej opinii biegły rewident wyciąga wniosek odnośnie tego, czy uzyskał racjonalną pewność na temat tego, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wniosek ten uwzględnia:

- (a) czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.
- (b) czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz
- (c) oceny wymagana przez paragrafy 9.2.3. do 9.2.6.

9.2.3. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń

sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozpatrzenie jakościowych aspektów stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości w zastosowanych osądach kierownika jednostki.

- 9.2.4. Dokonując oceny z paragrafu 9.2.3., biegły rewident ocenia, czy w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:
- (a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia znaczące polityki rachunkowości jednostki oraz czy zostały one przedstawione w sposób zrozumiały,
 - (b) wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie,
 - (c) szacunki księgowo i powiązane ujawnienia dokonane przez kierownika jednostki są racjonalne,
 - (d) zidentyfikowane powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone, przedstawione i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (e) informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe, w tym czy:
 - (i) informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte,
 - (ii) takie informacje zostały odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane, oraz opisane, oraz
 - (iii) ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia informacji, które nie mają związku lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw,
 - (f) sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz
 - (g) terminologia zastosowana w sprawozdaniu finansowym, w tym nazwa każdego sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.
- 9.2.5. Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzono zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, biegły rewident ocenia także, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Ocena taka obejmuje uwzględnienie:
- (h) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego, oraz
 - (i) czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Ocena biegłego rewidenta co do tego, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację, w odniesieniu zarówno do prezentacji, jak i do ujawnień niezbędnych, by ją zapewnić, jest kwestią zawodowego osądu.

- 9.2.6. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub odpowiednio się do nich odnosi.

9.3. 9.3. Forma opinii

- 9.3.1. Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy dochodzi do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, co generalnie ma miejsce w przypadku sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub czy przekazuje rzetelny i jasny obraz. Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności, wymagana opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami.

- 9.3.2. Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzonym zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewnia rzetelnej prezentacji, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i sposobu, w jaki kwestia została rozwiązana, ustala, czy należy zmodyfikować opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta.⁶⁴
- 9.3.3. Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, od biegłego rewidenta nie wymaga się oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Jeżeli jednak biegły rewident w niezwykle rzadkich okolicznościach na podstawie uzyskanych dowodów badania dochodzi do wniosku, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd, to omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od tego, w jaki sposób została ona rozwiązana, ustala, czy i w jaki sposób przedstawić ją w sprawozdaniu biegłego rewidenta.⁶⁵

9.4. Sprawozdanie biegłego rewidenta

- 9.4.1. Biegły rewident sporządza sprawozdanie zgodnie z określonym formatem i zawartością poniżej, chyba że:
- (a) zachowanie zgodności z przepisami prawa lub regulacjami wymaga zmiany do sprawozdania biegłego rewidenta, w tym kiedy przepisy prawa lub regulacje określają format lub treść sprawozdania biegłego rewidenta. Jeżeli format lub treść sprawozdania biegłego rewidenta są określone przez przepisy prawa lub regulacje, to biegły rewident odwołuje się do niniejszego [projektu] MSB dla MZJ wyłącznie wtedy, gdy wszystkie znaczące elementy określonego formatu i zawartości zostały już zawarte, lub
 - (b) sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera zmodyfikowaną opinię, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, znaczącą niepewność dotyczącą kontynuacji działalności, inne obowiązki sprawozdawcze lub osobną sekcję poświęconą „Innym informacjom”, w związku z czym biegły rewident modyfikuje opinię biegłego rewidenta (zgodnie z częścią 9.5.) lub zmienia sprawozdanie biegłego rewidenta (zgodnie z częścią 9.8.).

⁶⁴ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.X.

⁶⁵ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.Y.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Dla [udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC lub inny odpowiedni adresat]⁶⁶

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie⁶⁷ sprawozdania finansowego [spółki ABC (Spółka), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości (zastąpić te określenia sprawozdań odpowiednimi tytułami)]⁶⁸.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]⁶⁹⁷⁰

Podstawa opinii

Przeprowadziliśmy badanie zgodnie z Międzynarodowym Standardem Badania dotyczącym badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ). Nasza odpowiedzialność zgodnie z MSB dla MZJ została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”.⁷¹ Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają związek z naszym badaniem sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.⁷²

Odpowiedzialność [kierownika jednostki] za sprawozdanie finansowe⁷³

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie [i rzetelną prezentację] sprawozdania finansowego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]⁷⁴ oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Podczas sporządzania sprawozdania finansowego [kierownictwo] odpowiada za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, w stosownych przypadkach, spraw dotyczących kontynuacji działalności i za kierowanie się zasadą kontynuacji działalności, chyba że [kierownictwo] zamierza zlikwidować Spółkę lub zaniechać prowadzenia działalności albo nie ma żadnej realnej alternatywy wobec takich kroków.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego⁷⁵

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta, które obejmuje wyrażenie przez nas opinii o sprawozdaniu finansowym. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB dla MZJ zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstać w wyniku oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie danego sprawozdania finansowego. Podczas badania zgodnego z MSB dla MZJ stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania w reakcji na to ryzyko i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki,
- oceniamy adekwatność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,

- formułujemy wniosek co do adekwatności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, stwierdzamy, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, mamy obowiązek zwrócić uwagę w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka nie będzie kontynuowała działalności,
- [oceniaamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia transakcje i zdarzenia będące jego podstawą w sposób zapewniający rzetelną prezentację.]⁷⁶

⁶⁶ W podanej formie i treści sprawozdania biegłego rewidenta kwestie ujęte w nawiasach kwadratowych (tj. []) należy odpowiednio dostosować.

⁶⁷ W przypadku odstąpienia od wyrażenia opinii, stwierdzenie wskazujące, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane, zostaje zamienione na stwierdzenie, że biegły rewident został zaangażowany do badania sprawozdania finansowego.

⁶⁸ Należy podać jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane, każdy składnik sprawozdania finansowego, a także odnieść się do not objaśniających i znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz wskazać datę i okres każdego składnika sprawozdania finansowego objętego badaniem.

⁶⁹ Zob. również 9.4.2 poniżej. W przypadku gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia i opis obowiązków biegłego rewidenta dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

⁷⁰ Należy wskazać system prawny, z którego pochodzą ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, jeżeli nie są to Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

⁷¹ Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego, stwierdzenie to nie jest włączane do sprawozdania biegłego rewidenta.

⁷² Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta, jest zmieniane w ten sposób, że dodawane są wyrazy odpowiednio, „z zastrzeżeniem” lub „negatywnej”. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego, stwierdzenie to nie jest włączane do sprawozdania biegłego rewidenta.

⁷³ Lub inne pojęcie, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

⁷⁴ Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] oraz za taką...”

⁷⁵ Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego, opis obowiązków biegłego rewidenta obejmuje tylko sprawy wymagane przez paragraf 9.5.4.

⁷⁶ Istotne w przypadku gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.

Przekazujemy osobom sprawującym nadzór informacje między innymi o planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas naszego badania.

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko biegłego rewidenta lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego]

[Adres biegłego rewidenta: podać miejscowość w kraju, gdzie biegły rewident wykonuje zawód]

[Data: Nie wcześniej niż w dniu, w którym biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których oparta jest jego opinia na temat sprawozdania finansowego, łącznie z dowodami, że (i) wszystkie pojedyncze składniki i ujawnienia wchodzące w skład sprawozdania finansowego zostały sporządzone, a (ii) osoby do tego uprawnione stwierdziły, że przyjmują odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe].

9.4.2. Gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, biegły rewident odnosi się w opisie obowiązków dotyczących sprawozdania finansowego zawartym w sprawozdaniu biegłego rewidenta do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji tego sprawozdania finansowego” lub do „sporządzenia sprawozdania finansowego przedstawiającego rzetelny i jasny obraz”, odpowiednio do okoliczności.

9.4.3. Biegły rewident w sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię nie odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja wymagają takiego odniesienia, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że odniesienie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za wyrażoną opinię.

9.5. Modyfikacje opinii

Tabele A–C poniżej określają wymogi, zgodnie z którymi należy w różnych sytuacjach użyć opinii zmodyfikowanej, a ponadto określają formę i zawartość zmodyfikowanej opinii.

9.5.1.A. Biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, według Tabeli A do C poniżej, gdy:

- (a) dochodzi do wnioski że, na podstawie uzyskanych dowodów badania, sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia, lub
- (b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

9.5.1.B. Gdy biegły rewident modyfikuje opinię z badania, biegły rewident:

- (a) zamienia nagłówek „Podstawa opinii” na „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, zgodnie z tabelą A–C, oraz
- (b) w punkcie dotyczącym podstawy opinii przedstawia opis sprawy powodującej modyfikację.

Tabela A poniżej określa, w jaki sposób rodzaj wydawanej opinii zależy od osądu biegłego rewidenta na temat charakteru sprawy powodującej modyfikację oraz rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe.

TABELA A	<i>Osąd biegłego rewidenta dotyczący rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe</i>	
	<i>Rodzaj sprawy powodującej modyfikację</i>	<i>Wpływ istotny, ale nie rozległy</i>
Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odstąpienie od wyrażenia opinii

Tabela B poniżej określa modyfikacje, które mają zostać wprowadzone w opinii, w odniesieniu do każdego rodzaju opinii z tabeli A.

TABELA B	Ramowe założenia rzetelnej prezentacji	Ramowe założenia zgodności
<p>9.5.1.C. <u>Opinia z zastrzeżeniem</u></p> <p>Sprawozdanie biegłego rewidenta – nagłówek opinii: „Opinia z zastrzeżeniem”</p> <p>Sprawozdanie biegłego rewidenta – nagłówek opinii dotyczący podstawy opinii: „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”</p>	<p>„Naszym zdaniem, z wyjątkiem [obecnych lub możliwych skutków]⁷⁷ sprawy lub spraw opisanych w punkcie naszego sprawozdania <i>Podstawa opinii z zastrzeżeniem</i> załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, [...] (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz [...]), zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]”</p>	<p>„...z wyjątkiem [obecnych lub możliwych skutków] sprawy lub spraw opisanych w sekcji naszego sprawozdania <i>Podstawa opinii z zastrzeżeniem</i> załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]”</p>
<p>9.5.1.D. <u>Opinia negatywna</u></p> <p>Sprawozdanie biegłego rewidenta – nagłówek opinii: „Opinia negatywna”</p> <p>Sprawozdanie biegłego rewidenta – nagłówek opinii dotyczący podstawy opinii: „Podstawa opinii negatywnej”</p>	<p>„...załączone sprawozdanie finansowe nie prezentuje rzetelnie (nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu) [...] zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]”</p>	<p>„...załączone sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]”</p>
<p>9.5.1.E. <u>Odstąpienie od wyrażenia opinii</u></p> <p>Sprawozdanie biegłego rewidenta – nagłówek opinii:</p>	<p>„[Biegły rewident] nie wyraża opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego, Z powodu znaczenia sprawy opisanej (spraw opisanych) w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, [biegły rewident] nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów</p>	

⁷⁷ Kwestie ujęte w nawiasach kwadratowych (tj. []) należy odpowiednio dostosować.

„Odstąpienie od wyrażenia opinii” Sprawozdanie biegłego rewidenta – nagłówek dotyczący podstawy opinii: „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii”	badania, aby stanowiły podstawę dla opinii z badania na temat sprawozdania finansowego.”
--	--

Tabela C poniżej określa poszczególne okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji, a także rodzaje opinii wyrażonych w takich okolicznościach zależnie od charakteru sprawy powodującej modyfikację (zob. tabela A). Tabela C nie stanowi zamkniętego katalogu wszystkich okoliczności, w których opinia biegłego rewidenta podlega modyfikacji.

Tabela C Określone okoliczności, gdy opinia biegłego rewidenta powinna zostać zmodyfikowana	Zob. par.	Z zastrzeżeniem	Negatywna	Zastrzeżenie
<i>Stany początkowe</i>				
9.5.1.F. Biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych. ⁷⁸	4.6.4.	✓		✓
9.5.1.G. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że stany początkowe zawierają zniekształcenie, które istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, a skutek tego zniekształcenia nie jest odpowiednio rozliczony lub adekwatnie zaprezentowany lub ujawniony.	4.6.5.	✓	✓	
9.5.1.H. Biegły rewident stwierdza w oparciu o uzyskane dowody badania, że zasady (polityka) rachunkowości w bieżącym okresie sprawozdawczym nie są zastosowane spójnie w odniesieniu do stanów początkowych, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, lub zmiana w zasadach (polityce) rachunkowości nie została odpowiednio rozliczona lub adekwatnie zaprezentowana albo ujawniona, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.	4.6.6.	✓	✓	
9.5.1.I. Sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zawierało modyfikację, która pozostaje aktualna i istotna dla sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy.	4.6.3.	✓	✓	✓

Tabela C Określone okoliczności, gdy opinia biegłego rewidenta powinna zostać zmodyfikowana	Zob. par.	Z zastrzeżeniem	Negatywna	Zastrzeżenie
<i>Naruszenie przepisów prawa i regulacji</i>				
9.5.1.J. Nie można uzyskać wystarczających informacji na temat domniemanego naruszenia.	7.4.24.	✓		✓
9.5.1.K. Biegły rewident stwierdza, że zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe i nie zostało właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.	7.4.25.	✓	✓	
9.5.1.L. Kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór utrudniają biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania służących ocenie, czy naruszenie, które może być istotne dla sprawozdania finansowego faktycznie wystąpiło lub prawdopodobnie wystąpiło.	7.4.25.	✓		✓
9.5.1.M. Biegły rewident nie jest w stanie określić, czy naruszenie wystąpiło z powodu ograniczeń wynikających z okoliczności a nie narzuconych przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.	7.4.25.	✓		✓
<i>Potwierdzenia zewnętrzne</i>				
9.5.1.N. Biegły rewident stwierdza, że odmowa wyrażenia przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi zgody na wysłanie prośby o potwierdzenie zewnętrzne jest nieracjonalna lub że biegły rewident nie jest w stanie uzyskać odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania z alternatywnych procedur badania.	7.3.23.	✓		✓
9.5.1.O. Jeżeli nie można przeprowadzić alternatywnych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów.	7.4.20.	✓		✓
<i>Kontynuacja działalności</i>				
9.5.1.P. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, ale według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownika jednostki tej zasady było niewłaściwe.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.1.Q. Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień dotyczących znaczącej niepewności. 9.5.1.R. W takim przypadku sekcja na temat podstawy opinii z zastrzeżeniem (lub	7.4.5. 8.5.8.	✓	✓	

Tabela C Określone okoliczności, gdy opinia biegłego rewidenta powinna zostać zmodyfikowana	Zob. par.	Z zastrzeżeniem	Negatywna	Zastrzeżenie
negatywnej) stwierdza, że „występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy”.				
9.5.1.S. Poddawana ocenie ocena kierownika jednostki dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, a kierownik jednostki odmawia dokonania lub wydłużenia okresu oceny, przez co biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania.	7.4.2.	✓		✓
<i>Pisemne oświadczenia</i>				
9.5.1.T. Biegły rewident stwierdza, że istnieje wystarczająca wątpliwość co do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa tak, że pisemne oświadczenia wymagane zgodnie z niniejszym [projektem] standardu są niewiarygodne.	8.6.5.	✓		✓
9.5.1.U. Biegły rewident stwierdza, że istnieją wystarczające wątpliwości co do uczciwości kierownictwa tak, że pisemne oświadczenia wymagane zgodnie z niniejszym [projektem] standardu są niewiarygodne lub kierownictwo nie przekaze pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragraf 8.6.1(a)–(c).	8.6.6.			✓
<i>Dane korespondujące</i>				
9.5.1.V. Jeżeli prezentowane są dane korespondujące i sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy zawierało opinię z zastrzeżeniem, odstąpienie od wyrażenia opinii lub opinię negatywną, zaś sprawa, która spowodowała modyfikację opinii, nie została rozwiązana. Paragraf „Podstawy modyfikacji”: (a) odnosi się zarówno do danych za bieżący okres sprawozdawczy, jak i do danych korespondujących w opisie sprawy, która spowodowała modyfikację, jeżeli wpływ lub potencjalny wpływ tej sprawy na dane bieżącego okresu sprawozdawczego jest istotny, lub (b) w innych przypadkach wyjaśnia, że opinia z badania została zmodyfikowana ze	9.7.4.	✓	✓	✓

Tabela C Określone okoliczności, gdy opinia biegłego rewidenta powinna zostać zmodyfikowana	Zob. par.	Z zastrzeżeniem	Negatywna	Zastrzeżenie
względu na faktyczny lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych bieżącego okresu i danych korespondujących.				
<i>Inne pozycje</i>				
9.5.1.W. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania.	8.5.6.	✓		✓
9.5.1.X. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewnia rzetelnej prezentacji.	9.3.2.	✓	✓	
9.5.1.Y. Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, w niezwykle rzadkich okolicznościach biegły rewident stwierdza na podstawie uzyskanych dowodów badania, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd.	9.3.3.	✓	✓	✓

Inne kwestie dotyczące modyfikacji

- 9.5.1. Jeżeli biegły rewident w sprawozdaniu odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta, ponieważ odniesienie to jest przydatne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że odniesienie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za tę opinię.
- 9.5.2. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które dotyczy:
- (a) poszczególnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), biegły rewident zamieszcza w sekcji „Podstawa opinii” opis i kwantyfikację wpływu finansowego tego zniekształcenia, chyba że jest to niewykonalne. Jeżeli niewykonalne jest określenie ilościowe wpływu finansowego biegły rewident stwierdza ten fakt w tej sekcji,
 - (b) ujawnień jakościowych, biegły rewident zamieszcza w sekcji „Podstawa opinii” wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia są zniekształcone,
 - (c) braku ujawnienia w sprawozdaniu finansowym informacji wymagających ujawnienia, biegły rewident:
 - (i) omawia brak ujawnienia z osobami sprawującymi nadzór,
 - (ii) opisuje w sekcji „Podstawa opinii” rodzaj pominiętych informacji, oraz
 - (iii) zamieszcza pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że jest to wykonalne i biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat pominiętych informacji, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację.

9.5.3. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident zmienia opis obowiązków biegłego rewidenta we wzorze w paragrafie 9.4.1., tak by zawierał wyłącznie:

- (a) oświadczenie, że obowiązkiem biegłego rewidenta jest przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z [projektem] MSB dla MZJ oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta,
- (b) oświadczenie, że z powodu sprawy lub spraw opisanych w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły podstawę dla opinii z badania na temat sprawozdania finansowego, oraz
- (c) oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania oraz, że wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami.

9.6. Pozostałe akapity w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy są wykorzystywane w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli biegły rewident uzna za niezbędne:

- (a) *zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że mają zasadnicze znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, lub*
- (b) *zwrócenie uwagi użytkowników na wszelkie sprawy inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.*

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi

9.6.1. Jeżeli biegły rewident uważa, że konieczne jest zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która według zawodowego osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że ma zasadnicze znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, lecz nie powodowałaby wymogu modyfikacji opinii przez biegłego rewidenta, to biegły rewident zamieszcza akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wskazując, że objaśnienie sprawy nie stanowi modyfikacji sprawozdania biegłego rewidenta.

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może na przykład być potrzebny, jeśli:

- (a) *ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby nie do przyjęcia, gdyby nie fakt ich ustanowienia przez przepisy prawa lub regulację,*
- (b) *biegły rewident dowiedział się o pewnych faktach po dacie sprawozdania biegłego rewidenta i przedstawia nowe lub zmienione sprawozdanie biegłego rewidenta (tj. późniejsze zdarzenia).*

Zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi nie wpływa na opinię biegłego rewidenta. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie zastępuje:

- (a) *opinii zmodyfikowanej, gdy jest to wymagane przez okoliczności danego zlecenia,*
- (b) *dokonania przez kierownika jednostki ujawnień w sprawozdaniach finansowych, których wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które poza tym są niezbędne dla rzetelnej prezentacji, ani*
- (c) *sprawozdawczości, gdy istnieje znacząca niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.*

Akapity zawierające inne sprawy

Treść akapitu zawierającego inne sprawy wyraźnie wskazuje, że tego rodzaju inna sprawa nie wymaga prezentowania i ujawniania w sprawozdaniu finansowym. Akapit zawierający inne sprawy nie zawiera informacji, których przekazania zabraniają biegłemu rewidentowi przepisy prawa, regulacje lub inne normy zawodowe, na przykład standardy etyczne dotyczące poufności informacji. Akapit zawierający inne sprawy nie obejmuje ponadto informacji, których zaprezentowanie jest wymagane od kierownika jednostki.

- 9.6.2. Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne przedstawienie sprawy innej niż te, które zostały zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która według zawodowego osądu biegłego rewidenta ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit zawierający inne sprawy, pod warunkiem że nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje.
- 9.6.3. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, oprócz wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident w akapicie zawierającym inne sprawy:
- (a) stwierdza, że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
 - (b) podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody tej modyfikacji, oraz
 - (c) podaje datę sprawozdania, chyba że sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy jest ponownie udostępniane ze sprawozdaniem finansowym.
- 9.6.4. Jeżeli biegły rewident zawiera w swoim sprawozdaniu akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, punkt o znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności lub sekcję poświęconą innym informacjom, to są one zgodne z tabelą D poniżej:

Tabela D	Lokalizacja	Nagłówek zawiera	Zawartość obejmuje
Paragraf lub sekcja			
9.6.5. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi	Odrębna sekcja sprawozdania	Odpowiedni nagłówek, który zawiera zwrot „Akapit	Jasne odwołanie do objaśnianej sprawy oraz wskazanie, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć stosowne ujawnienia, w pełni opisujące tę sprawę.

Tabela D	Lokalizacja	Nagłówek zawiera	Zawartość obejmuje
Paragraf lub sekcja			
	biegłego rewidenta	objaśniający ze zwróceniem uwagi”	Odniesienie tylko do informacji prezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Zaznaczenie, że objaśnienie sprawy nie stanowi modyfikacji opinii biegłego rewidenta.
9.6.6. Akapit zawierający inne sprawy	Odrębna sekcja sprawozdania biegłego rewidenta	Odpowiedni nagłówek, który zawiera zwrot „Akapit zawierający inne sprawy”	Odpowiednio w danych okolicznościach.
9.6.7. Akapit „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”	Odrębna sekcja sprawozdania biegłego rewidenta	„Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”	Zwrócenie uwagi na notę w sprawozdaniu finansowym, która ujawnia sprawy związane ze znaczącą niepewnością. Stwierdzenie, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że opinia nie jest zmodyfikowana z tego powodu.

9.7. Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe

- 9.7.1. Biegły rewident ustala, czy sprawozdanie finansowe obejmuje informacje porównawcze wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i czy informacje te są odpowiednio sklasyfikowane. Wykonując te procedury, biegły rewident ocenia, czy:
- kwoty i ujawnienia w poprzednim okresie zgadzają się z informacjami porównawczymi lub czy zostały przekształcone, oraz czy
 - zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie lub, w razie wprowadzenia zmian, czy zostały one poprawnie rozliczone i odpowiednio zaprezentowane lub ujawnione.
- 9.7.2. Jeżeli biegły rewident podczas wykonywania badania za bieżący okres sprawozdawczy dowiadyuje się o możliwym istotnym zniekształceniu w informacjach porównawczych, wówczas biegły rewident przeprowadza takie dodatkowe procedury badania, które są niezbędne w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających na ustalenie, czy występuje istotne zniekształcenie. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy jest zmieniane, biegły rewident ustala, czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionym sprawozdaniem finansowym.
- 9.7.3. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy nie zostało zbadane, biegły rewident w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza, że dane korespondujące lub porównawcze sprawozdania finansowe są niezbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z wymogu uzyskania wystarczających i

odpowiednich dowodów badania, że stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy.

Dane korespondujące

- 9.7.4. Jeżeli prezentowane są dane korespondujące, opinia biegłego rewidenta nie odnosi się do danych korespondujących chyba że zgodnie z paragrafem 9.7.3 lub w następujących okolicznościach:
- (a) jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy zawierało opinię z zastrzeżeniem, odstąpienie od wyrażenia opinii lub opinię negatywną, zaś sprawa, która spowodowała modyfikację opinii nie została rozwiązana, biegły rewident modyfikuje swoją opinię na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy,⁷⁹
 - (b) jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania potwierdzające, że występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, o którym poprzednio została wyrażona opinia niezmodyfikowana, a dane korespondujące nie zostały poprawnie przekształcone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień, wówczas biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, zmodyfikowaną w odniesieniu do ujętych w nim danych korespondujących.

Porównawcze sprawozdania finansowe

- 9.7.5. Gdy prezentowane jest porównawcze sprawozdanie finansowe, opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego z okresów, za który prezentowane jest sprawozdanie finansowe, na temat którego wyrażana jest opinia z badania.
- 9.7.6. Jeżeli w związku z badaniem za bieżący okres sprawozdawczy sporządzane jest sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, a opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy różni się od opinii, którą biegły rewident wyraził poprzednio, wówczas biegły rewident wyjaśnia w akapicie zawierającym inne sprawy główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmiennej opinii.

9.8. Inne informacje

„Inne informacje” to informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki.

- 9.8.1. Biegły rewident określa, poprzez rozmowę z kierownikiem jednostki, który(-e) dokument(-y) składa(-ją) się na raport roczny, oraz planowany przez jednostkę sposób i czas publikacji takiego(-ch) dokumentu(-ów).
- 9.8.2. Biegły rewident czyta inne informacje oraz:
- (a) rozpatruje, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami a sprawozdaniem finansowym, i

⁷⁹ Aby sprawdzić, jaki to ma wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, zob. część 9, paragraf 9.5.1.V.

- (b) rozpatruje, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania.

9.8.3. Jako podstawę dla rozważań z paragrafu 9.8.2.(a) biegły rewident, aby ocenić ich spójność, porównuje wybrane kwoty lub inne pozycje w innych informacjach (które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie niż kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym) z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym.

Oceniając spójność wybranych kwot lub innych pozycji, biegły rewident nie ma obowiązku porównywania wszystkich kwot lub wszystkich pozycji w innych informacjach – które w zamierzeniu mają podsumowywać, uszczegóławiać lub być takie same jak kwoty lub inne pozycje sprawozdania finansowego – z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym.

9.8.4. Podczas czytania innych informacji biegły rewident zachowuje też czujność na przesłanki wskazujące, że pozostałe inne informacje, niepowiązane ze sprawozdaniem finansowym lub z wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną w trakcie badania, wydają się istotnie zniekształcone.

9.8.5. Jeżeli biegły rewident identyfikuje, że wydaje się, że występuje istotna niespójność (lub dowiaduje się, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone), omawia kwestię z kierownikiem jednostki i jeżeli to konieczne, przeprowadza inne procedury, aby stwierdzić, czy:

- (a) występuje istotne zniekształcenie innych informacji,
- (b) występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, lub
- (c) zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia wymaga uaktualnienia.

9.8.6. Jeżeli na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji, zwraca się do kierownika jednostki o skorygowanie innych informacji. Jeśli kierownik jednostki:

- (a) zgadza się dokonać korekty, biegły rewident ustala, czy korekta została dokonana, lub
- (b) odmawia dokonania korekty, biegły rewident przedstawia sprawę osobom sprawującym nadzór i zwraca się o dokonanie korekty. Jeżeli korekta pozostaje niedokonana, biegły rewident rozważa skutki jej braku dla sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z tabelą E poniżej lub w razie możliwości wycofuje się ze zlecenia.

9.8.7. Jeżeli biegły rewident uzyskał niektóre lub wszystkie inne informacje na dzień sprawozdania biegłego rewidenta, to biegły rewident zawiera w swoim sprawozdaniu sekcję „Inne informacje” zgodnie z tabelą E.

9.8.8. O ile nie wymagają tego przepisy prawa lub regulacje, jeżeli biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, to sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera sekcji „Inne informacje”.

9.8.9. Biegły rewident dokumentuje procedury przeprowadzone w odniesieniu do innych informacji oraz ostateczną wersję innych informacji.

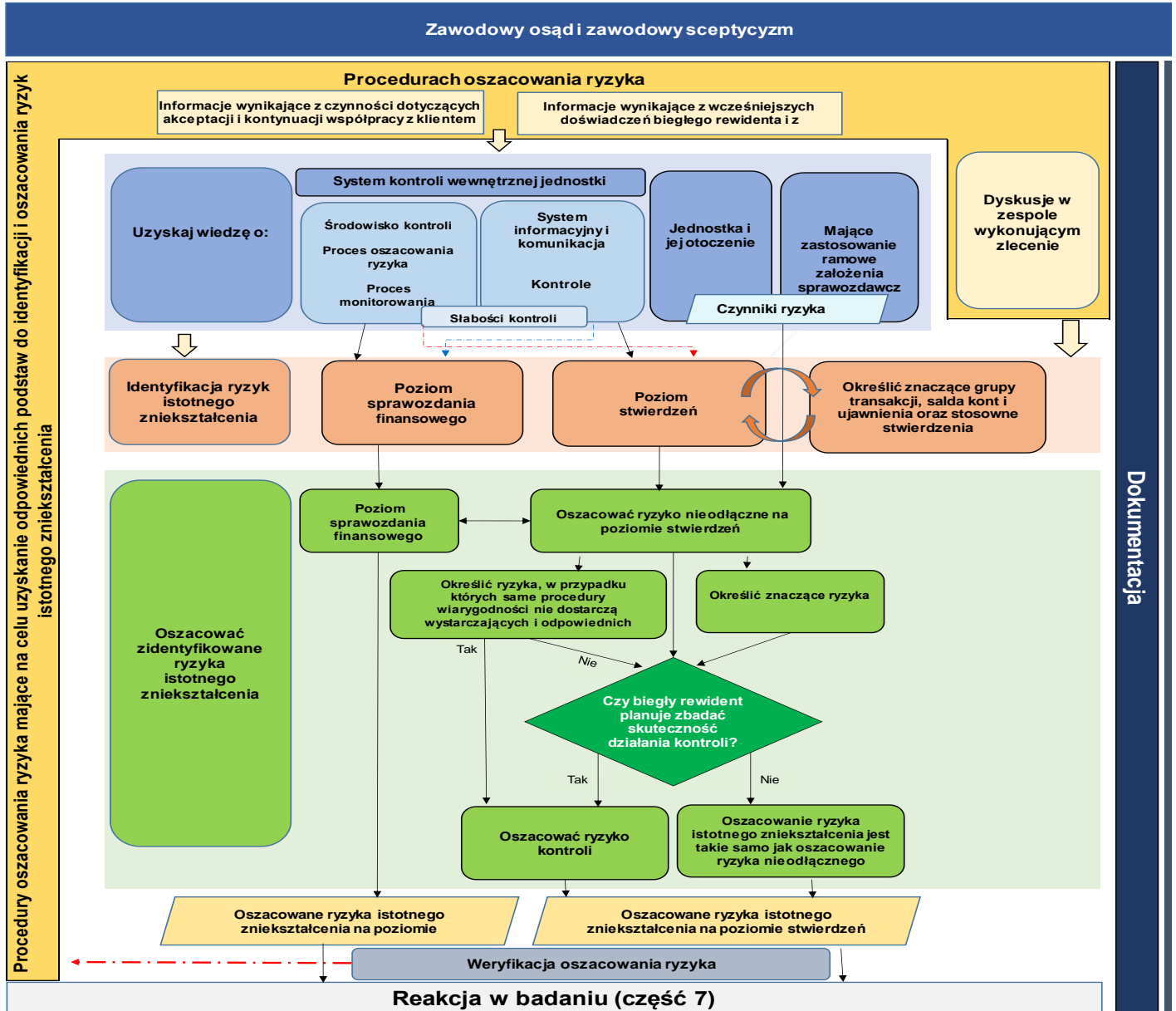
Tabela E Paragraf lub sekcja	Lokalizacja	Nagłówek zawiera	Zawartość obejmuje
9.8.10. Punkt „Inne informacje”	Odrębna sekcja sprawozdania biegłego rewidenta	„Inne informacje” lub inny odpowiedni tytuł	<ul style="list-style-type: none"> (a) Oświadczenie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za inne informacje, (b) Wskazanie ewentualnych innych informacji uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, (c) Oświadczenie, że opinia biegłego rewidenta nie obejmuje innych informacji i, odpowiednio, że biegły rewident nie wyraża opinii z badania lub nie formułuje w żadnej postaci wniosku atestacyjnego na ich temat, (d) Opis obowiązków biegłego rewidenta związanych z przeczytaniem, rozpatrzeniem i sprawozdawczością na temat innych informacji zgodnie z niniejszym [projektem] MSB dla MZJ oraz (e) Gdy inne informacje zostały uzyskane przed datą sprawozdania biegłego rewidenta: <ul style="list-style-type: none"> (i) oświadczenie, że biegły rewident nie ma nic do zaraportowania, lub (ii) jeżeli biegły rewident stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oświadczenie opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji.

ZAŁĄCZNIK 1 – Słowniczek terminów

Pełna lista definicji znajduje się w [proponowanym załączniku 1 – Słowniczek terminów](#).

ZAŁĄCZNIK 2 – Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (część 6)

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (część 6)



ZAŁĄCZNIK 3 – Czynniki ryzyka oszustwa

Określone poniżej czynniki ryzyka oszustwa stanowią przykłady czynników, z którymi biegli rewidenci mogą się mierzyć w trakcie badania mniej złożonych jednostek. Przykłady zostały przedstawione osobno dla dwóch rodzajów oszustwa – oszukańczej sprawozdawczości finansowej i zawłaszczenia majątku.

Czynniki ryzyka są dalej klasyfikowane w oparciu o trzy warunki, które z reguły spełniają się w związku z występowaniem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem: (a) zachęty/naciski, (b) możliwości oraz (c) nastawienie/usprawiedliwienie. Chociaż podane czynniki ryzyka dotyczą różnorodnych sytuacji, są to tylko przykłady, więc biegli rewidenci mogą zidentyfikować dodatkowe lub inne czynniki ryzyka. Nie wszystkie z tych przykładów są właściwe we wszystkich okolicznościach. Niektóre mogą mieć większe lub mniejsze znaczenie zależnie od rozmiaru, charakterystyki struktury właścicielskiej lub okoliczności jednostki. Ponadto kolejność przedstawionych przykładów czynników ryzyka oszustwa nie odzwierciedla ich względnej ważności ani częstotliwości występowania.

Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami spowodowanymi oszukańczą sprawozdawczością finansową

Poniżej znajdują się przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej.

Zachęty/naciski

Stabilność finansowa lub rentowność są zagrożone przez warunki ekonomiczne, branżowe lub operacyjne jednostki, takie jak (lub wskazane przez):

- znaczący spadek popytu rynkowego lub rosnące niepowodzenia w działalności, w branży lub w całej gospodarce,
- duża konkurencja lub nasycenie rynku w połączeniu ze zmniejszaniem się marż,
- straty operacyjne stwarzające zagrożenie bankructwem lub egzekucją mienia,
- powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do wypracowania przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej,

Naciski wywierane na kierownika jednostki, aby sprostał wymogom lub oczekiwaniom stron trzecich, polegające na:

- presji przedłużenia lub uzyskania dodatkowego finansowania lub sprostania wymogom spłaty zadłużenia lub innym wymogom kowenantów kredytowych, a co za tym idzie zawyżenia wyników finansowych lub sytuacji finansowej celem wykazania rentowności i długoterminowej zdolności utrzymania się na rynku,
- presji zaniżenia przychodów celem obniżenia zobowiązań podatkowych.

Możliwości

Możliwości angażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową, które może wynikać z:

- transakcji z podmiotami powiązanymi, które nie mieszczą się w zakresie normalnego toku działalności gospodarczej lub z podmiotami powiązanymi, które nie są badane lub są badane przez inną firmę,
- nieskuteczności monitorowania prowadzonego przez kierownictwo wskutek zdominowania kierownictwa przez jedną osobę lub małą grupę osób (w przypadku jednostki, w której właściciel nie zarządza swoją działalnością) bez wdrożenia kontroli kompensujących,
- słabości elementów kontroli wewnętrznej na skutek następujących czynników:

- o ograniczony podział obowiązków lub kontroli zabezpieczających przed oszustwami (np. infolinia ds. przeciwdziałania oszustwom, funkcja audytu wewnętrznego),
- o słaby monitoring kontroli,
- o nieskuteczne systemy księgowo i informacyjne, w tym występowanie sytuacji pociągających za sobą znaczące słabości kontroli wewnętrznej.

Nastawienie/usprawiedliwienia

- Słabe przekazywanie, wdrażanie, wspieranie albo egzekwowanie wartości lub zasad etyki w jednostce przez kierownika jednostki bądź przekazywanie nieodpowiednich wartości lub standardów etycznych.
- Właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą nie odróżnia transakcji prywatnych od firmowych.
- Spory między udziałowcami w jednostce o zamkniętej strukturze własności.
- Powtarzające się próby kierownika lub właściciela jednostki zmierzające do tego, aby usprawiedliwić marginalne lub nieodpowiednie księgowania w oparciu o istotność lub pomóc spółce przetrwać.
- Stosunki między kierownictwem a obecnym lub poprzednim biegłym rewidentem są napięte wskutek sporów, nieuzasadnionych wymagań wobec biegłego rewidenta, ograniczeń dostępu do osób lub informacji bądź prób zdominowania biegłego rewidenta przez kierownika jednostki.

Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami spowodowanymi zawłaszczeniem majątku

Niektóre z czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej mogą także występować w związku ze zniekształceniami wynikającymi z zawłaszczenia majątku, co często stanowi powszechny rodzaj oszustwa w przypadku mniej złożonych jednostek. Na przykład nieskuteczne monitorowanie ze strony kierownika jednostki oraz inne słabości kontroli wewnętrznej mogą występować w związku ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub z zawłaszczenia majątku. Poniżej znajdują się przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami wynikającymi z zawłaszczenia majątku.

Zachęty/naciski

- Osobiste zobowiązania finansowe mogą prowadzić do wywierania nacisków na kierownictwo lub na pracowników mających dostęp do gotówki lub innego majątku narażonego na zawłaszczenie.
- Negatywne związki pomiędzy jednostką a pracownikami posiadającymi dostęp do środków pieniężnych lub innych aktywów podatnych na kradzież mogą zachęcać tych pracowników do zawłaszczenia tych aktywów. Na przykład:
- znane lub przewidywane w przyszłości zwolnienia pracowników,
- niedawne lub przewidywane zmiany w programach wynagrodzeń lub świadczeń na rzecz pracowników,
- niezgodne z oczekiwaniami promocje, wynagrodzenia lub inne świadczenia.

Możliwości

Niektóre cechy i okoliczności mogą zwiększyć podatność majątku na zawłaszczenie.

- Znaczne zapasy gotówki lub płatności gotówkowe.
- Zapasy występujące w małej ilości, ale mające wysoką wartość lub takie, na które jest duże zapotrzebowanie.
- Środki trwałe niewielkich rozmiarów, łatwo zbywalne lub, co do których nie sposób precyzyjnie ustalić, kto jest ich właścicielem.

Nieodpowiednia kontrola wewnętrzna nad aktywami może zwiększyć podatność na ich zawłaszczenie. Na przykład zawłaszczenie aktywów może mieć miejsce, gdy występuje:

- nieodpowiedni podział obowiązków lub niezależnych kontroli,
- nieodpowiedni system autoryzacji i zatwierdzania transakcji (na przykład zakupów),
- nieodpowiednie prowadzenie ewidencji lub fizyczne zabezpieczenie środków pieniężnych, zapasów lub środków trwałych,
- niewykorzystywanie obowiązkowych urlopów przez osoby sprawujące kluczowe funkcje kontrolne.
- nieodpowiednie zrozumienie technologii informacyjnej przez kierownika jednostki.

Nastawienie/usprawiedliwienia

- Lekceważenie potrzeby monitorowania lub obniżenia ryzyk związanych z zawłaszczeniem aktywów.
- Lekceważenie kontroli wewnętrznej, które przejawia się w obejściu istniejących kontroli lub w niepodejmowaniu odpowiednich czynności zaradczych w związku ze znanymi zawłaszczeniami, w tym drobnymi kradzieżami.
- Zachowanie wskazujące na irytację lub niezadowolenie z jednostki lub ze sposobu traktowania przez nią pracowników.

ZAŁĄCZNIK 4 – Stwierdzenia

Stwierdzenia to wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia dotyczące ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym, nieodłącznie związane z zarządzaniem, potwierdzające, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Stwierdzenia wykorzystywane są przez biegłego rewidenta w celu rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić podczas identyfikacji, szacowania i reagowania na ryzyka istotnego zniekształcenia.

W ramach identyfikacji i szacowania ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident mniej złożonych jednostek (MZJ) może się posługiwać kategoriami stwierdzeń opisanymi poniżej lub może wyrazić te stwierdzenia inaczej pod warunkiem uwzględnienia wszystkich aspektów opisanych poniżej. Biegły rewident może zdecydować o połączeniu stwierdzeń na temat grup transakcji i zdarzeń oraz powiązanych ujawnień ze stwierdzeniami na temat sald kont oraz powiązanych ujawnień.

W rozważaniach na temat różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń biegły rewident MZJ może posłużyć się poniższymi stwierdzeniami. Mogą one należeć do następujących kategorii:

Stwierdzenia dotyczące grup transakcji i zdarzeń oraz powiązanych ujawnień za badany okres:

- występowanie – zarejestrowane transakcje i zdarzenia wystąpiły i dotyczą jednostki.
- kompletność – wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny być zostać ujęte, zostały ujęte, a w sprawozdaniu finansowym znalazły się wszelkie powiązane ujawnienia, które powinny być w nim zawarte.
- dokładność – kwoty i inne dane dotyczące ujętych transakcji i zdarzeń zostały odpowiednio ujęte, a powiązane ujawnienia odpowiednio wycenione i opisane.
- rozgraniczenie między okresami – transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane we właściwym okresie obrotowym,
- klasyfikacja – transakcje i zdarzenia zostały zaksięgowane na właściwych kontach,
- prezentacja – transakcje i zdarzenia są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a powiązane ujawnienia są odpowiednie i zrozumiałe w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Stwierdzenia dotyczące sald kont i powiązanych ujawnień na koniec okresu sprawozdawczego:

- istnienie – aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją,
- prawa i obowiązki – jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów, a zobowiązania są jej obowiązkami,
- kompletność – wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitały własne, które powinny być zostać ujęte, zostały ujęte, a w sprawozdaniu finansowym znalazły się wszelkie powiązane ujawnienia, które powinny być w nim zawarte,
- dokładność, wycena i przyporządkowanie – aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym we właściwych kwotach, wszelkie wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania zostały odpowiednio zaksięgowane, a powiązane ujawnienia zostały odpowiednio wycenione i opisane,

- klasyfikacja – aktywa, zobowiązania i kapitały własne zostały zapisane na odpowiednich kontach,
- prezentacja – aktywa, zobowiązania i kapitały własne są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a powiązane ujawnienia są odpowiednie i zrozumiałe w kontekście wymagań mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Powyższe stwierdzenia, odpowiednio dostosowane, mogą także być wykorzystywane przez biegłego rewidenta przy rozważaniu różnych rodzajów zniekształceń, które mogą wystąpić w ujawnieniach niezwiązanych bezpośrednio z zarejestrowanymi grupami transakcji, zdarzeniami lub saldami kont.

ZALĄCZNIK 5 – Przykładowa umowa zlecenia

Poniżej przedstawiono przykład umowy zlecenia badania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, sporządzonego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]. Poniższej umowy nie należy traktować autorytatywnie, tylko jako wskazówkę w powiązaniu z rozważaniami zawartymi w [projekcie] MSB dla MZJ. Umowa powinna być dostosowana do indywidualnych wymogów i okoliczności. Przykład umowy został zamieszczony w celu wykorzystania go przy badaniu sprawozdań finansowych przez jeden okres sprawozdawczy i wymaga dostosowania, jeżeli zamierza się go wykorzystywać przy kolejnych badaniach (zob. par. 4.5.2).

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór w jednostce ABC.⁸⁰

[Cel i zakres badania]

Poprosili⁸¹ nas Państwo o przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego spółki ABC (Spółki), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości. Z przyjemnością potwierdzamy naszą akceptację i nasze zrozumienie tego zlecenia badania niniejszym listem.

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta, które obejmuje naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowym Standardem Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSB dla MZJ) zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstać w wyniku oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie danego sprawozdania finansowego.

[Odpowiedzialności biegłego rewidenta]

Badanie zostanie przeprowadzone zgodnie z MSB dla MZJ. Standard ten wymaga przestrzegania wymogów etycznych. Podczas badania zgodnego z MSB dla MZJ stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania w reakcji na to ryzyko i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej,

⁸⁰ Adresaci i odwołania zawarte w umowie byłyby tymi, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia, włączając odpowiedni system prawa.

⁸¹ W umowie odwołania do „wy”, „my”, „nas”, „kierownik jednostki”, „osoby sprawujące nadzór” oraz „biegły rewident” stosuje się lub zmienia w zależności od tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach.

- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Jednakże poinformujemy Państwa na piśmie o wszelkich znaczących słabościach w zakresie kontroli wewnętrznej mających związek z badaniem sprawozdania finansowego, które wykryliśmy w trakcie badania,
- oceniamy adekwatność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,
- formułujemy wniosek co do adekwatności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, stwierdzamy, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, mamy obowiązek zwrócić uwagę w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka nie będzie kontynuowała działalności,
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia transakcje i zdarzenia będące jego podstawą w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania oraz nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej, występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego pozostaną niewykryte, mimo poprawnego zaplanowania i przeprowadzenia badania zgodnie z MSB dla MZJ.

Nasze badanie będzie przeprowadzone w oparciu o założenie, że [kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór]⁸² potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność:

- (a) za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej],⁸³
- (b) za wprowadzenie takiej kontroli wewnętrznej, jaką [kierownik jednostki] uzna za stosowną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz
- (c) zapewnienie nam:
 - (i) dostępu do wszystkich znanych [kierownikowi jednostki] informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
 - (ii) dodatkowych informacji, o które możemy poprosić [kierownika jednostki] na potrzeby badania oraz
 - (iii) nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznamy za konieczne.

⁸² Należy stosować terminologię odpowiednią w danych okolicznościach.

⁸³ „za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]”

W trakcie procesu badania zwrócimy się z prośbą do [kierownika jednostki oraz, kiedy to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór], o pisemne potwierdzenie oświadczeń złożonych nam w związku z badaniem.

Liczymy na pełną współpracę z Państwa pracownikami podczas naszego badania.

[Inne ważne informacje]

[Inne informacje dodatkowe, takie jak ustalenia w sprawie wynagrodzeń, fakturowania i inne szczegółowe warunki.]

[Sprawozdawczość]

[Należy zamieścić odpowiednie odesłanie do oczekiwanej formy i zawartości sprawozdania biegłego rewidenta, w tym, o ile to dotyczy, do raportowania innych informacji].

Forma i treść naszego sprawozdania może ulec zmianie w świetle uzyskanych przez nas ustaleń z badania.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszej umowy dla wykazania Państwa potwierdzenia i zgody na umowę na nasze badanie sprawozdania finansowego w tym naszych poszczególnych odpowiedzialności.

XYZ & Spółka

Zatwierdził i zaakceptował w imieniu Spółki ABC

(podpisano)

.....

Nazwisko i tytuł

Data

ZALĄCZNIK 6 – Przykład oświadczenia

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia wymagane zgodnie z częścią 8.6 [projektu] MSB dla MZJ. W przykładzie przyjęto założenie, że wymóg dotyczący uzyskania pisemnego oświadczenia co do kontynuacji działalności jest bez znaczenia i że nie występują żadne odstępstwa w zakresie wnioskowanych pisemnych oświadczeń. W przypadku wystąpienia odstępstw, oświadczenia wymagałyby modyfikacji w celu odzwierciedlenia tych odstępstw.

(Papier firmowy jednostki)

(Do biegłego rewidenta)

(Data)

Niniejszy list oświadczający jest składany w związku z badaniem przez [Panią/Pana] sprawozdania finansowego spółki ABC za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 20XX r., w celu wyrażenia opinii, o tym, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazuje rzetelny i jasny obraz*) zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

Potwierdzamy, że:

Sprawozdanie finansowe

- wywiązaliśmy się z naszej odpowiedzialności, jak określono w warunkach zlecenia badania z dnia [podać datę], za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej], w szczególności, sprawozdanie finansowe jest sporządzone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazuje rzetelny i jasny obraz*) zgodnie z tymi standardami,
- metody, dane oraz znaczące założenia wykorzystane do ustalenia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień są odpowiednie, aby uzyskać ujęcie, pomiar lub ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej],
- wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego w związku, z którymi [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej] wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione,
- Skutki nieskorygowanych zniekształceń są dla sprawozdania finansowego jako całości nieistotne, zarówno pojedynczo jak i łącznie. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik do pisemnego oświadczenia.
- wszystkie faktyczne lub możliwe spory prawne i roszczenia, których skutki powinny być rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- [Wszelkie inne sprawy, które biegły rewident może uznać za odpowiednie.]

Przekazane informacje

- Zapewniliśmy [Panu/Pani]:
 - dostęp do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których jesteśmy świadomi, że mają związek z przygotowaniem sprawozdania finansowego,
 - dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem, oraz
 - nieograniczony kontakt z osobami z jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał Pan za konieczne.
- Wszystkie transakcje zostały ujęte w księgach rachunkowych i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wyniki naszego oszacowania ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje odnoszące się do oszustwa lub podejrzanego oszustwa, których jesteśmy świadomi i które wpływają na jednostkę i dotyczą:
 - kierownictwa,
 - pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej, lub
 - inne osoby w przypadku, których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje na temat zarzutów oszustwa lub podejrzeń o oszustwo wpływające na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie znane przypadki nieprzestrzegania lub podejrzanego nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny zostać rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie faktyczne lub możliwe spory prawne i roszczenia, których skutki powinny być rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- Ujawniliśmy [Pani/Panu] informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych jednostki i wszystkich związków oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które są nam znane.
- [Wszelkie inne sprawy, które biegły rewident może uznać za konieczne.]

Kierownictwo

Kierownictwo

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE DO PRZEDMOWY DO MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW ZARZĄDZANIA JAKOŚCIĄ, BADANIA, PRZEGLĄDU, INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH ORAZ USŁUG POKREWNYCH

Poniżej określono proponowane zmiany dostosowawcze do przedmowy do Międzynarodowych Standardów Zarządzania Jakością⁸⁴, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych, mające na celu ułatwienie wprowadzenia tej nowej kategorii standardu w zakresie rewizji finansowej, Proponowanego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ).

Wprowadzenie

1. Niniejsza przedmowa do *Międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych* zostaje wydana w celu ułatwienia zrozumienia zakresu i obowiązywania dokumentów wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) zgodnie z Zakresem uprawnień IAASB.
2. IAASB jest zaangażowana w opracowywanie zbioru Międzynarodowych Standardów oraz innych dokumentów, które są powszechnie uznawane na całym świecie. Członkowie IAASB działają we wspólnym interesie ogółu społeczeństwa oraz globalnej społeczności zawodowych księgowych. Może to sprawić, że zajmą w pewnych kwestiach stanowisko, które nie jest zgodne z bieżącą praktyką w ich kraju lub firmie, lub ze stanowiskiem osób, które zaproponowały ich członkostwo w IAASB.

Dokumenty IAASB

Wiążące dokumenty IAASB

3. Dokumenty IAASB regulują kwestie badania, przeglądu i innych zleceń usług atestacyjnych i usług pokrewnych prowadzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami. Nie zastępują one lokalnych przepisów prawa ani regulacji, którym podlegają badania historycznych sprawozdań finansowych lub zleceń atestacyjne, ani też innych informacji, jakich należy przestrzegać w danym kraju zgodnie z jego standardami krajowymi. W przypadku gdy w odniesieniu do danego tematu te lokalne przepisy prawa lub regulacje różnią się od Standardów IAASB lub są z nimi sprzeczne, zlecenie prowadzone zgodnie z lokalnymi przepisami prawa lub regulacjami nie będzie automatycznie zgodne ze Standardami IAASB. Zawodowy księgowy nie powinien oświadczyć, że spełnił wymogi Standardów IAASB, jeżeli nie przestrzegał w pełni wszystkich standardów mających związek ze zleceniem.
4. Wiążącymi dokumentami IAASB są Międzynarodowe Standardy wydane po przeprowadzeniu określonego należytego procesu IAASB

Obowiązywanie Międzynarodowych Standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych

5. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) mają być stosowane w badaniu historycznych informacji finansowych.
6. Międzynarodowy Standard Badania dotyczący badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ) może być stosowany w badaniu sprawozdania finansowego mniej złożonej jednostki zgodnie z obowiązywaniem tego standardu.

⁸⁴ Niniejsza przedmowa została zaktualizowana w celu odzwierciedlenia zmian uzgodnieniowych wynikających z projektów IAASB dotyczących zarządzania jakością.

67. Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP) mają być stosowane w badaniu historycznych informacji finansowych.
78. Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA) mają być stosowane w zleceniach atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych.
89. Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (MSUPo) mają być stosowane w zleceniach kompilacji, zleceniach zastosowania uzgodnionych procedur do informacji oraz w innych zleceniach usług pokrewnych określonych przez IAASB.
910. MSB, MSB dla MZJ, MSUP, MSUA oraz MSUPo są łącznie zwane Standardami Zleceń IAASB.
4011. Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (MSZJ) mają być stosowane w przypadku wszystkich usług wchodzących w zakres Standardów Zleceń IAASB.

Międzynarodowe Standardy Badania

412. MSB są opracowane w kontekście badania sprawozdania finansowego⁸⁵ przez niezależnego biegłego rewidenta. Jeśli będą stosowane przy badaniu innych historycznych informacji finansowych, należy je dostosować odpowiednio do okoliczności. Obowiązki MSB określa MSB 200⁸⁶.

Międzynarodowy Standard Badania dotyczący badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek

13. MSB dla MZJ jest opracowany w kontekście badania sprawozdania finansowego mniej złożonej jednostki przez niezależnego biegłego rewidenta. Obowiązki MSB dla MZJ określa przedmowa i część A standardu.

Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością

4214. MSZJ są opracowane tak, by miały zastosowanie wobec firm w odniesieniu do ich wszystkich usług wchodzących w zakres Standardów Zleceń IAASB. Obowiązki MSZJ określa wprowadzenie do każdego MSZJ.

Pozostałe Międzynarodowe Standardy

4315. Niektóre Międzynarodowe Standardy wymienione w paragrafie 76–98 obejmują: cele, wymogi, zastosowanie i inne materiały objaśniające, a także materiały wprowadzające i definicje. Postanowienia te należy interpretować w sposób bezpośrednio analogiczny do sposobu, w jaki je wyjaśniono w kontekście MSB i badań sprawozdań finansowych w MSB 200.
4416. Inne Międzynarodowe Standardy wymienione w paragrafie 76–98 zawierają podstawowe zasady i zasadnicze procedury (które wyróżnia pogrubiona czcionka i użycie słowa „należy”) wraz z powiązаныmi wytycznymi w postaci materiałów objaśniających i innych, w tym załączników. Podstawowe zasady i zasadnicze procedury należy rozumieć i stosować w kontekście materiałów objaśniających i innych, które dostarczają wytycznych co do ich stosowania. Aby zrozumieć i stosować podstawowe zasady i zasadnicze procedury niezbędne jest zatem uwzględnienie całego tekstu Standardu.
4517. Podstawowe zasady i zasadnicze procedury Standardu mają być stosowane we wszystkich przypadkach, gdy są właściwe w danych okolicznościach zlecenia. W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może jednak uznać za konieczne, aby odstąpić od odnośnej zasadniczej procedury w celu osiągnięcia celu tej procedury. Jeśli dojdzie do takiej sytuacji, zawodowy księgowy ma obowiązek udokumentować, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury pozwalają osiągnąć cel procedury, oraz przyczyny swojego odstąpienia, chyba że są one oczywiste. Konieczność odstąpienia przez zawodowego księgowego od spełnienia stosownego zasadniczego wymogu powstaje tylko wtedy, gdy procedura ta byłaby nieskuteczna w danych okolicznościach badania.

⁸⁵ O ile nie określono inaczej, „sprawozdanie finansowe” oznacza sprawozdanie finansowe obejmujące historyczne informacje finansowe.

⁸⁶ MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

4618. Załączniki, które należą do materiałów dotyczących zastosowania, stanowią nierozdzielną część danego Standardu. Cel i zamierzone wykorzystanie załącznika są wyjaśnione w treści powiązanego Standardu lub w tytule i wprowadzeniu do danego załącznika.

Zawodowy osąd

4719. Charakter Międzynarodowych Standardów wymaga, by podczas ich stosowania zawodowy księgowy korzystał ze swojego zawodowego osądu.

Stosowanie Międzynarodowych Standardów

4820. Zakres, data wejścia w życie oraz wszelkie szczegółowe ograniczenia stosowania danego Międzynarodowego Standardu są w nim wyraźnie określone. Jeżeli w Międzynarodowym Standardzie nie określono inaczej, pozwala się zawodowemu księgowemu stosować Międzynarodowy Standard przed określoną w nim datą wejścia w życie.

4921. Międzynarodowe Standardy stosuje się do zleceń badania w sektorze publicznym. W odpowiednich przypadkach dodatkowe rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego znajdują się w:

- (a) części głównej tekstu Międzynarodowego Standardu w przypadku MSB, MSB dla MZJ oraz MSZJ lub
- (b) w części poświęconej perspektywie sektora publicznego (PSP) na końcu innych Międzynarodowych Standardów.

Niewiążące materiały

2022. Materiały niewiążące obejmują Wskazówki praktyczne (ang. *Practice Notes*) wydawane przez IAASB oraz publikacje dla pracowników. Materiały niewiążące nie są częścią Międzynarodowych Standardów IAASB.

Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania

2123. Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania (ang. *International Auditing Practice Notes*, IAPN) nie nakładają na biegłych rewidentów dodatkowych wymogów w stosunku do tych, które zawarto w MSB lub w MSB dla MZJ, ani nie zmieniają odpowiedzialności biegłego rewidenta za przestrzeganie wszystkich MSB lub MSB dla MZJ mających związek z badaniem. IAPN stanowią praktyczne wsparcie dla biegłych rewidentów. Mają być rozpowszechniane przez osoby odpowiadające za standardy krajowe lub wykorzystywane do opracowania odpowiadających im materiałów krajowych. Dostarczają też materiałów, które mogą służyć do opracowania programów szkoleniowych i wewnętrznych wytycznych firm.

2224. Zależnie od rodzaju poruszonej tematyki IAPN mogą pomagać biegłemu rewidentowi w:

- uzyskaniu zrozumienia okoliczności jednostki i wydaniu osądów dotyczących identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia,
- wydaniu osądów na temat sposobu reakcji na oszacowane ryzyka, w tym osądów dotyczących procedur, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach, lub w
- odniesieniu się do rozważań sprawozdawczych, w tym sformułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym, oraz w komunikacji z osobami sprawującymi nadzór.

Wskazówki praktyczne dotyczące innych międzynarodowych standardów

2325. IAASB może też wydawać wskazówki praktyczne dotyczące zleceń przeglądów (*International Review Engagement Practice Notes*, IREPN), zleceń atestacyjnych (*International Assurance Engagement Practice Notes*, IAEPN) oraz usług pokrewnych (*International Related Services Practice Notes*, IRSPN), które służą tym samym celom co odpowiednio MSUP, MSUA i MSUPo.

Publikacje dla pracowników

2426. Publikacje dla pracowników mają szerzyć wśród biegłych rewidentów świadomość istnienia znaczących nowych lub powstających kwestii poprzez odsyłanie do istniejących wymogów i materiałów dotyczących stosowania lub zwracanie ich uwagi na odpowiednie postanowienia dokumentów IAASB.

Język

2527. Jedynym oficjalnym tekstem Międzynarodowego Standardu, Wskazówek Praktycznych, projektów i innych publikacji IAASB jest tekst opublikowany przez IAASB w języku angielskim.

Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez Międzynarodową Federację Księgowych (ang. International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby działające lub powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji niezależnie od tego, czy taka strata wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Międzynarodowe Standardy Badania (ang. *International Standards on Auditing*, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (ang. *International Standards on Assurance Engagements*, ISAE), Międzynarodowe Standardy Przeglądu (ang. *International Standards on Review Engagements*, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (ang. *International Standards on Related Services*, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (ang. *International Standards on Quality Control*, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (ang. *International Auditing Practice Notes*), dokumenty do dyskusji (ang. *Exposure Drafts, Consultation Papers*), oraz inne opracowania IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © July 2021 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone. Zezwala się na kopiowanie tej pracy w celu uzyskania maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnej pod warunkiem, że każda kopia będzie opatrzona następującym komentarzem: „Copyright © July 2021 International Federation of Accountants ® or IFAC®. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Zezwala się na kopiowanie tej pracy w celu uzyskania maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnej”.

Nazwy „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA oraz w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można w części [permissions](#) lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejsza publikacja została przetłumaczona z języka angielskiego na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR). Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z Permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iasb.org