

**Wersja ostateczna**  
Grudzień 2023 r.

*Międzynarodowy Standard Badania dla badań  
sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek*

---

**MSB dla MZJ**

oraz

**Zmiany dostosowawcze  
do innych standardów  
międzynarodowych wynikające  
z MSB dla MZJ**

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board



**Certyfikacja PIOB dotycząca**

**„Międzynarodowego Standardu Badania dla badań sprawozdań finansowych  
mniej złożonych jednostek” (MSB dla MZJ), opracowanego przez IAASB**

Public Interest Oversight Board (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym) nadzorowała proces ustanawiania standardu w ciągu całego okresu opracowywania MSB dla MZJ ("Standard") przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Zalecenia i kwestie związane z interesem publicznym, wskazywane przez PIOB i przekazywane IAASB podczas procesu ustanawiania standardu, zostały udostępnione na stronie internetowej PIOB.

IAASB wydała pisemne oświadczenie, zgodnie z którym Standard został opracowany zgodnie z ustaloną, należyłą procedurą oraz w sposób uwzględniający interes publiczny, w oparciu o koncepcje i zasady Ramowych Założeń Interesu Publicznego (Public Interest Framework – PIF), które są wdrażane w procesie ustanawiania standardów i które są dostępne na stronie internetowej PIOB<sup>1</sup>.

W opinii PIOB, Standard został opracowany w sposób zgodny z ustaloną, należyłą procedurą. Ponadto, w opinii PIOB, Standard uwzględnia interes publiczny, w oparciu o koncepcje i zasady PIF.

Grudzień 2023 r.

---

<sup>1</sup> [Public Interest Framework](#)

## O IAASB

Niniejszy dokument został opracowany i zatwierdzony przez International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych).

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a poprzez to polepszanie jakości i spójność praktyki na całym świecie oraz wzmacnianie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB) nadzorująca działalność IAASB, oraz IAASB Consultative Advisory Group, zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych.

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach można znaleźć na [str. 163-164](#).

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®**

## SPIS TREŚCI

---

	Strona
Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek .....	5
Zmiany dostosowawcze wynikające z MSB dla MZJ .....	153

TŁUMACZENIE ROBOCZE

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA DLA BADAŃ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH MNIEJ ZŁOŻONYCH JEDNOSTEK

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2025 r. lub później)

## SPIS TREŚCI

	Strona
<b>Przedmowa do MSB dla MZJ .....</b>	<b>8</b>
<b>A. Obowiązkiwanie MSB dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek .....</b>	<b>13</b>
<b>1. Podstawowe koncepcje, ogólne zasady i nadrzędne wymogi .....</b>	<b>20</b>
1.1. Data wejścia w życie .....	20
1.2. Stosowne wymogi etyczne i zarządzanie jakością na poziomie firmy .....	20
1.3. Ogólne cele audytora .....	21
1.4. Podstawowe pojęcia i ogólne zasady wykonywania badania .....	22
1.5. Oszustwo .....	23
1.6. Przepisy prawa i regulacje .....	25
1.7. Strony powiązane .....	26
1.8. Ogólna komunikacja z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór .....	26
1.9. Konkretne wymogi dotyczące dokumentacji .....	28
<b>2. Dowody badania i dokumentacja .....</b>	<b>29</b>
2.1. Cele .....	29
2.2. Wystarczające i odpowiednie dowody badania .....	29
2.3. Informacje wykorzystywane jako dowody badania .....	29
2.4. Ogólne wymogi dotyczące dokumentacji .....	31
<b>3. Zarządzanie jakością zlecenia .....</b>	<b>34</b>
3.1. Cel .....	34
3.2. Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie .....	34
3.3. Konkretne wymogi dotyczące dokumentacji .....	38
<b>4. Akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania oraz zlecenia badań po raz pierwszy .....</b>	<b>40</b>
4.1. Cele .....	40
4.2. Warunki konieczne dla badania .....	41
4.3. Rozważania dotyczące akceptacji lub kontynuacji zlecenia .....	41
4.4. Warunki zlecenia badania .....	42
4.5. Zlecenia badań po raz pierwszy .....	43

4.6. Szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji .....	44
4.7. Konkretne wymogi dotyczące dokumentacji .....	44
<b>5. Planowanie.....</b>	<b>46</b>
5.1. Cele .....	46
5.2. Planowanie działań .....	46
5.3. Istotność .....	49
5.4. Konkretne wymogi dotyczące komunikacji.....	51
5.5. Konkretne wymogi dotyczące dokumentacji .....	51
<b>6. Identyfikacja i oszacowanie ryzyka .....</b>	<b>53</b>
6.1. Cele .....	53
6.2. Procedury identyfikacji i oszacowania ryzyk oraz powiązane działania.....	53
6.3. Zrozumienie stosownych aspektów jednostki .....	56
6.4. Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnych nieprawidłowości.....	64
6.5. Ocena odpowiedniości stosowania MSB dla MZJ.....	68
6.6. Konkretne wymogi dotyczące komunikacji.....	68
6.7. Konkretne wymogi dotyczące dokumentacji .....	68
<b>7. Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia .....</b>	<b>70</b>
7.1. Cele .....	70
7.2. Procedury badania odpowiadające na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego.....	70
7.3. Procedury badania odpowiadające na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.....	71
7.4. Konkretne obszary zainteresowania .....	78
7.5. Kumulacja nieprawidłowości.....	88
7.6. Konkretne wymogi dotyczące komunikacji.....	89
7.7. Konkretne wymogi dotyczące dokumentacji .....	90
<b>8. Wyciąganie wniosków .....</b>	<b>92</b>
8.1. Cele .....	92
8.2. Ocena nieprawidłowości zidentyfikowanych podczas badania .....	92
8.3. Procedury analityczne, pomagające podczas formułowania całościowych wniosków .....	93
8.4. Późniejsze zdarzenia .....	93
8.5. Oceny audytora i inne działania wspierające wniosek audytora .....	95
8.6. Pisemne oświadczenia .....	97
8.7. Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnienie jakości .....	99

8.8. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji.....	99
8.9. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji.....	100
<b>9. Formułowanie opinii i raportowanie.....</b>	<b>102</b>
9.1. Cele .....	102
9.2. Formułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego.....	102
9.3. Forma opinii .....	104
9.4. Sprawozdanie audytora .....	104
9.5. Modyfikacje opinii .....	108
9.6. Inne akapity w sprawozdaniu audytora .....	116
9.7. Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe .....	118
9.8. Inne informacje .....	119
9.9. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji .....	121
<b>10. Badanie sprawozdania finansowego grupy.....</b>	<b>122</b>
10.1. Cel .....	122
10.2. Planowanie działań .....	122
10.3. Istotność.....	123
10.4. Zrozumienie grupy i jej otoczenia, oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej a także systemu kontroli wewnętrznej grupy .....	124
10.5. Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia .....	124
10.6. Reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia .....	125
10.7. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji.....	126
10.8. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji .....	126
<b>ZAŁĄCZNIK 1.....</b>	<b>127</b>
<b>ZAŁĄCZNIK 2.....</b>	<b>140</b>
<b>ZAŁĄCZNIK 3.....</b>	<b>143</b>
<b>ZAŁĄCZNIK 4.....</b>	<b>144</b>
<b>ZAŁĄCZNIK 5.....</b>	<b>147</b>
<b>ZAŁĄCZNIK 6.....</b>	<b>149</b>
<b>ZAŁĄCZNIK 7.....</b>	<b>151</b>

## Przedmowa do MSB dla MZJ

- P.1. Niniejszy standard (tj. MSB dla MZJ) został opracowany w celu uzyskania racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MZJ) w sektorze prywatnym i publicznym. Standard został opracowany w celu odzwierciedlenia charakteru i okoliczności badania sprawozdań finansowych MZJ oraz zapewnienia spójnego wykonania zlecenia badania wysokiej jakości. Niniejszy standard opiera się na założeniu, że firma podlega MSZJ<sup>1</sup> lub wymogom krajowym, które są co najmniej tak samo wymagające. Zlecenie badania o wysokiej jakości uzyskuje się poprzez planowanie i wykonanie zlecenia oraz sporządzenie sprawozdania z badania zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacji. Osiągnięcie celu niniejszego standardu wymaga stosowania zawodowego osądu i zachowania zawodowego sceptycyzmu.
- P.2. Niniejszy standard został opracowany w kontekście badania pełnego zestawienia sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia MZJ, o którym mowa w Części A. Może on również zostać dostosowany, w razie potrzeby, w okolicznościach zlecenia, do badania pełnego zestawienia sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia lub badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego, wyłącznie, jeżeli jednostka jest MZJ, o której mowa w Części A.
- P.3. W przypadku zlecenia badania przeprowadzonego z zastosowaniem niniejszego standardu, Międzynarodowe Standardy Badania nie mają zastosowania do zlecenia.
- P.4. Część A określa organ odpowiedzialny za określenie odpowiedniego stosowania MSB dla MZJ. Decyzje dotyczące wymaganego lub dozwolonego stosowania niniejszego standardu, w tym opisy rodzajów jednostek, w przypadku których można przeprowadzić badanie zgodnie z niniejszym standardem, należą do organów prawodawczych i regulacyjnych lub stosownych organów lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów.
- P.5. Jeżeli niniejszy standard jest stosowany do zleceń badania innych niż te, o których mowa w Części A, audytor nie może w sprawozdaniu audytora przedstawiać zgodności z MSB dla MZJ.
- P.6. Niniejszy standard nie zastępuje lokalnych przepisów prawa lub regulacji, które regulują badanie sprawozdań finansowych w danym systemie prawnym. MSB dla MZJ nie odnosi się do obowiązków audytora, które mogą wynikać z przepisów prawa lub regulacji. Takie obowiązki mogą różnić się od tych określonych w niniejszym standardzie, a obowiązkiem audytora jest zapewnienie zgodności ze wszystkimi stosownymi powinnościami prawnymi, regulacyjnymi lub zawodowymi.

### Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

- P.7. Sprawozdanie finansowe podlegające badaniu jest tym sprawozdaniem finansowym jednostki, sporządzonym przez kierownika jednostki pod nadzorem osób, sprawujących nadzór. Przepisy prawa lub regulacja mogą określać zakres odpowiedzialności kierownika jednostki i osób, sprawujących nadzór w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard nie nakłada obowiązków na kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór i nie obchodzi przepisów prawa lub regulacji, które regulują ich obowiązki. Jednakże badanie zgodne z niniejszym standardem jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór, potwierdziły

---

<sup>1</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*



pewne obowiązki, które są fundamentalne dla przeprowadzenia badania. Badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki ani osób sprawujących nadzór z ich obowiązków.

*Odpowiedzialność kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór za sporządzenie sprawozdania finansowego*

*Zakres odpowiedzialności kierownika jednostki lub sposób jej opisanie może różnić się w zależności od systemu prawnego. Chociaż mogą istnieć różnice w zakresie tych obowiązków lub sposobie ich opisanie, badanie zgodnie z niniejszym standardem jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby, sprawujące nadzór, potwierdziły i zrozumiały, że ponoszą odpowiedzialność:*

- za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, gdzie to stosowne, za ich rzetelną prezentację;*
- za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki oraz, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem; oraz*
- zapewnienie audytorowi nieograniczonego dostępu do wszystkich informacji, co do których kierownik jest świadomy, że są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, dodatkowych informacji, których audytor może zażądać, oraz nieograniczonego dostępu do osób w jednostce, od których uzyskanie dowodów badania audytor uznaje za konieczne.*

- P.8. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często obejmują standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy lub wymogi prawne lub regulacyjne.
- P.9. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdań finansowych. Mimo, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie określać sposobu ujęcia lub ujawniania wszystkich transakcji lub zdarzeń, zazwyczaj zawierają one wystarczająco szerokie zasady, które mogą służyć jako podstawa do opracowania i stosowania polityk rachunkowości zgodnych z koncepcjami ramowymi dotyczącymi wymogów.
- P.10. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne są ramowymi założeniami zgodności. Niniejszy standard obejmuje oba rodzaje ramowych założeń. Termin "ramowe założenia rzetelnej prezentacji" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń oraz:
- (a) uznają wyraźnie lub domyślnie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego może być konieczne, aby kierownik jednostki zapewnił ujawnienia informacji wykraczające poza te konkretnie wymagane przez ramowe założenia; lub
  - (b) uznają wyraźnie, że może być konieczne, aby kierownik jednostki odstąpił od wymogu zawartego w ramowych założeniach koncepcyjnych, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Pojęcie "ramowe założenia zgodności" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają potwierżeń w punktach (a) lub (b).

## Badanie sprawozdania finansowego

- P.11. Celem badania jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego. Osiągane jest to poprzez wyrażenie opinii przez audytora o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Jako podstawy dla opinii audytora, niniejszy standard wymaga od audytora uzyskania racjonalnej pewności, o tym czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego zarówno oszustwem lub błędem.
- P.12. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności. Zostaje uzyskana, gdy audytor uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby obniżyć ryzyko badania (tj. ryzyko, że audytor wyrazi niewłaściwą opinię, gdy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Jednakże racjonalna pewność nie jest poziomem absolutnej pewności, ponieważ występują nieodłączne ograniczenia badania, które skutkują tym, że większość dowodów badania, na podstawie których audytor wyciąga wnioski i opiera opinię audytora, jest raczej przekonująca niż rozstrzygająca.

### *Nieodłączne ograniczenia badania*

*Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia. Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia opiera się na procedurach badania mających na celu uzyskanie informacji niezbędnych do tego celu oraz na dowodach uzyskanych w podczas całego badania. Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia jest sprawą zawodowego osądu, a nie sprawą, którą można precyzyjnie zmierzyć.*

*Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą nie zostać wykryte, nawet jeśli badanie zostało prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem. W związku z tym późniejsze wykrycie istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub błędu nie oznacza samo w sobie, że badanie nie zostało przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem. Jednakże nieodłączne ograniczenia badania nie stanowią usprawiedliwienia dla zadowolenia audytora z mniej niż przekonujących dowodów badania.*

## Format MSB dla MZJ

- P.13. MSB dla MZJ obejmuje:
- (a) Część A, w której określono umocowanie dla odpowiedniego stosowania MSB dla MZJ.
  - (b) Część 1, która określa podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi, które mają być stosowane podczas całego badania.
  - (c) Część 2, która określa ogólne wymogi dotyczące dowodów badania i dokumentacji, a także ogólny cel badania.
  - (d) Część 3, która określa obowiązki i odpowiedzialność audytora i partnera odpowiedzialnego za zlecenie w zakresie zarządzania jakością podczas badania MZJ.
  - (e) Części od 4 do 9, które stosuje się do przebiegu zlecenia badania i określają szczegółowe wymogi dotyczące badania. Każda z tych Części zawiera również określone wymogi dotyczące komunikacji i dokumentacji, jeśli jest to konieczne.

- (f) Część 10, która określa szczególne rozważania mające zastosowanie do badania sprawozdania finansowego grupy.
- (g) Załączniki, które zawierają słowniczek pojęć użytych w niniejszym standardzie, stwierdzenia, przykładowy list angażujący i przykładowy list z oświadczeniami, a także inne stosowne materiały pomocnicze do wdrożenia wymogów niniejszego standardu.

P.14. Zawartość Części 1-10 obejmuje: Części 1–10

- (a) Materiał wprowadzający w oddzielnej ramce określający treść i zakres tej Części (ale nie tworzy żadnych dodatkowych obowiązków dla audytora).
- (b) Cel(e), które łączą wymogi tej Części z ogólnym celem badania.
- (c) Wymogi, które muszą być spełnione, z wyjątkiem sytuacji, gdy wymóg jest warunkowy, a warunek nie istnieje. Wymogi są wyrażane z użyciem "powinien"<sup>2</sup>.
- (d) Niezbędny materiał objaśniający (NMO) ma na celu dostarczenie dalszych wyjaśnień związanych z podsekcją lub konkretnym wymogiem. Wszystkie NMO są przedstawione kursywą w oddzielnych niebieskich ramkach. Występują dwa rodzaje NMO: ogólnie wprowadzające NMO, które wyjaśniają kontekst następnej sekcji, oraz NMO specyficzne dla wymogu znajdującego się bezpośrednio nad nim.

Niektóre wymogi i NMO mają zastosowanie tylko wtedy, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie. Takie wymogi i NMO są przedstawione w ramce z nagłówkiem "Rozważania, gdy są członkowie zespołu wykonującego zlecenie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie".

P.15. Definicje, opisujące znaczenia przypisane pewnym pojęciom dla celów niniejszego standardu, można znaleźć w Słowniku pojęć w Załączniku 1. Definicje te pomagają w spójnym stosowaniu i interpretacji wymogów i nie mają na celu zastąpienia definicji, które mogą zostać ustanowione do innych celów, czy to w przepisach prawa, czy regulacji.

P.16. Dla celów niniejszego standardu użycie "MZJ" lub "jednostka" odnosi się również do grupy (tj. gdy badanie jest badaniem sprawozdania finansowego grupy).

*Niewiążące materiały pomocnicze*

P.17. IAASB może wydawać publikacje pracowników lub inne niewiążące materiały wspierające wdrożenie MSB dla MZJ.

**Jednostki sektora publicznego**

P.18. Niniejszy standard jest stosowny do zleceń w sektorze publicznym, gdy mają zastosowanie uwarunkowania określone w Części A. Na obowiązki audytora w sektorze publicznym może jednak wpływać urzędowe zlecenie badania lub zobowiązania jednostek sektora publicznego wynikające z przepisów prawa, regulacji lub innych wymogów (takich jak rozporządzenia ministerialne, wymogi polityki rządu lub uchwały organu prawodawczego), które mogą obejmować szerszy zakres niż badanie

<sup>2</sup> *Uw. tłum.* – Stosowane w niniejszym MSB dla MZJ w części określającej wymogi sformułowanie auditor shall + czynność przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, audytor wykonuje czynność, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej przez użycie słów musi, ma, powinien itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w niniejszym MSB dla MZJ.

sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem. Tych dodatkowych obowiązków nie dotyczy niniejszy standard. Mogą ich dotyczyć publikacje Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Instytucji do spraw Badania lub krajowych podmiotów ustanawiających standardy, albo wytyczne opracowane przez rządowe agencje ds. badania.

- P.19. Mające zastosowanie ramy sprawozdawczości finansowej stosowane przez jednostkę sektora publicznego są określone przez ramy prawne i regulacyjne stosowne dla każdego systemu prawnego lub w ramach każdego obszaru geograficznego. Sprawy, które mogą być brane pod uwagę przy stosowaniu przez jednostkę mających zastosowanie wymogów sprawozdawczości finansowej oraz sposobu ich stosowania w kontekście charakteru i okoliczności jednostki oraz jej otoczenia, obejmują to, czy jednostka stosuje pełną zasadę memoriałową, czy zasadę kasową zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, czy też podejście hybrydowe.
- P.20. Własność jednostki sektora publicznego może nie mieć takiego samego znaczenia jak w sektorze prywatnym, ponieważ decyzje związane z jednostką mogą być podejmowane poza jednostką w wyniku procesów politycznych. W związku z tym kierownik jednostki może nie mieć kontroli nad pewnymi podejmowanymi decyzjami. Sprawy, które mogą być stosowne, obejmują zrozumienie zdolności jednostki do podejmowania jednostronnych decyzji oraz zdolności innych podmiotów sektora publicznego do kontrolowania lub wpływania na decyzje i kierunek strategiczny jednostki.
- P.21. Tam, gdzie to odpowiednie w NMO uwzględniono dodatkowe szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego.

## **A. Obowiązki MSB dla badań sprawozdań finansowych mnie złożonych jednostek**

### *Treść niniejszej Części*

W Części A określono umocowanie dla właściwego stosowania MSB dla MZJ.

MSB dla MZJ został opracowany, aby umożliwić osiągnięcie ogólnych celów audytora biorąc pod uwagę typowy charakter i okoliczności MZJ opisanych w niniejszej Części. Występują ograniczenia w stosowaniu MSB dla MZJ, które zostały podzielone na trzy kategorie: szczególne zakazy, cechy jakościowe i progi ilościowe. Część A opisuje również obowiązki organów prawodawczych lub regulacyjnych lub stosownych organów lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów w celu wspierania odpowiedniego stosowania niniejszego standardu. Użycie "MZJ" lub "jednostka" odnosi się również do grupy (tj. gdy badanie jest badaniem sprawozdania finansowego grupy)<sup>3</sup>.

Wymogi zawarte w niniejszym MSB dla MZJ zostały zaprojektowane w taki sposób, aby były proporcjonalne do typowego charakteru i okoliczności badania MZJ (tj. nie odnoszą się do złożonych spraw lub okoliczności). Jeżeli MSB dla MZJ jest stosowany do badania wykraczającego poza zamierzony zakres niniejszego standardu, zgodność z wymogami MSB dla MZJ nie będzie wystarczająca do uzyskania przez audytora wystarczających i odpowiednich dowodów badania na wsparcie opinii dającej racjonalną pewność.

Uzupełniające Wytyczne dla umocowania Standardu (Uzupełniający przewodnik dla umocowania standardu) zawierają dalsze wytyczne dla organów prawodawczych lub regulacyjnych lub stosownych organów lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów w zakresie ich obowiązków opisanych w niniejszej Części. Ponadto Uzupełniający przewodnik dla umocowania standardu wyjaśnia sprawy, które mogą być stosowne dla firm i audytorów przy ustalaniu, czy stosowanie MSB dla MZJ jest odpowiednie.

### **Ograniczenia w stosowaniu MSB dla MZJ**

*Ograniczenia w stosowaniu MSB dla MZJ są podzielone na trzy kategorie:*

- *Określone klasy jednostek, w przypadku których korzystanie z MSB dla MZJ jest zabronione (tj. konkretne zakazy);*
- *Cechy jakościowe, które opisują MZJ, a których brak w danej jednostce zwykle wykluczałby stosowanie MSB dla MZJ do badania sprawozdania finansowego tej jednostki; oraz*
- *Progi ilościowe zostaną określone przez organy prawodawcze lub regulacyjne lub stosowne organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów w każdym systemie prawnym.*

<sup>3</sup> "Grupa" to jednostka sprawozdawcza, dla której sporządzane jest sprawozdanie finansowe grupy, a "sprawozdanie finansowe grupy" to sprawozdanie finansowe, które obejmuje informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej poprzez proces konsolidacji. Termin "proces konsolidacji" użyty w MSB dla MZJ w zamierzeniu nie ma tego samego znaczenia co "konsolidacja" lub "skonsolidowane sprawozdanie finansowe" zdefiniowane lub opisane w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Raczej pojęcie "proces konsolidacji" odnosi się szerzej do procesu wykorzystywanego do sporządzania sprawozdania finansowego grupy. Słowniczek pojęć (**Załącznik 1**) opisuje znaczenia przypisane niektórym pojęciom dla celów MSB dla MZJ, w tym znaczenie grupy i sprawozdania finansowego grupy

*Określając odpowiednie zastosowanie MSB dla MZJ, należy wziąć pod uwagę wszystkie trzy kategorie.*

#### Szczególne zakazy

*Paragraf A.1. określa klasy jednostek, dla których stosowanie niniejszego standardu jest zabronione.*

A.1. MSB dla MZJ nie może być stosowany, jeśli:

- (a) Przepisy prawa lub regulacja zabrania stosowania MSB dla MZJ lub określa stosowanie standardów badania innych niż MSB dla MZJ do badania sprawozdań finansowych w danym systemie prawnym.
- (b) Jednostka jest jednostką notowaną na giełdzie.
- (c) Jednostka należy do jednej z następujących klas:
  - (i) jednostka, której jedną z głównych funkcji jest przyjmowanie depozytów od ludności;
  - (ii) jednostka, której jedną z głównych funkcji jest świadczenie usług ubezpieczeniowych dla ludności; lub
  - (iii) klasa jednostek, w przypadku których stosowanie MSB dla MZJ jest zabronione dla tej konkretnej klasy jednostek przez organ prawodawczy lub regulacyjny lub stosowny organ lokalny posiadający uprawnienia do ustanawiania standardów w danym systemie prawnym.
- (d) To badanie jest badaniem sprawozdania finansowego grupy (badanie grupy):
  - (i) którakolwiek z poszczególnych jednostek lub jednostek biznesowych grupy spełnia kryteria opisane w punkcie A.1.(b) lub A.1.(c); lub
  - (ii) audytorzy części składowych grupy są zaangażowani, z wyjątkiem sytuacji, gdy zaangażowanie audytora części składowej grupy jest ograniczone do okoliczności, w których fizyczna obecność jest wymagana do wykonania określonej procedury badania dla badania grupy (np. udział w fizycznym liczeniu zapasów lub fizyczna kontrola aktywów lub dokumentów).

*Pojedyncza jednostka prawna może być zorganizowana z więcej niż jedną jednostką biznesową, na przykład spółka prowadząca działalność w wielu lokalizacjach, takich jak sklep z wieloma oddziałami. Gdy te jednostki biznesowe mają cechy takie jak oddzielne lokalizacje, oddzielne zarządzanie, oddzielna księga główna, a informacje finansowe są agregowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego pojedynczej jednostki prawnej, takie sprawozdanie finansowe spełnia definicję sprawozdania finansowego grupy, ponieważ zawierają informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w procesie konsolidacji.*

*W niektórych przypadkach pojedyncza jednostka prawna może skonfigurować swój system informatyczny tak, aby przechwytywał informacje finansowe dla więcej niż jednej linii produktów lub usług dla celów sprawozdawczości prawnej lub regulacyjnej lub innych celów zarządczych. W takich okolicznościach sprawozdanie finansowe jednostki nie jest sprawozdaniem finansowym grupy, ponieważ nie ma agregacji informacji finansowych więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w procesie konsolidacji. Co więcej, gromadzenie odrębnych informacji (np. w księdze pomocniczej) na potrzeby sprawozdawczości prawnej lub regulacyjnej lub innych celów zarządczych nie tworzy odrębnych jednostek lub jednostek biznesowych (np. oddziałów) na potrzeby niniejszego MSB dla MZJ.*

*Audytory części składowych grupy (ang. Component Auditors)*

*Audytora części składowej grupy to audytor, który wykonuje prace rewizyjne związane z częścią składową<sup>4</sup> grupy dla celów badania grupy. Audytora części składowej grupy jest częścią zespołu wykonującego zlecenie dla badania grupy. Audytory części składowej grupy mogą pochodzić z firmy sieciowej, firmy niebędącej firmą sieciową lub firmy audytora grupy (np. innego biura w firmie audytora grupy).*

*W pewnych okolicznościach audytora grupy może wykonać scentralizowane testy grup transakcji, sald kont lub ujawnień, lub może wykonać procedury badania związane z częścią składową grupy. W takich okolicznościach audytora grupy nie jest uważany za audytora części składowej grupy.*

*Część 3 zawiera wymogi dotyczące jakości zlecenia, w tym stosowne wymogi etyczne, a także kierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy.*

- A.2. Klasy w paragrafach. A.1.(a) (b) i (d) są bezwzględными zakazami i nie mogą być modyfikowane. Organy prawodawcze lub regulacyjne lub stosowne organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów mogą modyfikować każdą klasę opisaną w paragrafie A.1.(c), ale klasa nie może zostać usunięta.

*A.1.(c) określa niektóre klasy jednostek, które mogą wykazywać cechy interesu publicznego. Jednostki, które mają cechy interesu publicznego, mogą ucieleśniać poziom złożoności w rzeczywistości lub wyglądzie i są wyraźnie zabronione do stosowania z MSB dla MZJ. Modyfikacji można dokonać poprzez dodanie klasy jednostek do listy jednostek objętych zakazem, zezwolenie określonym podzbiorem w ramach klasy na stosowanie tego standardu lub zastosowanie progów ilościowych w celu zakazania stosowania tego standardu. Organy prawodawcze lub regulacyjne lub stosowne organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów mogą następnie usunąć lub zmienić wprowadzone modyfikacje.*

*Cechy jakościowe*

*Wymogi niniejszego MSB dla MZJ zostały zaprojektowane tak, aby były proporcjonalne do typowego charakteru i okoliczności badania MZJ.*

*MSB dla MZJ nie został opracowany, aby uwzględnić:*

- *Złożone sprawy lub okoliczności dotyczące charakteru i zakresu działalności gospodarczej jednostki, operacji i powiązanych transakcji oraz zdarzeń stosownych dla sporządzenia sprawozdania finansowego.*
- *Tematy, zagadnienia i sprawy, które zwiększają lub wskazują na występowanie złożoności, takie jak te związane z własnością jednostki, ustaleniami dotyczącymi ładu korporacyjnego jednostki lub politykami, procedurami lub procesami ustanowionymi przez jednostkę.*

*Ponadto, MSB dla MZJ nie zawiera żadnych wymagań, aby uwzględnić:*

- *Procedury lub typowe sprawy stosowne dla jednostek notowanych na giełdzie, w tym raportowanie informacji o segmentach lub kluczowych spraw badania.*
- *Gdy audytora zamierza wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych, ponieważ zwykle nie miałyby to zastosowania do badania MZJ.*

<sup>4</sup> Część składowa to jednostka, jednostka gospodarcza, funkcja lub działalność gospodarcza, lub jakaś ich kombinacja, ustalona przez audytora grupy do celów planowania i wykonywania procedur badania podczas badania grupy



- *W przypadku gdy audytor zamierza wykorzystać raport dostarczony przez audytora organizacji usługowej jako dowód badania dotyczący zaprojektowania i wdrożenia kontroli w organizacji usługowej (tj. raport typu 1 lub typu 2) lub jako dowód badania potwierdzający, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie (tj. raport typu 2), ponieważ zwykle nie miałyby to zastosowania do badania MZJ.*

A.3. Poniższa lista opisuje cechy charakterystyczne MZJ w celu określenia odpowiedniego stosowania MSB dla MZJ. Lista ta nie jest wyczerpująca ani nie ma być niepodważalna (w tym numeryczne wskaźniki) oraz inne stosowne sprawy mogą również wymagać rozważenia. Każda z cech jakościowych może sama w sobie nie być wystarczająca do ustalenia, czy MSB dla MZJ jest odpowiedni w danych okolicznościach. W związku z tym kwestie opisane na liście powinny być rozpatrywane zarówno pojedynczo, jak i łącznie. Dla celów badania grupy, rozważania te mają zastosowanie zarówno do grupy, jak i do każdej z jej poszczególnych jednostek i jednostek biznesowych.

Działalność biznesowa, model biznesowy i branża	Działalność gospodarcza jednostki, model biznesowy lub branża, w której działa jednostka, nie powodują znaczącego, rozległego ryzyka biznesowego.  Nie istnieją żadne szczególne przepisy ani regulacje, które regulowałyby działalność biznesową, co zwiększa złożoność (np. wymogi ostrożnościowe).  Transakcje jednostki wynikają z kilku linii biznesowych lub strumieni przychodów.
Struktura organizacyjna i wielkość	Struktura organizacyjna jest stosunkowo prosta, z kilkoma liniami lub poziomami raportowania i niewielkim kluczowym zespołem zarządzającym (np. 5 osób lub mniej).
Struktura własności	Struktura własnościowa jednostki jest prosta i istnieje wyraźna przejrzystość własności i kontroli, tak że wszyscy indywidualni właściciele i beneficjenci są znani.



<p>Charakter funkcji finansowej</p>	<p>Jednostka posiada scentralizowaną funkcję finansową, w tym scentralizowane działania związane ze sprawozdawczością finansową.</p> <p>W sprawozdawczość finansową zaangażowanych jest niewielu pracowników (np. 5 lub mniej osób).</p>
<p>Technologia informacyjna (IT)</p>	<p>Środowisko informacyjne jednostki, w tym jego aplikacje informacyjne i procesy informacyjne, jest proste.</p> <p>Jednostka korzysta z komercyjnego oprogramowania i nie ma możliwości wprowadzania żadnych zmian w programie poza konfiguracją oprogramowania (np. planu kont, parametrów raportowania lub progów).</p> <p>Dostęp do oprogramowania jest zazwyczaj ograniczony do jednej lub dwóch wyznaczonych osób w celu dokonania konfiguracji.</p> <p>Niewiele sformalizowanych ogólnych kontroli IT jest potrzebnych w okolicznościach jednostki.</p>
<p>Zastosowanie założeń ramowych sprawozdawczości finansowej i szacunków księgowych</p>	<p>Niewiele kont lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym jednostki wymaga stosowania znaczącego osądu kierownika jednostki przy zastosowaniu wymogów założeń ramowych sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Sprawozdane finansowe jednostki zazwyczaj nie zawiera szacunków księgowych, które wymagają stosowania złożonych metod, modeli, założeń lub danych.</p>
<p>Dodatkowe cechy stosowne dla badań grupowych</p> <p>W przypadku badań grupowych, oprócz powyższych, należy wziąć pod uwagę następujące cechy jakościowe:</p>	

Struktura i działalność grupy	<p>Grupa ma niewiele jednostek lub jednostek biznesowych (np. 5 lub mniej).</p> <p>Jednostki lub jednostki biznesowe w ramach grupy działają w systemach prawnych o podobnych cechach, na przykład przepisach prawa lub regulacjach i praktykach biznesowych.</p>
Dostęp do informacji lub osób	<p>Kierownictwo grupy będzie w stanie zapewnić zespołowi wykonującemu zlecenie dostęp do informacji i nieograniczony dostęp do osób w grupie, uznanymi jako niezbędne przez audytora grupy.</p>
Proces konsolidacji	<p>Grupa ma prosty proces konsolidacji. Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Korekty między spółkami lub inne korekty konsolidacyjne nie są skomplikowane;</li> <li>• Informacje finansowe wszystkich jednostek lub jednostek biznesowych zostały sporządzone zgodnie z podobnymi politykami rachunkowości stosowanymi w sprawozdaniu finansowym grupy; oraz</li> <li>• Wszystkie jednostki lub jednostki biznesowe mają ten sam koniec okresu sprawozdawczego, który jest stosowany w sprawozdawczości finansowej grupy.</li> </ul>

*Zawodowy osąd jest stosowany przy ustalaniu, czy niniejszy standard jest odpowiedni do stosowania jeżeli istnieje niepewność, czy badanie spełnia kryteria określone w umocowaniu, do stosowania niniejszego MSB dla MZJ.*

#### Progi ilościowe

- A.4. Określenie progów ilościowych pomaga w spójnym i odpowiednim stosowaniu MSB dla MZJ w danym systemie prawnym. Niniejsza sekcja przewiduje, że organy prawodawcze lub regulacyjne lub stosowne organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów określą progi ilościowe dla stosowania MSB dla MZJ w swoich systemach prawnych.

*Wytyczne dotyczące ustalania progów ilościowych zostały opisane w Przewodniku uzupełniającym umocowanie. Progi ilościowe mogą być ustalone na przykład dla wszystkich jednostek mających zastosowanie w ramach danego systemu prawnego w ujęciu ogólnym lub różne progi mogą być ustalone dla jednostek w określonych lub niektórych branżach lub dla niektórych klas jednostek. Czyniąc to, należy wziąć pod uwagę szczególne zakazy stosowania MSB dla MZJ oraz cechy jakościowe MZJ, określone w niniejszej Części, a także inne szczególne okoliczności lub potrzeby, które mogą być stosowne w danym systemie prawnym. Chociaż złożoność nie zawsze jest bezpośrednio związana z wielkością jednostki lub jej działalnością, złożoność często wzrasta wraz ze wzrostem kluczowych miar ilościowych (np. przychodów, sumy aktywów, liczby pracowników itp.).*

*Przy określaniu progów ilościowych dla stosowania MSB dla MZJ można na przykład wziąć pod uwagę istniejące definicje lub progi w danym systemie prawnym, opracowane dla różnych celów:*

- Definicja "małego przedsiębiorstwa" opracowana przez Komisję Europejską.<sup>5</sup> Małe przedsiębiorstwo definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 osób i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 10 mln EUR.
- Południowoafrykański Departament Rozwoju Małych Przedsiębiorstw definiuje "małe przedsiębiorstwo"<sup>6</sup>. Definicja ta obejmuje kategorię wielkości "małe", które jest przedsiębiorstwem zatrudniającym 50 lub mniej pracowników w przeliczeniu na pełne etaty i posiadającym całkowity roczny obrót nieprzekraczający kwoty określony próg w zależności od sektora lub podsektora gospodarki przedsiębiorstwa.

IAASB uznała, że te definicje lub progi mogą być odpowiednimi przykładami do rozważenia w danym systemie prawnym przy określaniu progów ilościowych, dostosowanych do warunków gospodarczych i innych okoliczności panujących w danym systemie prawnym.

Gdy audytor ustala, czy MSB dla MZJ jest odpowiedni do zastosowania, progi ilościowe ustanowione w danym systemie prawnym powinny być brane pod uwagę w uzupełnieniu do konkretnych zakazów zawartych w paragrafie A.1. oraz cechy jakościowe w punkcie A.3.

### **Obowiązki organów prawodawczych lub regulacyjnych lub stosownych organów lokalnych**

Decyzje dotyczące wymaganego lub dozwolonego stosowania Międzynarodowych Standardów IAASB (w tym Międzynarodowych Standardów Badania i MSB dla MZJ) spoczywają na organach prawodawczych lub regulacyjnych lub stosownych organach lokalnych posiadających uprawnienia do ustanawiania standardów (takich jak organy regulacyjne lub nadzorcze, prawne / krajowe organy ustanawiające standardy badania, organizacje zawodowe księgowych lub inne, odpowiednie) w poszczególnych systemach prawnych.

Przewiduje się, że w ramach lokalnego procesu przyjmowania i wdrażania, organy prawodawcze lub regulacyjne lub stosowne organy lokalne posiadające uprawnienia do ustanawiania standardów:

- Mogą dodać lub zmodyfikować klasy podmiotów w paragrafie A.1.(c) zgodnie z paragrafem A.2.
- Określić progi ilościowe opisane w punkcie A.4.

Czyniąc to, należy wziąć pod uwagę konkretne zakazy i cechy jakościowe, a także inne szczególne potrzeby, które mogą być stosowne w danym systemie prawnym.

<sup>5</sup> Definicja ta została zaczerpnięta ze strony internetowej Komisji Europejskiej ([https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition\\_en](https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en)) w momencie finalizowania MSB dla MZJ (wrzesień 2023 r.). Niniejsze umocowanie nie będzie podlegało dalszym zmianom w związku z późniejszymi zmianami tej definicji

<sup>6</sup> Definicja ta została zaczerpnięta ze strony internetowej południowoafrykańskiego Departamentu Rozwoju Małych Przedsiębiorstw ([https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201903/423041gon399.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf)) w momencie finalizowania MSB dla MZJ (wrzesień 2023 r.). Niniejsze umocowanie nie będzie podlegało dalszym zmianom w związku z późniejszymi zmianami tej definicji.

## **1. Podstawowe koncepcje, ogólne zasady i nadrzędne wymogi**

### *Treść niniejszej Części*

Część 1 określa:

- Data wejścia w życie niniejszego standardu.
- Stosowne wymogi etyczne i obowiązki dla zarządzania jakością na poziomie firmy.
- Ogólne cele audytora. Każda Część niniejszego standardu zawiera cel dla planowania i wykonania badania oraz zapewnia powiązanie między wymogami zawartymi w tej Części a ogólnymi celami audytora. Cele w każdej Części pomagają audytorowi zrozumieć zamierzone wyniki procedur zawartych w tej Części.
- Podstawowe pojęcia, ogólne zasady i nadrzędne wymogi mające zastosowanie do zlecenia, w tym zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm.
- Nadrzędne wymogi w odniesieniu do oszustw, przepisów prawa lub regulacji, stron powiązanych oraz komunikacji z kierownikiem jednostki, w stosownych przypadkach, osobami, sprawującymi nadzór.
- Ogólne wymogi dotyczące komunikacji, które mają zastosowanie do wszystkich Części. W ramach poszczególnych Części mogą obowiązywać dodatkowe szczególne wymogi dotyczące komunikacji.

### *Zakres niniejszej Części*

Koncepcje, zasady i nadrzędne wymogi zawarte w niniejszej Części mają zastosowanie do całego zlecenia badania.

### **1.1. Data wejścia w życie**

1.1.1 Niniejszy standard stosuje się do badań sprawozdań finansowych MZJ za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2025 r. i później.

### **1.2. Stosowne wymogi etyczne i zarządzanie jakością na poziomie firmy**

#### *Stosowne wymogi etyczne dla badania sprawozdań finansowych*

1.2.1 Audytor przestrzega stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności, dla do zleceń badania sprawozdań finansowych.

*Stosowne wymogi etyczne zazwyczaj obejmują postanowienia Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA) odnoszące się do badania sprawozdań finansowych, wraz z wymogami krajowymi, które są bardziej restrykcyjne.*

*Kodeks IESBA ustanawia podstawowe zasady etyczne, którymi są:*

- *Uczciwość;*
- *Obiektywizm;*

- *Kompetencje zawodowe i należyta staranność;*
- *Zachowanie poufności; oraz*
- *Profesjonalne postępowanie.*

*Podstawowe zasady etyki ustanawiają standardy zachowania oczekiwane od zawodowego księgowego. Kodeks IESBA zapewnia ramy koncepcyjne, które określają podejście, które zawodowy księgowy jest zobowiązany stosować przy identyfikacji, ocenie i reagowaniu na zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami.*

#### *Zarządzanie jakością na poziomie firmy*

- 1.2.2. Partner odpowiedzialny za zlecenie powinien być członkiem firmy, która stosuje ISQM lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak wymagające jak ISQM.

*Systemy zarządzania jakością, w tym polityki lub procedury, są obowiązkiem firmy. ISQM 1 ma zastosowanie do wszystkich firm wykonujących badania sprawozdań finansowych. Jeżeli polityki lub procedury firmy ustanowione zgodnie z ISQM 1 wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia, wówczas zastosowanie ma ISQM 2<sup>7</sup>. ISQM 2 dotyczy wyznaczania i odpowiednich kwalifikacji kontrolera jakości wykonania zlecenia, oraz wykonanie i udokumentowanie kontroli jakości wykonania zlecenia.*

### **1.3. Ogólne cele audytora**

- 1.3.1. Ogólnymi celami audytora podczas przeprowadzania badania sprawozdania finansowego z zastosowaniem MSB dla MZJ są:

- uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia zarówno spowodowanego oszustwem, jak i błędem, przez co umożliwia audytorowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz
- sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i komunikacja wymagana przez niniejszy standard, zgodnie z ustaleniami audytora.

- 1.3.2. Audytor rozumie cały tekst niniejszego standardu, aby prawidłowo zrozumieć jego cele i zastosować jego wymogi.

- 1.3.3. Aby osiągnąć ogólne cele audytora, audytor wykorzystuje cele określone w stosownych Częściach podczas planowania i przeprowadzania badania, aby:

- ustalić, czy do wypełnienia celów określonych w niniejszym standardzie niezbędne są jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania oprócz tych wymaganych w odpowiedniej Części; oraz
- ocenić, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.

*Od audytora wymaga się wykorzystania celów do oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania w kontekście ogólnych celów audytora. Jeśli w rezultacie audytor stwierdzi, że dowody badania nie są wystarczające i odpowiednie, wówczas audytor może zastosować jedno lub więcej z poniższych podejść:*

<sup>7</sup> MSZJ 2, *Kontrola jakości wykonania zlecenia*

- *Oceń, czy dalsze stosowne dowody badania zostały lub zostaną uzyskane w wyniku spełnienia wymogów określonych w innych Częściach;*
- *Rozszerzenie pracy wykonanej w ramach stosowania jednego lub więcej wymogów; lub*
- *Wykonanie innych procedur uznanych przez audytora za niezbędne w danych okolicznościach.*

1.3.4. Jeśli cel w Części nie może zostać osiągnięty, audytor ocenia, czy uniemożliwia to audytorowi osiągnięcia ogólnych celów audytora, a przez to wymaga od audytora:

- (a) zmodyfikować warunki zlecenia i przeprowadzić badanie oraz sporządzić sprawozdanie zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania; lub
- (b) zmodyfikować opinię audytora lub wycofać się ze zlecenia (gdy wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji).

Nieosiągnięcie celu stanowi znaczącą sprawę wymagającą dokumentacji.

#### **1.4. Podstawowe pojęcia i ogólne zasady wykonywania badania**

1.4.1. Audytor przestrzega wszystkich stosownych wymogów, chyba że w wyjątkowych okolicznościach uzna za konieczne, aby odstąpić od stosownego wymogu. W takich okolicznościach audytor wykonuje alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel tego wymogu. Oczekuje się, że potrzeba, aby audytor odstąpił od stosownego wymogu powstaje tylko wtedy, gdy wymóg zakłada wykonanie konkretnej procedury, a w określonych okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna w osiągnięciu celu wymogu.

*Wymóg nie jest stosowny tylko w przypadkach, gdy cała Część nie jest stosowna (na przykład, gdy badanie nie jest badaniem grupy lub wymóg jest warunkowy, a warunek nie występuje (na przykład wymóg modyfikacji opinii audytora w przypadku niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a taka niemożność nie występuje).*

1.4.2. Audytor nie składa oświadczenia o zgodności z MSB dla MZJ w sprawozdaniu audytora o ile nie przestrzegał wszystkich stosownych wymogów niniejszego standardu lub zachodzą okoliczności określone w paragrafie 1.4.1.

#### **Zawodowy Osąd**

1.4.3. Audytor stosuje zawodowy osąd planując i wykonując badanie.

*Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia badania. Wynika to z tego, że interpretacja stosownych wymogów etycznych i niniejszego standardu oraz świadome decyzje wymagane w trakcie badania nie mogą zostać dokonane bez zastosowania stosownej wiedzy i doświadczenia do faktów i okoliczności.*

*Cechą wyróżniającą zawodowy osąd oczekiwany od audytora jest to, że jest on stosowany przez audytora, którego szkolenie, wiedza i doświadczenie zostały wystarczająco rozwinięte, aby osiągnąć kompetencje niezbędne do dokonywania racjonalnych osądów.*

*Stosowanie zawodowego osądu w każdym konkretnym przypadku oparte jest na faktach i okolicznościach, które są znane audytorowi.*

*Znaczące zawodowe osądy dokonane przy wyciąganiu wniosków na temat znaczących spraw pojawiających się podczas badania wymagane jest, aby były udokumentowane zgodnie z wymogami Części 2 niniejszego standardu.*

### Zawodowy sceptycyzm

- 1.4.4. Audytor planuje i przeprowadza badanie z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu, uznając, że mogą występować okoliczności, które powodują, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone.
- 1.4.5. Audytor projektuje i wykonuje procedury w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być zaprzeczające.

Zawodowy sceptycyzm obejmuje na przykład, wyczulenie na:

- dowody badania, które są sprzeczne z innymi uzyskanymi dowodami badania,
- informacje, które kwestionują wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają być wykorzystane jako dowody badania,
- warunki, które mogą wskazywać na możliwe oszustwo,
- okoliczności, które sugerują potrzebę dodatkowych procedur badania oprócz tych wymaganych przez niniejszy.

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

Nie można oczekiwać od audytora, że zignoruje wcześniejsze doświadczenie dotyczące szczerości i uczciwości kierownictwa jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór. Niemniej jednak przekonanie, że kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór są szczerze i uczciwe, nie zwalnia audytora z konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu ani nie pozwala audytorowi zadowolić się mniej niż przekonującymi dowodami badania przy uzyskiwaniu racjonalnej pewności.

Warunki zlecenia mogą stwarzać presję na zespół wykonujący zlecenie, która może utrudniać odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas projektowania i wykonywania procedur badania oraz podczas oceny dowodów badania.

### 1.5. Oszustwo

Główna odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw spoczywa zarówno na kierowniku jednostki, jak i, w stosownych przypadkach, na osobach sprawujących nadzór. Chociaż oszustwo jest szeroką koncepcją prawną, dla celów niniejszego standardu audytor zajmuje się oszustwami, które powodują istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.

Zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu. Czynnikiem odróżniającym pomiędzy oszustwem i błędem jest to, czy podstawowe działanie, które skutkuje zniekształceniem sprawozdania finansowego, jest zamierzone czy niezamierzone. Dwa rodzaje zamierzonych zniekształceń są stosowne dla audytora - zniekształcenia wynikające z oszukańczej sprawozdawczości finansowej i zniekształcenia wynikające ze sprzeniewierzenia aktywów. Chociaż audytor może podejrzewać lub, w rzadkich przypadkach, zidentyfikować wystąpienie oszustwa, audytor nie dokonuje ustalenia prawnego, czy oszustwo rzeczywiście wystąpiło.

Audytor przeprowadzający badanie zgodnie z niniejszym standardem jest odpowiedzialny za uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia



*spowodowanego oszustwem lub błędem. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż ryzyko niewykrycia zniekształcenia spowodowanego błędem, nawet jeśli badanie zostało prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem. Wynika to z faktu, że oszustwo może obejmować wyrafinowane i starannie zorganizowane schematy mające na celu jego ukrycie, takie jak fałszerstwo, umyślne niezaksięgowanie rejestrów transakcji lub celowe złożenie nieprawdziwych oświadczeń audytorowi.*

*Uzyskując racjonalną pewność, audytor jest odpowiedzialny za:*

- *zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie całego badania;*
- *rozważanie potencjału dla obchodzenia kontroli przez kierownictwo; oraz*
- *uznanie faktu, że procedury badania, które są skuteczne w wykrywaniu błędów, mogą nie być skuteczne w wykrywaniu oszustw.*

1.5.1. Audytor odnosi się do ryzyka oszustwa, gdy:

- (a) identyfikuje i oszacowuje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Czyniąc to, audytor ocenia, czy informacje uzyskane z procedur identyfikacji i oszacowania ryzyk oraz powiązanych działań wskazują na występowanie jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa<sup>8</sup>;
- (b) uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem; oraz
- (c) odpowiednio reaguje na oszustwo lub podejrzenie oszustwa zidentyfikowane podczas badania.

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*Obowiązki audytora w sektorze publicznym związane z oszustwami mogą wynikać z przepisów prawa, regulacji lub innych uprawnień mających zastosowanie do jednostek sektora publicznego lub odrębnie podlegających powołaniu audytora. W konsekwencji obowiązki audytora w sektorze publicznym mogą nie być ograniczone do rozważenia ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, ale mogą także obejmować szerszą odpowiedzialność, aby rozważyć ryzyka oszustwa.*

*Audytor nie jest w stanie kontynuować zlecenia*

1.5.2. Jeżeli w wyniku zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub podejrzenia oszustwa audytor napotka wyjątkowe okoliczności, które mogą zakwestionować zdolność audytora do kontynuacji badania, audytor ustala obowiązki prawne i zawodowe mające zastosowanie w danych okolicznościach lub rozważa, czy odpowiednio jest wycofanie się, jeżeli wycofanie się jest możliwe na mocy prawa lub regulacji.

*Szczególne rozważanie dotyczące jednostek sektora publicznego*

*W wielu przypadkach w sektorze publicznym opcja wycofania się ze zlecenia może nie być dostępna dla audytora ze względu na rodzaj powołania lub rozważenie interesu publicznego.*

<sup>8</sup> Załącznik 4 przedstawia czynniki ryzyka oszustwa stosowne dla mniej złożonych jednostek.



## 1.6. Przepisy prawa i regulacje

*Odpowiedzialnością kierownika jednostki, w stosownych przypadkach osób sprawujących nadzór, jest zapewnienie, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i regulacji, w tym zgodnie z przepisami prawa i regulacji, które determinują kwoty i ujawnienia przedstawiane w sprawozdaniu finansowym jednostki.*

*Wymogi niniejszego standardu są zaprojektowane tak aby wspierać audytora w identyfikowaniu istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego niezgodnością z przepisami prawa i regulacji. Jednakże audytor nie jest odpowiedzialny za zapobieganie niezgodności i nie można od niego oczekiwać, aby wykrył wszystkie niezgodności z przepisami prawa i regulacji. Podczas badania sprawozdania finansowego audytor koncentruje się na okolicznościach, w których niezgodność z przepisami prawa lub regulacji skutkuje istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego. W tym zakresie obowiązki audytora w związku ze zgodnością z dwoma różnymi kategoriami przepisów prawa i regulacji i są rozróżniane w następujący sposób:*

- *przepisy prawa i regulacje, które są powszechnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym (np. przepisy prawa i regulacje dotyczące podatków lub świadczeń emerytalnych); oraz*
- *inne przepisy prawa i regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie kwot i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, lecz zgodność, z którymi może mieć fundamentalne znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności, dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar (np. zgodność z warunkami licencji na prowadzenie działalności, zgodność z regulacyjnymi wymogami dotyczącymi wypłacalności lub zgodność z regulacjami i dotyczącymi środowiska), tj. niezgodność z takimi przepisami prawa i regulacji może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.*

- 1.6.1. Podczas badania audytor pozostaje wyczulony na możliwość, że inne zastosowane procedury badania może zwrócić uwagę audytora na przypadki niezgodności lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacji.

*W przypadku braku zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności, od audytora nie jest wymagane wykonanie procedur badania dotyczących zgodności jednostki z przepisami prawa i regulacji, innych niż wymagane przez niniejszy standard.*

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*W sektorze publicznym mogą istnieć dodatkowe obowiązki w ramach badania w odniesieniu do rozważenia przepisów prawa i regulacji, które mogą wiązać się z badaniem sprawozdania finansowego lub mogą rozciągać się na inne aspekty działalności jednostki.*

*Informowanie odpowiedniego organu spoza jednostki*

- 1.6.2. Jeśli audytor zidentyfikował lub podejrzewa niezgodność z przepisami prawa i regulacji, w tym oszustwo, audytor ustala, czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne:

- (a) wymagają, aby audytor poinformował odpowiedni organ spoza jednostki.
- (b) ustanawiają obowiązki, zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być odpowiednie w danych okolicznościach.

*Informowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacji, w tym oszustw, odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, ponieważ:*

- *audytor uznał, że poinformowanie jest odpowiednim działaniem, aby zareagować na zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność zgodnie z stosownymi wymogami etycznymi; lub*
- *przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne stanowią, aby audytor tego dokonał.*

## **1.7. Strony powiązane**

1.7.1. Podczas badania audytor zachowuje czujność na:

- (a) informacje o stronach powiązanych jednostki, w tym o okolicznościach dotyczących strony powiązanej o dominującym wpływie;
- (b) ustalenia lub inne informacje, które mogą wskazywać na występowanie związków lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownik jednostki nie zidentyfikował wcześniej ani nie ujawnił audytorowi; oraz
- (c) znaczące transakcje poza normalnym tokiem działalności jednostki.

*Wiele transakcji z podmiotami powiązanymi występuje w normalnym toku działalności. W takich okolicznościach mogą one nie nieść wyższego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego niż podobne transakcje ze stronami niepowiązanymi. Jednakże charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi może w niektórych okolicznościach prowadzić do powstania wyższych ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego niż transakcje ze stronami niepowiązanymi. Strony powiązane, na mocy swojej zdolności do sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu, mogą być w stanie wywierać dominujący wpływ na jednostkę lub jej kierownictwo. Rozważenie takiego zachowania jest stosowne podczas identyfikowania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.*

*Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustanawia określone wymogi dotyczące rachunkowości i ujawniania informacji na temat związków, transakcji i sald stron powiązanych, aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumienie ich charakteru oraz rzeczywistego lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe. W przypadku, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanowiły takie wymogi, audytor jest odpowiedzialny za wykonanie procedur badania w celu zidentyfikowania, oszacowania i zareagowania na ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z braku odpowiedniego ujęcia lub ujawnienia przez jednostkę związków, transakcji lub sald stron powiązanych zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Nawet jeśli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie ustanowiły takich wymogów, audytor musi mimo to uzyskać zrozumienie związków i transakcji między stronami powiązanymi jednostki, aby móc stwierdzić, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, lub czy też nie wprowadza w błąd zgodnie z ramowymi założeniami zgodności.*

## **1.8. Ogólna komunikacja z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór**

1.8.1. Audytor ustala odpowiednią osobę (osoby) w ramach struktury nadzorczej jednostki, z którą będzie się komunikować.

1.8.2. Audytor informuje osoby sprawujące nadzór o stosownych wymogach etycznych, w tym związanych z niezależnością, które audytor stosuje w odniesieniu do zlecenia badania.

- 1.8.3. Audytor komunikuje się w odpowiednim czasie z kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór.

*Struktury zarządzania różnią się w zależności od systemu prawnego i jednostki, odzwierciedlając wpływy, takie jak różne tło kulturowe i prawne, oraz wielkość i charakterystykę własnościową. Nadzór jest zbiorową odpowiedzialnością organu nadzoru, takiego jak rada dyrektorów, rada nadzorcza, partnerzy, właściciele, komitet zarządy, rada osób nadzorujących, powiernicy lub równoważnych osób.*

*Mogą istnieć inne przypadki, w których nie jest jasne, z kim należy się komunikować, na przykład w niektórych firmach rodzinnych, niektórych organizacjach nie działających dla zysku i niektórych jednostkach rządowych (np. struktura zarządzania może nie być zdefiniowana). W takich przypadkach audytor może być zmuszony omówić i uzgodnić z kierownikiem jednostki lub stroną zlecającą, z kim ma się komunikować.*

- 1.8.4. Konkretnie sprawy, o których należy poinformować, są wymagane w całym niniejszym standardzie. Audytor kieruje się zawodowym osądem przy określaniu odpowiedniej formy, czasu i ogólnej treści komunikacji z kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, sprawującymi nadzór. Określając formę i czas komunikacji, audytor bierze pod uwagę:

- (a) Wymogi prawne dotyczące komunikacji; oraz
- (b) Znaczenie przekazywanych informacji.

*Odpowiednia forma i czas komunikacji będą się różnić w zależności od okoliczności badania i mogą zależeć od znaczenia i charakteru sprawy oraz działań, które mają zostać podjęte przez kierownika jednostki i, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór.*

*Komunikacja z kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, sprawującymi nadzór, często może odbywać się w mniej ustrukturyzowany sposób, a sprawy mogą być przekazywane ustnie. Niniejszy standard wymaga, aby audytor stosował zawodowy osąd w celu ustalenia, kiedy ustne przekazanie sprawy nie będzie adekwatne i kiedy odpowiednie będzie przekazanie informacji na piśmie. Ponadto wymaga się, aby pewne sprawy były komunikowane na piśmie, zgodnie z niniejszym standardem.*

- 1.8.5. 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 pełni roli nadzorczej. W tych przypadkach, jeżeli sprawy wymagane przez niniejszy standard zostały przekazane osobie (osobom) pełniącej obowiązki zarządcze, i osoba (osoby) ta (te) pełni (pełnią) także obowiązki nadzorcze, sprawy te nie muszą być ponownie przekazywane tej samej osobie (tym samym osobom) w ramach jej roli nadzorczej. Niemniej jednak audytor upewnia się, że komunikacja z osobą(-ami) pełniącą(-ymi) obowiązki zarządcze adekwatnie informuje wszystkie osoby, z którymi audytor komunikowałby się inaczej w ramach ich funkcji nadzorczych.
- 1.8.6. W przypadku, gdy odpowiedzi na zapytania do kierownika jednostki i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór w danej sprawie są niespójne, audytor bada tę niespójność.

#### *Określone komunikaty związane z oszustwami*

- 1.8.7. Jeżeli audytor zidentyfikował oszustwo lub uzyskał informacje, które wskazują że może występować oszustwo, audytor bez zbędnej zwłoki informuje o tych sprawach, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, odpowiedni szczebel kierownictwa, aby poinformować osoby ponoszące główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw o sprawach stosownych dla z ich obowiązków.

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*W sektorze publicznym wymogi dla informowania o oszustwach, bez względu na to, czy zostały wykryte przez proces badania, czy też nie, mogą być przedmiotem specyficznych postanowień urzędowego powołania do badania lub powiązanych przepisów prawa regulacji lub innych uprawnień.*

- 1.8.8. O ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje, audytor komunikuje się z osobami, sprawującymi nadzór, bez zbędnej zwłoki, jeśli audytor zidentyfikował lub podejrzewa oszustwo z zaangażowaniem:
- (a) kierownictwa, chyba że osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką;
  - (b) pracowników, którzy odgrywają znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej jednostki; lub
  - (c) innych osób tam, gdzie oszustwo skutkuje istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego.
- 1.8.9. Jeśli audytor podejrzewa oszustwo angażujące kierownictwo, audytor informuje z osoby sprawujące nadzór i omawia z nimi rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania niezbędnych do zakończenia badania.

**1.9. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji**

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji określonych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy stosowne dla tej Części, które należy udokumentować.*

- 1.9.1. Audytor zamieszcza w dokumentacji badania informacje dotyczące oszustw, które przekazał kierownikowi jednostki, osobom sprawującym nadzór, organom regulacyjnym i innym podmiotom.

## **2. Dowody badania i dokumentacja**

### *Treść niniejszej Części*

Część 2 określa wymogi, które należy stosować w trakcie badania:

- dowody badania,
- dokumentacja. W ramach poszczególnych Części mogą również obowiązywać dodatkowe szczególne wymogi dotyczące dokumentacji.

### *Zakres niniejszej Części*

Wymogi określone w niniejszej Części mają zastosowanie przez cały okres trwania zlecenia badania.

### **2.1. Cele**

2.1.1. Cele audytora są następujące:

- (a) zaprojektowanie i wykonanie procedur badania w taki sposób, aby umożliwić audytorowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających na wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których można oprzeć opinię audytora; oraz
- (b) sporządzenie dokumentacji, która zapewnia wystarczający i odpowiedni zapis podstawy dla sprawozdania audytora oraz zapewnia dowody, że badanie zostało zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB dla MZJ oraz mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacji.

### **2.2. Wystarczające i odpowiednie dowody badania**

2.2.1. Aby uzyskać racjonalną pewność, audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania, w celu obniżenia ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu, co umożliwia tym samym audytorowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię.

2.2.2. Audytor projektuje i wykonuje procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

*Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Ma na nią wpływ dokonane przez audytora oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (im wyższe oszacowane ryzyko, tym więcej dowodów badania będzie prawdopodobnie wymaganych), a także jakość dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniej może być wymaganych). Uzyskanie większej liczby dowodów badania może jednak nie kompensować ich słabej jakości.*

*Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności w zapewnieniu wsparcia dla wniosków, na których opiera się opinia audytora.*

*Większość pracy audytora przy formułowaniu opinii polega na uzyskaniu i ocenie dowodów badania. Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby zmniejszyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu, co umożliwia audytorowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których ma być oparta opinia audytora która jest sprawą zawodowego osądu.*

### **2.3. Informacje wykorzystywane jako dowody badania**

*Dowody badania umożliwiające wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera się opinia audytora, uzyskuje się poprzez projektowanie i wykonanie procedur mających na celu identyfikację*

*i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (zob. Część 6) i reagowanie na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (zob. Część 7), a także procedury w innych Częściach w celu spełnienia wymogów MSB dla MZJ.*

*Procedury badania mające na celu uzyskanie dowodów badania mogą obejmować inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne wykonanie i procedury analityczne, często w określonych kombinacjach, dodatkowo do zapytań. Pomimo, że zapytania mogą dostarczyć ważnych dowodów badania, a nawet mogą dostarczyć dowodów zniekształcenia, same zapytania zwykle nie dostarczają wystarczających dowodów badania ani na brak istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, ani w zakresie skuteczności działania kontroli*

*Dowody badania mają charakter łączny i są uzyskiwane przede wszystkim z procedur badania wykonywanych w toku badania, ale mogą również obejmować informacje z innych źródeł, takich jak:*

- poprzednie badania (pod warunkiem, że audytor potwierdził brak zmian);*
- inne zlecenia wykonane dla klienta; oraz*
- procedury zarządzania jakością firmy dotyczące akceptacji i kontynuacji.*

*Dowody badania mogą pochodzić z wewnątrz lub z zewnątrz jednostki (dokumentacja księgową jednostki jest ważnym źródłem dowodów badania), pracy eksperta kierownika jednostki i obejmują informacje, które zarówno wspierają i potwierdzają stwierdzenia kierownika jednostki, jak i są sprzeczne z takim stwierdzeniami.*

#### *Zautomatyzowane narzędzia i techniki (ZNT)*

*ZNT, do celów niniejszego standardu, to procesy oparte na technologii informacyjnej, które obejmują automatyzację metod i procedur, na przykład analizę danych przy użyciu modelowania i wizualizacji lub technologii dronów do obserwacji lub inspekcji aktywów.*

*Stosując niniejszy standard, audytor może zaprojektować i wykonać procedury badania ręcznie lub przy użyciu ZNT, a każda z tych technik może być skuteczna. Niezależnie od zastosowanych narzędzi i technik, audytor jest zobowiązany do przestrzegania wymogów niniejszego standardu.*

*Korzystanie z ZNT może uzupełniać lub zastępować manualne lub powtarzalne zadania. W pewnych okolicznościach, podczas uzyskiwania dowodów badania, audytor może stwierdzić, że wykorzystanie ZNT do wykonania pewnych procedur badania może skutkować bardziej przekonującymi dowodami badania w odniesieniu do badanego stwierdzenia. W innych okolicznościach wykonywanie procedur badania może być skuteczne bez użycia ZNT.*

*Stosowanie ZNT może potencjalnie powodować uprzedzenia lub ogólne ryzyko nadmiernego polegania na informacjach lub wynikach wykonanej procedury badania. Choć narzędzia te mogą być skuteczne, nie zastępują one wiedzy i zawodowego osądu audytora. Ponadto, chociaż audytor może mieć dostęp do szerokiej gamy danych, w tym pochodzących z różnych źródeł (tj. zwiększonej ilości), zachowanie zawodowego sceptycyzmu pozostaje konieczne do krytycznej oceny dowodów badania wynikających z wykorzystania danych i wyników stosowania ZNT.*

- 2.3.1. Podczas projektowania i wykonywania procedur badania audytor rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, w tym informacji uzyskanych z zewnętrznych źródeł informacji.



*Stosowność dotyczy logicznego połączenia z, lub odniesienia do celu procedury badania oraz tam, gdzie to odpowiednie, rozważanego stwierdzenia. Na stosowność informacji może wpływać ukierunkowanie testowania.*

*Na wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, wpływa ich źródło i rodzaj, oraz okoliczności, w jakich je uzyskano, w tym kontrole nad ich sporządzeniem i przechowywaniem tam, gdzie jest to stosowne. Ogólnie rzecz biorąc, wiarygodność informacji wzrasta, gdy są one uzyskiwane z niezależnych źródeł spoza jednostki, bezpośrednio przez audytora, są oryginalnym dokumentem, a nie kopią i są informacjami pisemnymi, a nie ustnymi. Jednakże mogą zaistnieć okoliczności, które mogą wpływać na te uogólnienia.*

2.3.2. Wykorzystując informacje przygotowane przez jednostkę, audytor ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów audytora, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:

- (a) uzyskuje dowody dotyczące dokładności i kompletności informacji; oraz
- (b) ocenia, czy informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów audytora.

*Uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności takich informacji może być przeprowadzone jednocześnie z rzeczywistymi procedurami badania stosowanymi do tych informacji, gdy uzyskanie takich dowodów badania jest integralną częścią samych procedur badania. W innych sytuacjach audytor mógł uzyskać dowody badania dotyczące dokładności i kompletności takich informacji poprzez testowanie kontroli nad przygotowaniem i utrzymaniem tych informacji. W niektórych sytuacjach audytor może jednak ustalić, że potrzebne są dodatkowe procedury badania.*

2.3.3. O ile audytor nie ma powodów, aby sądzić inaczej, audytor może przyjąć zapisy i dokumenty jako autentyczne. Jeżeli warunki zidentyfikowane w trakcie badania spowodują, że audytor będzie uważał, że dokument może nie być autentyczny lub warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione audytorowi audytor przeprowadza dalsze dochodzenie i ustala wpływ na resztę uzyskanych dowodów badania.

2.3.4. Audytor określa, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur badania są konieczne, jeśli:

- (a) dowody badania uzyskane z jednego źródła są niespójne z tymi uzyskanymi z innego źródła; lub
- (b) audytor ma wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.

## **2.4. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji**

*MSB dla MZJ określa ogólne wymogi dotyczące dokumentacji w niniejszej Części oraz, w stosownych przypadkach, szczegółowe wymogi dotyczące dokumentacji w innych Częściach. Wymóg dotyczący dokumentacji ma zastosowanie wyłącznie do wymogów, które są stosowne w danych okolicznościach.*

2.4.1. Audytor przygotowuje na czas dokumentację badania, która jest wystarczająca do zrozumienia przez doświadczonego audytora, niemającego wcześniej związków z badaniem:

- (a) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykonanych procedur badania zgodnie z niniejszym standardem oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, w tym rejestrowanie:
  - (i) cechy identyfikujące konkretne badane pozycje lub sprawy;
  - (ii) kto wykonał pracę i datę kiedy praca została zakończona;
  - (iii) kto dokonał przeglądu wykonanych prac rewizyjnych oraz datę i zakres takiego przeglądu.

- (b) wyniki przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania; oraz
- (c) znaczące sprawy wynikłe podczas badania, wyciągnięte z nich wnioski oraz znaczące zawodowe osądy dokonane przy wyciąganiu tych wniosków.

*Dokumentacja badania stanowi dowód, że badanie jest zgodne z MSB dla MZJ. Forma, treść i zakres dokumentacji badania zależy od charakteru i okoliczności jednostki oraz wykonanych procedur.*

*Dokumentacja badania może mieć formę papierową lub elektroniczną. Wyjaśnienia ustne udzielane samodzielnie przez audytora nie stanowią odpowiedniego wsparcia dla pracy wykonanej przez audytora lub wyciągniętych wniosków, ale mogą być wykorzystane do wyjaśnienia lub doprecyzowania informacji zawartych w dokumentacji audytowej.*

*Nie jest konieczne włączanie do dokumentacji audytowej zastąpionych projektów dokumentów roboczych lub sprawozdań finansowych.*

*Nie jest konieczne ani wykonalne, aby audytor dokumentował każdą sprawę rozważaną lub zawodowy osąd dokonany podczas badania. Jednakże od audytora wymaga się przygotowania dokumentacji badania, która stanowi wystarczający i odpowiedni zapis podstawy sprawozdania audytora i dostarcza dowodów, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB dla MZJ oraz mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacji. Ponadto nie jest konieczne, aby audytor oddzielnie dokumentował (na przykład na liście kontrolnej) zgodność z kwestiami, w odniesieniu do których zgodność została wykazana w dokumentach zawartych w aktach badania.*

#### *Istotne sprawy*

*Ocena istotności sprawy wymaga zawodowego osądu oraz analizy faktów i okoliczności. Przykłady znaczących spraw obejmują sprawy powodujące znaczące ryzyko, obszary, w których sprawozdane finansowe może być istotnie zniekształcone, okoliczności, w których audytor miał trudności z zastosowaniem niezbędnych procedur badania, lub wszelkie ustalenia, które mogą skutkować modyfikacją opinii.*

*Kiedy partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje wszystkie prace związane z badaniem*

*W przypadku badania, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje wszystkie prace związane z badaniem, dokumentacja nie będzie obejmować spraw, które mogłyby wymagać udokumentowania wyłącznie w celu poinformowania lub poinstruowania członków zespołu wykonującego zlecenie lub w celu dostarczenia dowodów przeglądu przez innych członków zespołu (np. nie będzie spraw do udokumentowania związanych z dyskusjami lub nadzorem zespołu). Niemniej jednak partner odpowiedzialny za zlecenie spełnia nadrzędny wymóg przygotowania dokumentacji badania, która może być zrozumiała dla doświadczonego audytora, ponieważ dokumentacja badania może podlegać przeglądowi przez strony zewnętrzne w celach regulacyjnych lub innych.*

#### *Zautomatyzowane narzędzia i techniki*

*Niniejszy standard nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy różnymi narzędziami i technikami, które audytor może wykorzystać do zaprojektowania i wykonania procedur badania, na przykład wykorzystując techniki ręczne lub zautomatyzowane w odniesieniu do tego, co należy udokumentować. Niezależnie od zastosowanych narzędzi i technik, audytor jest zobowiązany do przestrzegania odpowiednich wymogów dotyczących dokumentacji.*

- 2.4.2. Jeśli audytor zidentyfikował informacje, które są niespójne z wnioskiem audytora dotyczącym znaczącej sprawy, audytor dokumentuje, w jaki sposób audytor odniósł się do tej niespójności.



- 2.4.3. Jeżeli w wyjątkowych okolicznościach audytor uzna za konieczne odstępianie od odpowiedniego wymogu niniejszego standardu, audytor dokumentuje, w jaki sposób wykonywane alternatywne procedury badania pozwalają osiągnąć cel tego wymogu, a także przyczyny odstępiania.
- 2.4.4. Audytor dokumentuje dyskusje na temat znaczących spraw z kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, sprawującymi nadzór, a także z innymi osobami, w tym charakter omawianych znaczących spraw oraz kiedy i z kim dyskusje miały miejsce.

*Dokumentacja komunikacji*

- 2.4.5. W przypadku, gdy sprawy wymagane przez niniejszy standard są przekazywane ustnie, audytor uwzględnia je w dokumentacji badania oraz podaje, kiedy i komu zostały one przekazane.
- 2.4.6. W przypadku, gdy sprawy zostały przekazane na piśmie, audytor zachowuje kopię komunikacji jako część dokumentacji badania. Pisemna komunikacja nie musi obejmować wszystkich spraw, które pojawiły się podczas badania.

### **3. Zarządzanie jakością zlecenia**

#### *Treść niniejszej Części*

Część 3 określa obowiązki w zakresie zarządzania i zapewnienia jakości zlecenia badania.

#### *Zakres niniejszej Części*

Zgodnie z MSZJ 1 firma jest odpowiedzialna za zaprojektowanie, wdrożenie i działanie systemu zarządzania jakością dla badań sprawozdań finansowych, który zapewnia firmie racjonalną pewność, że:

- firma i jej pracownicy wypełniają swoje obowiązki zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, a także przeprowadzają zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami; oraz
- sprawozdania z wykonania usługi wydane przez firmę są odpowiednie w danych okolicznościach.

Zespół wykonujący zlecenie, kierowany przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jest odpowiedzialny w kontekście systemu zarządzania jakością firmy za:

- wdrażanie reakcji firmy na ryzyka związane z jakością, które mają zastosowanie do zlecenia badania, z wykorzystaniem informacji przekazanych przez firmę lub od niej uzyskanych;
- ustalenie, czy potrzebne są dodatkowe reakcje na poziomie zlecenia, wykraczające poza te zawarte w politykach lub procedurach firmy, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia; oraz
- przekazywanie firmie informacji ze zlecenia badania, które muszą być przekazywane zgodnie z politykami lub procedurami firmy w celu wsparcia projektowania, wdrażania i działania systemu zarządzania jakością firmy.

Wymogi określone w niniejszej Części mają zastosowanie przez cały okres trwania zlecenia badania.

#### **3.1. Cel**

3.1.1. Celem audytora jest zarządzanie jakością na poziomie zlecenia, aby uzyskać wystarczającą pewność, że jakość została zapewniona w taki sposób, że:

- (a) audytor wypełnił obowiązki audytora i wykonał badanie zgodnie z niniejszym standardem oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi; oraz
- (b) wydane sprawozdanie audytora jest odpowiednie w danych okolicznościach.

#### **3.2. Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie**

##### *Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnienia jakości*

3.2.1. Partner odpowiedzialny za zlecenie przyjmuje:

- (a) całościową odpowiedzialność za zarządzanie zleceniem badania i zapewnieniem jego jakości, w tym wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia badania, tak aby partner odpowiedzialny za zlecenie miał podstawę do ustalenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie w danych okolicznościach; oraz

- (b) odpowiedzialność za podejmowanie jasnych, spójnych i skutecznych działań, które odzwierciedlają zaangażowanie firmy w jakość.

*Odpowiedzialność partnera odpowiedzialnego za zlecenie za zarządzanie i zapewnienie jakości jest wspierana przez kulturę firmę, która demonstruje zaangażowanie w jakość.*

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie

3.2.2. Przyjmując całościową odpowiedzialność za zarządzanie zleceniem badania i zapewnienie jakości, partner odpowiedzialny za zlecenie określa charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu:

- (a) odpowiadający charakterowi i okolicznościom zlecenia oraz przydzielonym zasobom; oraz
- (b) zaplanowane i wykonane zgodnie z politykami lub procedurami firmy, niniejszym standardem, odpowiednimi wymogami etycznymi i wymogami regulacyjnymi.

#### *Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie*

*Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia badania, gdy procedury, zadania lub działania zostały przydzielone innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, może być wykazane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie na różne sposoby, w tym:*

- *poinformowanie przydzielonych osób o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie przydzielonej pracy i jej celach; oraz dostarczanie wszelkich innych niezbędnych instrukcji i stosownych informacji.*
- *kierowanie i nadzór nad przydzielonymi pracownikami.*
- *przegląd pracy przydzielonych osób w celu oceny wyciągniętych wniosków.*

#### *Kierowanie, nadzór i przegląd*

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

- *wcześniejsze doświadczenie członka zespołu wykonującego zlecenie w jednostce i obszarze, który ma zostać poddany badaniu.*
- *oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia może wymagać odpowiedniego zwiększenia zakresu i częstotliwości kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującymi zlecenie oraz bardziej szczegółowego przeglądu ich pracy.*
- *kompetencje i możliwości poszczególnych członków zespołu wykonującego prace rewizyjne.*

3.2.3. Partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi odpowiedzialność za ustanowienie i zakomunikowanie członkom zespołu wykonującego zlecenie zachowania oczekiwanego od członków zespołu realizującego zlecenie, w tym za podkreślenie:

- (a) że wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie są odpowiedzialni za przyczynianie się do zarządzania i zapewnienia jakości na poziomie zlecenia;
- (b) znaczenie etyki zawodowej, wartości i postaw;

- (c) znaczenie otwartej i solidnej komunikacji w zespole wykonującym zlecenie oraz wspieranie możliwości członków zespołu wykonującego zlecenie do zgłaszania obaw bez lęku przed odwetem; oraz
- (d) znaczenie zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas całego zlecenia badania.

*Spełniając wymogi określone w paragrafach 3.2.2. i 3.2.3., partner odpowiedzialny za zlecenie może komunikować się bezpośrednio z innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie i wzmacniać tę komunikację poprzez zachowanie i działania (np. dawanie dobrego przykładu).*

#### *Stosowne wymogi etyczne*

- 3.2.4. Partner odpowiedzialny za zlecenie rozumie stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności, które mają zastosowanie biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania.
- 3.2.5. Jeśli uwagę partnera odpowiedzialnego za zlecenie zwrócą uwagi sprawy, które wskazują, na istnienie zagrożenia dla zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi lub odpowiednie wymogi etyczne zostały naruszone, partner odpowiedzialny za zlecenie podejmie działania, w tym:
- (a) postępowanie zgodnie z zasadami lub procedurami firmy w celu oceny zagrożenia; oraz
  - (b) konsultacje z innymi pracownikami firmy.

*Jeśli nie ma innych osób w firmie, z którymi można by się skonsultować, partner odpowiedzialny za zlecenie może skonsultować się z innymi osobami spoza firmy, takimi jak doświadczeni praktycy z innych firm lub organizacja zawodowych księgowych, której członkiem jest partner odpowiedzialny za zlecenie.*

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie

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

- (a) ponosi odpowiedzialność za zapoznanie innych członków zespołu wykonującego zlecenie ze stosownymi wymogami etycznymi oraz powiązаныmi politykami lub procedurami firmy dotyczącymi identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi; oraz
- (b) zachowanie czujności, poprzez obserwację i kierowanie zapytań, jeśli to niezbędne, w przypadku naruszeń stosownych wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie.

#### *Zasoby zlecenia*

- 3.2.7. Biorąc pod uwagę charakter i okoliczności badania oraz powiązane polityki lub procedury firmy, partner odpowiedzialny za zlecenie:
- (a) ustala:
    - (i) że wystarczające i odpowiednie zasoby są przydzielane lub udostępniane zespołowi wykonującego zlecenie w odpowiednim terminie; oraz

- (ii) że członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz zewnętrzni eksperci audytora posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu, do wykonania zlecenia badania.
- (b) jeśli warunki określone w punkcie (a) nie są spełnione, partner odpowiedzialny za zlecenie podejmuje odpowiednie działania.

*Inne obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie*

3.2.8. Partner odpowiedzialny za zlecenie:

- (a) uzyskuje zrozumienie informacji z procesu monitorowania i korygowania firmy, przekazanych przez firmę, w tym, w stosownych przypadkach, informacji z procesu monitorowania i korygowania sieci i firm sieciowych, oraz:
  - (i) określa stosowność i wpływ tych informacji na zlecenie badania; oraz
  - (ii) podejmuje odpowiednie działania; oraz
- (b) zachowuje czujność w kwestiach, które mogą być stosowne dla procesu monitorowania i korygowania firmy oraz komunikuje się z osobami odpowiedzialnymi za ten proces.

3.2.9. Partner odpowiedzialny za zlecenie:

- (a) ponosi odpowiedzialność za uwzględnianie i rozstrzyganie rozbieżności opinii zgodnie z politykami lub procedurami firmy;
- (b) ponosi odpowiedzialność za przeprowadzenie konsultacji zgodnie z powiązаныmi politykami lub procedurami firmy lub w razie potrzeby w trudnych lub spornych sprawach;
- (c) ustala, że wnioski wyciągnięte w odniesieniu do rozbieżności opinii i trudnych lub spornych spraw są udokumentowane, uzgodnione ze stroną, z którą się konsultowano, i wdrożone; oraz
- (d) nie datuje sprawozdania audytora do czasu rozstrzygnięcia wszelkich rozbieżności opinii.

*Sformułowanie obiektywnego poglądu na temat odpowiedniości osądów dokonanych w trakcie badania może stwarzać praktyczne problemy, gdy ta sama osoba przeprowadza również całe badanie jeśli w grę wchodzi nietypowe kwestie, pożądane może być skonsultowanie się z innymi odpowiednio doświadczonymi audytorami lub organizacją zawodową księgowych.*

*Konsultacje mogą być odpowiednie lub wymagane przez polityki lub procedury firmy, gdy występują:*

- kwestie, które są złożone lub nieznane;
- znaczące ryzyka;
- znaczące transakcje, które wykraczają poza zwykły tok prowadzenia działalności przez jednostkę lub które wydają się nietypowe z innej przyczyny;
- ograniczeń nałożonych przez kierownika jednostki; lub
- naruszeń z przepisów prawa lub regulacją.

*Rozbieżność opinii mogą pojawić się w zespole wykonującym zlecenie lub pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie a kontrolerem jakości wykonania zlecenia, a nawet z osobami wykonującymi*

*czynności w ramach systemu zarządzania jakością firmy, takimi jak osoby odpowiedzialne za udzielanie konsultacji.*

*Przy rozpatrywaniu spraw związanych z rozbieżnościami opinii, sprawami trudnymi lub spornymi partner odpowiedzialny za zlecenie może również rozważyć, czy stosowanie MSB dla MZJ jest nadal odpowiednie.*

3.2.10. W przypadku zleceń badania, dla których wymagana jest kontrola jakości wykonania zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy kontroler jakości wykonania zlecenia został wyznaczony:

- (a) współpracuje z kontrolerem jakości wykonania zlecenia;
- (b) omawia znaczące sprawy i znaczące osądy powstałe podczas badania z kontrolerem jakości wykonania zlecenia; oraz
- (c) nie datuje sprawozdania audytora do czasu zakończeniem kontroli jakości wykonania zlecenia.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie

3.2.11. Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie:

- (a) znaczących spraw;
- (b) znaczących osądów i wyciągniętych wniosków; oraz
- (c) innych spraw, które według zawodowego osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie są stosowne dla jego obowiązków.

*Partner odpowiedzialny za zlecenie stosuje zawodowy osąd przy określaniu spraw do przeglądu, na przykład na podstawie:*

- *charakteru i okoliczności zlecenia badania.*
- *który członek zespołu wykonującego zlecenie wykonał pracę.*
- *spraw wynikających z ustaleń ostatniej inspekcji.*
- *wymogów polityk lub procedur firmy.*

3.2.12. Partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu, przed jej wydaniem, formalnej pisemnej komunikacji skierowanej do kierownika jednostki osób sprawujących nadzór lub organów regulacyjnych.

### 3.3. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy, które należy udokumentować stosownie do niniejszej części.*

3.3.1. Audytor uwzględnia w dokumentacji badania:

- (a) zidentyfikowane sprawy, stosowne dyskusje i wnioski wyciągnięte w odniesieniu do wypełnienia obowiązków stosownych wymogów etycznych, w tym mających zastosowanie wymogów niezależności,

- (b) jeśli zlecenie badania podlega kontroli jakości wykonania zlecenia, to czy kontrola jakości wykonania zlecenia została zakończona w dniu lub przed dniem sporządzenia sprawozdania audytora.

TŁUMACZENIE ROBOCZE

#### **4. Akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania oraz zlecenia badań po raz pierwszy**

##### *Treść niniejszej Części*

Część 4 określa obowiązki audytora w zakresie:

- uzgodnienia warunków zlecenia badania z kierownikiem jednostki i, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór. Obejmuje to ustalenie, że istnieją pewne warunki konieczne badania.
- ustalenia, czy zastosowanie MSB dla MZJ jest odpowiednie dla zlecenia badania.

Część 4 dotyczy również działań związanych z zleceniami badania po raz pierwszy.

##### *Zakres niniejszej Części*

Część A niniejszego standardu określa umocowanie dla określenia odpowiedniego zastosowania MSB dla MZJ. Niniejsza Część określa obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie w zakresie stosowania niniejszego standardu w ramach procedur akceptacji lub kontynuacji zlecenia badania MZJ.

Informacje i dowody badania zebrane podczas procedur akceptacji i kontynuacji relacji z klientem są wykorzystywane do ustalenia, czy MSB dla MZJ jest odpowiedni dla zlecenia badania, i stanowią podstawę procedur audytora podczas planowania badania oraz identyfikacji i oszacowania ryzyka.

We wstępie określono, że niniejszy standard opiera się na założeniu, że firma podlega MSZJ 1 lub wymogom krajowym, które są co najmniej tak samo wymagające. MSZJ 1 wymaga od firmy ustanowienia celów jakości, które odnoszą się do akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i konkretnych zleceń. Ponadto zgodność z MSZJ 1 może wymagać od firm posiadania polityk lub procedur dotyczących innych spraw stosownych dla niniejszej Części.

Zlecenia badania mogą być przyjęte tylko wtedy, gdy audytor uzna, że stosowne wymogi etyczne, takie jak niezależność i kompetencje zawodowe oraz należyta staranność, zostaną spełnione, a warunki konieczne badania są spełnione. Ponadto audytor rozważa wykonanie usług niebędących usługami atestacyjnymi na rzecz klienta audytu oraz to, czy usługi te są dozwolone.

Jeśli badanie jest zleceniem badania po raz pierwszy, niniejsza Część określa również obowiązki audytora związane z stanami początkowymi.

#### **4.1. Cele**

4.1.1. Cele audytora są następujące:

- (a) akceptowanie lub kontynuowanie zlecenia badania tylko wtedy, gdy podstawa, na której ma ono zostać wykonane, została uzgodniona:
  - (i) ustalenie, czy istnieją warunki konieczne do przeprowadzenia badania; oraz
  - (ii) potwierdzenie, że istnieje wspólne zrozumienie pomiędzy audytorem a kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osobami sprawującymi nadzór, warunków zlecenia badania.
- (b) w przypadku zleceń badania po raz pierwszy, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy:



- (i) Bilanse otwarcia zawierają nieprawidłowości, które mają istotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, oraz
- (ii) odpowiednie polityki rachunkowości odzwierciedlone w bilansach otwarcia były konsekwentnie zastosowane w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, lub zmiany w tym sprawozdaniu zostały odpowiednio zaksięgowane oraz adekwatnie zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

## 4.2. Warunki konieczne dla badania

4.2.1. W celu ustalenia, czy warunki konieczne badania są spełnione, audytor:

- (a) ustala, czy założenia ramowe sprawozdawczości finansowej, mające zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, są akceptowalne;
- (b) otrzymał zgodę kierownika jednostki na to, że uznaje on i rozumie swoją odpowiedzialności:
  - (i) za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, w stosownych przypadkach, za ich rzetelną prezentację;
  - (ii) w odniesieniu do kontroli, które kierownik jednostki uzna za niezbędne w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem; oraz
  - (iii) zapewnienie audytorowi:
    - a. dostępu do wszystkich informacji, o których kierownik jednostki wie, a które są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak księgi rachunkowe, dokumentacja i inne sprawy;
    - b. dodatkowych informacji, których audytor może zażądać od kierownika jednostki dla celów badania; oraz
    - c. nieograniczonego dostępu do osób w jednostce, od których audytor uzna za konieczne uzyskanie dowodów badania.

4.2.2. Jeśli warunki konieczne badania nie są spełnione, audytor omawia tą sprawę z kierownikiem jednostki. O ile nie jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, audytor nie przyjmuje proponowanego zlecenia badania:

- (a) jeżeli audytor ustalił, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, są nie do przyjęcia; lub
- (b) jeśli nie uzyskano zgody kierownika jednostki, że uznaje on i rozumie swoją odpowiedzialność.

4.2.3. Jeśli kierownik lub osoby, sprawujące nadzór, nałożą ograniczenie na zakres pracy audytora w taki sposób, że audytor uważa, iż ograniczenie to spowoduje, że audytor odmówi wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, audytor nie przyjmuje takiego ograniczonego zlecenia jako zlecenia badania, chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację.

## 4.3. Rozważania dotyczące akceptacji lub kontynuacji zlecenia

*Wykonanie procedur akceptacji lub kontynuacji przed rozpoczęciem planowania pomaga audytorowi w identyfikacji i ocenie zdarzeń lub okoliczności, które mogą niekorzystnie wpłynąć na zdolność audytora do zaplanowania i wykonania bieżącego zlecenia.*

4.3.1. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że:

- (a) przestrzegano polityk lub procedur firmy dotyczących akceptacji i kontynuacji zlecenia badania<sup>9</sup>; oraz
- (b) wyciągnięte wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji zlecenia badania są odpowiednie, w tym stwierdzenie, że zlecenie badania może zostać przeprowadzone z zastosowaniem MSB dla MZJ zgodnie z Częścią A niniejszego standardu.

*Część A określa sprawy stosowne dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie w celu określenia odpowiedniego zastosowania MSB dla MZJ, w szczególności w odniesieniu do ograniczeń stosowania tego standardu.*

*Informacje i dowody badania zebrane podczas procedur akceptacji i kontynuacji relacji z klientem mogą być wykorzystane do ustalenia stosowania MSB dla MZJ. Dalsze informacje mogą być również uzyskane podczas wykonania procedur identyfikacji i oszacowania ryzyka, które mogą zmienić wstępne ustalenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie dotyczące stosowania MSB dla MZJ zgodnie z niniejszą Częścią. Część 6 (zob. paragraf 6.5.1) wymaga, aby partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, czy MSB dla MZJ jest nadal odpowiedni dla charakteru i okoliczności badanej jednostki podczas procesu identyfikacji i oszacowania ryzyka. Uwzględnienie dalszych informacji w trakcie badania może zmienić ustalenia partnera odpowiedzialnego za zlecenie dotyczące odpowiedniości stosowania MSB dla MZJ.*

4.3.2. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacja odpowiedniego systemu prawnego nakazuje układ lub sformułowanie sprawozdania audytora w formie lub na warunkach, które znacząco różnią się od wymogów niniejszego standardu. W takich okolicznościach audytor ocenia:

- (a) czy użytkownicy mogą błędnie zrozumieć pewność uzyskaną z badania sprawozdania finansowego, a jeśli tak, to w jaki sposób,
- (b) czy dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu audytora mogą złagodzić ewentualne niezrozumienie.

4.3.3. Jeżeli audytor stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu audytora nie mogą złagodzić ewentualnego niezrozumienia, audytor nie przyjmuje zlecenia badania, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Badanie przeprowadzone zgodnie z takimi przepisami prawa lub regulacją nie jest zgodne z MSB dla MZJ. W związku z tym audytor nie zamieszcza w sprawozdaniu z badania żadnych odniesień do badania przeprowadzonego zgodnie z niniejszym MSB dla MZJ.

#### **4.4. Warunki zlecenia badania**

4.4.1. Audytor uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór.

*Jeśli przepisy prawa lub regulacja określają obowiązki kierownika jednostki, które są równoważne w skutkach z wymogami niniejszego standardu, audytor może użyć sformułowania przepisów prawa lub regulacji, aby opisać je w pisemnej umowie.*

<sup>9</sup> MSZJ 1, Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych, paragraf 30 określa obowiązki firmy w zakresie ustalania celów jakości dla akceptacji określonych zleceń, w tym osądów związanych z priorytetami finansowymi i operacyjnymi firmy przy podejmowaniu decyzji o akceptacji przyjęcia lub kontynuowaniu konkretnych zleceń.

*Załącznik 2 zawiera przykładowy list angażujący.*

- 4.4.2. W przypadku cyklicznych badań audytor ocenia, czy okoliczności wymagają zmiany warunków zlecenia badania oraz czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o obowiązujących warunkach zlecenia badania.
- 4.4.3. Audytor nie wyraża zgody na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli nie ma ku temu racjonalnego uzasadnienia.
- 4.4.4. Jeżeli przed zakończeniem zlecenia badania audytor zostanie poproszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które zapewnia niższy poziom pewności, audytor ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania.

*Przed wyrażeniem zgody na zmianę zlecenia badania na przegląd lub usługę pokrewną, może być konieczne, aby audytor dokonał oceny wszelkich prawnych lub umownych implikacji zmiany.*

- 4.4.5. Jeśli warunki zlecenia badania ulegają zmianie, audytor i kierownik jednostki uzgadniają i zapisują nowe warunki zlecenia w liście angażującym lub innej odpowiedniej formie pisemnej umowy.
- 4.4.6. Jeżeli audytor nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania i kierownik jednostki nie zezwala mu na kontynuację pierwotnego zlecenia badania, audytor :
- (a) wycofuje się ze zlecenia badania, jeśli jest to możliwe na mocy obowiązujących przepisów prawa lub regulacji; oraz
  - (b) ustala, czy istnieje jakikolwiek obowiązek, umowny lub inny, zgłoszenia okoliczności innym stronom, takim jak osoby sprawujące nadzór, właściciele lub organy regulacyjne.

#### **4.5. Zlecenie badań po raz pierwszy**

- 4.5.1. Jeśli zlecenie jest badaniem po raz pierwszy i nastąpiła zmiana audytora, audytor komunikuje się z poprzednim audytorem, zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi.
- 4.5.2. Audytor zapoznaje się z najnowszym sprawozdaniem finansowym, jeśli takie istnieje, oraz ze sprawozdaniem audytora na jego temat, jeśli taki istnieje, w celu uzyskania informacji stosownych dla bilansu otwarcia, w tym ujawnień.
- 4.5.3. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora i nastąpiła modyfikacja opinii, audytor ocenia wpływ sprawy powodującej modyfikację na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego za bieżący okres<sup>10</sup>.
- 4.5.4. Audytor uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania<sup>11</sup> na temat tego, czy bilans otwarcia zawiera zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres poprzez:
- (a) ustalenie, czy salda zamknięcia poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione na bieżący okres lub, w stosownych przypadkach, zostały przekształcone;
  - (b) ustalenie, czy bilans otwarcia odzwierciedla zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości; oraz

<sup>10</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.9.

<sup>11</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.6.

- (c) wykonywanie co najmniej jednej z poniższych czynności:
- (i) w przypadku zbadania sprawozdania finansowego za poprzedni rok, sprawdzenie dokumentacji roboczej poprzedniego audytora w celu uzyskania dowodów dotyczących bilansów otwarcia;
  - (ii) ocenę, czy procedury badania wykonane w bieżącym okresie dostarczają dowodów stosownych dla bilansu otwarcia; lub
  - (iii) wykonanie określonych procedur badania w celu uzyskania dowodów dotyczących bilansu otwarcia.

*Rodzaj i zakres procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających dowodów badania dotyczących bilansu otwarcia zależy od takich spraw jak:*

- *polityki rachunkowości stosowane przez jednostkę.*
- *charakter sald kont, klas transakcji i ujawnień oraz ryzyka istotnych nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres.*
- *znaczenie bilansu otwarcia w odniesieniu do sprawozdania finansowego za bieżący okres.*
- *czy sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez audytora, a jeśli tak, to czy opinia poprzedniego audytora została zmodyfikowana.*

4.5.5. Jeżeli audytor uzyska dowody badania, że bilans otwarcia zawiera zniekształcenia, które mogłyby istotnie wpłynąć na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, audytor wykonuje dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności w celu ustalenia wpływu na sprawozdanie finansowe za bieżący okres<sup>12</sup>.

4.5.6. Audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego, czy zasady rachunkowości odzwierciedlone w bilansie otwarcia były konsekwentnie stosowane w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres oraz czy wszelkie zmiany zasad) rachunkowości zostały odpowiednio ujęte oraz odpowiednio zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej<sup>13</sup>.

#### **4.6. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji**

4.6.1. Audytor komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór:

- (a) odpowiedzialność audytora za sporządzenie i wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym przygotowanym przez kierownika jednostki; oraz
- (b) odpowiedzialność audytora nie zwalnia kierownika jednostki ani osób sprawujących nadzór z odpowiedzialności za nadzór nad sporządzaniem sprawozdania finansowego.

#### **4.7. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji**

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej Części.*

<sup>12</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.7.

<sup>13</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.8

- 4.7.1. Audytor uwzględnia w dokumentacji badania zidentyfikowane sprawy, odpowiednie dyskusje z personelem oraz wnioski wyciągnięte w odniesieniu do akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zlecenia badania.
- 4.7.2. Audytor dokumentuje podstawę podjętej decyzji o zastosowaniu MSB dla MZJ.
- 4.7.3. Audytor dokumentuje ewentualne zmiany w określeniu zastosowania MSB dla MZJ, jeżeli w trakcie badania uzyska dodatkowe informacje, które mogą zmienić zawodowy osąd dokonany w tym zakresie.
- 4.7.4. Audytor odnotowuje ten fakt w liście angażującym badanie lub innej odpowiedniej formie pisemnej umowy:
- (a) badanie zostanie przeprowadzony zgodnie z MSB dla MZJ;
  - (b) cel i zakres badania sprawozdania finansowego;
  - (c) odpowiednie obowiązki audytora i kierownika jednostki;
  - (d) identyfikacja ramowych założeń sprawozdawczości finansowej mających zastosowanie do sporządzenia sprawozdania finansowego;
  - (e) odniesienie do oczekiwanej formy i treści wszelkich sprawozdań wydawanych przez audytora; oraz
  - (f) oświadczenie, że mogą wystąpić okoliczności, w których sprawozdanie może różnić się od oczekiwanej formy i treści.
- 4.7.5. Jeżeli przepisy prawa lub regulacji określają wystarczająco szczegółowo warunki zlecenia badania, o których mowa w niniejszym standardzie, audytor nie musi ujmować ich w pisemnej umowie, z wyjątkiem faktu, że takie przepisy prawa lub regulacji mają zastosowanie oraz że kierownik jednostki uznaje i rozumie swoje obowiązki.

## 5. Planowanie

### *Treść niniejszej Części*

Część 5 określa odpowiedzialność audytora za zaplanowanie badania (w tym przeprowadzenie dyskusji w zespole wykonującym zlecenie) oraz koncepcję istotności podczas planowania i przeprowadzania badania.

### *Zakres niniejszej Części*

Planowanie nie jest odrębną fazą badania, ale raczej ciągłym i iteracyjnym procesem, który jest aktualizowany i modyfikowany, w razie potrzeby, przez cały czas trwania badania. Część 6, identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, oraz Część 7, reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, są również stosowne dla tej Części.

Niektóre wymogi zawarte w niniejszej części są powiązane z procedurami zawartymi w innych Częściach i mogą wymagać od audytora wykonania tych procedur w celu spełnienia wymogów zawartych w niniejszej Części.

### 5.1. Cele

5.1.1. Cele audytora są następujące:

- (a) zaplanować badanie w taki sposób, aby zostało przeprowadzone w sposób skuteczny; oraz
- (b) odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności podczas planowania i przeprowadzania badania.

### 5.2. Planowanie działań

*Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres działań planistycznych będą się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki, wielkości i charakteru zespołu wykonującego zlecenie, wcześniejszego doświadczenia członków zespołu wykonującego zlecenie z jednostką oraz wszelkich zmian okoliczności, które wystąpią w trakcie zlecenia badania.*

*Cel planowania badania jest taki sam niezależnie od tego, czy badanie jest zleceniem badania po raz pierwszy, czy cyklicznym. Jednakże, w przypadku zlecenia badania po raz pierwszy, audytor może być zmuszony do rozszerzenia działań planistycznych, ponieważ audytor zazwyczaj nie ma wcześniejszego doświadczenia z jednostką, która jest przedmiotem badania, co jest brane pod uwagę przy planowaniu cyklicznych zleceń.*

5.2.1. Audytor określa zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania:

- (a) zidentyfikowanie cech zlecenia, które definiują jego zakres;
- (b) ustalenie celów sprawozdawczych zlecenia w celu zaplanowania rozłożenia w czasie badania i rodzaju wymaganej komunikacji;
- (c) rozważenie czynników, które w zawodowym osądzie audytor są znaczące dla ukierunkowania wysiłków zespołu wykonującego zlecenie;
- (d) rozważenie wyników wstępnych działań na zleceniu oraz, w stosownych przypadkach, czy wiedza zdobyta w ramach innych zleceń wykonanych przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla tej jednostki jest stosowna; oraz

- (e) ustalenie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które mają zostać wykonane, oraz zasobów niezbędnych do przeprowadzenia badania, w tym ustalenie, czy potrzebni są eksperci.

*Ustalenie zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku badania nie musi być złożone ani czasochłonne. Na przykład krótkie memorandum przygotowane po poprzednim badaniu, oparte na przeglądzie dokumentacji roboczej i podkreślające sprawy zidentyfikowane podczas właśnie zakończonego badania, zaktualizowane w bieżącym okresie na podstawie dyskusji z właścicielem-zarządzającym, może służyć jako udokumentowany zakres, rozłożenie w czasie i kierunek bieżącego zlecenia badania. Standardowe programy badania lub listy kontrolne stworzone w oparciu o założenie niewielkiej liczby zidentyfikowanych kontroli, co prawdopodobnie będzie miało miejsce w mniej złożonej jednostce, mogą być stosowane pod warunkiem, że są dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowanego ryzyka przez audytora.*

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie

5.2.2. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie powinni być zaangażowani w planowanie badania.

5.2.3. Audytor planuje rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy.

5.2.4. Partner odpowiedzialny za zlecenie uwzględnia informacje uzyskane w procesie akceptacji i kontynuacji w planowaniu i przeprowadzaniu badania.

5.2.5. Jeżeli informacje wykorzystane do zaplanowania i przeprowadzenia badania zostały uzyskane na podstawie wcześniejszych doświadczeń z jednostką lub wcześniejszych badań, audytor ocenia, czy takie informacje pozostają stosowne i wiarygodne jako dowody badania w bieżącym okresie.

5.2.6. Audytor aktualizuje i zmienia zakres, rozłożenia w czasie i kierunek w razie konieczności w trakcie badania.

#### *Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie*

Rozważania, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za wykonanie zlecenia

5.2.7. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie omawiają podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenia, w tym:

- (a) zastosowanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej do faktów i okoliczności występujących w jednostce.
- (b) w jaki sposób i gdzie sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem, w tym w jaki sposób oszustwo może wystąpić oraz w jaki sposób oszustwo lub błąd może wynikać z relacji lub transakcji ze stronami powiązanymi.

Dyskusje między zespołem wykonującym zlecenie powinny odbywać się z pominięciem przekonań zespołu wykonującego zlecenie, że kierownik jednostki i, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór są uczciwe i rzetelne.



*Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie może również obejmować inne sprawy związane z badaniem, takie jak sprawy logistyczne, operacyjne lub inne (np. gdy ryzyka istotnego zniekształcenia mogły ulec zmianie w porównaniu z poprzednimi latami lub sprawy związane z stosownymi wymogami etycznymi, w tym niezależność) oraz rozłożenie w czasie badania i wymaganą komunikację*

5.2.8. W przypadku, gdy w dyskusji nie uczestniczą członkowie zespołu wykonującego zlecenie, partner odpowiedzialny za zlecenie określa, które sprawy należy przekazać tym członkom.

#### *Korzystanie z pracy eksperta kierownika jednostki*

5.2.9. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownika jednostki, audytor, uwzględniając znaczenie pracy tego eksperta dla celu audytora:

- (a) ocenia kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta; oraz
- (b) uzyskuje zrozumienie pracy tego eksperta.

#### *Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta kierownika jednostki*

*Kompetencje odnoszą się do charakteru i poziomu wiedzy eksperta kierownika jednostki. Możliwości odnoszą się do zdolności eksperta kierownika jednostki do korzystania z tych kompetencji w danych okolicznościach. Obiektywizm odnosi się do możliwego wpływu stronniczości, konfliktu interesów lub wpływu innych osób na zawodowy lub biznesowy osąd eksperta kierownika jednostki. Sprawy stosowne dla oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta kierownika jednostki mogą obejmować to, czy praca tego eksperta podlega standardom technicznym lub innym wymogom zawodowym lub branżowym.*

#### *Uzyskanie zrozumienia pracy eksperta kierownika jednostki*

*Podczas uzyskiwania zrozumienia pracy eksperta kierownika, ocena umowy pomiędzy jednostką a tym ekspertem może pomóc audytorowi w określeniu odpowiedniości poniższych informacji dla celów audytora:*

- *charakter, zakres i cele pracy eksperta;*
- *odpowiednie role i obowiązki kierownika jednostki i eksperta; oraz*
- *charakter, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji pomiędzy kierownikiem jednostki a ekspertem, w tym forma wszelkich raportów, które mają zostać dostarczone przez eksperta.*

#### *Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta audytora*

5.2.10. Jeżeli do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędna jest wiedza specjalistyczna w dziedzinie innej niż rachunkowość lub badanie sprawozdań finansowych, audytor określa, czy skorzystać z pracy eksperta audytora.

*Jeżeli sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga wykorzystania wiedzy specjalistycznej w dziedzinie innej niż rachunkowość, audytor, który posiada umiejętności w zakresie rachunkowości i badania sprawozdań finansowych, może nie posiadać wiedzy specjalistycznej niezbędnej do zbadania tego sprawozdania finansowego. Ustalenie przez audytora, czy skorzystać z pracy eksperta audytora, a jeśli tak, to kiedy i w jakim zakresie, pomaga audytorowi w spełnieniu wymogów określonych w paragrafach 3.2.7. i 5.2.1.(e). W miarę postępu badania lub zmiany okoliczności audytor może być zmuszony do zmiany wcześniejszych decyzji dotyczących wykorzystania z pracy eksperta audytora.*



*Audytor ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania i odpowiedzialność ta nie jest ograniczona przez korzystanie przez audytora z pracy eksperta audytora. Niemniej jednak, jeżeli audytor korzystający z pracy eksperta audytora stwierdzi, na podstawie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów, że praca tego eksperta jest adekwatna dla celów audytora audytor może zaakceptować ustalenia lub wnioski tego eksperta w jego dziedzinie jako odpowiednie dowody badania.*

5.2.11. Określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur związanych z ekspertem audytora, audytor bierze pod uwagę następujące kwestie:

- (a) charakter sprawy, której dotyczy praca eksperta;
- (b) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca eksperta;
- (c) znaczenie pracy eksperta w kontekście badania;
- (d) wiedzę i doświadczenie audytora w zakresie poprzedniej pracy wykonanej przez tego eksperta; oraz
- (e) czy ekspert ten podlega politykom lub procedurom zarządzania jakością firmy audytorskiej.

5.2.12. Jeśli audytor korzysta z pracy eksperta audytora, audytor:

- (a) ocenia, czy ekspert audytora posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów audytora. W przypadku zewnętrznego eksperta audytora ocena obiektywizmu obejmuje zapytanie dotyczące interesów i relacji, które mogą stanowić zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta;
- (b) uzyskanie wystarczającego zrozumienia dziedziny wiedzy specjalistycznej eksperta, aby umożliwić audytorowi określenie rodzaju zakresu i celów pracy eksperta dla celów audytora oraz ocenę adekwatności tej pracy dla celów audytora; oraz
- (c) uzgodnienie, w stosownych przypadkach na piśmie, rodzaju, zakresu i celów pracy eksperta, odpowiednich ról i obowiązków audytora i eksperta, rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu komunikacji oraz potrzeby przestrzegania przez eksperta wymogów poufności.

### 5.3. Istotność

5.3.1. Audytor określa istotność dla sprawozdania finansowego jako całości.

#### *Istotność w kontekście badania*

*Koncepcja istotności jest stosowana przez audytora zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz ewentualnych nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe oraz przy formułowaniu opinii w sprawozdaniu audytora.*

*Określenie istotności przez audytora jest sprawą zawodowego osądu i zależy od postrzegania przez audytora potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego w zakresie informacji finansowych.*

*Zawodowy osąd audytora dotyczący zniekształceń, które zostaną uznane za istotne, stanowi podstawę dla:*

- *określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur mających na celu identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnych nieprawidłowości;*
- *identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia; oraz*
- *określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.*

*Wykorzystanie wskaźników odniesienia w ustalaniu istotności sprawozdania finansowego jako całości*

*Wartość procentowa jest często stosowana do wybranego wskaźnika odniesienia jako punkt wyjścia przy ustalaniu istotności dla sprawozdania finansowego jako całości. Czynniki, które mogą mieć wpływ na identyfikację odpowiedniego wskaźnika odniesienia obejmują następujące elementy:*

- *elementy sprawozdania finansowego (na przykład aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty)*
- *czy istnieją elementy, na których skupia się uwaga użytkowników;*
- *charakter jednostki, etap cyklu życia jednostki oraz branża i otoczenie gospodarcze, w którym jednostka prowadzi działalność;*
- *struktura własnościowa jednostki i sposób jej finansowania. Na przykład, jeśli jednostka jest finansowana wyłącznie długiem, a nie kapitałem własnym, użytkownicy mogą kłaść większy nacisk na aktywa i roszczenia z nimi związane niż na zyski jednostki; oraz*
- *względna zmienność wskaźnika odniesienia.*

*Przykłady wskaźników odniesienia, które mogą być odpowiednie, w zależności od okoliczności jednostki, obejmują kategorie zgłaszanych dochodów, takie jak zysk przed opodatkowaniem, całkowite przychody, zysk brutto i całkowite koszty, całkowity kapitał własny lub wartość aktywów netto. Zysk przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej jest często stosowany w przypadku podmiotów zorientowanych na zysk. Gdy zysk przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej jest zmienny, bardziej odpowiednie mogą być inne wskaźniki, takie jak zysk brutto lub całkowite przychody. W przypadku organizacji non-profit bardziej odpowiednie mogą być wskaźniki takie jak przychody, koszty, aktywa lub kapitał własny.*

*Gdy zysk jednostki przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej jest stale nominalny, co może mieć miejsce w przypadku przedsiębiorstwa zarządzanego przez właściciela, w którym właściciel pobiera znaczną część zysku przed opodatkowaniem w formie wynagrodzenia, bardziej odpowiedni może być wskaźnik odniesienia, taki jak zysk przed opodatkowaniem i wynagrodzeniem.*

*Istnieje związek między wartością procentową a wybranym wskaźnikiem odniesienia, tak że wartość procentowa zastosowana do zysku przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej będzie zwykle wyższa niż wartość procentowa zastosowana do całkowitych przychodów.*

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*W przypadku jednostek sektora publicznego, prawodawcy i organy regulacyjne są często głównymi użytkownikami ich sprawozdań finansowych. Ponadto sprawozdania finansowe mogą być wykorzystywane do podejmowania decyzji innych niż decyzje gospodarcze. Na określenie istotności sprawozdania finansowego jako całości w badaniu sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego ma zatem wpływ przepisy prawa, regulacja lub inny organ, a także potrzeby prawodawców i społeczeństwa w zakresie informacji finansowych w odniesieniu do programów sektora publicznego.*

*W badaniu jednostki sektora publicznego, całkowity koszt lub koszt netto (koszty pomniejszone o przychody lub wydatki pomniejszone o wpływy) mogą być odpowiednimi wskaźnikami odniesienia dla działań programowych. W przypadku, gdy jednostka sektora publicznego sprawuje pieczę nad aktywami publicznymi, aktywa mogą być odpowiednim wskaźnikiem odniesienia.*

- 5.3.2. Audytor określa również poziom lub poziomy istotności, które mają być zastosowane do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeżeli w szczególnych okolicznościach jednostki istnieje jedna lub

więcej określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, w przypadku których można racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia o mniejszej wartości niż istotność dla sprawozdania finansowego jako całości mogą wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

- 5.3.3. Audytor określa istotność wykonawczą dla celów oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

*Planowanie badania wyłącznie w celu wykrycia pojedynczych istotnych zniekształceń pomija fakt, że suma pojedynczych nieistotnych zniekształceń może spowodować, że sprawozdanie finansowe będzie istotnie zniekształcone i nie pozostawia marginesu na ewentualne niewykryte zniekształcenia. Istotność wykonawcza (która, zgodnie z definicją, jest jedną lub większą liczbą kwot) jest ustalana w celu zmniejszenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy istotność.*

*Określenie istotności wykonawczej nie jest prostym, mechanicznym obliczeniem i wymaga zastosowania zawodowego osądu. Ma na nią wpływ zrozumienie jednostki przez audytora, zaktualizowane podczas identyfikacji i oszacowania ryzyka; oraz charakter i zakres zniekształceń zidentyfikowanych w poprzednich badaniach, a tym samym oczekiwania audytora w odniesieniu do zniekształceń w bieżącym okresie.*

*Oczywiście błahe nieprawidłowości*

*Część 7 wymaga od audytora kumulowania zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, innych niż te, które są oczywiście błahe. Podczas planowania audytor może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia kwot w poszczególnym sprawozdaniu byłyby oczywiście błahe i nie musiałyby być kumulowane, ponieważ audytor oczekuje, że kumulacja takich kwot wyraźnie nie miałyby istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe.*

- 5.3.4. Jeśli w trakcie badania audytor uzyska informacje, które spowodowałyby, że audytor początkowo ustaliłby inną kwotę (lub kwoty), audytor weryfikuje istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień).
- 5.3.5. Jeśli audytor dojdzie do wniosku, że niższa istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) niż pierwotnie ustalona jest odpowiednia, audytor ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wykonawczej oraz czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.

#### **5.4. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji**

- 5.4.1. Audytor przekazuje kierownikowi jednostki i, w stosownych przypadkach, osobom pełniącym nadzór ogólny zarys planowanego zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku badania.

#### **5.5. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji**

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji określonych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy, które należy udokumentować stosownie w niniejszej Części.*

5.5.1. Audytor zawrze w dokumentacji badania opis zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku badania, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur, które mają zostać wykonane, oraz znaczące zmiany dokonane w trakcie badania, wraz z uzasadnieniem takich zmian.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie

5.5.2. Audytor uwzględni w dokumentacji badania sprawy omawiane przez zespół wykonujący zlecenie oraz podjęte znaczące decyzje, w tym znaczące decyzje dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

5.5.3. Audytor uwzględni w dokumentacji badania:

- (a) następujące kwoty i czynniki brane pod uwagę przy ich ustalaniu (w tym wszelkie zmiany, jeśli mają zastosowanie):
  - (i) istotność dla sprawozdania finansowego jako całości;
  - (ii) w stosownych przypadkach, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień; oraz
  - (iii) istotność wykonawczą.
- (b) Kwota, poniżej której nieprawidłowości zostałyby uznane za oczywiście błahe.

## 6. Identyfikacja i oszacowanie ryzyka

### *Treść niniejszej Części*

Część 6 zawiera wymogi odnoszące się do odpowiedzialności audytora za wykonywanie procedur i powiązanych czynności w celu:

- uzyskanie 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 stwierdzenia, niezależnie od tego, czy jest ono spowodowane oszustwem czy błędem; oraz
- oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli.

Załącznik 3 ilustruje iteracyjny charakter identyfikacji i oszacowania ryzyka przez audytora.

### *Zakres niniejszej Części*

Ta Część dotyczy odpowiedzialności audytora za identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, co stanowi podstawę procedur badania podejmowanych w odpowiedzi na oszacowane ryzyka w Części 7. Część 5 określa obowiązki audytora w zakresie planowania czynności, w tym wymogi dotyczące dyskusji zespołu wykonującego zlecenie.

### 6.1. Cele

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

*Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki umożliwia audytorowi identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka przez audytora jest iteracyjny i dynamiczny.*

### 6.2. Procedury identyfikacji i oszacowania ryzyk oraz powiązanych działań

- 6.2.1. Audytor projektuje i wykonuje procedury w celu uzyskania dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do:

- (a) identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia; oraz
- (b) projektowania dalszych procedur badania.

*Audytor kieruje się zawodowym osądem w celu określenia rodzaju i zakresu procedur, które mają zostać wykonane, co może różnić się w zależności od formalności polityk lub procedur jednostki.*

*Niektóre mniej złożone jednostki, a w szczególności jednostki zarządzane przez właścicieli, mogą nie mieć ustanowionych ustrukturyzowanych procesów i systemów lub mogą mieć ustanowione procesy lub systemy z ograniczoną dokumentacją lub brakiem spójności w sposobie ich realizacji. Gdy takie systemy i procesy nie są sformalizowane, procedury opisane w paragrafie 6.2.3. są nadal wymagane.*

*Projektowanie i wykonywanie procedur w celu uzyskania dowodów badania w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być zaprzeczające, może obejmować uzyskanie dowodów z wielu źródeł w jednostce i poza nią. Jednakże audytor nie jest zobowiązany do wykonania badania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł dowodów.*

6.2.2. Uzyskując dowody badania w celu zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania, audytor bierze pod uwagę informacje pochodzące z:

- (a) procedur akceptacji lub kontynuacji; oraz
- (b) w stosownych przypadkach, innych zleceń wykonanych przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie na rzecz jednostki.

6.2.3. Procedury identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia obejmują:

- (a) zapytania kierownika jednostki i innych odpowiednich osób w jednostce;
- (b) procedury analityczne; oraz
- (c) obserwację i inspekcję.

*Audytor nie jest zobowiązany do wykonania wszystkich tych procedur dla każdego aspektu zrozumienia przez audytora wymaganego przez niniejszą Część.*

*Procedury analityczne wykonywane jako procedura identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia pomagają zidentyfikować niespójności, nietypowe transakcje lub zdarzenia oraz kwoty, wskaźniki i trendy, które wskazują na sprawy mogące mieć wpływ na badanie. Zidentyfikowane nietypowe lub nieoczekiwane relacje mogą pomóc audytorowi w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, w szczególności ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, w tym ryzyk związanych z kontami przychodów.*

*Procedury analityczne wykonane w ramach identyfikacji i oszacowania ryzyka mogą obejmować zarówno informacje finansowe (np. cena sprzedaży), jak i niefinansowe (np. ilość sprzedanych towarów) oraz wykorzystanie danych zagregowanych na wysokim poziomie. Audytor może wykonać proste porównanie informacji, takich jak zmiana sald kont w stosunku do sald z poprzednich okresów, w celu zidentyfikowania potencjalnych obszarów wyższego ryzyka.*

*Obserwacja i inspekcja mogą wspierać, potwierdzać lub zaprzeczać zapytaniom kierownika jednostki i innych osób, a także mogą dostarczać informacji o jednostce i jej otoczeniu. W przypadku, gdy polityki lub procedury nie są udokumentowane lub kontrole jednostki nie są sformalizowane, audytor może nadal być w stanie uzyskać pewne dowody badania w celu wsparcia identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez obserwację lub inspekcję działania kontroli.*

#### *Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*Podczas zasięgania informacji od osób, które mogą posiadać informacje mogące pomóc w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia, audytorzy jednostek sektora publicznego mogą uzyskiwać informacje z dodatkowych źródeł, takich jak od audytorów zaangażowanych w wykonania zadań lub inne badania związane z jednostką. Procedury wykonywane przez audytorów jednostek sektora publicznego w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia mogą również obejmować obserwację i kontrolę dokumentów przygotowanych przez kierownika jednostki dla prawodawcy, na przykład dokumentów związanych z obowiązkową sprawozdawczością w zakresie funkcjonowania tych jednostek.*



*Zautomatyzowane narzędzia i techniki*

*Jeśli audytor stosuje ZNT, audytor może zaprojektować i wykonać procedury badania w celu zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na stosunkowo dużych wielkościach danych (z księgi głównej, ksiąg pomocniczych lub innych danych operacyjnych), w tym z analiz, obserwacji lub inspekcji.*

6.2.4. Projektując i wykonując procedury identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, audytor bierze pod uwagę możliwe ryzyka istotnego zniekształcenia wynikające z:

- (a) oszustwa lub błędu;
- (b) relacji i transakcji ze stronami powiązаныmi; oraz
- (c) zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

*Oszustwo*

*Oszukańcza sprawozdawczość finansowa obejmuje celowe zniekształcenia, w tym pominięcia kwot lub ujawnień w sprawozdaniach finansowych w celu wprowadzenia w błąd użytkowników sprawozdań finansowych. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa często wiąże się z obejściem przez kierownika jednostki mechanizmów kontrolnych, które w innych okolicznościach mogą wydawać się skuteczne, takich jak rejestrowanie fikcyjnych zapisów w dzienniku blisko końca okresu sprawozdawczego.*

*Sprzeniewierzenie aktywów wiąże się z kradzieżą aktywów jednostki i jest często popełniane przez pracowników w stosunkowo niewielkich i nieistotnych kwotach. Może jednak również dotyczyć kierownictwa, które zazwyczaj jest w stanie ukryć lub zataić sprzeniewierzenie w sposób trudny do wykrycia.*

*Sprzeniewierzeniu aktywów często towarzyszą fałszywe lub wprowadzające w błąd księgi lub dokumenty w celu ukrycia faktu, że aktywa zaginęły lub zostały zastawione bez odpowiedniego upoważnienia.*

*W MZJ mogą występować inne czynniki ryzyka oszustwa niż w bardziej złożonych jednostkach. Z jednej strony, kierownictwo lub właściciel-zarządzający mogą być w stanie sprawować skuteczniejszy nadzór niż w bardziej złożonej jednostce, co może rekompensować bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków. Z drugiej strony, mniejszy podział obowiązków i bardziej bezpośrednie zaangażowanie kierownictwa lub właściciela-zarządzającego może dawać kierownictwu lub właścicielowi - zarządzającemu większą możliwość obejścia kontroli i popełnienia oszustwa. MZJ, w tym właściciele-zarządzający, mogą również odczuwać inną presję lub motywację do popełniania oszustw niż kierownictwo w bardziej złożonych jednostkach. W Załączniku 4 przedstawiono czynniki ryzyka oszustwa stosowne dla mniej złożonych jednostek.*

*Strony powiązane*

*W niektórych MZJ transakcje z stronami powiązаныmi pomiędzy właścicielami-zarządzającymi i bliskimi członkami rodziny mogą być powszechne, w szczególności w jednostkach ściśle powiązanych. Transakcje te mogą nie być przeprowadzane na normalnych warunkach rynkowych; na przykład niektóre transakcje ze stronami powiązаныmi mogą być przeprowadzane bez wymiany świadczenia wzajemnego lub za świadczeniem wzajemnym znacznie odbiegającym od wartości godziwej.*

*Kontynuacja działalności*

*Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, o szczególnie stosowne dla MZJ, obejmują ryzyko, że banki i inni kredytodawcy, członkowie bliskiej rodziny lub właściciele-zarządzający mogą przestać wspierać jednostkę, a także możliwą utratę głównego dostawcy, głównego klienta, kluczowego pracownika lub prawa do prowadzenia działalności na podstawie licencji, franczyzy lub innej umowy prawnej.*

- 6.2.5. Jeśli opinia z badania sprawozdania finansowego za poprzedni okres została zmodyfikowana, audytor ocenia jej wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący rok przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia.

**6.3. Zrozumienie stosownych aspektów jednostki**

*Zrozumienie przez audytora stosownych aspektów jednostki, w tym jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki ustanawia ramy odniesienia, w których audytor identyfikuje i oszacowuje ryzyko istotnego zniekształcenia, a także informuje, w jaki sposób audytor planuje i wykonuje dalsze procedury badania.*

*Zapytania kierownika jednostki i innych osób w jednostce*

- 6.3.1. Audytor zwraca się do kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, do osób, sprawujących nadzór, z zapytaniem dotyczącym:

- (a) w jaki sposób jednostka identyfikuje ryzyka biznesowe istotne dla sporządzenia sprawozdania finansowego i jak je uwzględnia;
- (b) ryzyka oszustwa w jednostce oraz mechanizmy kontrolne ustanowione przez kierownika jednostki w celu ograniczenia tych ryzyk;
- (c) charakter i zakres bezpośredniego zaangażowania kierownika jednostki w operacje lub inne działania, które mogą pomóc kierownikowi w zapobieganiu lub wykrywaniu nieprawidłowości w informacjach księgowych lub w identyfikacji mechanizmów kontrolnych, które nie działają zgodnie z przeznaczeniem.
- (d) tożsamość stron powiązanych jednostki, w tym:
  - (i) zmiany w stosunku do poprzedniego okresu;
  - (ii) charakter relacji pomiędzy jednostką a tymi stronami powiązanymi; oraz
  - (iii) czy jednostka zawarła jakiegokolwiek transakcje ze stronami powiązanymi w danym okresie, a jeśli tak, to jakiego rodzaju i w jakim celu; oraz
- (e) czy jednostka przestrzega prawa lub regulacji, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe, oraz czy prowadzono korespondencję ze stosownymi organami licencyjnymi lub regulacyjnymi, która może być stosowna dla sprawozdania finansowego.
- (f) podstawy zamierzonego stosowania zasady kontynuacji działalności, czy występują zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, a jeżeli tak, to jakie są plany kierownika jednostki odniesienia się do nich.



Zapytania skierowane do kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, do osób, sprawujących nadzór, pomagają audytorowi zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zareagować na te ryzyka.

Zapytania o to, w jaki sposób jednostka identyfikuje i oszacowuje swoje ryzyka biznesowe stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, mogą pomóc audytorowi w ich zrozumieniu:

- w przypadku zidentyfikowanych ryzyk biznesowych;
- czy i w jaki sposób jednostka zareagowała na te ryzyka;
- czy ryzyka, na które narażona jest jednostka zostały zidentyfikowane, oszacowane i uwzględnione odpowiednio do charakteru i okoliczności jednostki.

Zapytania dotyczące ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem w jednostce mogą pomóc audytorowi w jego zrozumieniu:

- przeprowadzone przez kierownika jednostki oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego w wyniku oszustwa, w tym charakter, zakres i częstotliwość takich ocen;
- proces kierownika jednostki mający na celu identyfikację i reagowanie na ryzyko oszustwa w jednostce, w tym wszelkie szczególne ryzyka oszustwa, które kierownik jednostki zidentyfikował lub na które zwróciło uwagę, lub grupa transakcji, salda kont lub ujawnienia, w przypadku których ryzyko oszustwa jest prawdopodobne;
- komunikacja kierownika jednostki z osobami, sprawującymi nadzór, dotycząca procesów identyfikacji i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce.

Zapytanie o to, w jaki sposób kierownik jednostki wykonuje działania w celu zapobiegania lub wykrywania nieprawidłowości w informacjach księgowych i identyfikuje kontrole, które nie działają zgodnie z zamierzeniami, może obejmować zapytanie o to, z jakich informacji korzysta kierownik i na jakiej podstawie kierownik uważa informacje za wystarczająco wiarygodne, a także zapytanie o to, w jaki sposób usuwane są niedociągnięcia. Zapytania te pomagają audytorowi zrozumieć, czy inne aspekty systemu kontroli wewnętrznej jednostki są obecne i funkcjonują odpowiednio do okoliczności jednostki, biorąc pod uwagę charakter i złożoność jednostki.

Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu, że jednostka kontynuuje działalność i będzie kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia jest sporządzane przy założeniu kontynuacji działalności, chyba że kierownik jednostki albo zamierza zlikwidować jednostkę, albo zaprzestać działalności, albo nie ma innej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaprzestania działalności. Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, aktywa i zobowiązania są ujmowane w oparciu o założenie, że jednostka będzie w stanie zrealizować swoje aktywa i wywiązać się ze swoich zobowiązań w normalnym toku działalności.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny

6.3.2. Audytor dzieli się stosownymi informacjami uzyskanymi na temat stron powiązanych jednostki z innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie.

6.3.3. Audytor zasięga informacji u kierownika jednostki, osób sprawujących nadzór oraz, w stosownych przypadkach, innych osób w jednostce w celu ustalenia, czy posiadają oni wiedzę na temat jakiegokolwiek faktycznego, podejrzewanego lub domniemanego oszustwa mającego wpływ na jednostkę.

#### *Zrozumienie jednostki i jej środowiska*

6.3.4. Audytor uzyskuje zrozumienie:

- (a) struktury organizacyjnej jednostki, własności i zarządzania oraz modelu biznesowego.
- (b) branży i innych czynników zewnętrznych wpływających na jednostkę.
- (c) sposobu pomiaru wyników finansowych jednostki.
- (d) ram prawnych i regulacyjnych mających zastosowanie do jednostki oraz jak jednostka przestrzega tych ram.
- (e) transakcje jednostki oraz inne zdarzenia i warunki, które mogą powodować konieczność ujęcia lub ujawnienia szacunków księgowych lub ich zmiany.
- (f) umowy lub relacje, które mogą skutkować nieujętymi zobowiązaniami lub przyszłymi zobowiązaniami.

*Zrozumienie modelu biznesowego jednostki pomaga audytorowi w zrozumieniu celów i strategii jednostki oraz w zrozumieniu ryzyka biznesowego, które jednostka podejmuje i na które jest narażona. Zrozumienie ryzyka biznesowych jednostki pomaga audytorowi w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia, ponieważ większość ryzyka biznesowych będzie miała ostatecznie konsekwencje finansowe, a zatem wpływ na sprawozdanie finansowe. Uzyskując zrozumienie modelu biznesowego jednostki, audytora może rozważyć, w jaki sposób jednostka wykorzystuje IT.*

*Stosowne czynniki branżowe obejmują warunki branżowe, takie jak konkurencyjne otoczenie, relacje z dostawcami i klientami oraz rozwój technologiczny. Inne czynniki zewnętrzne wpływające na jednostkę, które audytor może wziąć pod uwagę, obejmują ryzyka związane z klimatem, ogólne warunki gospodarcze, stopy procentowe i dostępność finansowania oraz inflację lub rewaluację waluty.*

*Rozumiejąc umowy lub relacje, które mogą skutkować nieujętymi zobowiązaniami lub przyszłymi zobowiązaniami, audytor może rozważyć sprawdzenie protokołów spotkań i korespondencji z radcą prawnym oraz sprawdzenie kont kosztów prawnych.*

#### *Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*Jednostki działające w sektorze publicznym mogą tworzyć i dostarczać wartość w inny sposób niż te, które tworzą majątek dla właścicieli, ale nadal będą miały "model biznesowy" z określonym celem. Sprawy, które audytorzy sektora publicznego mogą zrozumieć, a które są stosowne dla modelu biznesowego jednostki, obejmują:*

- *znajomość stosownych działań rządowych, w tym powiązanych programów.*
- *cele i strategie programu, w tym elementy polityki społecznej.*

#### *Zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej*

6.3.5. Audytor uzyskuje zrozumienie:

- (a) mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, w odniesieniu do szacunków księgowych, kryteria ujmowania, podstawy wyceny oraz związane z nimi wymogi

dotyczące prezentacji i ujawniania informacji, a także sposób ich stosowania w kontekście charakteru i okoliczności jednostki oraz jej otoczenia.

- (b) polityki rachunkowości jednostki i przyczyny wszelkich zmian w tym zakresie.

6.3.6. Audytor ocenia, czy polityki rachunkowości jednostki są odpowiednie i spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

#### Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki

*W MZJ, a w szczególności w jednostkach zarządzanych przez właścicieli, sposób, w jaki system kontroli wewnętrznej jednostki jest zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany, różni się w zależności od wielkości i złożoności jednostki. W przypadku braku sformalizowanych procesów lub udokumentowanych zasad lub procedur, audytor jest nadal zobowiązany do uzyskania zrozumienia sposobu, w jaki kierownik jednostki lub, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór zapobiegają oszustwom i błędom oraz je wykrywają, a także do zastosowania zawodowego osądu w celu ustalenia rodzaju i zakresu procedur w celu uzyskania wymaganego zrozumienia.*

#### *Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*Audytorzy jednostek sektora publicznego często mają dodatkowe obowiązki w odniesieniu do kontroli wewnętrznej, na przykład w zakresie raportowania zgodności z ustalonym kodeksem postępowania lub raportowania wydatków w stosunku do budżetu. Audytorzy jednostek sektora publicznego mogą również mieć obowiązek sporządzania sprawozdań na temat zgodności z przepisami prawa, regulacjami lub innymi upoważnieniami. W rezultacie ich rozważania na temat systemu kontroli wewnętrznej mogą być szersze i bardziej szczegółowe.*

#### Zrozumienie środowiska kontroli jednostki

6.3.7. Audytor:

- (a) uzyskuje zrozumienie środowiska kontroli związanego ze sporządzaniem sprawozdania finansowego; oraz
- (b) ocenia, czy środowisko kontroli zapewnia odpowiednie podstawy dla systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biorąc pod uwagę charakter i złożoność jednostki.

#### *Zrozumienie audytora może obejmować:*

- *sposób, w jaki kierownik jednostki, a w stosownych przypadkach osoby sprawujące nadzór, nadzorują jednostkę, wykazują uczciwość i wartości etyczne, na przykład poprzez komunikację z pracownikami w zakresie oczekiwań dotyczących praktyk biznesowych i etycznego zachowania;*
- *kulturę jednostki, w tym to, czy kierownik jednostki wspiera uczciwość i etyczne zachowanie;*
- *przypisanie uprawnień i odpowiedzialności przez jednostkę;*
- *w jaki sposób jednostka przyciąga, rozwija i zatrzymuje kompetentne osoby; oraz*
- *w stosownych przypadkach, w jaki sposób właściciele-zarządzający są aktywnie zaangażowani w działalność i jak może to wpłynąć na ryzyka wynikające z obejścia kontroli przez kierownictwo z powodu braku podziału obowiązków.*

*Środowisko kontroli stanowi ogólną podstawę działania innych aspektów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, a niedociągnięcia mogą osłabić resztę systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Chociaż nie*

zapobiega ono bezpośrednio zniekształceniom ani ich nie wykrywa i nie koryguje, może wpływać na skuteczność innych mechanizmów kontrolnych w systemie kontroli wewnętrznej. Środowisko kontroli obejmuje funkcje zarządzania i kierowania oraz postawy, świadomość i działania osób odpowiedzialnych za zarządzanie i kierowanie dotyczące systemu kontroli wewnętrznej jednostki i jego znaczenia dla jednostki.

Ponieważ środowisko kontroli ma fundamentalne znaczenie dla systemu kontroli wewnętrznej jednostki, wszelkie niedociągnięcia mogą mieć rozległy wpływ na sporządzanie sprawozdania finansowego. Dlatego też zrozumienie i ocena środowiska kontroli przez audytora wpływa na identyfikację i oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a także może wpływać na identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, jak również na reakcje audytora na oszacowane ryzyka.

Niektóre lub wszystkie aspekty środowiska kontroli mogą nie mieć zastosowania do MZJ lub mogą być mniej sformalizowane. Na przykład MZJ może nie posiadać pisemnego kodeksu postępowania, ale zamiast tego może rozwinąć kulturę, która podkreśla znaczenie uczciwości i etycznego zachowania poprzez komunikację ustną i przykład kierownictwa.

Niektóre jednostki mogą być zdominowane przez jedną osobę, która może korzystać z dużej swobody decyzyjnej. Działania i postawy tej osoby mogą mieć rozległy wpływ na kulturę jednostki, co z kolei może mieć rozległy wpływ na środowisko kontroli. Zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę w MZJ nie oznacza samo w sobie, że kierownictwo nie wykazuje i nie komunikuje odpowiedniego podejścia do kontroli wewnętrznej i procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach potrzeba autoryzacji kierownictwa, żeby zrekompensować niedoskonałości kontroli i zmniejszyć ryzyko oszustw pracowniczych. Jednakże zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę może stanowić potencjalną słabość kontroli, ponieważ istnieje możliwość w celu obejścia kontroli przez kierownictwo.

Zrozumienie procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę gospodarczą

6.3.8. W przypadku znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, audytor uzyskuje zrozumienie procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę, w tym:

- (a) zapisów księgowych i inne zapisów, które potwierdzają grupy transakcji, salda kont i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym;
- (b) w jaki sposób transakcje są inicjowane i jak informacje o nich są rejestrowane, przetwarzane, korygowane w razie potrzeby, przenoszone do księgi głównej i raportowane w sprawozdaniu finansowym;
- (c) w jaki sposób informacje o zdarzeniach i warunkach innych niż transakcje są identyfikowane, przetwarzane i ujawniane; oraz
- (d) zasoby jednostki, w tym środowisko informatyczne, stosowne do (a) do (c) powyżej.

Sprawy, które audytor może rozważyć, uzyskując zrozumienie procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę w odniesieniu do znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, obejmują w jaki sposób:

- przetwarzane są dane lub informacje dotyczące transakcji, innych zdarzeń i warunków;
- zachowana jest integralność tych danych lub informacji; oraz
- wykorzystywane są procesy informacyjne, personel i inne zasoby.

*Zrozumienie audytora można uzyskać na różne sposoby i może ono obejmować:*

- *zapytania odpowiednich pracowników o procedury stosowane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub o proces sprawozdawczości finansowej jednostki;*
- *inspekcję podręczników zasad lub procesów lub innej dokumentacji procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę;*
- *obserwację realizacji polityk lub procedur przez personel jednostki; oraz*
- *wybór transakcji i prześledzenie ich przez mający zastosowanie proces sporządzania sprawozdania finansowego (tj. wykonanie walk-through).*

*Spółki MZJ z bezpośrednim udziałem kierownika jednostki mogą nie potrzebować obszernych opisów procedur księgowych, zaawansowanej dokumentacji księgowej lub pisemnych zasad.*

*Zautomatyzowane narzędzia i techniki*

*Audytor może również wykorzystać ZNT do uzyskania bezpośredniego dostępu lub cyfrowego pobrania z baz danych w systemie informacyjnym jednostki, które przechowują zapisy księgowe transakcji. Stosując ZNT do tych informacji, audytor może potwierdzić uzyskane zrozumienie sposobu przepływu transakcji przez system informacyjny poprzez prześledzenie zapisów w dzienniku lub innych zapisów cyfrowych związanych z konkretną transakcją lub całą populacją transakcji, od zainicjowania w ewidencji księgowej do zapisania w księdze głównej. Analiza kompletnych lub dużych zestawów transakcji może również skutkować identyfikacją odchyłeń od normalnych lub oczekiwanych procedur przetwarzania dla tych transakcji, co może skutkować identyfikacją ryzyk istotnego zniekształcenia.*

6.3.9. W przypadku szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dotyczących znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień, audytor uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki kierownik jednostki:

- (a) identyfikuje, wybiera i stosuje odpowiednie metody, założenia i dane, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym identyfikuje znaczące założenia;
- (b) rozumie stopień niepewności szacunków i odnosi się do takiej niepewności, w tym wybiera szacunek punktowy i powiązane ujawnienia do włączenia do sprawozdania finansowego; oraz
- (c) dokonuje przeglądu wyników poprzednich szacunków księgowych i reaguje na wyniki tego przeglądu.

6.3.10. Audytor ocenia, czy proces sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę, w tym szacunków księgowych, odpowiednio wspiera sporządzanie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Zrozumienie usług świadczonych przez organizację usługową

6.3.11. Jeżeli jednostka korzysta z usług organizacji usługowej i usługi te są stosowne dla procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę, zrozumienie audytora zgodnie z paragrafem 6.3.8. obejmuje:

- (a) charakter usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenie tych usług dla jednostki, w tym ich wpływ na system kontroli wewnętrznej jednostki będącej użytkownikiem;
- (b) charakter i istotność przetwarzanych transakcji lub kont lub procesów sprawozdawczości finansowej, na które organizacja usługowa ma wpływ;



- (c) stopień interakcji między działaniami organizacji usługowej a działaniami jednostki użytkownika; oraz
- (d) odpowiednie warunki umowne dotyczące działań podejmowanych przez organizację usługową.

Zrozumienie audytora jest wystarczające, aby zapewnić odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.

*MZJ mogą często korzystać z zewnętrznych usług księgowych, począwszy od przetwarzania niektórych transakcji (na przykład przetwarzania listy płac i płatności podatków od wynagrodzeń) i prowadzenia dokumentacji księgowej, a skończywszy na sporządzaniu sprawozdania finansowego. Korzystanie z usług takiej organizacji przy sporządzaniu sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika mniej złożonej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe.*

*Usługi świadczone przez organizację usługową są stosowne dla procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę, gdy usługi te oraz kontrole nad nimi stanowią część procesu opisanego w paragrafie 6.3.8 lub mają na niego wpływ.*

*Zrozumienie przez audytora pomaga poinformować audytora o charakterze i znaczeniu usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływie na system kontroli wewnętrznej jednostki użytkownika, co wpływa na charakter i zakres prac, które mają być wykonane przez audytora w odniesieniu do usług świadczonych przez organizację usługową. Znaczenie kontroli organizacji usługowej w stosunku do kontroli jednostki zależy od stopnia interakcji między działaniami organizacji usługowej a działaniami jednostki. Na przykład organizacja usługowa może przetwarzać i księgować transakcje, które nadal muszą być autoryzowane przez jednostkę, alternatywnie jednostka może polegać na takich kontrolach, na które ma wpływ organizacja usługowa.*

*Organizacja usługowa mogła zaangażować audytora usług w celu dostarczenia raportu na temat opisu i projektu (raport typu 1) lub na temat opisu, projektu i skuteczności działania (raport typu 2) kontroli w organizacji usługowej. Takie raporty mogą dostarczyć informacji dla audytora w uzyskaniu zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki użytkownika. Jednakże niniejszy standard nie został opracowany i dlatego nie zawiera wymogów dotyczących wykorzystania przez audytora takich raportów jako dowodów badania na temat projektu, wdrożenia lub skuteczności działania systemu kontroli wewnętrznej w organizacji usługowej.*

Zrozumienie działań kontrolnych jednostki

6.3.12. Audytor uzyskuje zrozumienie działań kontrolnych jednostki poprzez identyfikację kontroli, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, jak określono poniżej. Dla każdej kontroli zidentyfikowanej w (a)-(e) poniżej, audytor wykonuje procedury, poza zapytaniem, w celu oceny, czy kontrola jest zaprojektowana skutecznie i czy została wdrożona:

- (a) kontrole, które odnoszą się do ryzyk uznanych za ryzyka znaczące;
- (b) kontrole zapisów w dzienniku, w tym zapisów w dzienniku w celu rejestrowania jednorazowych, nietypowych transakcji lub korekt;
- (c) kontrole, jeśli istnieją, dla których audytor planuje przetestować skuteczność działania kontroli w ustaleniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu testów wiarygodności, w tym kontrole, które odnoszą się do ryzyk, dla których same procedury wiarygodności nie są wystarczające do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania; oraz

- (d) kontrole, jeśli istnieją, związane ze znaczącymi transakcjami i ustaleniami ze stronami powiązanymi oraz znaczącymi transakcjami i ustaleniami poza normalnym tokiem działalności.
- (e) kontrole, jeśli istnieją, w lit. a)-d) w jednostce użytkownika związane z usługami świadczonymi przez organizację usługową, w tym te, które mają zastosowanie do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową.

*Wymagane od audytora zrozumienie czynności kontrolnych jednostki obejmuje identyfikację określonych kontroli, stosownie do okoliczności jednostki, oraz ocenę ich zaprojektowania i ustalenie, czy kontrole zostały wdrożone. Ocena zaprojektowania i wdrożenia kontroli obejmuje ocenę tego, czy kontrola jest zaprojektowana skutecznie w celu zaadresowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia lub skutecznie zaprojektowana w celu wsparcia działania innych kontroli, oraz ustalenie, czy kontrola została wdrożona.*

*Pomaga to audytorowi w zrozumieniu podejścia kierownika jednostki do określonych rodzajów ryzyk, a tym samym stanowi podstawę do zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania odpowiadających na te rodzaje ryzyka, nawet jeśli audytor nie planuje badania skuteczności działania zidentyfikowanych mechanizmów kontrolnych.*

#### *Zapisy w dzienniku*

*Oczekuje się, że kontrole zapisów w dzienniku zostaną zidentyfikowane w przypadku wszystkich badań, ponieważ sposób, w jaki jednostka włącza informacje z przetwarzania transakcji do księgi głównej, zwykle wiąże się z wykorzystaniem zapisów w dzienniku, zarówno standardowych, jak i niestandardowych, zautomatyzowanych lub ręcznych. Zakres, w jakim inne kontrole są identyfikowane, może się różnić w zależności od charakteru jednostki i planowanego podejścia audytora do dalszych procedur badania. Na przykład, system informacyjny jednostki może nie być złożony, a audytor może nie zamierzać testować skuteczności działania kontroli. Ponadto audytor mógł nie zidentyfikować żadnych znaczących ryzyk lub innych ryzyk istotnego zniekształcenia, w przypadku których konieczne jest dokonanie przez audytora oceny zaprojektowania kontroli i ustalenie, czy zostały one wdrożone. W takim badaniu audytor może stwierdzić, że nie istnieją zidentyfikowane kontrole inne niż kontrole jednostki dotyczące zapisów w dzienniku.*

#### *Strony powiązane*

*Mechanizmy kontrolne w MZJ będą prawdopodobnie mniej formalne, a takie jednostki mogą nie mieć udokumentowanych procesów dotyczących relacji i transakcji ze stronami powiązanymi. Właściciel-zarządzający może łagodzić niektóre ryzyka wynikające z transakcji ze stronami powiązanymi lub potencjalnie zwiększać te ryzyka poprzez aktywne zaangażowanie we wszystkie główne aspekty transakcji. W przypadku takich jednostek audytor może uzyskać zrozumienie związków i transakcji ze stronami powiązanymi oraz wszelkich kontroli, które mogą nad nimi istnieć, poprzez zapytanie kierownika jednostki w połączeniu z innymi procedurami, takimi jak obserwacja działań kierownika jednostki w zakresie nadzoru i przeglądu oraz inspekcji i dostępnej stosownej dokumentacji.*

6.3.13. W odniesieniu do kontroli określonych w pkt 6.3.12. audytor:

- (a) identyfikuje aplikacje IT i inne aspekty środowiska IT, które podlegają ryzyku wynikającemu z korzystania z technologii IT, oraz identyfikuje te ryzyka;
- (b) identyfikuje ogólne kontrole IT jednostki, które odpowiadają na te zidentyfikowane ryzyka; oraz

- (c) wykonując procedury uzupełniające zapytania, ocenia, czy zidentyfikowane ogólne kontrole IT zostały zaprojektowane i wdrożone w sposób skuteczny.

*Zrozumienie przez audytora procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę (które może być dokonane poprzez wykonanie procedur „krok po kroku” (ang. walk-through) obejmuje środowisko IT stosowne dla przepływu transakcji i przetwarzania informacji. Wynika to z faktu, że korzystanie przez jednostkę z aplikacji IT lub innych aspektów środowiska IT może powodować ryzyka wynikające z korzystania z technologii IT (tj. podatność kontroli przetwarzania informacji na nieskuteczne zaprojektowanie lub działanie lub ryzyka dla integralności informacji.*

*Zakres zrozumienia przez audytora procesów IT, w tym zakres, w jakim jednostka posiada ogólne kontrole IT, będzie różnił się w zależności od charakteru i okoliczności jednostki oraz jej środowiska IT, a także w zależności od charakteru i zakresu kontroli zidentyfikowanych przez audytora. Liczba aplikacji IT, które podlegają ryzykom wynikającym z korzystania z IT, również będzie się różnić w zależności od tych czynników. Ogólne kontrole IT wspierają ciągłe prawidłowe działanie środowiska IT, w tym ciągłe skuteczne funkcjonowanie kontroli przetwarzania informacji i integralność informacji.*

#### *Słabości w systemie kontroli wewnętrznej jednostki*

- 6.3.14. Audytor ustala, czy w systemie kontroli wewnętrznej jednostki zidentyfikowano jedną lub więcej słabości, a jeśli tak, to czy pojedynczo lub łącznie stanowią one znaczące słabości.

*Rozumiejąc system kontroli wewnętrznej jednostki, audytor może stwierdzić, że niektóre z polityk lub procedur jednostki nie są odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki. Takie ustalenie może być wskaźnikiem pomagającym audytorowi w zidentyfikowaniu słabości kontroli wewnętrznej. Jeśli audytor zidentyfikował jedno lub więcej słabości, audytor może rozważyć wpływ tych słabości na identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia oraz na zaprojektowanie dalszych procedur badania.*

*Audytor kieruje się zawodowym osądem przy ustalaniu, czy dana słabość stanowi znaczącą słabość kontroli wewnętrznej.*

#### **6.4. Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia**

*Ryzyka istotnego zniekształcenia są identyfikowane i oszacowywane przez audytora w celu określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Dowody te umożliwiają audytorowi wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na akceptowalnie niskim poziomie ryzyka badania.*

- 6.4.1. Audytor identyfikuje i oszacowuje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem na:
- (a) poziomie sprawozdania finansowego. Czyniąc to, audytor ustala, czy wpływają one na ryzyka na poziomie stwierdzenia oraz rozważa charakter i zakres rozległości wpływu zidentyfikowanych ryzyk na sprawozdanie finansowe; oraz
  - (b) poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień. Czyniąc to, audytor:
    - (i) określa stosowne stwierdzenia i powiązane znaczące grupy transakcji, salda kont i ujawnienia; oraz
    - (ii) oszacowuje ryzyko nieodłączne dla zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia poprzez oszacowanie prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia.



### *Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego*

*Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnosi się do ryzyk, które odnoszą się do sprawozdania finansowego jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami związanymi z konkretnymi stwierdzeniami na poziomie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (np. ryzyko obejścia kontroli przez kierownika jednostki).*

### *Ryzyka na poziomie stwierdzenia*

*Identyfikując i oszacowując ryzyka istotnego zniekształcenia, audytor wykorzystuje stwierdzenia do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Załącznik 5 określa stwierdzenia, które mogą być wykorzystane przez audytora do rozważenia różnych rodzajów zniekształceń na poziomie stwierdzenia.*

*Twierdzenie dotyczące klasy transakcji, salda rachunku lub ujawnienia jest istotnym twierdzeniem, gdy na podstawie rozważenia przez audytora zniekształceń, które mają racjonalną możliwość zarówno wystąpienia (tj. prawdopodobieństwo), jak i bycia istotnymi, gdyby miały wystąpić (tj. wielkość). Znaczące grupy transakcji, sald kont i ujawnień to te, dla których istnieje jedno lub więcej stosownych stwierdzeń. Określenie stosownych stwierdzeń i znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień stanowi podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.*

### *Oszacowanie ryzyka nieodłącznego*

*Oszacowane ryzyko nieodłączne dla określonego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia stanowi osąd w zakresie od niższego do wyższego w spektrum ryzyka nieodłącznego.*

*Oszacowując ryzyko nieodłączne, audytor kieruje się zawodowym osądem przy określaniu znaczenia kombinacji prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia w spektrum ryzyka nieodłącznego. Osąd dotyczący tego, w którym przedziale ryzyko nieodłączne jest oszacowywane, może różnić się w zależności od charakteru, wielkości lub okoliczności jednostki i uwzględnia ocenione prawdopodobieństwo i wielkość zniekształcenia.*

*Rozważając prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia, audytor bierze pod uwagę możliwość wystąpienia zniekształcenia. Rozważając wielkość zniekształcenia, audytor bierze pod uwagę jakościowe i ilościowe aspekty możliwego zniekształcenia (tj. zniekształcenia w stwierdzeniach dotyczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień mogą być uznane za istotne ze względu na charakter, wielkość lub okoliczności).*

*Oceniając ryzyko nieodłączne, czynniki związane z przygotowaniem informacji wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenia, mogą obejmować:*

- *złożoność;*
- *subiektywność;*
- *zmianę;*
- *niepewność (w przypadku szacunków księgowych jest to niepewność szacunku); lub*
- *podatność na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownika jednostki lub innych czynników ryzyka oszustwa w zakresie, w jakim wpływają one na ryzyko nieodłączne.*

*Obecność tych czynników może powodować wyższe ryzyko nieodłączne i może wskazywać, że MSB dla MZJK nie jest odpowiedni dla badania.*

*Gdy ryzyka istotnego zniekształcenia odnoszą się w większym stopniu do sprawozdania finansowego jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń, ryzyka istotnego zniekształcenia są oszacowywane na poziomie sprawozdania finansowego. Oszacowując ryzyko na poziomie stwierdzenia, audytor bierze pod uwagę stopień, w jakim ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego wpływa na oszacowanie nieodłącznego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.*

*W identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia stosowne są wyniki dyskusji zespołu wykonującego zlecenie oraz wszelkie zapytania dotyczące oszustw i kontynuacji działalności.*

*Szczególne rozważanie dotyczące sektora publicznego*

*Dokonując zawodowego osądu w zakresie oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, audytorzy z sektora publicznego mogą wziąć pod uwagę złożoność przepisów i rozporządzeń oraz ryzyka braku zgodności z obowiązującymi przepisami.*

- 6.4.2. Identyfikując i oszacowując ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, audytor, opierając się na założeniu, że istnieją ryzyka oszustwa przy ujmowaniu przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji przychodowych lub stwierdzeń powodują takie ryzyka.

*Identyfikując i oszacowując ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, audytor może rozważyć, czy podczas przeprowadzania procedur analitycznych zidentyfikowano nietypowe lub nieoczekiwane relacje, w tym te związane z kontami przychodów.*

*Domniemanie istnienia ryzyka oszustwa przy ujmowaniu przychodów może zostać obalone. Na przykład audytor może stwierdzić, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że nie istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów w przypadku, gdy występuje jeden rodzaj oszustwa zwykła transakcja przychodowa, na przykład przychód z najmu pojedynczej nieruchomości.*

- 6.4.3. Identyfikując i oszacowując ryzyka istotnego zniekształcenia odnoszące się do szacunków księgowych i związanych z nimi ujawnień na poziomie stwierdzenia, audytor bierze pod uwagę stopień, w jakim szacunki księgowe podlegają niepewności szacunku oraz stopień, w jakim złożoność, subiektywizm, zmiana lub stronniczość kierownika jednostki wpływają na następujące czynniki:
- (a) wybór i zastosowanie metody, przyjęte założenia i wykorzystane dane; oraz
  - (b) wybór szacunków punktowych kierownika jednostki i powiązanych ujawnień.

*Znaczące ryzyka*

- 6.4.4. Audytor ustala, czy którekolwiek z oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia stanowi, według zawodowego osądu audytora, znaczące ryzyko.

*Określenie, które z oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia są bliskie górnej granicy spektrum nieodłącznego ryzyka, a zatem są ryzykami znaczącymi, jest sprawą zawodowego osądu, chyba że ryzyko należy do rodzaju określonego jako ryzyko znaczące zgodnie z paragrafem 6.4.6. Bycie blisko górnej granicy spektrum nieodłącznego ryzyka będzie się różnić w zależności od jednostki i niekoniecznie będzie takie samo dla jednostki w poszczególnych okresach. Może to zależeć od charakteru i okoliczności jednostki, dla której ryzyko jest szacowane.*

- 6.4.5. Audytor ustala, czy oszacowane ryzyka związane z relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi oraz oszacowane ryzyka związane z szacunkami księgowymi są ryzykami znaczącymi.

6.4.6. Audytor traktuje następujące czynniki jako znaczące ryzyka:

- (a) ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku obejścia kontroli przez kierownika jednostki;
- (b) wszelkie inne ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, w tym ryzyka zidentyfikowane przez audytora zgodnie z paragrafem 6.4.2; lub
- (c) zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązаныmi poza normalnym tokiem działalności jednostki.

*Chociaż poziom ryzyka obejścia mechanizmów kontrolnych przez kierownika jednostki będzie różny w zależności od jednostki, niemniej ryzyko to występuje we wszystkich jednostkach. Ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do takiego obejścia, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, a zatem ryzyko znaczące.*

#### Oszacowanie ryzyka kontroli

6.4.7. Audytor oszacowuje ryzyko kontroli, jeśli:

- (a) audytor ustalił, że same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do któregośkolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia; lub
- (b) audytor planuje również przetestować skuteczność operacyjną kontroli.

W przeciwnym razie oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia jest takie samo jak oszacowane ryzyko nieodłączne.

*Plany audytora dotyczące testowania skuteczności działania kontroli opierają się na oczekiwaniu, że kontrole działają skutecznie, co będzie stanowić podstawę oszacowania ryzyka kontroli przez audytora.*

*Początkowe oczekiwanie skuteczności działania kontroli opiera się na dokonanej przez audytora ocenie zaprojektowania i uznania wdrożenia kontroli zidentyfikowanych w paragrafach 6.3.12. i 6.3.13. (b). Po przetestowaniu przez audytora skuteczności działania kontroli zgodnie z Częścią 7, audytor będzie w stanie potwierdzić początkowe oczekiwania dotyczące skuteczności działania kontroli. Jeśli kontrole nie działają skutecznie zgodnie z oczekiwaniami, audytor będzie musiał zrewidować ocenę ryzyka kontroli.*

*Dokonywane przez audytora oszacowanie ryzyka kontroli może być wykonywane na różne sposoby, w zależności od preferowanych technik lub metodyki badania, i może być wyrażana na różne sposoby. Oszacowanie ryzyka kontroli może być wyrażona za pomocą kategorii jakościowych (na przykład ryzyko kontroli oszacowane jako maksymalne, umiarkowane, minimalne) lub w kategoriach oczekiwań audytora co do skuteczności kontroli w odniesieniu do zidentyfikowanego ryzyka, czyli planowanego polegania na skutecznym działaniu kontroli. Na przykład, jeśli ryzyko kontroli zostanie oszacowane jako maksymalne, audytor rozważa brak polegania na skutecznym działaniu kontroli. Jeśli ryzyko kontroli jest oszacowane na mniej niż maksymalne, audytor rozważa poleganie na skutecznym działaniu kontroli.*

*W przypadku, gdy rutynowe transakcje biznesowe podlegają wysoce zautomatyzowanemu przetwarzaniu z niewielką lub żadną ręczną interwencją, może nie być możliwe wykonanie wyłącznie procedur wiarygodności w odniesieniu do ryzyka. Może to mieć miejsce w okolicznościach, w których znaczna ilość informacji jednostki jest inicjowana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana wyłącznie w formie elektronicznej. W takich przypadkach:*

- *wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania zwykle zależy od skuteczności kontroli ich dokładności i kompletności.*
- *potencjał niewłaściwego zainicjowania lub zmiany informacji i niewykrycia tego może być większy, jeśli odpowiednie kontrole nie działają skutecznie.*

*Ocena procedur identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz przegląd oszacowania ryzyka*

6.4.8. Audytor ocenia, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur identyfikacji i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Jeśli nie, audytor wykonuje dodatkowe procedury do czasu uzyskania dowodów badania zapewniających taką podstawę. Identyfikując i oszacowując ryzyko istotnego zniekształcenia, audytor bierze pod uwagę wszystkie dowody badania uzyskane z procedur identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie czy potwierdzają lub zaprzeczają stwierdzeniom dokonany przez kierownika jednostki.

6.4.9. Dokonane przez audytora oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia może ulec zmianie w trakcie badania w miarę uzyskiwania dodatkowych dowodów badania. W okolicznościach, w których audytor uzyskuje dowody badania w wyniku wykonania dalszych procedur badania lub w przypadku uzyskania nowych informacji, z których każda jest niespójna z dowodami badania, na których audytor pierwotnie oparł oszacowanie, audytor weryfikuje oszacowanie i odpowiednio modyfikuje dalsze planowane procedury badania.

6.4.10. Audytor zachowuje czujność przez cały czas trwania badania w celu uzyskania dowodów badania dotyczących zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

*Jeżeli po dokonaniu przez audytora oszacowania ryzyka zostaną zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, oszacowanie audytora dotyczące ryzyka istotnego zniekształcenia może wymagać zmiany.*

## **6.5. Ocena odpowiedzialności stosowania MSB dla MZJ**

6.5.1. Na podstawie procedur wykonanych w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, partner odpowiedzialny za zlecenie ocenia, czy MSB dla MZJ są nadal odpowiednie dla charakteru i okoliczności badanej jednostki.

*Pierwotne ustalenie audytora o stosowaniu MSB dla MZJ może ulec zmianie w miarę uzyskiwania nowych informacji lub dodatkowych dowodów badania podczas wykonywania procedur identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. W okolicznościach, w których uzyskano dowody badania lub nowe informacje, które są niespójne z pierwotnym ustaleniem audytora o stosowaniu MSB dla MZJ, audytor może być zmuszony do zmiany pierwotnego ustalenia o stosowaniu MSB dla MZJ i przejścia na stosowanie MSB lub innych odpowiednich standardów.*

## **6.6. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji**

6.6.1. Audytor informuje kierownika jednostki, a tam gdzie to odpowiednie, osoby, sprawujące nadzór, o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez audytora.

## **6.7. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji**

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy, które należy udokumentować stosownie do niniejszej Części.*

*Forma i zakres dokumentacji dotyczącej identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia może być prosta i stosunkowo krótka, a wpływ na nią mają:*

- *charakter, wielkość i złożoność jednostki oraz jej system kontroli wewnętrznej.*
- *dostępność informacji od jednostki.*
- *metodyka badania i technologia zastosowana w trakcie badania.*

*Nie jest konieczne dokumentowanie całości zrozumienia przez audytora jednostki i spraw z nią związanych, ale raczej zastosowanie zasad z Części 2.4 i spraw wskazanych poniżej.*

6.7.1. Audytor uwzględni w dokumentacji badania co następuje:

- (a) kluczowe elementy zrozumienia uzyskanego w odniesieniu do każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz procedur wykonanych w celu identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia;
- (b) nazwy zidentyfikowanych stron powiązanych (w tym zmiany w stosunku do poprzedniego okresu) oraz charakter relacji ze stronami powiązanymi;
- (c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, w tym znaczące ryzyka i ryzyka, dla których same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz uzasadnienie dokonanych znaczących osądów;
- (d) jeśli ma to zastosowanie, powody wniosku, że nie istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem związanym z ujmowaniem przychodów;
- (e) kontrole określone w paragrafach 6.3.12. i 6.3.13. oraz ocena, czy kontrola została zaprojektowana skutecznie i ustalenie, czy kontrola została wdrożona; oraz
- (f) w przypadku szacunków księgowych, kluczowe elementy zrozumienia szacunków księgowych przez audytora, w tym kontrole, stosownie do przypadku, powiązanie oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń z dalszymi procedurami audytora oraz wszelkie oznaki stroniczości kierownika jednostki i sposób, w jaki zostały one uwzględnione.

6.7.2. Audytor dokumentuje podstawę oceny, czy MSB dla MZJ jest nadal odpowiedni dla charakteru i okoliczności badanej jednostki.

## **7. Reakcja na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia**

### *Treść niniejszej Części*

Część 7 zawiera treści związane z:

- zaprojektowaniem i wdrożeniem ogólnych reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego;
- zaprojektowaniem i wdrożeniem reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (tj. zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania). Dalsze procedury obejmują procedury wiarygodności (testy szczegółowe i analityczne procedury wiarygodności) oraz testy kontroli (gdzie jest to odpowiednie) i zostały rozszerzone w niniejszej Części; oraz
- procedurami dotyczącymi określonych tematów odnoszących się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia.

### *Zakres niniejszej Części*

Niniejsza Część określa szczegółowe wymagania dotyczące uzyskiwania dowodów badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia. Część 2 określa również ogólne wymagania dotyczące dowodów badania. Spełniając wymagania zawarte w niniejszej Części, audytor może uznać za przydatne zapoznanie się z poniższymi informacjami, które określają stosowne sprawy:

- Oszustwo - patrz Część 1.5.
- Przepisy ustawowe i regulacje - patrz Część 1.6.
- Strony powiązane - patrz Część 1.7.
- Informacje wykorzystywane jako dowody badania - patrz Część 2.3

### **7.1. Cele**

7.1.1. Cele audytora są następujące:

- (a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na te ryzyka;
- (b) odpowiednie reagowanie na ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub podejrzenia oszustwa;
- (c) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zastosowania przez kierownika jednostki założenia kontynuacji działalności i powiązanych ujawnień; oraz
- (d) odpowiednie reagowanie na zidentyfikowane lub podejrzewane niezgodności z przepisami prawa lub regulacji, które zostały zidentyfikowane podczas badania.

### **7.2. Procedury badania odpowiadające na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego**

7.2.1. Audytor projektuje i wdraża ogólne reakcje w celu uwzględnienia oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem.



*Ogólne reakcje audytora na poziomie sprawozdania finansowego, na przykład wprowadzanie ogólnych zmian w rodzaju, rozłożenia w czasie lub zakresie procedur badania lub korekty przydzielonych zasobów lub wykorzystywanych ekspertów, opierają się na tych ryzykach, które odnoszą się do sprawozdania finansowego jako całości. Te mogą obejmować, na przykład, ryzyka wynikające z czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych lub sprawy związane z podstawami rachunkowości lub zasadami rachunkowości jednostki.*

*W szczególności na ogólne reakcje audytora ma również wpływ jego zrozumienie środowiska kontroli. Środowisko kontroli stanowi ogólną podstawę działania innych aspektów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Chociaż środowisko kontroli nie zapobiega bezpośrednio zniekształceniom ani ich nie wykrywa i nie koryguje, może ono wpływać na skuteczność innych kontroli w systemie kontroli wewnętrznej. Dlatego skuteczne środowisko kontroli może pozwolić audytorowi na większe zaufanie do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania generowanych wewnętrznie w jednostce.*

*Słabości, które zostały zidentyfikowane w środowisku kontrolnym podczas uzyskiwania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki, mają jednak odwrotny skutek i mogą skutkować potrzebą uzyskania bardziej obszernych dowodów badania z procedur wiarygodności. Słabe środowisko kontroli również wpływa na prace, które mogą zostać podjęte w okresie śródrocznym.*

7.2.2. Ustalając ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego, audytor:

- (a) ocenia, czy wybór i stosowanie polityk rachunkowości przez jednostkę, w szczególności tych związanych z subiektywnymi pomiarami, może wskazywać na oszukańczą sprawozdawczość finansową wynikającą ze starań kierownika jednostki w zakresie zarządzania zyskami; oraz
- (b) uwzględnia element nieprzewidywalności w wyborze rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania.

*Element nieprzewidywalności można osiągnąć na przykład poprzez:*

- *wykonanie procedur wiarygodności dotyczących wybranych sald kont i stwierdzeń, które nie zostały przetestowane w inny sposób ze względu na ich istotność lub ryzyko.*
- *skorygowanie rozłożenia w czasie procedur badania w stosunku do oczekiwanego.*
- *stosowanie różnych metod doboru próbek.*
- *wykonywanie procedur badania w różnych lokalizacjach lub w niezapowiedzianych lokalizacjach.*

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner wykonujący zlecenie

7.2.3. Ustalając ogólne reakcje na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego, audytor przydziela i nadzoruje personel, biorąc pod uwagę wiedzę, umiejętności i zdolności osób, którym mają zostać powierzone znaczące obowiązki związane ze zleceniem oraz dokonany przez audytora oszacowaniem ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem dla danego zlecenia.

**7.3. Procedury badania odpowiadające na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia**

- 7.3.1. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach, wynikających z oszustwa lub błędu, na poziomie stwierdzenia, i stanowią reakcję na to ryzyko.

*Dalsze procedury badania obejmują testy kontroli i procedury wiarygodności. Audytor może zdecydować o wykonaniu testów kontroli lub mogą one być wymagane w określonych okolicznościach (zob. paragraf 7.3.2.(d)). Procedury wiarygodności obejmują testy szczegółowe i analityczne procedury wiarygodności.*

*Dalsze procedury badania odpowiadają na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i zapewniają wyraźne powiązanie pomiędzy dalszymi procedurami audytora a oszacowaniem ryzyka. Jeżeli oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia wynikają z ryzyka oszustwa na poziomie stwierdzenia, rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania może wymagać zmiany w celu uzyskania dowodów badania, które są bardziej stosowne i wiarygodne lub w celu uzyskania dodatkowych informacji potwierdzających.*

*Audytor nie musi projektować i wykonywać dalszych procedur badania, jeżeli oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia jest poniżej akceptowalnego niskiego poziomu. Jednakże, zgodnie z wymogami paragrafu 7.3.14, niezależnie od oszacowanego ryzyka, audytor wykonuje stosowne procedury dla każdej istotnej grupy klasy transakcji, salda konta i ujawniania.*

- 7.3.2. Projektując dalsze procedury badania, audytor:

- (a) rozważa przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta lub ujawniania, w tym:
  - (i) prawdopodobieństwo i skalę zniekształcenia ze względu na charakterystykę znaczącej grupy transakcji, salda konta lub ujawniania (tj. ryzyko nieodłączne); oraz
  - (ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia kontrole, które uwzględniają ryzyko istotnych zniekształceń (tj. ryzyko kontroli), wymagając tym samym od audytora uzyskania dowodów badania w celu ustalenia, czy kontrole działają skutecznie (w przypadku, gdy audytor planuje przetestować skuteczność działania kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności);
- (b) uzyskuje bardziej przekonujących dowody badania, im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez audytora;
- (c) projektuje i wykonując testy kontroli, uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej audytor polega na skuteczności działania kontroli; oraz
- (d) jeśli audytor zamierza zbadać skuteczność działania kontroli lub gdy same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia, projektuje i wykonuje testy kontroli, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące skuteczności działania takich kontroli.

*W niektórych badaniach audytor może nie być w stanie zidentyfikować wielu mechanizmów kontrolnych lub zakres dokumentacji przygotowanej przez jednostkę na temat ich istnienia lub działania może być ograniczony. W takich przypadkach bardziej efektywne dla audytora może być przeprowadzenie dalszych procedur badania, które są przede wszystkim procedurami wiarygodności.*

*Uzyskując bardziej przekonujące dowody badania ze względu na wyższe oszacowane ryzyka, audytor może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, na przykład kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów od osób trzecich lub uzyskując potwierdzające dowody z wielu niezależnych źródeł.*



*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

*W przypadku badania jednostek sektora publicznego, zlecenie badania i wszelkie inne specjalne wymogi dotyczące badania mogą mieć wpływ na rozważenie przez audytora rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.*

- 7.3.3. Projektując testy kontroli i testy szczegółów, audytor ustala sposoby wyboru pozycji do testów, które są skuteczne w spełnieniu celu procedury badania.

*Wybierając pozycje do badania, audytor jest zobowiązany zgodnie z paragrafem 2.3.1 do ustalenia stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania; inny aspekt skuteczności (wystarczalności) jest ważnym czynnikiem brany pod uwagę przy wyborze pozycji do badania. Środki dostępne dla audytora dla wyboru pozycji do testowania to wybór wszystkich pozycji (100% badanie), wybór konkretnych pozycji i próbkowanie.*

*Testy kontroli*

- 7.3.4. Projektując i wykonując testy kontroli, audytor wykonuje procedury badania w połączeniu z zapytaniem w celu uzyskania dowodów badania na temat skuteczności działania kontroli, w tym:

- (a) w jaki sposób kontrole były stosowane w stosownych momentach w danym okresie;
- (b) spójność, z jaką zostały zastosowane; oraz
- (c) przez kogo lub w jaki sposób zostały one zastosowane.

- 7.3.5. Audytor ustala, czy kontrole, które mają być testowane, zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeśli tak, rozważa, czy konieczne jest uzyskanie dowodów na temat skutecznego działania kontroli pośrednich.

- 7.3.6. Audytor testuje kontrole w okresie lub przez cały okres, w którym audytor zamierza polegać na tych kontrolach, aby zapewnić odpowiednią podstawę do polegania na nich przez audytora.

- 7.3.7. Jeśli audytor uzyska dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, audytor uzyskuje dodatkowe dowody badania dotyczące wszelkich późniejszych znaczących zmian i określa dodatkowe dowody badania, które należy uzyskać dla pozostałego okresu.

- 7.3.8. Jeśli audytor zamierza wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane w poprzednich okresach, audytor:

- (a) rozważa:
  - (i) skuteczność systemu kontroli wewnętrznej;
  - (ii) ryzyka związane z charakterystykami kontroli (np. ręczna lub automatyczna);
  - (iii) skuteczność ogólnych kontroli IT;
  - (iv) skuteczność kontroli i jej stosowanie przez jednostkę;
  - (v) czy brak zmiany w danej kontroli stwarza ryzyko ze względu na zmieniające się okoliczności; oraz
  - (vi) ryzyko istotnego zniekształcenia i zakres polegania na planowanej kontroli; oraz
- (b) ustala ciągłą przydatność tych dowodów poprzez uzyskanie dowodów badania dotyczących tego, czy po poprzednim badaniu wystąpiły znaczące zmiany w tych kontrolach. Jeśli wystąpiły znaczące

zmiany, audytor testuje kontrolę w bieżącym okresie, w przeciwnym razie co najmniej co trzecie badanie.

- 7.3.9. Jeśli audytor zamierza polegać na kontroli, która jest kontrolą dotyczącą znaczącego ryzyka, audytor testuje kontrolę w bieżącym okresie.
- 7.3.10. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których audytor zamierza polegać, audytor ocenia, czy zniekształcenia wykryte za pomocą procedur wiarygodności wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych przez procedury wiarygodności nie stanowi jednak dowodu badania, że kontrole związane z testowanym stwierdzeniem są skuteczne.
- 7.3.11. W przypadku wykrycia odchyień w kontrolach, na których audytor zamierza polegać, audytor dokonuje konkretnych zapytań w celu zrozumienia tych spraw i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustala, czy:
- testy kontroli zapewniają odpowiednią podstawę do polegania na kontrolach;
  - konieczne są dodatkowe testy kontroli; lub
  - ryzyka istotnego zniekształcenia muszą zostać uwzględnione przy zastosowaniu procedur wiarygodności.

#### *Procedury wiarygodności*

- 7.3.12. Procedury wiarygodności audytora obejmują procedury wiarygodności odpowiadające konkretnie na znaczące ryzyka. Jeżeli reakcja na znaczące ryzyko składa się wyłącznie z procedur wiarygodności, procedury te obejmują testy szczegółowe.
- 7.3.13. Procedury wiarygodności audytora obejmują procedury badania związane z procesem zamknięcia sprawozdania finansowego, w tym:
- uzgadnianie lub uzgadnianie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym z odpowiednimi zapisami księgowymi, w tym uzgadnianie lub uzgadnianie informacji zawartych w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy takie informacje pochodzą z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy też spoza nich; oraz
  - badanie istotnych zapisów księgowych i innych korekt dokonanych w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego.
- 7.3.14. Niezależnie od oszacowanych ryzyk, procedury wiarygodności są wykonywane dla każdej istotnej grupy transakcji, salda rachunku i ujawnienia.

*Paragraf 7.3.1 wymaga od audytora zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania, których rodzaj rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanym ryzyku istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i odpowiadają na to ryzyko. Z tego powodu procedury wiarygodności mogły już zostać wykonane dla znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień.*

*Nie wszystkie stwierdzenia w ramach istotnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia muszą być testowane. Przy projektowaniu procedur wiarygodności, które mają zostać wykonane, rozważenie przez audytora stwierdzeń, w przypadku których, jeżeli wystąpiłoby zniekształcenie, istnieje racjonalna możliwość, że zniekształcenie to byłoby istotne, może pomóc w zidentyfikowaniu odpowiedniego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które mają zostać wykonane.*

- 7.3.15. Jeśli audytor wykonał procedury wiarygodności w dacie śródrocznej, audytor obejmuje pozostały okres wykonując:
- procedury wiarygodności połączone z testami kontroli za okres śródroczny; lub

- (b) jeśli audytor ustali, że jest to wystarczające, dalsze procedury wiarygodności, które zapewniają racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania z daty śródrocznej na koniec okresu.

#### Analityczne procedury wiarygodności

7.3.16. Jeśli audytor stosuje analityczne procedury wiarygodności w celu uzyskania dowodów badania, audytor:

- (a) ustala przydatność analitycznej procedury wiarygodności dla celu testu i dla danego stwierdzenia (stwierzeń);
- (b) ocenia wiarygodność danych, na podstawie, których audytor formułuje oczekiwania dotyczące zarejestrowanych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i stosowność dostępnych informacji, a także kontrole nad ich przygotowaniem;
- (c) opracowuje oczekiwania dotyczące zarejestrowanych kwot lub wskaźników i ocenia, czy oczekiwania są wystarczająco precyzyjne, aby zidentyfikować istotne nieprawidłowości;
- (d) ustala kwotę wszelkich różnic zarejestrowanych kwot od wartości oczekiwanych, która jest akceptowalna bez konieczności dalszego badania; oraz
- (e) bada wahania lub relacje, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami lub które różnią się od oczekiwanych wartości o znaczącą kwotę, poprzez zapytanie kierownika jednostki i uzyskanie odpowiednich dowodów badania stosownych dla odpowiedzi kierownika jednostki oraz wykonuje dodatkowe procedury badania, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach.

*Analityczne procedury wiarygodności mają generalnie większe zastosowanie do dużych wolumenów transakcji, które są zwykle przewidywalne w czasie. Zastosowanie zaplanowanych procedur analitycznych opiera się na oczekiwaniu, że relacje między danymi istnieją i utrzymują się przy braku znanych warunków świadczących o tym, że jest inaczej. Jednakże odpowiedniość konkretnej procedury analitycznej będzie zależec od oceny audytora, na ile będzie ona skuteczna w wykrywaniu zniekształceń, które pojedynczo lub w połączeniu z innymi zniekształceniami mogą powodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.*

*Na ustalenie przez audytora kwoty różnicy w stosunku do oczekiwań, którą można zaakceptować bez dalszego badania, ma wpływ istotność, biorąc pod uwagę możliwość, że zniekształcenie, pojedynczo lub w połączeniu z innymi zniekształceniami, może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. Wraz ze wzrostem oszacowanego ryzyka, kwota różnicy uznawana za możliwą do zaakceptowania bez badania zmniejsza się w celu osiągnięcia pożądanego poziomu przekonujących dowodów.*

#### *Zautomatyzowane narzędzia i techniki*

*Procedury analityczne mogą być wykonywane przy użyciu szeregu narzędzi lub technik, które mogą być również zautomatyzowane. Ewolucja technologii, w połączeniu ze wzrostem liczby i różnorodności źródeł danych, może stworzyć audytorowi więcej możliwości korzystania z ZNT przy wykonywaniu analitycznych procedur wiarygodności.*

*Audytor ma do dyspozycji niezliczone źródła informacji (np. media społecznościowe, źródła informacji o wolnym dostępie), a niektóre z nich są bardziej wiarygodne niż inne. Wykorzystanie ZNT do wykonywania analitycznych procedur wiarygodności pozwala audytorowi na włączenie informacji z większej liczby źródeł zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych w stosunku do jednostki, a także na wykorzystanie w analizach znacznie większych ilości danych. Niemniej jednak odpowiedzialność*

*audytora za wiarygodność danych wykorzystywanych w analitycznych procedurach wiarygodności pozostaje niezmieniona.*

### *Próbkowanie*

7.3.17. Jeśli audytor stosuje dobór próby do badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia jako sposób wyboru pozycji do badania, audytor:

- (a) rozważa cel procedur badania i charakterystykę populacji, z której zostanie pobrana próba.
- (b) ustala wielkości próby wystarczającej do zmniejszenia ryzyka próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu.
- (c) wybiera pozycje w taki sposób, aby każda jednostka w próbie z populacji miała szansę na wybór.
- (d) wykonuje procedury badania, odpowiednie do celu, dla każdej wybranej pozycji. Jeśli procedura nie ma zastosowania do wybranej pozycji, audytor wykonuje procedurę na pozycji zastępczej. Jeżeli audytor nie jest w stanie zastosować zaprojektowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych do wybranej pozycji, audytor traktuje tę pozycję jako odstępstwo od zalecanej kontroli (w przypadku testów kontroli) lub zniekształcenie (w przypadku testów szczegółów).
- (e) bada charakter i przyczyny wszelkich zidentyfikowanych odchyłeń lub zniekształceń oraz ocenia ich możliwy wpływ na cel procedury badania i na inne obszary badania.

### *Zaprojektowanie próby*

*Podczas projektowania próby badania, rozważania audytora mogą obejmować:*

- *cel badania, kombinacja procedur badania, która prawdopodobnie najlepiej zrealizuje cel, pozycje, które należy wybrać, aby zrealizować cel oraz stwierdzenie, którego dotyczy badanie.*
- *rodzaj poszukiwanych dowodów badania oraz możliwe odchylenia lub zniekształcenia lub inne cechy związane z tymi dowodami badania, które pomogą audytorowi w określeniu, co stanowi odchylenie lub zniekształcenie oraz jaką populację należy wykorzystać do doboru próby.*

*Rozważania audytora dotyczące charakterystyki populacji mogą obejmować:*

- *czy populacja testowanych pozycji jest odpowiednia do osiągnięcia celów testu. Próbkowanie nie identyfikuje ani nie testuje pozycji, które nie są już uwzględnione w populacji. Na przykład, próba sald należności może być wykorzystana do testowania istnienia należności, ale taka populacja nie byłaby odpowiednia do testowania kompletności należności.*
- *Wielkość populacji. W niektórych przypadkach wnioski statystyczne mogą nie zostać wyciągnięte, jeśli badana populacja jest zbyt mała, aby pobrać próbę.*

*Próbkowanie może być stosowane przy użyciu niestatystycznego lub statystycznego podejścia. Wnioski statystyczne można wyciągać na podstawie prób statystycznych. Próby niestatystyczne mogą być stosowane w połączeniu z innymi procedurami badania, które dotyczą tego samego stwierdzenia.*

### *Wielkość próby*

*Poziom ryzyka związanego z próbą, który audytor jest skłonny zaakceptować, wpływa na wymaganą wielkość próby. Im niższe ryzyko jest skłonny zaakceptować audytor, tym większa musi być wielkość*

*próby. Załącznik 6 zawiera przykłady czynników wpływających na wielkość próby dla testów kontroli i testów szczegółowych.*

#### *Wybór pozycji do testowania*

*W przypadku statystycznego doboru próby, pozycje próby są wybierane w taki sposób, że każda jednostka próby ma znane prawdopodobieństwo bycia wybraną. W przypadku niestatystycznego doboru próby do wyboru pozycji próby wykorzystuje się osąd. Ważne jest, aby audytor wybrał reprezentatywną.*

*Głównymi metodami doboru prób są: dobór losowy, dobór systematyczny i dobór przypadkowy.*

7.3.18. W niezwykle rzadkich okolicznościach, gdy audytor uznaje zniekształcenie lub odchylenie wykryte w próbie za anomalię, audytor uzyskuje wysoki stopień pewności, że takie zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Audytor uzyskuje ten stopień pewności poprzez wykonanie dodatkowych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że zniekształcenie lub odchylenie nie ma wpływu na pozostałą część populacji.

7.3.19. W przypadku testów szczegółowych audytor prognozuje zniekształcenia wykryte w próbie na populację.

*Zniekształcenie, które zostało uznane za anomalię, nie musi być prognozowane dla pozostałej populacji.*

7.3.20. Audytor ocenia:

- (a) wyniki próby; oraz
- (b) czy zastosowanie doboru próby do badania zapewniło racjonalną podstawę do wyciągnięcia wniosków na temat badanej populacji.

*W przypadku testów kontroli nieoczekiwanie wysoki wskaźnik odchylenia próby może prowadzić do zwiększenia oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, chyba że uzyskane zostaną dalsze dowody badania potwierdzające początkowe oszacowanie. W przypadku testów szczegółowych nieoczekiwanie wysoka kwota zniekształcenia w próbie może spowodować, że audytor uzna, że grupa transakcji lub saldo konta są istotnie zniekształcone, w przypadku braku dalszych dowodów badania potwierdzających brak istotnego zniekształcenia. Ponadto, w przypadku badania danych szczegółowych, przewidywane zniekształcenie plus ewentualne anomalne zniekształcenie jest najlepszym szacunkiem audytora dotyczącym zniekształcenia w populacji.*

*Jeśli audytor stwierdzi, że dobór próby do badania nie zapewnił racjonalnej podstawy do wyciągnięcia wniosków na temat badanej populacji, audytor może:*

- *zażądać od kierownika jednostki zbadania zidentyfikowanych zniekształceń i możliwości wystąpienia dalszych nieprawidłowości oraz dokonania niezbędnych korekt; lub*
- *dostosować rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres tych dalszych procedur badania w celu jak najlepszego osiągnięcia celu wymaganej pewności. Na przykład w przypadku testów kontroli audytor może zwiększyć wielkość próby, przetestować alternatywną kontrolę lub zmodyfikować powiązane procedury wiarygodności.*

#### *Potwierdzenia zewnętrzne*

7.3.21. Audytor rozważa, czy zewnętrzne procedury potwierdzające mają być wykonywane jako procedury wiarygodności.

*Zewnętrzne procedury potwierdzające są często stosowane przy rozpatrywaniu stwierdzeń związanych z saldami kont i ich elementami, ale nie muszą się do nich ograniczać. Audytor może na przykład poprosić*

*o zewnętrzne potwierdzenie warunków umów, kontraktów lub transakcji między jednostką a innymi stronami. Zewnętrzne procedury potwierdzające mogą być również wykonywane w celu uzyskania dowodów badania dotyczących braku określonych warunków.*

7.3.22. Korzystając z zewnętrznych procedur potwierdzających, audytor zachowuje kontrolę nad:

- (a) ustaleniem informacji, które mają zostać potwierdzone lub zażądane i wybranie odpowiedniej strony potwierdzającej;
- (b) projektowaniem próśb o potwierdzenie, w tym ustalanie, czy wnioski są odpowiednio zaadresowane i zawierają informacje zwrotne, aby odpowiedzi mogły być wysłane bezpośrednio do audytora; oraz
- (c) wysyłanie próśb, w tym w stosownych przypadkach wniosków uzupełniających, do strony potwierdzającej.

7.3.23. Jeśli kierownik jednostki odmówi audytorowi wysłania prośby o potwierdzenie, audytor:

- (a) pyta o powody odmowy ze strony kierownika jednostki i uzyskuje dowody badania co do ich ważności i racjonalności;
- (b) ocenia wpływ odmowy kierownika na oszacowanie przez audytora stosownych ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania; oraz
- (c) wykonuje alternatywne procedury badania mające na celu uzyskanie stosownych i wiarygodnych dowodów badania.

7.3.24. Jeżeli audytor dojdzie do wniosku, że odmowa kierownika jednostki na wysłanie przez audytora prośby o potwierdzenie jest nieuzasadniona lub audytor nie jest w stanie uzyskać stosownych i wiarygodnych dowodów badania za pomocą alternatywnych procedur badania, audytor komunikuje się z osobami, sprawującymi nadzór. Audytor ustala również konsekwencje dla badania i opinii audytora.<sup>14</sup>

7.3.25. Jeżeli audytor zidentyfikuje czynniki, które budzą wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, audytor uzyskuje dalsze dowody badania w celu rozwiania tych wątpliwości. Jeżeli audytor ustali, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, audytor ocenia wpływ na oszacowanie stosownych ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa, oraz na powiązany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres innych procedur badania.

7.3.26. W przypadku każdego braku odpowiedzi audytor wykonuje alternatywne procedury badania w celu uzyskania stosownych i wiarygodnych dowodów badania.

7.3.27. Audytor bada wyjątki w celu ustalenia, czy wskazują one na zniekształcenia.

7.3.28. Audytor ocenia, czy wyniki zewnętrznych procedur potwierdzających, jeśli takie wykonano, dostarczają odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania, czy też konieczne są dalsze dowody badania.

#### **7.4. Konkretnie obszary zainteresowania**

##### *Kontynuacja działalności*

*Obowiązki audytora polegają na uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania i wyciągnięciu wniosków:*

<sup>14</sup> Informacje na temat wpływu na sprawozdanie audytora znajdują się w Części 9, paragraf 9.5.14.



- *na temat stosowności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; oraz*
- *na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.*

*Obowiązki te istnieją nawet wtedy, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane do sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierają wyraźnego wymogu, aby kierownik jednostki dokonywał konkretnej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.*

#### 7.4.1. Audytor ocenia dokonaną przez kierownika ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności<sup>15</sup>.

*Zgodnie z wymogami niniejszej Części audytor musi ocenić ocenę kierownika jednostki dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności. W wielu przypadkach kierownik mniej złożonej jednostki mógł nie przygotować szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale zamiast tego może polegać na dogłębnej znajomości działalności i przewidywanych perspektyw na przyszłość. W takich przypadkach właściwe może być omówienie średnio- i długoterminowego finansowania jednostki z kierownikiem, pod warunkiem, że plany kierownika jednostki mogą być potwierdzone wystarczającymi dowodami z dokumentów i są spójne ze zrozumieniem jednostki przez audytora. Dlatego też ocena audytora dotycząca kontynuacji działalności, na przykład, może być zadawalająca poprzez dyskusję, zapytanie i sprawdzenie dokumentacji uzupełniającej.*

*Ciągłe wsparcie ze strony właścicieli-zarządzających jest często ważne dla zdolności mniej złożonej jednostki do kontynuacji działalności. W przypadku, gdy MZJ jest w dużej mierze finansowana z pożyczki od właściciela-zarządzającego, ważne może być, aby środki te nie zostały wycofane. W przypadku, gdy jednostka jest zależna od dodatkowego wsparcia ze strony właściciela-zarządzającego, audytor może ocenić zdolność właściciela-zarządzającego do wywiązania się ze zobowiązań wynikających z umowy wsparcia. Ponadto audytor może zwrócić się o pisemne potwierdzenie zasad i warunków dołączonych do takiego wsparcia oraz zamiarów lub zrozumienie właściciela-zarządzającego.*

#### 7.4.2. Oceniając dokonaną przez kierownika jednostki ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności, audytor:

- obejmuje ten sam okres, który został wykorzystany przez kierownika jednostki, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jeśli okres ten jest krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, audytor zwraca się do kierownika jednostki o przedłużenie tego okresu. Jeżeli kierownik jednostki nie dokona oceny lub jej nie przedłuży, audytor rozważa konsekwencje dla sprawozdania audytora<sup>16</sup>.*
- rozważa, czy ocena kierownika jednostki obejmuje wszystkie stosowne informacje, o których audytor dowiedział się w wyniku badania.*

*Audytor pozostaje również wyczulony na możliwość wystąpienia znanych zdarzeń, zaplanowanych lub innych, lub warunków, które wystąpią po okresie oceny przyjętym przez kierownika jednostki, które mogą podważyć zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. Im dalej w przyszłość wybiegają zdarzenia lub warunki, tym bardziej znaczące kwestie dotyczące kontynuacji działalności muszą zostać rozwiązane, zanim audytor podejmie dalsze działania.*

<sup>15</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.17.

<sup>16</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.20.



- 7.4.3. Audytor pyta kierownika jednostki o jego wiedzę na temat zdarzeń lub warunków wykraczających poza okres oceny kierownika jednostki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
- 7.4.4. Jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby ustalić, czy istnieje istotna niepewność poprzez wykonanie dodatkowych procedur, w tym rozważenie czynników łagodzących. Procedury te obejmują:
- (a) w przypadku, gdy kierownik jednostki nie przeprowadził jeszcze oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się do kierownika jednostki o przeprowadzenie takiej oceny.
  - (b) ocenę planów kierownika jednostki dotyczących przyszłych działań w odniesieniu do oceny kontynuacji działalności, czy wynik tych planów może poprawić sytuację oraz czy plany kierownika jednostki są wykonalne w danych okolicznościach.
  - (c) w przypadku, gdy jednostka sporządziła prognozę przepływów pieniężnych, a analiza prognozy jest znaczącym czynnikiem przy rozważaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków w ocenie planów kierownika jednostki dotyczących przyszłych działań:
    - (i) ocenę wiarygodności odpowiednich danych wygenerowanych w celu przygotowania prognozy; oraz
    - (ii) ustalenie, czy istnieje adekwatne wsparcie dla odpowiednich założeń prognozy.
  - (d) rozważenie, czy jakiegokolwiek dodatkowe fakty lub informacje stały się dostępne od dnia, w którym kierownik jednostki dokonał oceny.

*Istotna niepewność występuje, gdy wielkość potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo ich wystąpienia są takie, że zgodnie z zawodowym osądem audytora odpowiednie ujawnienie charakteru i skutków niepewności jest, w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, niezbędne do rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego lub, w przypadku ramowych założeń zgodności, niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.*

- 7.4.5. W przypadku znacznego opóźnienia w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki lub osoby, sprawujące nadzór i po dacie sprawozdania finansowego, audytor pyta o przyczyny opóźnienia. Jeśli audytor uważa, że opóźnienie może być związane ze zdarzeniami lub warunkami dotyczącymi oceny kontynuacji działalności, audytor wykonuje dodatkowe procedury badania, jeśli jest to konieczne, a także rozważa wpływ na wniosek audytora dotyczący występowania istotnej niepewności.

#### *Obejście kontroli przez kierownika jednostki*

- 7.4.6. Audytor projektuje i wykonuje procedury badania w celu:

- (a) sprawdzenia odpowiedniości ręcznych i automatycznych zapisów w dzienniku zarejestrowanych w księdze głównej oraz innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego, w tym:
  - (i) kierowanie zapytań do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej o nieodpowiednie lub nietypowe działania związane z przetwarzaniem zapisów w dzienniku i innych korekt;
  - (ii) wybór zapisów w dzienniku i innych korekt dokonywanych na koniec okresu sprawozdawczego; oraz

- (iii) rozważenie potrzeby testowania zapisów w dzienniku i innych korekt w całym okresie.
- (b) przeglądu szacunków księgowych pod kątem stroniczości i ocenia, czy okoliczności powodujące stroniczość, jeśli występują, stanowią ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Dokonując przeglądu, audytor:
  - (i) ocenia, czy osądy i decyzje podejmowane przez kierownika jednostki wskazują na możliwą stroniczość kierownika jednostki, nawet jeśli są pojedynczo racjonalne, co może stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Jeśli tak, audytor ponownie ocenia szacunki księgowe jako całość; oraz
  - (ii) wykonuje retrospektywny przegląd osądów i założeń kierownika jednostki związanych ze znaczącymi szacunkami księgowymi odzwierciedlonymi w sprawozdaniu finansowym za poprzedni rok.
- (c) w przypadku znaczących nietypowych transakcji, które wykraczają poza normalny tok działalności jednostki lub które w inny sposób wydają się nietypowe, ocenia, czy uzasadnienie biznesowe (lub jego brak) transakcji sugeruje, że mogły one zostać zawarte w celu zaangażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub ukrycia sprzeniewierzenia aktywów.
- (d) reaguje na zidentyfikowane ryzyko obejścia kontroli przez kierownika jednostki w zakresie nieuwzględnionym w punktach od (a) do (c).

*Chociaż poziom ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki różni się w zależności od jednostki, ryzyko to występuje we wszystkich jednostkach. Ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do takiego obejścia, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, a zatem ryzyko znaczące*

*Istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem często wiąże się z manipulacją procesem sprawozdawczości finansowej poprzez rejestrowanie nieodpowiednich lub nieautoryzowanych zapisów w dzienniku. Może to mieć miejsce w ciągu roku lub na koniec okresu, lub w obu przypadkach, lub poprzez dokonywanie przez kierownika jednostki korekt kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym, które nie są odzwierciedlone w zapisach w dzienniku, takich jak reklasyfikacje.*

*Zautomatyzowane narzędzia i techniki*

*W ręcznych systemach księgi głównej niestandardowe zapisy w dzienniku można zidentyfikować poprzez kontrolę ksiąg, zapisów w dzienniku i dokumentacji uzupełniającej. Gdy do prowadzenia księgi głównej i sporządzania sprawozdań finansowych stosowane są automatyczne procedury, takie zapisy mogą istnieć tylko w formie elektronicznej i dlatego mogą być łatwiej zidentyfikowane dzięki wykorzystaniu ZNT.*

#### *Strony powiązane*

- 7.4.7. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z relacjami i transakcjami ze stronami powiązаныmi, w tym dokonuje inspekcji:
- (a) potwierżeń bankowych i prawnych uzyskanych w ramach procedur badania;
  - (b) protokołów ze spotkań akcjonariuszy i osób sprawujących nadzór; oraz
  - (c) innych zapisów lub dokumentów, które audytor uzna za niezbędne w okolicznościach danej jednostki.

- 7.4.8. Jeśli audytor zidentyfikuje ustalenia lub informacje sugerujące istnienie związków lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownik jednostki wcześniej nie zidentyfikował ani nie ujawnił audytorowi, audytor ustala, czy odpowiednie okoliczności potwierdzają występowanie tych związków lub transakcji.
- 7.4.9. Jeśli audytor zidentyfikuje strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownik jednostki wcześniej nie zidentyfikował lub nie ujawnił audytorowi, audytor:
- (a) w przypadku, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych:
    - (i) prosi kierownika jednostki o zidentyfikowanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi w celu dalszej oceny przez audytora;
    - (ii) pyta, dlaczego kontrole jednostki nad relacjami i transakcjami ze stronami powiązanymi nie umożliwiły identyfikacji lub ujawnienia relacji lub transakcji ze stronami powiązanymi;
  - (b) wykonuje odpowiednie procedury wiarygodności dla badania nowo zidentyfikowanych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi;
  - (c) ponownie rozważa ryzyko, że mogą istnieć inne strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownik jednostki wcześniej nie zidentyfikował lub nie ujawnił audytorowi, oraz wykonuje dodatkowe procedury badania, gdy jest to niezbędne; oraz
  - (d) jeśli nieujawnienie informacji przez kierownika jednostki wydaje się celowe (a zatem wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem), ocenia konsekwencje dla badania.

Rozważania dotyczące sytuacji, gdy w zespole wykonującym zlecenie są członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie

7.4.10. Jeśli audytor zidentyfikuje strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownik jednostki wcześniej nie zidentyfikował lub nie ujawnił audytorowi, audytor niezwłocznie przekazuje stosowne informacje pozostałym członkom zespołu wykonującego zlecenie.

- 7.4.11. W przypadku zidentyfikowanych znaczących transakcji ze stronami powiązanymi poza normalnym tokiem działalności jednostki audytor:
- (a) sprawdza odpowiednie umowy lub porozumienia i ocenia, czy:
    - (i) uzasadnienie biznesowe (lub jego brak) transakcji sugeruje, że mogły one zostać zawarte w celu zaangażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub ukrycia sprzeniewierzenia aktywów;
    - (ii) warunki transakcji są zgodne z wyjaśnieniami kierownika jednostki; oraz
    - (iii) transakcje zostały odpowiednio zaksięgowane, zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramami założeniami sprawozdawczości finansowej.
  - (b) uzyskuje dowody badania, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone.
- 7.4.12. Jeśli audytor zidentyfikuje znaczące transakcje poza normalnym tokiem działalności jednostki, audytor pyta kierownika jednostki o charakter tych transakcji i o to, czy mogą w nich uczestniczyć strony powiązane.
- 7.4.13. Jeżeli kierownik jednostki w sprawozdaniu finansowym stwierdził, że transakcja ze stroną powiązaną została przeprowadzona na warunkach równoważnych z warunkami obowiązującymi w transakcjach

zawieranych na warunkach rynkowych, audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia.

#### Szacunki księgowo

- 7.4.14. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania związane z szacunkami księgowymi w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, w tym w odniesieniu do powiązanych ujawnień.
- 7.4.15. Dalsze procedury badania stosowane przez audytora w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia odnoszące się do szacunków księgowych obejmują jedno lub więcej z poniższych podejść:
- uzyskanie dowodów badania na podstawie zdarzeń mających miejsce do daty sprawozdania audytora (zob. paragraf 7.4.16).
  - testowanie, w jaki sposób kierownik jednostki dokonał szacunku księgowego (zob. paragrafy 7.4.17-7.4.18).
  - opracowanie oszacowania punktowego lub przedziału audytora (zob. paragraf 7.4.19).

*Biorąc pod uwagę charakter wielu szacunków księgowych dla MZJ, ostateczny wynik szacunku księgowego może być znany przed datą sprawozdania audytora. W takich okolicznościach dowody badania uzyskane na podstawie zdarzeń mających miejsce do dnia sporządzenia sprawozdania audytora mogą stanowić wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu uwzględnienia oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia. Jednak w przypadku niektórych szacunków księgowych zdarzenia mające miejsce do dnia sporządzenia sprawozdania audytora mogą nie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy szacunek księgowy jest racjonalny, czy też zniekształcony (np. gdy zdarzenia lub warunki rozwijają się dopiero w dłuższym okresie). W takich sytuacjach okoliczności, dalsze procedury badania przez audytora obejmują podejścia określone w (b) lub (c).*

Uzyskanie dowodów badania na podstawie zdarzeń mających miejsce do daty sprawozdania audytora.

- 7.4.16. Jeżeli dalsze procedury audytora obejmują uzyskanie dowodów badania na podstawie zdarzeń mających miejsce do daty sprawozdania audytora, audytor ocenia, czy dowody badania są wystarczające i odpowiednie, biorąc pod uwagę wszelkie zmiany okoliczności i innych stosownych warunków między zdarzeniem a datą wyceny, które mogą wpływać na stosowność takich dowodów.

Testowanie sposobu, w jaki kierownik jednostki dokonał szacunku księgowego

- 7.4.17. Podczas sprawdzania, w jaki sposób kierownik jednostki dokonał szacunku księgowego, dalsze procedury badania audytora powinny dotyczyć tego, czy:
- wybrana metoda jest odpowiednia;
  - znaczące założenia i dane są spójne i odpowiednie, a ich integralność jest zachowana podczas stosowania metody;
  - zmiany w stosunku do poprzednich okresów w metodzie, znaczących założeniach i danych są odpowiednie;
  - kierownik jednostki ma zamiar przeprowadzić konkretny tryb postępowania;

- (e) osądy dokonane przy wyborze metody, znaczących założeń i danych świadczą o oznakach możliwej stronniczości kierownika jednostki. W przypadku zidentyfikowania oznak możliwej stronniczości kierownika jednostki, audytor ocenia konsekwencje dla badania. Tam, gdzie istnieje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownika jednostki ma charakter oszustwa;
- (f) dane są stosowne i wiarygodne w danych okolicznościach; oraz
- (g) obliczenia są matematycznie dokładne a osądy zostały zastosowane konsekwentnie.

*Metoda, znaczące założenia i dane*

*Stosowne rozważania dla audytora dotyczące odpowiedniości metody, znaczących założeń i danych w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeśli ma to zastosowanie, odpowiedniości zmian w stosunku do poprzedniego okresu mogą obejmować:*

- *uzasadnienie kierownika jednostki dotyczące wyboru metody, założeń i danych;*
- *czy metoda, założenia i dane są odpowiednie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę charakter szacunków księgowych, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz działalność gospodarczą, branżę i środowisko, w którym jednostka prowadzi działalność;*
- *czy zmiana w stosunku do poprzednich okresów w wyborze metody, założenia lub danych jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Jeśli tak nie jest, zmiana może nie być racjonalna ani zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany szacunków księgowych mogą prowadzić do istotnych nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym lub mogą wskazywać na możliwą stronniczość kierownika jednostki.*
- *gdy kierownik jednostki ustalił, że różne metody skutkują zakresem znacząco różniących się szacunków, w jaki sposób kierownik jednostki zbadał przyczyny tych różnic.*
- *czy znaczące założenia są niespójne ze sobą oraz z założeniami stosowanymi w innych szacunkach księgowych.*

7.4.18. Dalsze procedury badania przez audytora dotyczą tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownik jednostki podjął odpowiednie kroki w celu zrozumienia niepewności szacunków i uwzględnienia niepewności szacunków poprzez wybór odpowiednich szacunków punktowych i opracowanie powiązanych ujawnień. Jeżeli kierownik jednostki nie podjął odpowiednich kroków, audytor:

- (a) zwraca się do kierownika jednostki o wykonanie dodatkowych procedur w celu zrozumienia niepewności szacunku lub odniesienia się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownika jednostki lub rozważenie dostarczenia dodatkowych ujawnień związanych z niepewnością szacunku; oraz
- (b) jeśli audytor stwierdzi, że odpowiedź kierownika jednostki na prośbę audytora nie odnosi się w wystarczającym stopniu do niepewności szacunków, w zakresie, w jakim jest to wykonalne, opracowuje szacunek punktowy lub przedział audytora.

*W przypadku, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają sposobu wyboru oszacowania punktowego spośród racjonalnie możliwych wyników lub nie wymagają konkretnych ujawnień, osąd kierownika jednostki jest ważnym czynnikiem dla audytora w odniesieniu do stosowności wybranego oszacowania punktowego i powiązanych ujawnień.*

*Sprawy, które mogą być stosowne dla audytora w odniesieniu do ujawnień kierownika jednostki dotyczących niepewności szacunków, obejmują wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą wymagać ujawnień:*

- *które opisują kwotę jako szacunek księgowy oraz wyjaśniają charakter i ograniczenia procesu jego dokonywania; oraz*
- *o istotnych informacjach dotyczących polityki rachunkowości związanych z szacunkami księgowymi, które mogą obejmują znaczące lub krytyczne osądy kierownika jednostki, a także znaczące założenia dotyczące przyszłości lub inne źródła niepewności szacunków.*

Opracowanie oszacowania punktowego lub zakresu audytora

7.4.19. Gdy audytor opracowuje oszacowanie punktowe lub zakres w celu oceny oszacowania punktowego kierownika jednostki, dalsze procedury badania przez audytora obejmują procedury badania mające na celu:

- (a) ocenę, czy zastosowane metody, założenia lub dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej; oraz
- (b) ustalenie, że zakres obejmuje tylko kwoty, które są poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania.

*Decyzja audytora, czy opracować szacunek punktowy zamiast przedziału, może zależeć od charakteru szacunku księgowego i zawodowego osądu audytora w danych okolicznościach. Na przykład charakter szacunku księgowego może być taki, że oczekuje się mniejszej zmienności racjonalnie możliwych wyników. W takich okolicznościach opracowanie szacunku punktowego może być skutecznym podejściem, zwłaszcza gdy można go opracować z większą precyzją.*

*Wymóg, aby audytor ustalił, że przedział obejmuje tylko kwoty, które są poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania, nie oznacza, że oczekuje się od audytora uzyskania dowodów badania na poparcie każdego możliwego wyniku w przedziale z osobna. Jest raczej prawdopodobne, że audytor uzyska dowody w celu ustalenia, że punkty na obu końcach przedziału są racjonalne w danych okolicznościach, tym samym potwierdzając, że kwoty mieszczące się między tymi dwoma punktami również są racjonalne.*

Zapasy

7.4.20. Jeśli zapasy są istotne dla sprawozdania finansowego, audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów poprzez:

- (a) obecność podczas spisu inwentarza z natury, chyba że jest to niewykonalne, aby:
  - (i) ocenić instrukcje i procedury kierownika jednostki dla rejestrowania i kontrolowania wyników spisu z natury zapasów jednostki;
  - (ii) obserwować wykonywanie procedur liczenia przez kierownika jednostki;
  - (iii) dokonać inspekcji zapasów; oraz
  - (iv) wykonać kontrolne przeliczenia;



- (b) wykonanie procedury badania w odniesieniu do ostatecznego rejestru zapasów, aby ustalić, czy dokładnie odzwierciedla on rzeczywiste wyniki spisu z natury zapasów; and
- (c) jeśli spis z natury zapasów jest przeprowadzany na datę inną niż data sprawozdania finansowego, wykonanie procedury badania, aby uzyskać dowody badania na temat tego, czy zmiany stanu zapasów między datą spisu a datą sporządzenia sprawozdania finansowego zostały prawidłowo zarejestrowane.

7.4.21. Jeśli audytor nie uczestniczył podczas spisu z natury zapasów z powodu nieprzewidzianych okoliczności, audytor wykonuje lub obserwuje niektóre spisy z natury zapasów na alternatywną datę i wykonuje procedury badania dotyczące transakcji, które wystąpiły w międzyczasie. Jeśli obecność w spisie z natury zapasów jest niewykonalna, audytor wykonuje alternatywne procedury badania, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczących istnienia i stanu zapasów lub, jeśli nie jest to możliwe, ustala wpływ na sprawozdanie audytora<sup>17</sup>.

*W niektórych przypadkach obecność podczas spisu z natury zapasów może być niewykonalna. Może to być spowodowane czynnikami takimi jak rodzaj i lokalizacja zapasów, na przykład, gdy zapasy są przechowywane w miejscu, które może stanowić zagrożenie dla bezpieczeństwa audytora. Kwestia ogólnych niedogodności, trudności, czasu lub związanych z tym kosztów nie jest jednak wystarczająca do podjęcia przez audytora decyzji, że obecność jest niewykonalna. W niektórych przypadkach, gdy obecność jest niewykonalna, alternatywne procedury badania, na przykład inspekcja dokumentacji późniejszej sprzedaży określonych pozycji zapasów nabytych lub zakupionych przed spisem z natury zapasów, mogą zapewnić wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów. W innych przypadkach jednak uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów poprzez wykonywanie alternatywnych procedur badania może nie być możliwe. W takich przypadkach wymagane jest, aby audytor zmodyfikował opinię w sprawozdaniu audytora na skutek ograniczenia zakresu.*

7.4.22. Jeśli zapasy powierzone opiece i kontroli strony trzeciej są istotne dla sprawozdania finansowego, audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu tych zapasów poprzez potwierdzenie ich ilości i stanu lub wykonywanie inspekcji lub innych procedur badania odpowiednich do okoliczności.

#### *Spory sądowe i roszczenia*

7.4.23. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w celu zidentyfikowania sporów sądowych i roszczeń angażujących jednostkę, które mogą powodować powstanie ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym:

- (a) skierowanie zapytania do kierownika jednostki i, w stosownych przypadkach, innych osób w jednostce, w tym wewnętrznego radcy prawnego;
- (b) przegląd protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz korespondencji pomiędzy jednostką a jej zewnętrznym radcą prawnym; oraz
- (c) przegląd kont kosztów usług prawnych.

7.4.24. Jeżeli audytor szacuje ryzyko istotnego zniekształcenia odnoszące się do sporów sądowych lub roszczeń, które zostały zidentyfikowane, lub gdy wykonane procedury badania wskazują, że mogą występować inne istotne spory sądowe lub roszczenia, audytor, oprócz procedur wymaganych przez

<sup>17</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.15.



niniejszy standard, poszukuje bezpośredniej komunikacji z zewnętrznym radcą prawnym jednostki. Audytor czyni to poprzez pismo z zapytaniem, sporządzone przez kierownika jednostki i wysłane przez audytora, zawierające prośbę do zewnętrznego radcy prawnego, aby komunikował się bezpośrednio z audytorem.<sup>18</sup>

7.4.25. Audytor modyfikuje opinię w sprawozdaniu audytora,<sup>19</sup> jeżeli:

- (a) kierownik jednostki odmawia udzielenia audytorowi pozwolenia na komunikowanie się lub spotkanie z zewnętrznym radcą prawnym jednostki lub zewnętrzny radca prawny jednostki odmawia udzielenia odpowiedniej odpowiedzi na pismo z zapytaniem lub zabroniono mu udzielić odpowiedzi; oraz
- (b) audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania poprzez wykonanie alternatywnych procedur badania.

*Procedury badania w przypadku stwierdzenia lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa lub regulacji*

7.4.26. Audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące zgodności z tymi przepisami prawa i regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym<sup>20</sup>.

7.4.27. Jeśli audytor dowie się o informacjach dotyczących przypadku niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa lub regulacji, audytor uzyskuje:

- (a) zrozumienie rodzaju i okoliczności oraz uzyskuje dalsze informacje niezbędnych do oceny możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe;
- (b) omawia niezgodność z kierownikiem jednostki i, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja;
- (c) jeśli nie można uzyskać wystarczających informacji na temat podejrzonej niezgodności, ocenia wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię audytora; oraz
- (d) ocenia skutki na inne aspekty badania, w tym oszacowanie ryzyka przez audytora oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń i podejmuje odpowiednie działanie<sup>21</sup>.

*Korzystanie z usług organizacji usługowej*

7.4.28. Jeśli jednostka korzysta z usług organizacji usługowej, audytor:

- (a) ustala, czy w jednostce dostępne są wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stosownych stwierdzeń sprawozdania finansowego; a jeśli nie, to,
- (b) wykonuje dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

*Aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, audytor może rozważyć następujące procedury:*

- *sprawdzenie rejestrów i dokumentów przechowywanych przez jednostkę korzystającą;*

<sup>18</sup> Informacje na temat wpływu na sprawozdanie audytora znajdują się w Części 9, paragraf 9.5.14.

<sup>19</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.16.

<sup>20</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.10.

<sup>21</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragrafy 9.5.11, 9.5.12 i 9.5.13.

- *sprawdzenie rejestrów i dokumentów przechowywanych przez organizację usługową uzyskiwanie potwierdzeń sald i transakcji od organizacji usługowej w przypadkach, gdy jednostka korzystająca prowadzi własne niezależne rejestry sald i transakcji.*

#### *Korzystanie z pracy eksperta kierownika jednostki*

7.4.29. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownika jednostki, audytor, uwzględniając znaczenie pracy tego eksperta dla celu audytora, ocenia odpowiedniość pracy eksperta jako dowodu badania dla stosownego stwierdzenia.

#### *Rozważania przy ocenie adekwatności pracy eksperta kierownika jednostki mogą obejmować:*

- *adekwatność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta, ich spójność z innymi dowodami badania oraz to, czy zostały one odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym;*
- *jeśli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie istotnych założeń i metod, stosowność i racjonalność tych założeń i metod;*
- *jeśli praca tego eksperta wiąże się ze znacznym wykorzystaniem danych źródłowych, stosowność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych; oraz*
- *jeśli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie informacji z zewnętrznego źródła informacji, znaczenie i wiarygodność tych informacji.*

#### *Korzystanie z pracy eksperta audytora*

7.4.30. Jeżeli audytor zdecydował się skorzystać z pracy eksperta audytora, audytor ocenia adekwatność pracy eksperta audytora, w tym:

- (a) *stosowność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania;*
- (b) *jeżeli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie znaczących założeń i metod, stosowność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach; oraz*
- (c) *jeśli praca eksperta obejmuje wykorzystanie danych źródłowych, które są znaczące dla jego pracy, stosowność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych.*

7.4.31. Jeśli audytor uzna, że praca eksperta audytora nie jest odpowiednia do celów audytora, audytor uzgadnia dalsze prace, które mają być wykonane przez tego eksperta lub wykonuje dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

## **7.5. Kumulacja nieprawidłowości**

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

*Zniekształcenia, które są sposobem oczywisty błąd, będą całkowicie różnego (mniejszego) rzędu wielkości lub będą miały całkowicie różny charakter niż te, które zostałyby określone jako istotne, i będą to zniekształcenia, które są wyraźnie nieistotne, zarówno pojedynczo jak i łącznie, oraz niezależnie od tego, czy są oceniane poprzez jakiegokolwiek kryteria charakteru, wielkości lub okoliczności. Gdy występuje jakakolwiek niepewność odnośnie tego, czy jedna lub więcej pozycji jest oczywiście błahą, zniekształcenie jest uznawane za niebędące oczywiście błahą.*

7.5.2. Audytor zwraca się do kierownika jednostki o skorygowanie wszystkich nieprawidłowości powstałych podczas badania.

7.5.3. Jeżeli na wniosek audytora kierownik jednostki sprawdził grupę transakcji, saldo konta lub ujawnienie i skorygował zniekształcenia, które zostały wykryte audytor wykonuje dodatkowe procedury badania w aby ustalić, czy zniekształcenia nadal występują.

*Prośba taka może zostać złożona na przykład w oparciu o prognozę audytora dotyczącą zniekształceń zidentyfikowanych w próbie kontrolnej w odniesieniu do całej populacji, z której została ona pobrana.*

7.5.4. Jeżeli audytor zidentyfikuje zniekształcenie podczas badania, ocenia, czy zniekształcenie wskazuje na oszustwo. Jeśli istnieje takie wskazanie, audytor ustala wpływ na inne aspekty badania, w tym na zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz wiarygodność oświadczeń kierownika jednostki.

*Ponieważ oszustwo wiąże się z zachętą lub presją do popełnienia oszustwa, postrzeganą okazją do jego popełnienia lub pewną racjonalizacją czynu, jest mało prawdopodobne, aby przypadek oszustwa był odosobnionym zdarzeniem. Zatem, zniekształcenia, takie jak liczne zniekształcenia, nawet jeśli łączny efekt nie jest istotny, mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.*

7.5.5. Jeśli audytor zidentyfikuje zniekształcenie, które może być wynikiem oszustwa i podejrzewa, że kierownictwo jest w to zaangażowane, audytor:

- (a) ponownie oszacowuje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem i reakcje audytora na te ryzyka; lub
- (b) rozważa, czy okoliczności lub warunki wskazują na możliwą zмовę z udziałem pracowników.

*Konsekwencje zidentyfikowanego lub podejrzewanego oszustwa zależą od okoliczności. Na przykład, nieistotne oszustwo może być znaczące, jeśli dotyczy kierownictwa wyższego szczebla. W takich okolicznościach wiarygodność wcześniej uzyskanych dowodów może zostać zakwestionowana, ponieważ mogą pojawić się wątpliwości co do kompletności i prawdziwości złożonych oświadczeń oraz autentyczności zapisów księgowych i dokumentacji. Może również istnieć możliwość zмовы z udziałem pracowników, kierownictwa lub osób trzecich*

7.5.6. Audytor ustala, czy zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania wymagają zmiany, jeśli:

- (a) charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia wskazują, że mogą istnieć inne zniekształcenia, które w połączeniu ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania mogą być istotne; oraz
- (b) suma zniekształceń zgromadzonych podczas badania zbliża się do poziomu istotności.

## **7.6. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji**

7.6.1. Audytor terminowo informuje:

- (a) na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczących słabościach w systemie kontroli wewnętrznej jednostki zidentyfikowanych podczas badania.
- (b) kierownika jednostki:
  - (i) na piśmie, sprawy, które zostały przekazane osobom, sprawującym nadzór (chyba że bezpośrednia komunikacja z kierownikiem jednostki byłaby nieodpowiednia w danych okolicznościach); oraz

- (ii) inne zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej, które nie zostały zgłoszone, ale są znacząco ważne, że zasługują na uwagę kierownika jednostki.

7.6.2. W odniesieniu do przekazywania informacji o znaczących słabościach osobom, sprawującym nadzór, audytor dołącza opis i wyjaśnienie potencjalnego wpływu słabości oraz informacje wystarczające do zrozumienia kontekstu przekazu.

*Opisując kontekst przekazu audytora, audytor może wyjaśnić, że:*

- *celem badania było wyrażenie przez audytora opinii na temat sprawozdania finansowego;*
- *badanie obejmowało uwarunkowania kontroli wewnętrznej stosownej dla sporządzenia sprawozdania finansowego w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej; oraz*
- *sprawy raportowane ograniczają się do tych słabości, które zostały zidentyfikowane przez audytora podczas badania i które audytor uznał za wystarczająco ważne, aby zasługiwały na zgłoszenie osobom sprawującym nadzór.*

7.6.3. Komunikując się z kierownikiem jednostki oraz, tam gdzie jest to stosowne, z osobami, sprawującymi nadzór, audytor rozważa, czy istnieją jakiegokolwiek sprawy do zakomunikowania dotyczące szacunków księgowych. Czyniąc to, audytor rozważa, czy przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszą się do niepewności szacunków lub skutków złożoności, subiektywizmu, zmian lub stronniczości kierownika jednostki w dokonywaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.

## **7.7. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji**

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy, które należy udokumentować w odniesieniu do niniejszej Części.*

7.7.1. Audytor uwzględnia w dokumentacji badania następujące elementy:

- (a) ogólne reakcje na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego;
- (b) powiązanie między wykonanymi procedurami a oszacowanymi ryzykami na poziomie stwierdzenia;
- (c) wyniki procedur badania, w tym wnioski, jeśli nie są one jasne;
- (d) wyniki procedur badania odnoszące się do ryzyka obejścia kontroli przez kierownika jednostki;
- (e) wszystkie nieprawidłowości zgromadzone podczas badania i czy zostały one skorygowane; oraz
- (f) jeśli audytor planuje wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane podczas poprzednich badań, wnioski wyciągnięte na temat polegania na takich kontrolach, które zostały przetestowane podczas poprzedniego badania.

7.7.2. W przypadku, gdy oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia wynika z oszustwa, dokumentacja audytora zawiera konkretną reakcję na oszustwo.

7.7.3. W przypadku, gdy audytor zidentyfikował lub podejrzewa niezgodność z przepisami prawa i regulacją, to dokumentuje:

- (a) wyniki dyskusji z kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, w tym sposób, w jaki zareagowano na daną sprawę; oraz
- (b) wykonane procedury badania, dokonane znaczące zawodowe osądy i wyciągnięte na ich podstawie wnioski.

7.7.4. W odniesieniu do szacunków księgowych audytor dokumentuje znaczące osądy związane z ustaleniem przez audytora, czy szacunki księgowe i powiązane z nimi ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone.

TŁUMACZENIE ROBOCZE

## **8. Wyciąganie wniosków**

### *Treść niniejszej Części*

Część 8 określa wymogi dla:

- oceny skorygowanych i nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych podczas badania.
- oceny późniejszych zdarzeń.
- wyciągania wniosków, w tym powiązanych ocen.
- wyciągania wniosków dotyczących kontynuacji działalności i powiązanych ujawnień.
- uzyskanie pisemnych oświadczeń i wykonanie końcowych procedur analitycznych.

### *Zakres niniejszej Części*

Wykonane oceny i wyciągnięte wnioski będą stanowić podstawę opinii audytora w Części 9.

### **8.1. Cele**

8.1.1. Cele audytora są następujące:

- (a) ocena wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz wpływu wszelkich nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe;
- (b) na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnięcie wniosku, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności; oraz
- (c) wyciągnięcie wniosku, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię audytora.

### **8.2. Ocena nieprawidłowości zidentyfikowanych podczas badania**

8.2.1. Jeśli kierownik jednostki odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń zgłoszonych przez audytora, audytor uzyskuje zrozumienie powodów, dla których kierownik jednostki nie dokonał korekt i uwzględni to zrozumienie przy ocenie, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń.

8.2.2. Przed oceną skutków nieskorygowanych zniekształceń audytor ponownie ocenia istotność, aby potwierdzić, czy pozostaje ona odpowiednia w kontekście rzeczywistych wyników finansowych jednostki.

8.2.3. Audytor ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, poprzez rozważenie:

- (a) charakteru i rozmiaru nieprawidłowości, zarówno w odniesieniu do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, oraz szczególnych okoliczności ich wystąpienia; oraz
- (b) wpływ nieskorygowanych nieprawidłowości dotyczących poprzednich okresów na stosowne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz na sprawozdanie finansowe jako całość.

### 8.3. Procedury analityczne, które pomagają w formułowaniu całościowych wniosków

- 8.3.1. Audytor projektuje i wykonuje procedury analityczne pod koniec badania, które pomagają audytorowi w sformułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne ze zrozumieniem jednostki przez audytora, oraz w zidentyfikowaniu wszelkich oznak wskazujących na wcześniej niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- 8.3.2. Audytor bada fluktuacje lub relacje, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami uzyskanymi w trakcie badania, pytając kierownika jednostki i wykonując inne procedury badania niezbędne w danych okolicznościach.

### 8.4. Późniejsze zdarzenia

*Na sprawozdanie finansowe mogą mieć wpływ pewne zdarzenia, które mają miejsce po dacie sprawozdania finansowego. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wyraźnie odnosi się do takich zdarzeń. Takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zazwyczaj identyfikują dwa rodzaje zdarzeń:*

- *te, które dostarczają dowodów na warunki, które występowały na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego; oraz*
- *te, które dostarczają dowodów na warunki, które powstały po dacie sprawozdania finansowego.*

*Od audytora nie oczekuje się jednak wykonania dodatkowych procedur w sprawach, w odniesieniu do których wcześniej zastosowane procedury badania dostarczyły zadowalających wniosków.*

*Zdarzenia mające miejsce pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania audytora*

- 8.4.1. Audytor wykonuje procedury badania zaprojektowane w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia mające miejsce pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania audytora, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, zostały zidentyfikowane.
- 8.4.2. Audytor wykonuje te procedury zgodnie z paragrafem 8.4.1. za okres od daty sprawozdania finansowego do daty sprawozdania audytora lub możliwie najbliższej tej daty, w tym:
- (a) uzyskanie zrozumienia wszelkich procedur ustanowionych przez kierownika jednostki w celu zapewnienia identyfikacji późniejszych zdarzeń.
  - (b) zwrócenie się do kierownika jednostki, a w stosownych przypadkach do osób, sprawujących nadzór, z zapytaniem, czy wystąpiły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
  - (c) zapoznanie się z protokołami ze spotkań właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór, które odbyły się po dacie bilansowej, oraz zapytanie o sprawy omawiane na takich spotkaniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne.
  - (d) zapoznanie się z miesięcznymi lub kwartalnymi informacjami finansowymi jednostki, jeśli są dostępne.
- 8.4.3. Jeśli audytor zidentyfikował zdarzenia, które wymagają korekty sprawozdania finansowego lub ujawnień w nim zawartych w celu zapewnienia zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki podczas wykonywania procedur określonych w paragrafach 8.4.1. i 8.4.2, audytor ustala, czy każde takie zdarzenie zostało odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.



*Fakty, które stały się znane audytorowi po dacie sprawozdania audytora, ale przed datą publikacji sprawozdania finansowego*

- 8.4.4. Audytor nie ma obowiązku wykonywania żadnych procedur badania dotyczących sprawozdania finansowego po dacie sprawozdania audytora. Jednakże, jeśli audytor dowie się o faktach lub zdarzeniach, które, gdyby były znane audytorowi w dniu sporządzenia sprawozdania audytora, ale przed wydaniem sprawozdania finansowego, mogłyby spowodować zmianę sprawozdania audytora, audytor omawia je z kierownikiem jednostki, a tam, gdzie to stosowne, z osobami, sprawującymi nadzór, i ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany, a jeśli tak, pyta, w jaki sposób kierownik jednostki zamierza odnieść się do tej sprawy.
- 8.4.5. Jeśli kierownik jednostki zmieni sprawozdanie finansowe, audytor wykonuje procedury badania niezbędne w danych okolicznościach w odniesieniu do zmiany, w tym rozszerza procedury badania wykonane do daty nowego sprawozdania audytora i przedstawia nowe sprawozdanie audytora na temat zmienionego sprawozdania finansowego.
- 8.4.6. W systemach prawnych, w których prawo, regulacje lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie wymagają od kierownika jednostki wydania zmienionego sprawozdania finansowego, audytor nie musi przedstawiać zmienionego lub nowego sprawozdania audytora. Jednakże, jeśli kierownik jednostki nie zmieni sprawozdania finansowego w okolicznościach, w których audytor uważa, że powinno ono zostać zmienione, wówczas audytor:
- (a) jeśli sprawozdanie audytora nie zostało jeszcze przekazane jednostce, modyfikuje opinię, a następnie przekazuje sprawozdanie audytora<sup>22</sup>; lub
  - (b) jeżeli sprawozdanie audytora zostało już przekazane jednostce, powiadamia kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór, aby nie wydawały sprawozdania finansowego stronom trzecim przed wprowadzeniem niezbędnych poprawek. Jeżeli mimo to sprawozdanie finansowe zostanie wydane bez niezbędnych zmian, audytor podejmuje odpowiednie działania, aby zapobiec poleganiu na sprawozdaniu audytora.

*Fakty, o których audytor dowiedział się po sporządzeniu sprawozdania finansowego*

- 8.4.7. Po wydaniu sprawozdania finansowego audytor nie ma obowiązku wykonywania żadnych procedur badania dotyczących tego sprawozdania finansowego. Jednakże, jeżeli po wydaniu sprawozdania finansowego audytor dowie się o fakcie, który, gdyby był znany audytorowi w dniu sporządzenia sprawozdania audytora, mógłby spowodować zmianę sprawozdania audytora, to audytor:
- (a) omawia sprawy z kierownikiem jednostki i, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór;
  - (b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany; a jeśli tak, to jakiej,
  - (c) pyta, w jaki sposób kierownik jednostki zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.
- 8.4.8. Jeśli kierownik jednostki zmieni sprawozdanie finansowe, audytor:
- (a) wykonuje procedury badania niezbędne w okolicznościach zmiany, w tym:

<sup>22</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.21.

- (i) przedłuża procedury badania, o których mowa w paragrafach 8.4.1. i 8.4.2., do daty nowego sprawozdania audytora i opatrzenia nowego sprawozdania audytora datą nie wcześniejszą niż data zatwierdzenia zmienionego sprawozdania finansowego; oraz
  - (ii) dostarcza nowe sprawozdani<sup>23</sup> audytora na temat zmienionego sprawozdania finansowego; oraz
- (b) przegląda kroki podjęte przez kierownika jednostki w celu zapewnienia, że każda osoba, która otrzymała wcześniej opublikowane sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem audytora na jego temat, została poinformowana o zaistniałej sytuacji.
- 8.4.9. Jeśli kierownik jednostki nie podejmie niezbędnych kroków w celu zapewnienia, że każda osoba, która otrzymała wcześniej wydane sprawozdanie finansowe, została poinformowana o zaistniałej sytuacji i nie zmieni sprawozdania finansowego w okolicznościach, w których audytor uważa, że powinny one zostać zmienione, audytor podejmie odpowiednie działania w celu uniemożliwienia polegania na sprawozdaniu audytora.

## 8.5. Oceny audytora I inne działania wspierające wniosek audytora

### Wymagane oceny

- 8.5.1. Na podstawie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania audytor ocenia, czy oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia pozostają odpowiednie.

*Badanie sprawozdania finansowego jest procesem kumulatywnym i iteracyjnym. W miarę jak audytor wykonuje zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą spowodować, że audytor zmodyfikuje rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres zaplanowanych procedur badania. Audytor może uzyskać informacje, które znacząco różnią się od informacji, na których oparto oszacowanie ryzyka. W takich okolicznościach audytor może być zmuszony do ponownej oceny zaplanowanych procedur badania na podstawie zweryfikowanego rozważenia oszacowanego ryzyka w odniesieniu do wszystkich lub niektórych grup transakcji, sald kont lub ujawnień i związanych z nimi stwierdzeń.*

*Audytor może również rozważyć, czy takie informacje zmieniają ustalenia audytora dotyczące stosowności zastosowania MSB dla MZJ do badania, co może wymagać modyfikacji warunków zlecenia.*

- 8.5.2. W przypadku szacunków księgowych audytor ocenia, na podstawie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, czy:
- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia pozostaje odpowiednie, w tym, gdy zidentyfikowano oznaki możliwej stronniczości kierownika jednostki; oraz
  - (b) decyzje kierownika jednostki dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- 8.5.3. Audytor ocenia, czy dwustronna komunikacja między audytorem a osobami sprawującymi nadzór była odpowiednia do celów badania. Jeśli tak nie jest, audytor ocenia wpływ, jeśli w ogóle, na badanie i podejmuje odpowiednie działania.

<sup>23</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.6.7.

*Na przykład może być konieczna zmiana pierwotnego oszacowania ryzyka, modyfikacja opinii audytora na podstawie ograniczenia zakresu lub podjęcie innych odpowiednich działań, które mogą być konieczne.*

- 8.5.4. Audytor wykonuje procedury badania w celu oceny, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny audytor rozważa, czy sprawozdanie finansowe jest przedstawione w sposób, który odzwierciedla właściwie:
- (a) klasyfikację i opis informacji finansowych oraz dotyczących transakcji, zdarzeń i warunków; oraz
  - (b) prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego.

#### *Wyciąganie wniosku*

- 8.5.5. Audytor wyciąga wniosek, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Formułując opinię, audytor rozważa wszystkie stosowne dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzające czy zaprzeczające.
- 8.5.6. Jeżeli audytor nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stosownego stwierdzenia, podejmuje próbę uzyskania dodatkowych dowodów badania. Jeżeli audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym<sup>24</sup>.
- 8.5.7. Audytor ocenia, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące odpowiedności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego i wyciąga wniosek na ten temat<sup>25</sup>.
- 8.5.8. Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciąga wniosek, czy według zawodowego osądu audytora występuje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które pojedynczo lub łącznie mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.<sup>26</sup>
- 8.5.9. Jeśli audytor wyciąga wniosek, że zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach, ale istnieje istotna niepewność, audytor ustala, czy sprawozdanie finansowe:
- (a) adekwatnie ujawnia główne zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownika jednostki, aby poradzić sobie z tymi zdarzeniami lub warunkami; oraz
  - (b) jasno ujawnia, że występuje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności, i przez to, że może ona nie być w stanie zrealizować aktywów i wywiązać się ze swoich zobowiązań w toku zwykłej działalności.

W takich przypadkach audytor wyraża opinię niezmodyfikowaną, a sprawozdanie audytora zawiera oddzielną sekcję z nagłówkiem "Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności".

- 8.5.10. Jeśli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor

<sup>24</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.27.

<sup>25</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.17.

<sup>26</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.18.

wyciąga wniosek, że nie występuje istotna niepewność, audytor ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej sprawozdanie finansowe zawiera adekwatne ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach.

- 8.5.11. Jeśli audytor potwierdzi lub nie jest w stanie wyciągnąć wniosku, czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa, audytor ocenia wpływ na badanie, w tym na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia i sprawozdania audytora.

## 8.6. Pisemne oświadczenia

*Pisemne oświadczenia są niezbędnymi informacjami, których audytor żąda w związku z badaniem sprawozdania finansowego jednostki. W związku z tym, podobnie jak odpowiedzi na zapytania, pisemne oświadczenia stanowią dowody badania. Pomimo że pisemne oświadczenia dostarczają koniecznych dowodów badania, same w sobie nie dostarczają one wystarczających i odpowiednich dowodów badania o żadnym z zagadnień, których dotyczą. Ponadto fakt, że kierownik jednostki przedstawił wiarygodne pisemne oświadczenia, nie wpływa na rodzaj ani zakres innych dowodów badania, które audytor uzyskuje na temat wywiązywania się przez kierownika jednostki z obowiązków lub na temat poszczególnych stwierdzeń.*

- 8.6.1. Audytor uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownika jednostki, który posiada odpowiednią wiedzę na temat przedmiotowych spraw i ponosi odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe, oraz, w stosownych przypadkach, od osób, sprawujących nadzór, dotyczące następujących spraw:
- (a) że wypełnili swoją odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, tam, gdzie jest to stosowne, za jego rzetelną prezentację. Odpowiedzialność powinna być opisana w taki sam sposób w oświadczeniu, jak opisano w warunkach zlecenia;
  - (b) że, dostarczyli audytorowi wszystkie stosowne informacje i zapewnili dostęp jak uzgodniono w warunkach zlecenia badania;
  - (c) że, wszystkie transakcje zostały zarejestrowane i są odzwierciedlane w sprawozdaniu finansowym;
  - (d) że uznają swoją odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie kontroli w celu zapobiegania oszustwom i ich wykrywania;
  - (e) że, ujawnili audytorowi wynik oszacowania ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa;
  - (f) że ich wiedza na temat oszustwa, podejrzenia oszustwa lub zarzutów oszustwa została ujawniona audytorowi;
  - (g) że, ujawnili audytorowi tożsamość stron powiązanych z jednostką oraz wszystkie znane im relacje i transakcje ze stronami powiązanymi;
  - (h) że odpowiednio ujęli i ujawnili relacje i transakcje ze stronami powiązanymi zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej;
  - (i) że wszystkie znane przypadki niezgodności lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacji, których wpływ powinien zostać rozważony podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujawnione audytorowi;

- (j) że, wszystkie znane faktyczne lub możliwe spory sądowe i roszczenia, których skutki należy uwzględnić przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, zostały ujawnione audytorowi oraz ujęte i ujawnione zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;
- (k) w odniesieniu do szacunków księgowych, że metody, znaczące założenia i dane wykorzystane przy dokonywaniu szacunków księgowych i ujawnień są odpowiednie, aby zapewnić, że ujęcie, wycena lub ujawnienie są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;
- (l) że, wszystkie zdarzenia, które wystąpiły po dacie sprawozdania finansowego i w odniesieniu do których obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione;
- (m) w odniesieniu do kontynuacji działalności, jeśli istnieje istotna niepewność, informacje na temat ich planów dotyczących przyszłych działań i wykonalności tych planów;
- (n) w odniesieniu do wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnych nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym z poprzedniego okresu, które mają wpływ na dane porównawcze; oraz
- (o) inne oświadczenia, które audytor uzna za niezbędne do poparcia innych dowodów badania stosownych dla sprawozdania finansowego lub jednego lub większej liczby konkretnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym, w tym gdzie jest to niezbędne do poparcia oświadczeń ustnych.

8.6.2. Audytor rozważa potrzebę uzyskania oświadczeń dotyczących konkretnych szacunków księgowych.

8.6.3. Pisemne oświadczenie powinno mieć formę oświadczenia skierowanego do audytora.

*Załącznik 7 zawiera przykładowy list z oświadczeniami.*

*Jeśli przepisy prawa lub regulacja wymaga od kierownika jednostki złożenia pisemnych oświadczeń publicznych na temat jego odpowiedzialności, a audytor stwierdzi, że takie oświadczenia zawierają niektóre lub wszystkie oświadczenia wymagane przez niniejszy standard, stosowne sprawy objęte takimi oświadczeniami nie muszą być zawarte w liście oświadczającym.*

8.6.4. Audytor zwraca się do kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, do osób, sprawujących nadzór, z prośbą o pisemne oświadczenie, czy uważają, że wpływ nieskorygowanych zniekształceń jest nieistotny, pojedynczo lub łącznie, dla sprawozdania finansowego jako całości. Podsumowanie takich pozycji powinno być zawarte lub dołączone do pisemnego oświadczenia.

8.6.5. Jeżeli audytor ma obawy dotyczące kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownika jednostki, lub jego zaangażowania w nie lub ich egzekwowanie, lub otrzymane oświadczenia są niespójne z innymi dowodami badania, audytor ustala bardziej ogólnie wpływ na dowody badania i podejmuje odpowiednie działania, w tym rozważa możliwy wpływ na opinię w sprawozdaniu audytora<sup>27</sup>, mając na uwadze wymóg określony w paragrafie 8.6.7.

*W przypadku zidentyfikowanych niespójności pomiędzy jednym lub wieloma pisemnymi oświadczeniami a dowodami badania uzyskanymi z innego źródła, audytor może rozważyć, czy oszacowanie ryzyka pozostaje odpowiednie, a jeśli nie, zaktualizować oszacowanie ryzyka i ustalić rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka.*

*Obawy dotyczące kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownika jednostki lub jego zaangażowania w nie lub ich egzekwowania mogą spowodować, że audytor stwierdzi, że ryzyko*

<sup>27</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.22.

*przekłamania przez kierownika jednostki w sprawozdaniu finansowym jest takie, że badanie może nie być przeprowadzone. W takim przypadku audytor może rozważyć wycofanie się ze zlecenia, tam gdzie wycofanie się ze zlecenia jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją, chyba że osoby, sprawujące nadzór, wdrożą odpowiednie środki naprawcze. Jednakże, takie środki mogą nie być wystarczające, aby umożliwić audytorowi wydanie niezmodyfikowanej opinii z badania.*

8.6.6. Jeśli kierownik jednostki nie dostarcza jednego lub więcej wymaganych pisemnych oświadczeń, audytor:

- (a) omawia sprawę z kierownikiem jednostki;
- (b) dokonuje ponownej oceny uczciwość kierownika jednostki oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność ustnych i pisemnych oświadczeń oraz ogólnie na dowody badania; oraz
- (c) podejmuje odpowiednie działania, w tym ustalenie możliwego wpływu na opinię w sprawozdaniu audytora<sup>28</sup> uwzględnieniem wymogu zawartego w paragrafie 8.6.7.

8.6.7. Jeżeli audytor stwierdzi, że istnieje wystarczająca wątpliwość dotycząca uczciwości kierownika jednostki, taka że pisemne oświadczenia wymagane przez paragrafy 8.6.1.(a)-(c) nie są wiarygodne<sup>29</sup> lub kierownik jednostki nie dostarcza pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragrafy 8.6.1.(a)-(c)<sup>30</sup>, audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

8.6.8. Data pisemnych oświadczeń jest tak bliska, jak to wykonalne, ale nie późniejsza niż data sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym. Pisemne oświadczenia są dla wszystkich składników sprawozdania finansowego i okresu(ów), do którego(ych) odnosi się sprawozdanie audytora.

## **8.7. Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnienie jakości**

8.7.1. Przed datą sprawozdania audytora, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że partner odpowiedzialny za zlecenie wziął całościową odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia badania. Wykonując to, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że:

- (a) zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie było wystarczające i odpowiednie w trakcie zlecenia badania, aby partner odpowiedzialny za zlecenie miał podstawy do ustalenia, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, uwzględniając charakter i okoliczności zlecenia; oraz
- (b) charakter i okoliczności zlecenia badania, oraz zmiany w nich a także powiązane polityki lub procedury firmy zostały wzięte pod uwagę.

8.7.2. W dacie lub przed datą sprawozdania audytora, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania wspierające wyciągnięte wnioski dla wydania sprawozdania audytora.

8.7.3. Przed datą sprawozdania audytora, partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu sprawozdania finansowego i sprawozdania audytora w celu ustalenia, że sprawozdanie, które będzie wydane, będzie odpowiednie w danych okolicznościach.

## **8.8. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji**

<sup>28</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.23.

<sup>29</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.24.

<sup>30</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.25.



8.8.1. Audytor w odpowiednim czasie informuje kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach powstałych w trakcie badania, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja.

8.8.2. Audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór:

- (a) Nieskorygowane zniekształcenia i ich wpływ, pojedynczo lub łącznie, na opinię audytora, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację. Komunikat audytora identyfikuje pojedynczo istotne nieskorygowane zniekształcenia.
- (b) Wpływ nieskorygowanych nieprawidłowości z poprzednich okresów na sprawozdanie finansowe za bieżący rok.
- (c) Poglądy audytora na temat znaczących jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym polityk rachunkowości, szacunków księgowych i ujawnień sprawozdaniu finansowym.
- (d) Znaczące trudności napotkane podczas badania, jeśli takie wystąpiły.
- (e) Znaczące sprawy wynikłe w trakcie badania, w tym związane ze stronami powiązаныmi jednostki, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki.
- (f) Znaczące ustalenia z badania. Jeśli, zgodnie z zawodową oceną audytora, komunikacja ustna nie byłaby adekwatna, taka komunikacja powinna mieć formę pisemną.
- (g) Inne, niezgłoszone wcześniej sprawy związane z oszustwami, które mogą być stosowne dla obowiązków osób, sprawujących nadzór, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację.
- (h) Okoliczności, jeśli występują, które wpływają na formę i treść sprawozdania audytora.
- (i) Pisemne oświadczenia, o które prosi audytor.
- (j) Inne znaczące sprawy, jeśli występują, wynikające z badania, które według zawodowego osądu audytora są stosowne dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej.
- (k) Oczekiwania w tym zakresie oraz sformułowanie, jeżeli audytor spodziewa się, że w sprawozdaniu audytora zostanie zawarty akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi oraz akapit zawierający inne sprawy.

8.8.3. O ile osoby sprawujące nadzór nie są zaangażowane w zarządzanie jednostką, audytor informuje osoby, sprawujące nadzór, o zidentyfikowanych zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, w tym:

- (a) czy zdarzenia lub warunki stanowią znaczącą niepewność
- (b) czy zastosowanie przez kierownika jednostki zasada kontynuacji działalności jest właściwa przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
- (c) adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym; oraz
- (d) w stosownych przypadkach, implikacje dla sprawozdania audytora.

## 8.9. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji określonych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania Poniżej opisano konkretne sprawy, które należy udokumentować stosownie dla niniejszej Części.*

8.9.1. Audytor włącza do dokumentacji badania:



- (a) wszystkie zniekształcenia ujawnione podczas badania oraz informację, czy zostały one skorygowane, a także wniosek audytora co do tego, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz podstawę tego wniosku; oraz
- (b) charakter i zakres konsultacji podjętych w trakcie badania oraz wnioski z nich wynikające, w tym sposób wdrożenia tych wniosków.

8.9.2. Dokumentacja audytora wykazuje, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym zgadzają się lub uzgadniają z odpowiednimi zapisami księgowymi, w tym zgadzają się lub uzgadniają ujawnienia, niezależnie od tego, czy takie informacje pochodzą z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy spoza nich.

8.9.3. Audytor gromadzi dokumentację badania w aktach badania i kończy proces administracyjny gromadzenia ostatecznych akt badania w odpowiednim czasie po dacie sprawozdania audytora.

*ISQM 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające) wymaga, aby systemy zarządzania jakością w firmach ustanawiały cel jakościowy, który dotyczy terminowego gromadzenia dokumentacji zlecenia po dacie sprawozdań ze zleceń.<sup>31</sup> Odpowiedni termin, w którym należy zakończyć gromadzenie ostatecznych akt badania, zwykle nie przekracza 60 dni po dacie sprawozdania audytora<sup>32</sup>.*

8.9.4. Po zakończeniu zebrania ostatecznej dokumentacji badania audytor nie może usuwać ani niszczyć dokumentacji badania jakiegokolwiek rodzaju przed upływem okresu jej przechowywania.

*ISQM 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające) wymaga, aby systemy zarządzania jakością firm ustanawiały cel jakościowy dotyczący odpowiedniego zachowania i przechowywania dokumentacji zlecenia w celu zaspokojenia potrzeb firmy i zapewnienia zgodności z przepisami prawa, regulacji, odpowiednimi wymogami etycznymi lub standardami zawodowymi<sup>33</sup>. Okres przechowywania zleceń badania zwykle nie jest krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania audytora lub, jeśli jest późniejszy, datę sprawozdania audytora na temat sprawozdania finansowego grupy, jeśli ma to zastosowanie<sup>34</sup>.*

8.9.5. Jeśli ma to zastosowanie, audytor dokumentuje niespełnienie celu którejkolwiek z Części MSB dla MZJ oraz wynikające z tego działania (takie jak wpływ na opinię audytora lub wycofanie się ze zlecenia, jeśli ogólny cel audytora nie może zostać osiągnięty).

8.9.6. Jeśli audytor uzna za konieczne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji audytowej lub dodanie nowej dokumentacji audytowej po zakończeniu zebrania ostatecznych akt badania, audytor, niezależnie od charakteru modyfikacji lub dodatków, udokumentuje:

- (a) konkretne powody ich wprowadzenia; oraz
- (b) kiedy i przez kogo zostały sporządzone i przejrzane.

<sup>31</sup> MSZJ 1, paragraf 31(f)

<sup>32</sup> MSZJ 1, paragraf A83

<sup>33</sup> MSZJ 1, paragraf 31(f)

<sup>34</sup> MSZJ 1, paragraf A85

## **9. Formułowanie opinii i raportowanie**

### *Treść niniejszej Części*

Część 9 określa wymogi dotyczące:

- formułowania opinii;
- rodzajów opinii z badania; oraz
- treści sprawozdania audytora.
- innych informacji i danych porównawczych.

### *Zakres niniejszej Części*

Niniejsza Część wyjaśnia treść sprawozdania audytora i przedstawia, w jaki sposób audytor ustala modyfikacje opinii, a także kiedy potrzebne są inne zmiany w sprawozdaniu audytora. Przedstawia również wymagane procedury audytora w odniesieniu do danych korespondujących i porównawczego sprawozdania finansowego oraz innych informacji (jeśli ma to zastosowanie).

Przykłady zmodyfikowanych opinii, istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności, akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi oraz akapitów zawierających inne sprawy oraz powiązanych wytycznych dotyczących sprawozdań audytora można znaleźć w *Uzupełniającym przewodniku na temat sprawozdawczości audytora*.

### **9.1. Cele**

9.1.1. Cele audytora są następujące:

- (a) sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania oraz jasne wyrażenie tej opinii poprzez pisemne sprawozdanie; oraz
- (b) należy rozważyć, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami, jeśli takie istnieją, a danymi:
  - (i) sprawozdania finansowego; oraz
  - (ii) wiedzę audytora uzyskaną podczas badania.

### **9.2. Formułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego**

9.2.1. Audytor wydaje opinię na temat tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

9.2.2. W celu sformułowania tej opinii audytor wyciąga wniosek, czy audytor uzyskał racjonalną pewność na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wniosek ten bierze pod uwagę:

- (a) czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania;
- (b) czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie; oraz
- (c) oceny wymagane w punktach od 9.2.3. do 9.2.6.

- 9.2.3. Audytor ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie jakościowych aspektów praktyk rachunkowości jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości w osądach kierownika jednostki.
- 9.2.4. Przeprowadzając ocenę, o której mowa w paragrafie 9.2.3., audytor ocenia, w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy:
- (a) Sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia znaczące polityki rachunkowości i czy zostały one zaprezentowane w sposób zrozumiały;
  - (b) wybrane i zastosowane polityki rachunkowości jednostki są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie;
  - (c) szacunki księgowe i powiązane ujawnienia dokonane przez kierownika jednostki są racjonalne;
  - (d) zidentyfikowano relacje i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio ujęte, zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;
  - (e) informacje zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe, w tym czy:
    - (i) informacje, które powinny zostać zawarte, zostały zawarte;
    - (ii) takie informacje są odpowiednio sklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane i pisane; oraz
    - (iii) ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się poprzez zawarcie informacji, które nie są stosowne lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnionych spraw;
  - (f) sprawozdanie finansowe zapewnia adekwatne ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym; oraz
  - (g) terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.
- 9.2.5. Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, audytor ocenia również, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Ocena ta obejmuje rozważenie:
- (a) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego; oraz
  - (b) czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację.

*Ocena audytora dotycząca tego, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację, zarówno w odniesieniu do prezentacji i ujawnień niezbędnych do jej zapewnienia, jest sprawą zawodowego osądu.*

- 9.2.6. Audytor ocenia, czy sprawozdanie finansowe adekwatnie odnosi się do lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

### 9.3. Forma opinii

9.3.1. Audytor wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy wyciąga wniosek, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

*Jeśli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, jak ma to zazwyczaj miejsce w przypadku sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, wymagana opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe jest prezentowane rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub czy przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz. Jeśli ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ramowe założenia zgodności, wymagana opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami.*

9.3.2. Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewnia rzetelnej prezentacji, audytor omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i sposobu w jaki sprawa ta została rozwiązana, ustala, czy zmodyfikować opinię<sup>35</sup>.

9.3.3. Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, od audytora nie wymaga się oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Jednakże, jeżeli w niezwykle rzadkich okolicznościach audytor dochodzi do wniosku, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd, audytor omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od tego w jaki sposób została rozwiązana, ustala, czy i w jaki sposób przedstawić ją w sprawozdaniu audytora<sup>36</sup>.

### 9.4. Sprawozdanie audytora

9.4.1. Audytor sporządza sprawozdanie zgodnie z określonym poniżej formatem i treścią, chyba że:

- (a) zmiana sprawozdania audytora jest wymagana w celu zapewnienia zgodności z określonym układem lub brzmieniem sprawozdania audytora wymaganym przez przepisy prawa lub regulację w danym systemie prawnym. Jeżeli układ lub treść sprawozdania audytora są nakazane przez przepisy prawa lub regulację, sprawozdanie audytora odwołuje się do niniejszego MSB dla MZJ tylko wtedy, gdy zawiera elementy określonego formatu i treści przedstawione poniżej;
- (b) audytor jest zobowiązany do przeprowadzenia badania zgodnie ze standardem badania obowiązującym w danym systemie prawnym dla mniej złożonych jednostek ("krajowy standard badania MZJ"), który nakazuje układ lub brzmienie sprawozdania audytora inne niż wymagane przez MSB dla MZJ i dodatkowo przestrzegał MSB dla MZJ podczas przeprowadzania badania. W takim przypadku sprawozdanie audytora może odnosić się do MSB dla MZJ w uzupełnieniu do krajowego standardu badania MZJ tylko wtedy, gdy sprawozdanie audytora zawiera elementy określonego formatu i treści przedstawione poniżej; lub
- (c) sprawozdanie audytora zawiera zmodyfikowaną opinię, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, istotną niepewność związaną z kontynuacją działalności, inne obowiązki sprawozdawcze lub oddzielną sekcję dotyczącą innych informacji, w którym to przypadku audytor modyfikuje opinię audytora (zgodnie z Częścią 9.5.) lub zmienia sprawozdanie audytora (zgodnie z Częścią 9.8.).

<sup>35</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.28.

<sup>36</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.29.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA**

Do [Udziałowców/Akcjonariuszy Spółki ABC lub inny odpowiedni adresat]<sup>37</sup>

### **Opinia**

Przeprowadziliśmy badanie<sup>38</sup> sprawozdania finansowego [Spółki ABC (Jednostki), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. 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 rachunkowości (zastąpić nazwy sprawozdań odpowiednimi tytułami)].<sup>39</sup>

Naszym zdaniem załączone sprawozdanie finansowe ["przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach" lub "przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz"]<sup>40</sup> sytuację finansową [Jednostki] na dzień [31 grudnia 20X1 r.] oraz [jej] wynik finansowych i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].<sup>41</sup>

### **Podstawa opinii**

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ). Nasze obowiązki zgodnie z MSB dla MZJ zostały dalej opisane w sekcji naszego sprawozdania Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego.<sup>42</sup> Jesteśmy niezależni od [Jednostki] zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [systemie prawnym] 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.<sup>43</sup>

### **Responsibilities of [Management] for the Financial Statements<sup>44</sup> Odpowiedzialność [kierownika jednostki] za sprawozdanie finansowe**

[Kierownik jednostki] jest odpowiedzialny za sporządzenie [i rzetelną prezentację] sprawozdania finansowego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej],<sup>45</sup> oraz za taką kontrolę wewnętrzną, którą [kierownik jednostki] uznaje za niezbędną aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego wolnego od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, [kierownik jednostki] jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Jednostki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, chyba, że [kierownik jednostki] albo zamierza dokonać likwidacji Jednostki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

### **Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego<sup>46 47</sup>**

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB dla MZJ zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli takie występuje. Zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie tego sprawozdania finansowego.

- <sup>37</sup> Sprawy odzwierciedlone w określonym formacie i treści sprawozdania audytora w nawiasach kwadratowych (np. []) należy odpowiednio dostosować.
- <sup>38</sup> W przypadku odmowy wyrażenia opinii, oświadczenie wskazujące, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane, zostaje zmienione w celu stwierdzenia, że audytor został zaangażowany do zbadania sprawozdania finansowego.
- <sup>39</sup> Zidentyfikować jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane; zidentyfikować każde sprawozdanie finansowe, jego datę i okres oraz odnieść się do not i znaczących polityk rachunkowości lub użyć innego odpowiedniego opisu zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- <sup>40</sup> Zob. również 9.4.2 poniżej. Gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia i opis obowiązków audytora odnoszą się zamiast tego do tego, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- <sup>41</sup> Określić system prawny pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeśli nie są to Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.
- <sup>42</sup> Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, oświadczenie to nie jest zawarte w sprawozdaniu audytora.
- <sup>43</sup> Gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, oświadczenie o tym, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę opinii audytora, zostaje zmienione tak, aby zawierało odpowiednio słowo "z zastrzeżeniem" lub "negatywna". Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, oświadczenie to nie jest zawarte w sprawozdaniu audytora.
- <sup>44</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych w danym systemie prawnym.
- <sup>45</sup> W przypadku, gdy obowiązkiem kierownika jednostki jest sporządzenie sprawozdania finansowego przedstawiającego prawdziwy i rzetelny obraz, zapis ten może brzmieć: "Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] oraz za takie ..."
- <sup>46</sup> Opis obowiązków audytora może być również zawarty w załączniku lub, jeżeli przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania wyraźnie na to zezwalają, jako opis na stronie internetowej odpowiedniego organu, jeżeli opis ten odnosi się do niniejszych MSB dla MZJ i nie jest z nimi sprzeczny. W takich przypadkach w sprawozdaniu audytora zamieszcza się odniesienie do lokalizacji załącznika lub opisu. Jeżeli audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, opis odpowiedzialności audytora obejmuje tylko sprawy wymagane przez paragraf 9.5.33.
- <sup>47</sup> W przypadku, gdy zastosowanie ma Część 10, należy dodatkowo opisać obowiązki audytora w ramach zlecenia badania grupy stwierdzając, że;
- (i) obowiązkiem audytora jest zaplanowanie i przeprowadzenie badania grupy w taki sposób, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych w ramach grupy, stanowiące podstawę do sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego grupy;
  - (ii) audytor jest odpowiedzialny za kierowanie, nadzór i przegląd prac rewizyjnych wykonywanych na potrzeby badania grupy; oraz
  - (iii) audytor pozostaje wyłącznie odpowiedzialny za opinię audytora.

Podczas badania zgodnego z MSB dla MZJ stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm przez cały czas badania. Ponadto:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zomowę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.
- 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].
- Oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki.
- Wyciągamy wniosek na temat odpowiedności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności [Jednostki] do kontynuacji działalności. Jeżeli wyciągamy wniosek, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenia uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że [Jednostka] zaprzestanie kontynuować działalność.
- [Oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia i w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację.]<sup>48</sup>

Komunikujemy się z [kierownikiem jednostki, a w stosownych przypadkach z osobami sprawującymi nadzór] w sprawie, między innymi, planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem audytora lub obydwoma, stosownie do danego systemu prawnego]*

*[Adres audytora: nazwa lokalizacji w systemie prawnym, w której audytor prowadzi działalność]*

*[Data: Nie wcześniej niż w dniu, w którym audytor uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których może oprzeć opinię audytora o sprawozdaniu finansowym, w tym dowody, że (i) wszystkie elementy sprawozdania i ujawnienia składające się na sprawozdanie finansowe zostały sporządzone; oraz (ii) ci odpowiednio Umocowani oświadczyli, że wzięli na siebie odpowiedzialność za te sprawozdanie finansowe.]*

9.4.2. Gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, audytor odnosi się do "sporządzenia i rzetelnej prezentacji tego sprawozdania finansowego" lub "sporządzenia sprawozdania finansowego przedstawiającego prawdziwy i rzetelny obraz", stosownie do okoliczności, w opisie odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe w sprawozdaniu audytora.

<sup>48</sup> Stosownie, gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z zasadami rzetelnej prezentacji.



9.4.3. Audytor nie odnosi się do pracy eksperta audytora w sprawozdaniu audytora zawierającym opinię niezmodyfikowaną, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jeśli takie odniesienie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, audytor wskazuje w sprawozdaniu audytora, że odniesienie nie zmniejsza odpowiedzialności audytora za opinię audytora.

## 9.5. Modyfikacje opinii

*Tabele od A do C poniżej określają wymogi, dla których zmodyfikowana opinia ma być zastosowana w różnych sytuacjach, a także formę i treść zmodyfikowanej opinii.*

9.5.1. Audytor modyfikuje opinię w sprawozdaniu audytora zgodnie z tabelami A-C poniżej, gdy:

- na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciąga wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie jest wolne od istotnych zniekształceń; lub
- audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych nieprawidłowości.

9.5.2. Gdy audytor modyfikuje opinię z badania, audytor:

- zmienia nagłówek "Podstawa opinii" na "Podstawa opinii z zastrzeżeniem", "Podstawa opinii negatywnej" lub "Podstawa odmowy wyrażenia opinii" zgodnie z tabelami A-C; oraz
- w sekcji dotyczącej podstawy opinii należy zawrzeć opis sprawy, która spowodowała modyfikację.

*Tabela A poniżej określa, w jaki sposób zawodowy osąd audytora dotyczący charakteru sprawy powodującej modyfikację oraz rozległość jej skutków lub możliwych skutków dla sprawozdania finansowego wpływa na rodzaj opinii, która ma zostać wyrażona.*

TABELA A Rodzaj sprawy powodującej modyfikację	Zawodowy osąd audytora dotyczący rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	<i>Istotne, ale nie rozległe</i>	<i>Istotny i rozległy</i>
<i>Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone</i>	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
<i>Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania</i>	Opinia z zastrzeżeniem	Odmowa wyrażenia opinii

*Tabela B poniżej określa modyfikacje, które należy wprowadzić do opinii dla każdego typu opinii w tabeli A.*

TABELA B Forma opinii	Ramy rzetelnej prezentacji	Ramy zgodności
<b>9.5.3. Opinia z zastrzeżeniem</b>	"Naszym zdaniem, z wyjątkiem [skutków lub możliwych	"...z wyjątkiem [skutków lub możliwych skutków] spraw opisanych w sekcji Podstawa

<p>Sprawozdanie audytora - nagłówek opinii:</p> <p>"Opinia z zastrzeżeniami"</p> <p>Sprawozdanie audytora - Nagłówek podstawy opinii:</p> <p>"Podstawa opinii z zastrzeżeniami"</p>	<p>skutków]<sup>49</sup> spraw opisanych w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem, załączone sprawozdanie finansowe [przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach / [przedstawia rzetelny i jasny obraz] [...] zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]].</p>	<p>opinii z zastrzeżeniem, załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]].</p>
<p><b>9.5.4. Opinia negatywna</b></p> <p>Sprawozdanie audytora - nagłówek opinii:</p> <p>"Opinia z zastrzeżeniami"</p> <p>Sprawozdanie audytora - Nagłówek podstawy opinii:</p> <p>"Podstawa opinii z zastrzeżeniami"</p>	<p>"...załączone sprawozdanie finansowe nie [przedstawia rzetelnie/przedstawia prawdziwego i rzetelnego 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 ramami założeniami sprawozdawczości finansowej]]."</p>
<p><b>9.5.5. Odmowa wyrażenia opinii</b></p> <p>Sprawozdania audytora - nagłówek opinii:</p> <p>"Odmowa wyrażenia opinii"</p> <p>Sprawozdanie audytora - Nagłówek podstawy opinii:</p> <p>"Podstawa odmowy wyrażenia opinii"</p>	<p>"Zostaliśmy zaangażowani do zbadania sprawozdania finansowego..."</p> <p>"Nie wyrażamy opinii o załączonym sprawozdaniu finansowym. Ze względu na istotność sprawy (spraw) opisanej (opisanych) w sekcji Podstawa odmowy wyrażenia opinii, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły podstawę dla opinii z badania sprawozdania finansowego."</p>	

*Tabela C poniżej określa szczególne okoliczności, w których opinia audytora ma zostać zmodyfikowana, oraz rodzaje opinii wyrażanych w tych okolicznościach w oparciu o charakter sprawy powodującej modyfikację (zob. Tabela A). Tabela C nie jest wyczerpującą listą wszystkich okoliczności, w których opinia audytora ma zostać zmodyfikowana.*

<sup>49</sup> Sprawy odzwierciedlone w nawiasach kwadratowych (np. [ ]) należy odpowiednio dostosować.

TABELA C Szczególne okoliczności, w których opinia audytora podlega modyfikacji	Para Ref	Z zastrzeżeniem	Negatywna	Odmowa
<i>Bilans otwarcia</i>				
9.5.6. Audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących bilansów otwarcia.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciąga wniosek, że bilanse otwarcia zawierają zniekształcenie, które istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, a skutki tego zniekształcenia nie zostały odpowiednio ujęte lub nie zostały adekwatnie przedstawione lub ujawnione.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. Audytor wyciąga wniosek, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że polityki rachunkowości bieżącego okresu nie są spójnie stosowane w odniesieniu do bilansów otwarcia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub zmiana zasad rachunkowości nie jest odpowiednio ujęta lub adekwatnie przedstawiona lub ujawniona, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. Opinia poprzedniego audytora dotycząca sprawozdania finansowego za poprzedni okres zawierała modyfikację, która pozostaje stosowna i istotna dla sprawozdania finansowego za bieżący okres.	4.5.3.	✓	✓	✓

<b>TABELA C</b> <b>Szczególne okoliczności, w których opinia audytora podlega modyfikacji</b>	<b>Para Ref</b>	<b>Z zastrzeżeniem</b>	<b>Negatyw na</b>	<b>Odmowa</b>
<i>Niezgodność z przepisami prawa i regulacji</i>				
9.5.10. Nie można uzyskać wystarczających informacji na temat podejrzewanej niezgodności.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. Audytor wyciąga wniosek, że zidentyfikowana lub podejrzewana niezgodność ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe i nie została adekwatnie odzwierciedlona w sprawozdaniu finansowym.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. Kierownik jednostki lub osoby, sprawujące nadzór, uniemożliwiają audytorowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby ocenić, czy wystąpiła lub jest prawdopodobne, że wystąpiła niezgodność, która może być istotna dla sprawozdania finansowego.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. Audytor nie jest w stanie ustalić, czy doszło do niezgodności z przepisami prawa z powodu ograniczeń nałożonych przez okoliczności, a nie przez kierownika jednostki lub osoby, sprawujące nadzór.	7.4.27.	✓		✓
<i>Potwierdzenia zewnętrzne</i>				
9.5.14. Audytor wyciąga wniosek, że odmowa kierownika jednostki dotycząca umożliwienia audytorowi wysłania prośby o potwierdzenie jest nieuzasadniona lub audytor jest w stanie uzyskać stosowne i wiarygodne Dowody badania z alternatywnych procedur badania.	7.3.24.	✓		✓
<i>Zapasy</i>				

<b>TABELA C</b> <b>Szczególne okoliczności, w których opinia audytora podlega modyfikacji</b>	<b>Para Ref</b>	<b>Z zastrzeżeniem</b>	<b>Negatyw na</b>	<b>Odmowa</b>
9.5.15. Audytor nie może wykonać alternatywnych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów.	7.4.21.	✓		✓
<i>Spory sądowe i roszczenia</i>				
9.5.16. Kierownik jednostki odmawia udzielenia audytorowi zgody na komunikację lub spotkanie z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki lub zewnętrznym doradcą prawnym jednostki odmawia udzielenia odpowiedniej odpowiedzi na pismo z zapytaniem lub nie może udzielić odpowiedzi; a audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania poprzez wykonanie alternatywnych procedur badania.	7.4.25	✓		✓
<i>Kontynuacja działalności</i>				
9.5.17. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, ale w zawodowym osądzie audytora zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest nieodpowiednie.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. W sprawozdaniu finansowym nie ujawniono adekwatnie informacji na temat istotnej niepewności. 9.5.19. W takim przypadku podstawa opinii z zastrzeżeniem (lub negatywnej) powinna stwierdzać, że "występuje istotna niepewność, która może	7.4.4 8.5.8	✓	✓	

TABELA C Szczególne okoliczności, w których opinia audytora podlega modyfikacji	Para Ref	Z zastrzeżeniem	Negatywna	Odmowa
poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności" obawy i że sprawozdanie finansowe nie ujawnia adekwatnie tej sprawy".				
9.5.20. Podczas oceny przez kierownika jednostki zdolności jednostki do kontynuacji działalności, okres jest krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, a kierownik jednostki nie dokonuje ani nie rozszerza swojej oceny, co prowadzi do tego, że audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania.	7.4.2.	✓		✓
<i>Późniejsze zdarzenia</i>				
9.5.21. Fakty stają się znane audytorowi po dacie sprawozdania audytora, ale przed datą wydania sprawozdania finansowego, a kierownik jednostki nie zmienia sprawozdania finansowego w okolicznościach, w których audytor uważa, że wymaga ono zmiany.	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>Pisemne oświadczenia</i>				
9.5.22. Audytor wyciąga wniosek, że pisemne oświadczenia wymagane przez niniejszy standard nie są wiarygodne.	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. Kierownik jednostki nie dostarczył co najmniej jednego z wymaganych pisemnych oświadczeń.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. Audytor wyciąga wniosek, że istnieją wystarczające wątpliwości co do uczciwości kierownika jednostki, aby pisemne oświadczenia wymagane przez 8.6.1.(a)-(c) były wiarygodne.	8.6.7.			✓

<b>TABELA C</b> <b>Szczególne okoliczności, w których opinia audytora podlega modyfikacji</b>	<b>Para Ref</b>	<b>Z zastrzeżeniem</b>	<b>Negatywna</b>	<b>Odmowa</b>
9.5.25. Gdy kierownik jednostki nie przedstawi pisemnych oświadczeń wymaganych w pkt 8.6.1.(a)-(c).	8.6.7.			✓
<i>Corresponding Figures</i>				
9.5.26. Przedstawiono dane korespondujące, sprawozdanie audytora za poprzedni okres, zawierało opinię z zastrzeżeniem, odmowę wyrażenia opinii lub opinię negatywną, a sprawa, która spowodowała modyfikację, jest nierozwiązana.  Akapit Podstawa modyfikacji: (a) odnosi się zarówno do danych bieżącego okresu, jak i do danych korespondujących w opisie sprawy powodującej modyfikację, gdy skutki lub możliwe skutki tej sprawy dla danych bieżącego okresu są istotne; lub (b) w innych przypadkach wyjaśnia, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na skutki lub możliwe skutki nierozwiązanej sprawy dla porównywalności danych bieżącego okresu i danych korespondujących.	9.7.6	✓	✓	✓
<i>Inne punkty</i>				
9.5.27. Audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewnia rzetelnej prezentacji.	9.3.2.		✓	
9.5.29. Sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi	9.3.3	✓	✓	✓



<b>TABELA C</b> <b>Szczególne okoliczności, w których opinia audytora podlega modyfikacji</b>	<b>Para Ref</b>	<b>Z zastrzeżeniem</b>	<b>Negatywna</b>	<b>Odmowa</b>
założeniami zgodności, a w niezwykle rzadkich przypadkach, audytor wyciąga wnioski, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd.				

*Inne sprawy związane z modyfikacjami*

9.5.30. Jeżeli audytor odnosi się do pracy eksperta audytora w sprawozdaniu audytora, ponieważ takie odniesienie jest stosowne dla zrozumienia modyfikacji opinii audytora, audytor wskazuje w sprawozdaniu audytora, że takie odniesienie nie zmniejsza odpowiedzialności audytora za tę opinię.

9.5.31. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do:

- (a) poszczególnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych) audytor zawiera w sekcji "Podstawa opinii" opis i kwantyfikację skutku finansowego tego zniekształcenia, chyba że jest to niewykonalne. Jeżeli nie jest wykonalne, aby skwantyfikować skutki finansowe audytor stwierdza to w tej sekcji.
- (b) ujawnień o charakterze jakościowym audytor zamieszcza w sekcji Podstawa opinii wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia są zniekształcone.
- (c) braku ujawnienia w sprawozdaniu finansowym informacji, których ujawnienie jest wymagane, audytor:
  - (i) omawia brak ujawnienia z osobami sprawującymi nadzór;
  - (ii) opisuje w sekcji "Podstawa opinii" rodzaj pominiętych informacji; oraz
  - (iii) o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, zamieszcza pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że dokonanie tego jest wykonalne, a audytor uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat pominiętych informacji.

9.5.32. If the modification results from an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall include in the Basis for Opinion section the reasons for that inability. Jeżeli modyfikacja wynika z niezdolności do uzyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania audytor zawiera przyczyny tej niezgodności w sekcji „Podstawa opinii”.

9.5.33. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym z powodu niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, audytor zmienia sekcję Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego w sprawozdaniu zgodnie z paragrafem 9.4.1, aby uwzględnić tylko co następuje:

- (a) stwierdzenie, że odpowiedzialnością audytora jest przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z MSB dla MZJ oraz wydać sprawozdanie audytora;

- (b) stwierdzenie, że jednakże ze względu na sprawę (sprawy) opisaną (opisanych) w sekcji Podstawa odmowy wyrażenia opinii, audytor nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę do wyrażenia opinii z badania o sprawozdaniu finansowym; oraz
- (c) stwierdzenie, na temat niezależności audytora od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi dotyczącymi badania oraz wypełnił inne obowiązki etyczne audytora zgodnie z tymi wymogami.

9.5.34. Jeśli audytor wyraził negatywną opinię lub odmówił wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, audytor opisuje w sekcji Podstawa opinii powody wszelkich innych spraw, o których audytor wie, a które wymagałyby modyfikacji opinii, oraz ich skutki.

## 9.6. Inne akapity w sprawozdaniu audytora

*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu audytora są stosowane, gdy audytor uzna to za konieczne:*

- *zwrócić uwagę użytkowników na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że są fundamentalne dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników (akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi); lub*
- *zwrócić uwagę użytkowników na jakąkolwiek sprawę lub sprawy inne niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są stosowne dla zrozumienia przez użytkowników badania, obowiązków audytora lub sprawozdania audytora (inne sprawy).*

*Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi*

9.6.1. Jeżeli audytor uważa za konieczne aby zwrócić uwagę użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która według zawodowego osądu audytora jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, a audytor nie byłby zobowiązany do zmiany opinii w wyniku tej sprawy, audytor zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu audytora wskazujący, że sprawozdanie audytora nie zostało zmodyfikowane w odniesieniu do akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi.

*Przykłady sytuacji, w których mogą być potrzebne akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi, obejmują:*

- *gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazane przepisami prawa lub regulacją byłyby niedopuszczalne, gdyby nie fakt, że są one nakazane przepisami prawa lub regulacją.*
- *gdy fakty stają się znane audytorowi po dacie sprawozdania audytora i audytor przedstawia nowe lub zmienione sprawozdanie audytora (tj. późniejsze zdarzenia).*

*Włączenie do sprawozdania audytora akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi nie ma wpływu na opinię audytora. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie zastępuje:*

- *zmodyfikowanej opinii, gdy wymagają tego okoliczności konkretnego zlecenia badania;*
- *ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, które zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jest wymagane od kierownika jednostki lub które jest w inny sposób niezbędne do zapewnienia rzetelnej prezentacji; lub*
- *raportowanie, gdy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.*

**Akapit zawierający inne sprawy**

*Treść akapitu zawierającego inne sprawy jasno odzwierciedla, że nie jest wymagane, że taka inna sprawa była prezentowana i ujawniana w sprawozdaniu finansowym. Akapit zawierający inne sprawy nie zawiera informacji, których audytorowi nie wolno przekazywać na mocy przepisów prawa, regulacji lub innych standardów zawodowych, na przykład standardy etyczne odnoszące się do poufności informacji. Akapit zawierający inne sprawy nie obejmuje również informacji, których przekazywanie jest wymagane od kierownika jednostki.*

- 9.6.2. Jeżeli audytor uzna za konieczne poinformowanie o sprawie innej niż zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, która według zawodowego osądu audytora jest stosowna dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności audytora lub sprawozdania audytora, audytor zawiera w sprawozdaniu audytora akapit inne sprawy, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację.

**Treść innych akapitów w sprawozdaniu z badania**

- 9.6.3. Jeżeli audytor w sprawozdaniu audytora zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, lub istotną niepewność związaną z kontynuacją działalności, audytor uwzględni akapit lub sekcję zgodnie z poniższą tabelą D:

<b>TABELA D</b>			
<b>Akapit lub sekcja</b>	<b>Lokalizacja</b>	<b>Nagłówek powinien zawierać</b>	<b>Treść powinna zawierać</b>
9.6.4. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi	Oddzielna sekcja sprawozdania audytora	Odpowiedni nagłówek zawierający "Objaśnienie ze zwróceniem uwagi"	Jasne odniesienie do objaśnianej sprawy oraz do miejsca, w którym stosowne ujawnienia, które w pełni opisują tę sprawę, można znaleźć w sprawozdaniu finansowym.  Odniesienie wyłącznie do informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.  Wskazanie, że opinia audytora nie została zmodyfikowana w odniesieniu do objaśnianej sprawy.
9.6.5. Akapit zawierający inne sprawy	Oddzielna sekcja sprawozdania audytora	Odpowiedni nagłówek zawierający "Inne sprawy"	Odpowiednio do okoliczności.
9.6.6. Istotna niepewność związana z akapitem kontynuacji działalności	Oddzielna sekcja sprawozdania audytora	"Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności"	Zwrócenie uwagi na notę w sprawozdaniu finansowym, która ujawnia kwestie związane z istotną niepewnością.  Stwierdzenie, że te zdarzenia lub warunki wskazują na występowanie istotnej niepewności, która może budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz że opinia audytora nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

9.6.7. Jeżeli fakty zostaną ujawnione audytorowi po wydaniu sprawozdania finansowego i jeżeli kierownik jednostki zmieni sprawozdanie finansowe, audytor zawiera w nowym lub zmienionym sprawozdaniu audytora akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit inne sprawy, zwracając uwagę użytkowników na przyczynę zmiany i odnosząc się do wcześniej przekazanego sprawozdania audytora.

## **9.7. Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe**

9.7.1. Audytor ustala, czy sprawozdanie finansowe zawiera informacje porównawcze wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej oraz czy takie informacje są odpowiednio sklasyfikowane. W tym celu audytor ocenia, czy:

- (a) informacje porównawcze są zgodne z kwotami i ujawnieniami zaprezentowanymi w poprzednim okresie oraz gdy to odpowiednie zostały skorygowane; oraz
- (b) polityki rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi zastosowanymi w bieżącym okresie lub, jeżeli nastąpiły zmiany w zasadach rachunkowości, czy zmiany te zostały prawidłowo ujęte i adekwatnie zaprezentowane lub ujawnione.

9.7.2. Jeżeli audytor dowiaduje się o możliwym istotnym zniekształceniu informacji porównawczych podczas wykonywania badania bieżącego okresu, wykonuje takie dodatkowe procedury badania jakie są niezbędne w danych okolicznościach, aby uzyskać wystarczających i odpowiednie dowodu badania, aby ustalić, czy wystąpiło istotne zniekształcenie. Jeśli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres jest zmieniane, audytor ustala, czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionym sprawozdaniem finansowym.

9.7.3. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora, a przepisy prawa lub regulacja nie zakazują audytorowi odwoływania się do sprawozdania poprzedniego audytora o danych korespondujących i audytor zdecyduje się to zrobić, audytor oświadcza w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu audytora:

- (a) że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora;
- (b) rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego audytora oraz, jeśli opinia została zmodyfikowana, powody tego; oraz
- (c) datę tego sprawozdania.

9.7.4. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora dodatkowo do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, audytor oświadcza w akapicie inne sprawy:

- (a) e sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora;
- (b) rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego audytora oraz, jeśli opinia została zmodyfikowana, powody tego; oraz
- (c) datę tego sprawozdania, chyba że sprawozdanie poprzedniego audytora dotyczące sprawozdania finansowego za poprzedni okres zostało ponownie opublikowane wraz ze sprawozdaniem finansowym.

9.7.5. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres nie zostało zbadane, audytor oświadcza w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu audytora, że dane korespondujące lub porównawcze sprawozdanie finansowe są niezbadane. Takie oświadczenie nie zwalnia jednak audytor z wymogu

uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres.

#### *Dane korespondujące*

9.7.6. Jeżeli prezentowane są dane korespondujące, opinia audytora nie odnosi się do danych korespondujących, z wyjątkiem okoliczności opisanych w paragrafie 9.7.5 lub w następujących okolicznościach:

- (a) jeżeli sprawozdanie audytora o poprzednim okresie, wydane, wcześniej zawierało opinię z zastrzeżeniem, odmowę wyrażenia opinii lub opinię negatywną, a sprawa, która spowodowała powstanie modyfikacji jest nierozwiązana, audytor modyfikuje opinię audytora o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres.<sup>50</sup>
- (b) jeśli audytor uzyska dowody badania, że występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres, o których niezmodyfikowana opinia została wydana, a dane korespondujące nie zostały poprawnie skorygowane lub nie dokonano odpowiednich ujawnień, wówczas audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, zmodyfikowaną w odniesieniu do danych korespondujących w nich zawartych.

#### *Porównawcze sprawozdanie finansowe*

9.7.7. Gdy prezentowane jest porównawcze sprawozdanie finansowe opinia audytora odnosi się do każdego okresu, za który prezentowane jest sprawozdanie finansowe i o którym wyrażana jest opinia z badania.

9.7.8. Raportując o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres w związku z badaniem za bieżący okres, jeżeli opinia audytora o takim sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres różni się od opinii, którą audytor wyraził wcześniej, wówczas audytor ujawnia merytoryczne powody dla innej opinii w akapicie inne sprawy.

### **9.8. Inne informacje**

*"Inne informacje" to informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim) zawarte w raporcie rocznym jednostki.*

9.8.1. Audytor ustala, poprzez rozmowę z kierownikiem jednostki, który(e) dokument(y) składa(ją) się na raport roczny oraz planowany przez jednostkę sposób i czas wydania takiego(ych) dokumentu(ów).

9.8.2. Audytor zapoznaje się z innymi informacjami oraz:

- (a) rozważa, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami a sprawozdaniem finansowym; oraz
- (b) rozważa, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami a wiedzą audytora uzyskaną podczas badania.

9.8.3. Jako podstawę dla tych rozważań w paragrafie 9.8.2.(a) audytor, aby ocenić ich spójności, porównuje wybrane kwoty lub inne pozycje w innych informacjach (które w zamierzeniu mają być takie same podsumowywać lub zapewniać większe uszczegółowienie niż kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym) z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym.

<sup>50</sup> Wpływ na sprawozdanie audytora - zob. Część 9, paragraf 9.5.26.

*Oceniając spójność wybranych kwot lub innych pozycji, od audytora nie wymaga się porównywania wszystkich kwot lub innych pozycji w innych informacjach, które w zamierzeniu mają być takie same lub podsumowywać lub zapewniać większe uszczegółowienie jak kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym.*

- 9.8.4. Zapoznając się z innymi informacjami, audytor zwraca uwagę na oznaki, że pozostała część innych informacji, która nie jest związana ze sprawozdaniem finansowy lub wiedzą audytora uzyskaną podczas badania, wydaje się być istotnie zniekształcona.
- 9.8.5. Jeśli audytor identyfikuje, że wydaje się, że występuje istotna niespójność (lub dowiadyuje się, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone), audytor omawia tę kwestię z kierownikiem jednostki i, jeśli to konieczne, wykonuje inne procedury, aby stwierdzić, czy:
- występuje istotne zniekształcenie innych informacji;
  - występuje istotne nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym; lub
  - zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez audytora wymaga aktualizacji.
- 9.8.6. Jeśli audytor dochodzi do wniosku, że stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji, audytor zwraca się do kierownika jednostki, aby skorygował inne informacje. Jeżeli kierownik jednostki:
- zgadza się dokonać korekty, audytor ustala, że korekta została dokonana; lub
  - odmawia dokonania korekty, audytor komunikuje sprawę osobom sprawującym nadzór i zwraca się o dokonanie korekty. Jeśli korekta nadal nie zostanie dokonana, audytor rozważa konsekwencje dla sprawozdania audytora zgodnie z Tabelą E poniżej lub wycofuje się ze zlecenia, jeśli jest to możliwe.
- 9.8.7. Jeżeli audytor uzyskał niektóre lub wszystkie inne informacje w dniu sporządzenia sprawozdania audytora, audytor zamieszcza w sprawozdaniu audytora sekcję Inne informacje zgodnie z Tabelą E.

<b>TABELA E</b>			
<b>Akapit lub sekcja</b>	<b>Lokalizacja</b>	<b>Nagłówek powinien zawierać</b>	<b>Treść powinna zawierać</b>
9.8.8. Sekcja Inne informacje	Odzielna sekcja sprawozdania audytora	“Inne informacje“ lub inny odpowiedni tytuł	<ol style="list-style-type: none"> <li>Oświadczenie, że kierownika jednostki jest odpowiedzialne za inne informacje;</li> <li>Identyfikacja innych informacji, jeśli jakiegokolwiek występują, uzyskanych przez audytora przed datą sprawozdania audytora;</li> <li>Oświadczenie, że opinia audytora nie obejmuje innych informacji i odpowiednio, że audytor nie wyraża opinii z badania lub jakiegokolwiek formy wniosku atestacyjnego o nich;</li> <li>Opis obowiązków audytora związanych z czytaniem, rozważaniem i sprawozdawczością innych informacji wymaganych przez niniejszy MSB dla MZJ; oraz</li> </ol>

			<p>(e) Gdy inne informacje zostały uzyskane przed datą sprawozdania audytora, albo:</p> <p>(i) oświadczenie, że audytor nie ma nic do zaraportowania; lub</p> <p>(ii) jeżeli audytor uznał, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oświadczenie, które opisuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji.</p>
--	--	--	--

9.8.9. O ile nie jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulacje, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, sprawozdanie audytora nie zawiera sekcji Inne informacje.

### 9.9. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy, które należy udokumentować stosownie do niniejszej Części.*

9.9.1. Audytor dokumentuje procedury wykonane w odniesieniu do innych informacji oraz ostateczną wersję innych informacji.



## 10. Badania sprawozdania finansowego grupy

### *Treść niniejszej Części*

Część 10 przedstawia szczególne rozważania, które mają zastosowanie do badania grupy. W całej niniejszej Części "audytor" powinien być rozumiany jako "audytor grupy".

### *Zakres niniejszej Części*

Wszystkie części MSB dla MZJ mają zastosowanie do badania grupy. Wymogi i wytyczne zawarte w niniejszej Części odnoszą się lub rozszerzają zastosowanie innych części MSB dla MZJ do badania grupy.

### 10.1. Cel

10.1.1. Celem audytora jest identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz zaplanowanie i wykonanie dalszych procedur badania, aby odpowiednio zareagować na te oszacowane ryzyka.

### 10.2. Planowanie działań

10.2.1. Stosując Część 5, audytor ustala i w razie potrzeby aktualizuje zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania grupy. Czyniąc to, audytor określa:

- (a) części składowe grupy, w których będą wykonywane prace rewizyjne; oraz
- (b) zasoby potrzebne do wykonania zlecenia badania grupy.

### *Części składowe grupy*

*Ustalenie części składowych grupy, w których należy wykonać prace audytorskie, jest sprawą zawodowego osądu. Sprawy, które mogą mieć wpływ na decyzję audytora obejmują, na przykład:*

- *charakter zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować powstanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy na poziomie stwierdzenia, które są związane z częścią składową grupy, na przykład nowo powstałe lub nabyte jednostki lub jednostki biznesowe lub jednostkami lub jednostkami biznesowymi, w których miały miejsce znaczące zmiany.*
- *dezagregacja znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym grupy pomiędzy części składowe grupy, rozważenie wielkości i rodzaju aktywów, zobowiązań i transakcji w danej lokalizacji lub jednostce biznesowej w odniesieniu do sprawozdania finansowego grupy.*
- *czy oczekiwane jest, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dla wszystkich znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym grupy z prac rewizyjnych planowanych na informacjach finansowych zidentyfikowanych części składowych grupy.*
- *Rodzaj i zakres zniekształceń lub słabości kontroli zidentyfikowanych w części składowej grupy podczas badań za poprzednie okresy.*
- *rodzaj i zakres powszechności kontroli w całej grupie oraz czy, a jeśli tak, to w jaki sposób, grupa centralizuje czynności stosowne dla sprawozdawczości finansowej.*

*W oparciu o zrozumienie struktury organizacyjnej i systemu informacyjnego grupy, audytor może ustalić, że informacje finansowe niektórych jednostek lub jednostek biznesowych mogą być rozpatrywane łącznie*

*dla celów planowania i wykonania procedur badania. Na przykład grupa może posiadać trzy jednostki prawne o podobnych cechach biznesowych, działających w tej samej lokalizacji geograficznej, z tym samym kierownictwem i korzystając ze wspólnego systemu kontroli wewnętrznej, w tym systemu informacyjnego. W takich okolicznościach audytor może podjąć decyzję, aby traktować te trzy jednostki prawne jako jedną część składową grupy.*

#### Zasoby

*Część 3 wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie ustalenia, czy wystarczające i odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia zostały przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie w odpowiednim czasie. Ustalenie przez audytora zasobów potrzebnych do przeprowadzenia badania grupy jest kwestią zawodowego osądu i może obejmować zrozumienie:*

- *grupy;*
- *części składowych grupy, w których mają być wykonywane prace rewizyjne, lokalizacji takich części składowych oraz wszelkich powiązanych czynników systemów prawnych, takich jak język, kultura i regulacje; oraz*
- *niezależnie od tego, czy praca ma być wykonywana centralnie, w częściach składowych, czy też w połączeniu z innymi rozwiązaniami.*

10.2.2. Jeżeli po zaakceptowaniu lub kontynuowaniu zlecenia badania grupy partner odpowiedzialny za zlecenie wyciąga wniosek, że wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogą zostać uzyskane, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy rozważa możliwe skutki dla badania grupy.

### 10.3. Istotność

10.3.1. Stosując Część 5, gdy grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym grupy są zdezagregowane na poszczególne części składowe grupy, dla celów planowania i wykonania procedur badania, audytor ustala istotność wykonawczą części składowej grupy. Aby uwzględnić ryzyko agregacji, kwota ta powinna być niższa niż istotność wykonawcza grupy.

*Kwota istotności wykonawczej części składowej grupy może być różna dla każdej części składowej grupy. Ponadto, kwota istotności wykonawczej części składowej grupy dla indywidualnej części składowej grupy nie musi być arytmetyczną częścią istotności wykonawczej grupy, w związku z czym suma kwot istotności wykonawczej części składowej grupy może przekraczać istotność wykonawczą grupy*

*MSB dla MZJ nie wymaga określenia istotności wykonawczej części składowych grupy dla każdej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia dla części składowej grupy, dla których wykonywane są procedury badania. Jeżeli jednak, w szczególnych okolicznościach grupy, istnieje jedna lub więcej określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, dla których można racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia o kwotach mniejszych niż istotność dla sprawozdania finansowego grupy jako całości mogą wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego grupy, Część 5 wymaga ustalenia poziomu lub poziomów istotności, które należy zastosować do tych określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień. W takich okolicznościach audytor może potrzebować rozważenia czy istotność wykonawcza części składowej grupy niższa od tej kwoty może być odpowiednia dla tych konkretnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień.*

*Ustalenia istotności wykonawczej części składowej grupy nie jest prostą, mechaniczną kalkulacją i wymaga stosowania zawodowego osądu. Czynniki, które audytor może wziąć pod uwagę podczas wyznaczania ustalania istotności wykonawczej części składowej grupy obejmuje następujące elementy:*

- zakres dezagregacji informacji finansowych pomiędzy częściami składowymi grupy (np. wraz ze wzrostem zakresu dezagregacji pomiędzy częściami składowymi grupy, niższa istotność wykonawcza części składowej grupy byłaby zwykle odpowiednia w celu uwzględnienia ryzyka agregacji). Względne znaczenie części składowej grupy dla grupy może wpływać na zakres dezagregacji (np. jeśli pojedyncza część składowa grupy stanowi dużą część grupy, prawdopodobnie może istnieć mniejsza dezagregacja między częściami składowymi grupy).
- Oczekiwania dotyczące charakteru, częstotliwości i wielkości zniekształceń w informacjach finansowych części składowej grupy, na przykład charakter i zakres nieprawidłowości zidentyfikowanych w części składowej grupy w poprzednich badaniach.

*Aby odnieść się do ryzyka agregacji, paragraf 10.3.1. wymaga, aby istotność wykonawcza części składowej grupy była niższa niż istotność wykonawcza grupy. W niektórych okolicznościach istotność wykonawcza poszczególnych części składowych grupy może być wyznaczona w kwocie bliższej istotności wykonawczej grupy, ponieważ ryzyko agregacji jest mniejsze, wtedy gdy informacje finansowe dotyczące jednej części składowej stanowią znaczącą część sprawozdania finansowego grupy.*

#### **10.4. Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej a także systemu kontroli wewnętrznej grupy**

10.4.1. Stosując Część 6, audytor uzyskuje zrozumienie:

- (a) struktury organizacyjnej grupy i jej modelu biznesowego, w tym:
  - (i) lokalizacji, w których grupa prowadzi działalność lub czynności;
  - (ii) charakter działalności lub czynności grupy i zakresu, w którym są one podobne w całej grupie; oraz
  - (iii) zakresu, w którym model biznesowy grupy łączy wykorzystanie IT.
- (b) mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz spójność polityk rachunkowości i praktyk w całej grupie.
- (c) system kontroli wewnętrznej grupy, w tym:
  - (i) procesu konsolidacji stosowanego przez grupę i korekty konsolidacyjne;
  - (ii) rodzaj i zakres jednolitości kontroli;
  - (iii) w jaki sposób grupa centralizuje działania stosowne dla sprawozdawczości finansowej; oraz
  - (iv) sposób, w jaki kierownictwo grupy komunikuje znaczące sprawy, które wspierają sporządzanie sprawozdania finansowego grupy kierownictwu jednostki lub jednostki biznesowej.

#### **10.5. Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia**

10.5.1. Stosując Część 6, na podstawie zrozumienia uzyskanego w paragrafie 10.4.1. audytor identyfikuje i oszacowuje ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, w tym w odniesieniu do procesu konsolidacji.

*Podczas stosowania Część 6, od audytora wymagane jest, aby zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem oraz zaprojektował i wykonał dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadają na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia.*

*Informacje wykorzystywane do identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowanych oszustwem mogą obejmować następujące:*

- *czy występują konkretne części składowe, które są bardziej podatne na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.*
- *czy w procesie konsolidacji występują czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki stronniczości kierownictwa.*
- *w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nad grupą monitorują procesy kierownictwa grupy dla identyfikacji i reagowania na ryzyka oszustwa w grupie oraz kontrole ustanowione przez kierownictwo grupy, aby łagodzić te ryzyka.*
- *odpowiedzi osób sprawujących nadzór grupą oraz kierownictwa grupy na zapytanie audytora grupy na temat tego, czy posiadają wiedzę na temat jakiegokolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemych oszustw wpływających na część składową lub grupy.*

## **10.6. Reagowanie na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia**

10.6.1. Stosując Część 7, audytor ustala części składowe grupy, w których należy wykonać dalsze procedury badania, oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac, do wykonania w tych częściach składowych.

*Dalsze procedury badania mogą być projektowane i wykonywane centralnie, jeżeli dowody badania, które zostaną uzyskane z wykonania dalszych procedur badania na jednej lub wielu znaczących grupach transakcji, sald kont lub ujawnień łącznie, odpowiedzą na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, na przykład, jeżeli zapisy księgowe dla transakcji przychodowych całej grupy są prowadzone centralnie.*

*Audytor może ustalić, że informacje finansowe dla kilku części składowych grupy mogą być rozważane jako jedna populacja dla celu wykonania dalszych procedur badania, na przykład, gdy transakcje są uważane za jednorodne, ponieważ dzielą te same cechy, powiązane ryzyka istotnego zniekształcenia są te same, a kontrole są zaprojektowane i działają w spójny sposób. W takich przypadkach istotność wykonawcza grupy będzie często używana do celów wykonania tych procedur.*

*W innych okolicznościach procedury, aby zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, które są związane z informacjami finansowymi części składowej grupy, mogą być skuteczniej wykonane na poziomie części składowej grupy. Reagując na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, audytor może ustalić następujący zakres prac jako odpowiedni dla danej części składowej grupy:*

- *zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na całych informacjach finansowych części składowej grupy;*
- *zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania na jednej lub wielu grupach transakcji, sald kont lub ujawnień; lub*
- *wykonanie określonych dalszych procedur badania.*

### *Proces konsolidacji*

10.6.2. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy powstające w procesie konsolidacji. Procedury te obejmują:

- (a) dokonanie oceny, czy wszystkie jednostki i jednostki biznesowe zostały włączone w sprawozdanie finansowe grupy zgodnie z wymogami obowiązujących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej;
- (b) dokonanie oceny odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt konsolidacyjnych i reklasyfikacji;
- (c) dokonanie oceny, czy osądy kierownika jednostki dokonane podczas procesu konsolidacji świadczą o oznakach możliwej stronniczości kierownika jednostki; oraz
- (d) reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia ze względu na oszustwo wynikające z procesu konsolidacji.

*Proces konsolidacji może wymagać korekt i reklasyfikacji do kwot zaraportowanych w sprawozdaniu finansowym grupy, które nie przechodzą przez zwykłe aplikacje IT i mogą nie podlegać tym samym kontrolom, którym podlegają inne informacje finansowe. Ocena przez audytora dotycząca odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt i reklasyfikacji może obejmować:*

- *dokonanie oceny, czy znaczące korekty odpowiednio odzwierciedlają zdarzenia i transakcje będące ich podstawą;*
- *ustalenie, czy jednostki lub jednostki biznesowe, których informacje finansowe zostały włączone do sprawozdania finansowego grupy, zostały odpowiednio włączone;*
- *ustalenie, czy znaczące korekty zostały prawidłowo policzone, przetworzone i zatwierdzone przez kierownictwo grupy oraz, w stosownych przypadkach, przez kierownictwo części składowej grupy;*
- *ustalenie, czy znaczące korekty są właściwie poparte i wystarczająco udokumentowane; oraz*
- *dokonanie oceny uzgodnienia i eliminacji transakcji wewnątrzgrupowych, niezrealizowanych zysków i sald kont wewnątrzgrupowych.*

## **10.7. Konkretny wymogi dotyczące komunikacji**

10.7.1. Audytor informuje osoby, sprawujące nadzór, o następujących sprawach:

- (a) podsumowanie pracy do wykonania w częściach składowych grupy.
- (b) oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części składowej grupy, pracowników pełniących znaczące role w systemie kontroli wewnętrznej grupy lub innych osób, gdy oszustwo skutkowało istotnym zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy.

## **10.8. Konkretny wymogi dotyczące dokumentacji**

*Oprócz ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w Części 2.4, które mają zastosowanie do całego zlecenia badania, poniżej opisano konkretne sprawy, stosowne do niniejszej Części.*

10.8.1. Audytor uwzględni w dokumentacji z badania:

- (a) podstawę określenia przez audytora części składowych grupy dla celów planowania i wykonania badania grupy;
- (b) podstawę dla ustalenia istotności wykonawczej części składowych grupy; oraz
- (c) kluczowe elementy zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej grupy.

### Słowniczek pojęć

Niniejszy glosariusz zawiera listę pojęć zdefiniowanych na potrzeby MSB dla MZJ. Definicje te pomagają w spójnym stosowaniu i interpretacji niniejszego standardu i nie mają na celu zastąpienia definicji, które mogą zostać ustanowione do innych celów, czy to w przepisach prawa, regulacjach, czy w inny sposób. O ile nie wskazano inaczej, definicje mają takie samo znaczenie w całym niniejszym standardzie. Ponadto niniejszy glosariusz zawiera opisy innych pojęć występujących w MSB dla MZJ, aby pomóc we wspólnej i spójnej interpretacji i tłumaczeniu (takie inne pojęcia są oznaczone gwiazdką “\*”).

**Szacunek księgowy** – kwota pieniężna, której pomiar, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, podlega niepewności oszacowania.

**Dokumentacja księgowa** – dokumentacja wprowadzonych zapisów księgowych i dokumentacja wspierająca, taka jak czeki i zapisy elektronicznych transferów środków pieniężnych; faktury; umowy; księga główna i księgi pomocnicze, zapisy dziennika i inne korekty sprawozdania finansowego, które nie są odzwierciedlone w zapisach w dzienniku; oraz dokumentacja taka jak arkusze robocze i kalkulacyjne wspierające alokację kosztów, obliczenia, uzgodnienia i ujawnienia.

**Ryzyko agregacji** – prawdopodobieństwo, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotności dla sprawozdania finansowego jako całości.

**Procedury analityczne** – ocena informacji finansowych poprzez analizę wiarygodnych relacji pomiędzy danymi zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują również takie dochodzenie, jakie jest konieczne, w sprawie zidentyfikowanych wahań lub powiązań, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub które różnią się od oczekiwanych wielkości o znaczące kwoty.

**Raport roczny** – dokument lub kombinacja dokumentów sporządzany zwykle raz w roku przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub zwyczajami, którego celem jest dostarczenie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji na temat działalności jednostki oraz wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki jak określono w sprawozdaniu finansowym. Raport roczny zawiera lub towarzyszy sprawozdaniu finansowemu i sprawozdaniu audytora na jego temat i zazwyczaj zawiera informacje o rozwoju jednostki, jej przyszłych perspektywach oraz ryzykach i niepewności, sprawozdanie organu zarządzającego jednostką oraz raporty obejmujące zagadnienia ładu korporacyjnego.

**Anomalia** – zniekształcenie lub odchylenie, które w oczywisty sposób nie jest reprezentatywne dla zniekształceń lub odchyień w populacji.

**Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej** – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej przyjęte przez kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, przez osoby, sprawujące nadzór do sporządzenia sprawozdania finansowego, które są możliwe do zaakceptowania z punktu widzenia rodzaju jednostki i celu sprawozdania finansowego lub które są wymagane przez przepisy prawa lub regulację.

Pojęcie "ramowe założenia rzetelnej prezentacji" jest używany w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń oraz:

- (a) uznają wyraźnie lub domyślnie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego może być konieczne, aby kierownik jednostki zapewnił ujawnienia informacji wykraczające poza te konkretnie wymagane przez ramowe założenia; lub



- (b) uznają wyraźnie, że może być konieczne, aby kierownik jednostki odstąpił od wymogu ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Pojęcie "ramowe założenia zgodności" jest używane aby odnieść się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają potwierdzeń w punktach (a) lub (b) powyżej.

**Odpowiedniość (dowodów badania)** – jest miarą jakości dowodów badania, tj. ich stosowności i wiarygodności w zapewnieniu wsparcia dla wniosków, na których opiera się opinia audytora.

**Transakcja na warunkach rynkowych** – transakcja przeprowadzona na takich warunkach, jak pomiędzy zainteresowanym nabywcą i zainteresowanym sprzedawcą, którzy są niepowiązani ze sobą oraz działają niezależnie od siebie, i realizują swoje własne najlepiej pojęte interesy.

\* **Oszacowanie** – analiza zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia w celu wyciągnięcia wniosku co do ich znaczenia. "Oszacować", zgodnie z konwencją, jest używane tylko w odniesieniu do ryzyka. (zob. również *Ocena*).

**Stwierdzenia** – oświadczenia, wyraźne lub nie, dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym, które są nieodłącznie związane z oświadczeniem kierownika jednostki, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Stwierdzenia są wykorzystywane przez audytora do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić podczas identyfikacji, oszacowania i reagowania na ryzyko istotnego zniekształcenia.

**Pewność** – (zob. racjonalna pewność)

**Dokumentacja badania** – zapis wykonanych procedur badania, uzyskane stosowne dowody badania oraz wnioski które wyciągnął audytor (pojęcia takie jak "dokumenty robocze" lub "dokumentacja pracy" są czasem także używane).

**Dowody badania** – informacje wykorzystywane przez audytora podczas dochodzenia do wniosków, na podstawie których oparta jest opinia audytora. Dowody badania obejmują zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej będącej podstawą sprawozdania finansowego, jak i inne informacje. (Zob. *Wystarczalność dowodów badania* i *Odpowiedniość dowodów badania*).

**Akta badania** – jeden lub więcej folderów lub innych środków służących przechowywaniu, w formie fizycznej lub elektronicznej, zawierających zapisy, które składają się na dokumentację badania dla konkretnego zlecenia.

**Firma audytorska** – (zob. *Firma*)

**Opinia audytora** – (zob. *opinia zmodyfikowana i opinia niezmodyfikowana*)

**Ryzyko badania** – ryzyko, że audytor wyraża niewłaściwą opinię z badania, gdy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia.

**Badania wrywkowe (próbkiwanie)** – zastosowanie procedur badania do mniej niż 100% pozycji w populacji stosownej dla badania, przy czym wszystkie jednostki populacji mają szansę wyboru w celu dostarczenia audytorowi racjonalnej podstawy, na której wyciąga wnioski na temat całej populacji.

**Audytor** – "Audytor" jest używany w odniesieniu do osoby lub osób przeprowadzających badanie, zwykle partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie lub, jeżeli ma to zastosowanie, firmy audytorskiej. Tam gdzie MSB dla MZJ wyraźnie zamierza, aby wymóg lub odpowiedzialność były wypełniane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, używane jest raczej pojęcie "partner



odpowiedzialny za zlecenie", niż "audytor". "Partner odpowiedzialny za zlecenie" i "firma audytorska" należy czytać jako odnoszące się do ich odpowiedników z sektora publicznego, tam, gdzie to stosowne.

**Ekspert audytora** – osoba lub organizacja posiadająca wiedzę specjalistyczną w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez audytora, aby pomóc audytorowi w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ekspertem audytora może być wewnętrzny ekspert audytora (będący partnerem<sup>51</sup> lub członkiem personelu, w tym członkiem personelu zatrudnionym tymczasowo, przez firmę audytora lub firmę należącą do sieci) lub ekspertem zewnętrznym audytora.

**Szacunek punktowy audytora lub przedział audytora** – odpowiednio kwota lub przedział kwot opracowane przez audytora podczas oceny szacunku punktowego kierownika jednostki.

**Przedział audytora** - (zob. szacunek punktowy audytora)

**Ryzyko działalności gospodarczej** – ryzyko wynikające ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które może ujemnie wpłynąć na zdolność jednostki do osiągnięcia jej celów i realizowania jej strategii lub określenia niewłaściwych celów i strategii.

**Porównawcze sprawozdanie finansowe** – informacje porównawcze, w których kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres są zawarte dla porównania ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres, a jeżeli zostały zbadane, odnosi się do nich w opinii audytora. Poziom informacji zawartych w tym porównawczym sprawozdaniu finansowym jest porównywalny do tego w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres.

**Informacje porównawcze** – kwoty i ujawnienia zawarte w sprawozdaniu finansowym w odniesieniu do jednego lub wielu poprzednich okresów zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

**Ramowe założenia zgodności** – (zob. mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).

**Część składowa grupy** – jednostka, jednostka biznesowa, funkcja lub działalność gospodarcza, lub jakaś ich kombinacja, ustalona przez audytora grupy dla celów planowania i wykonania procedur badania podczas badania grupy.

**Audytor części składowej grupy** – audytor, który wykonuje prace rewizyjne związane z częścią składową grupy dla celów badania grupy. Audytor części składowej grupy jest częścią zespołu wykonującego zlecenie badania grupy.

**Kierownictwo części składowej grupy** – kierownictwo odpowiedzialne za część składową grupy.

**Istotność wykonawcza dla części składowej grupy** – kwota ustalona przez audytora grupy, aby obniżyć ryzyko agregacji do odpowiednio niskiego poziomu dla celów planowania i wykonania procedur badania w odniesieniu do części składowej grupy.

\* **Czynności kontrolne** – polityki i procedury, które pomagają zapewnić realizację wytycznych kierownika jednostki Czynności kontrolne są elementem kontroli wewnętrznej.

\* **Środowisko kontroli** – obejmuje funkcje zarządzania i kierowania oraz postawy, świadomość i działania osób odpowiedzialnych za zarządzanie i kierowanie dotyczące kontroli wewnętrznej jednostki i jej znaczenia w jednostce. Środowisko kontroli jest elementem kontroli wewnętrznej.

**Ryzyko kontroli** - (zob. Ryzyko istotnego zniekształcenia)

<sup>51</sup> "Partner" i "firma" powinny być rozumiane jako odnoszące się do ich odpowiedników w sektorze publicznym.

\* **Kontrole w organizacji usługowej** – kontrole nad osiągnięciem celu kontroli, który jest objęty raportem atestacyjnym audytora organizacji usługowej.

\* **Ład korporacyjny** – (zob. Ład korporacyjny)

**Dane korespondujące** – informacje porównawcze, w których kwoty i inne ujawnienia dla poprzedniego okresu są zawarte jako integralna część sprawozdania finansowego za bieżący okres i w zamierzeniu mają być odczytywane tylko w powiązaniu z kwotami i innymi ujawnieniami dotyczącymi bieżącego okresu (określanymi jako "dane bieżącego okresu"). Poziom szczegółowości prezentowany w korespondujących kwotach i ujawnieniach jest podyktowany przede wszystkim ich istotnością dla danych bieżącego okresu.

**Kontrole** – polityki lub procedury, które jednostka ustanawia, aby osiągnąć cele kontroli kierownictwa lub osób sprawujących nadzór. W tym kontekście:

- (a) polityki są deklaracjami tego, co należy lub czego nie należy zrobić w jednostce, aby zapewnić kontrolę. Takie deklaracje mogą zostać udokumentowane, wprost wyrażone w przekazywanych informacjach lub być dorozumiane na podstawie działań lub decyzji.
- (b) procedury są działaniami w celu wdrożenia polityk.

**Data zatwierdzenia sprawozdania finansowego** – data, w której sporządzone zostały wszystkie składniki które składają się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane noty, a osoby o uznanym umocowaniu stwierdziły, że biorą odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.

**Data sprawozdania audytora** – data, którą audytor zamieszcza w sprawozdaniu o sprawozdaniu finansowym.

**Date of the financial statements** – The date of the end of the latest period covered by the financial statements.

**Data wydania sprawozdania finansowego** – data zakończenia najpóźniejszego okresu objętego sprawozdaniem finansowym.

**Słabość kontroli wewnętrznej** – występuje, gdy:

- (a) kontrola została zaprojektowana, wdrożona lub działa w taki sposób, że nie jest w stanie zapobiec lub wykryć i skorygować nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym w odpowiednim czasie; lub
- (b) brakuje kontroli niezbędnej do zapobiegania lub wykrywania i korygowania nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym w odpowiednim czasie.

**Ryzyko przeoczenia** – ryzyko, że procedury wykonane przez audytora, aby obniżyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu nie wykryją zniekształcenia, które istnieje i które mogłoby być istotne, osobno lub łącznie z innymi zniekształceniami.

**Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi** – akapit zawarty w sprawozdaniu audytora, który odwołuje się do sprawy odpowiednio zaprezentowanej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym, która według osądu audytora jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.

\* **List angażujący** – pisemne warunki umowy w formie listu.

**Partner odpowiedzialny za zlecenie**<sup>52</sup> – partner lub inna osoba fizyczna wskazana przez firmę, która jest odpowiedzialna za zlecenie badania i jego wykonanie oraz za sprawozdanie audytora które jest wydane

<sup>52</sup> "Partner odpowiedzialny", "partner" i "firma" należy rozumieć jako odnoszące się do ich odpowiedników w sektorze publicznym, w stosownych przypadkach.

w imieniu firmy oraz która, jeżeli jest to wymagane, posiada odpowiednie uprawnienia wydane przez organ zawodowy, prawny lub regulacyjny.

**Kontrola jakości wykonania zlecenia** – obiektywna ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych wniosków, wykonana przez kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania z badania.

**Kontroler jakości wykonania zlecenia** – partner, inna osoba w firmie lub osoba spoza firmy wyznaczona przez firmę do przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.

**Zespół wykonujący zlecenie** – wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury badania podczas zlecenia, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta audytora i audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia.

\* **Błąd** – niezamierzone zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, w tym pominięcie kwoty lub ujawnienia.

**Niepewność oszacowania** – podatność na nieodłączny brak precyzji w pomiarze.

\* **Ocena** – identyfikacja i analiza stosownych kwestii, w tym wykonanie dalszych procedur, jeśli to konieczne, w celu wyciągnięcia konkretnych wniosków w danej sprawie. "Ocena", zgodnie z konwencją, jest używana tylko w odniesieniu do zakresu spraw, w tym dowodów, wyników procedur i skuteczności reakcji kierownika jednostki na ryzyko. (zob. również *Oszacowanie*).

**Wyjątek** – odpowiedź, która wskazuje na różnicę pomiędzy informacjami o potwierdzenie, których proszono lub zawartymi w dokumentacji jednostki a informacjami dostarczonymi przez stronę potwierdzającą.

**Doświadczony audytor** – osoba (z firmy audytorskiej lub spoza niej), która ma praktyczne doświadczenie w badaniu i rozsądne zrozumienie:

- (a) procesu badania;
- (b) MSB dla MZJ i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych;
- (c) środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka; oraz
- (d) kwestii dotyczących badania i sprawozdawczości finansowej stosownych dla branży jednostki.

**Ekspert** – (zob. *ekspert audytora* i *ekspert kierownika jednostki*)

**Specjalistyczna wiedza** – umiejętności, wiedza i doświadczenie w konkretnej dziedzinie.

**Potwierdzenie zewnętrzne** – dowód badania uzyskany jako bezpośrednia pisemna odpowiedź od strony trzeciej (strony potwierdzającej) do audytora, w formie papierowej elektronicznej lub na innym medium.

**Zewnętrzne źródło informacji** – osoba lub organizacja zewnętrzna, która dostarcza informacji, które zostały wykorzystane przez jednostkę podczas sporządzania sprawozdania finansowego lub które zostały uzyskane przez audytora jako dowody badania, gdy takie informacje są odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników. Jeżeli informacje zostały dostarczone przez osobę lub organizację działającą w charakterze eksperta kierownika jednostki, organizacji usługowej lub eksperta audytora, taka osoba lub organizacja nie są uważane za zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tej konkretnej informacji.

**Ramowe założenia rzetelnej prezentacji** – (zob. *mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej* i *ramowe założenia ogólnego przeznaczenia*).

**Sprawozdanie finansowe** – ustrukturyzowane przedstawienie historycznych informacji finansowych, w tym ujawnienia, których zamierzeniem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych lub zobowiązaniach jednostki na określony moment lub ich zmianach w danym okresie, zgodnie z ramowymi założeniami

sprawozdawczości finansowej. Pojęcie "sprawozdanie finansowe" zazwyczaj odnosi się do pełnego sprawozdania finansowego określonego przez wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, lecz może także odnosić się do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego. Ujawnienia obejmują informacje objaśniające lub opisowe, przedstawione w sposób wymagany, wyraźnie dozwolony lub w inny sposób dozwolony przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w tabelach podstawowych składników sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej, lub włączone do niego poprzez odwołanie.

**Firma** – jednoosobowa działalność (ang. „sole practitioner”), spółka partnerska lub kapitałowa bądź inna jednostka zrzeszająca zawodowych księgowych lub osoby będące ich odpowiednikami w sektorze publicznym.

**Oszustwo** – zamierzone działanie jednej lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór, pracowników lub stron trzecich, dotyczące wykorzystania podstępny, aby uzyskać niesprawiedliwej lub nielegalnej korzyści.

**Czynniki ryzyka oszustwa** – zdarzenia lub warunki, które wskazują na zachętę lub naciski do popełnienia oszustwa lub stwarzają okazję do popełnienia oszustwa.

\* **Oszukańcza sprawozdawczość finansowa** – obejmuje celowe wprowadzanie w błąd, w tym pomijanie kwot lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym, w celu oszukania użytkowników sprawozdania finansowego.

\* **Dalsze procedury** – procedury wykonywane w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym testy kontroli (jeżeli występują), testy szczegółowe i procedury analityczne.

**Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia** – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.

**Ogólne kontrole technologii informacyjnej (IT)** – kontrole procesów IT jednostki, które wspierają ciągłe prawidłowe działanie środowiska IT, w tym ciągle skuteczne funkcjonowanie kontroli przetwarzania informacji i integralność informacji (tj. kompletność, dokładność i ważność informacji) w systemie informacyjnym jednostki. Zobacz także definicję środowiska IT.

**Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia** – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane, aby zaspokoić powszechne potrzeby szerokiego kręgu użytkowników w zakresie informacji finansowych. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramami założeniami zgodności.

Pojęcie "ramowe założenia rzetelnej prezentacji" jest używany, aby odnieść się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń oraz:

- (a) uznają wprost lub domyślnie, że dla zapewnienia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego niezbędne może być, aby kierownik jednostki zapewnił ujawnienia wykraczające poza te wymagane specyficznie przez ramowe założenia; lub
- (b) uznają wprost, że dla zapewnienia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego niezbędne może być, aby kierownik jednostki odstąpił od wymogu ramowych założeń. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Pojęcie "ramowe założenia zgodności" jest używane, aby odnieść się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają uznania opisanego w punktach (a) lub (b) powyżej.

**Sprawozdanie finansowe** – sprawozdanie finansowe, które obejmuje informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej poprzez proces konsolidacji. Dla celów MSB dla MZJ, proces konsolidacji obejmuje:

- (a) konsolidację, konsolidację proporcjonalną lub ujęcie metodą praw własności;
- (b) prezentacja w połączonym sprawozdaniu finansowym informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą lub wspólnym zarządem; lub

Połączenie informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych, takich jak oddziały lub wydziały.

\* **Zapytanie** – zapytanie polega na zasięgnięciu informacji od kompetentnych osób, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, w jednostce lub poza nią.

**Funkcje audytu wewnętrznego** – funkcja jednostki, która wykonuje czynności atestacyjne i doradcze zaprojektowane, aby ocenić i poprawić skuteczności nadzoru nad jednostką zarządzania ryzykiem i procesów kontroli wewnętrznej.

\* **Audytory wewnętrzni** – osoby, które przeprowadzają czynności związane z funkcją audytu wewnętrznego. Audytory wewnętrzni mogą należeć do działu audytu wewnętrznego lub podobnej funkcji.

\* **Kontrola wewnętrzna** – proces zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownika jednostki i innych pracowników w celu zapewnienia racjonalnej pewności co do osiągnięcia celów jednostki w odniesieniu do wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i efektywności działania oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa i regulacją. Pojęcie "kontrola" odnosi się do wszelkich aspektów jednego lub więcej elementów kontroli wewnętrznej.

**Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej** – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

**Niezgodność (w kontekście przepisów prawa i regulacji)** – działania polegające na zaniechaniu lub popełnieniu przez jednostkę, w sposób zamierzony lub niezamierzony, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacji. Takie działania obejmują transakcje zawierane przez jednostkę lub w jej imieniu przez osoby sprawujące nadzór, kierownictwo lub pracowników. Niezgodność nie obejmuje osobistych wykroczeń (niezwiązanych z działalnością gospodarczą jednostki osób sprawujących nadzór, kierownictwo lub pracowników jednostki).

**Brak odpowiedzi** – niezdolność strony potwierdzającej do udzielenia odpowiedzi lub pełnej odpowiedzi na prośbę o pozytywne potwierdzenie lub zwrot niedoręczonej prośby o potwierdzenie.

\* **Obserwacja** – polega na przyglądaniu się procesowi lub procedurze wykonywanej przez inne osoby, na przykład obserwacja przez audytora liczenia zapasów przez personel jednostki lub wykonywania czynności kontrolnych.

**Stany początkowe** – te salda kont, które istnieją na początku okresu. Stany początkowe są oparte na stanach końcowych poprzedniego okresu i odzwierciedla skutki transakcji i zdarzeń z poprzednich okresów oraz politykę rachunkowości stosowaną w poprzednim okresie. Stany początkowe obejmuje również sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu, takie jak np. zobowiązania warunkowe i poręczenia.

**Inne informacje** – informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdania finansowe i sprawozdania audytora o nim) zawarte w raporcie rocznym jednostki.

**Akapit inne sprawy** – akapit zawarty w sprawozdaniu audytora, który odnosi się do spraw innych niż przedstawione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które według osądu audytora są stosowne dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności audytora lub sprawozdania audytora.

**Wynik szacunku księgowego** – rzeczywista kwota pieniężna, która wynika z wystąpienia transakcji, zdarzenia(-eń) lub warunku(-ów), do których odnosi się szacunek księgowy.

**Partner** – każda osoba uprawniona do zobowiązania firmy do wykonania zlecenia usług zawodowych.

**Istotność wykonawcza** – wyznaczona przez audytora kwota lub kwoty niższe od istotności dla sprawozdania finansowego jako całości, aby obniżyć ryzyko agregacji do odpowiednio niskiego poziomu, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy istotność dla sprawozdania finansowego jako całości. Jeśli ma to zastosowanie, istotność wykonawcza dotyczy również do kwoty lub kwot wyznaczonych przez audytora poniżej poziomu lub poziomów istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień.

**Personel** – partnerzy i pracownicy firmy.

**Rozległy** – pojęcie używane w kontekście zniekształceń do opisanego wpływu zniekształceń na sprawozdanie finansowe lub możliwy wpływ zniekształceń na sprawozdanie finansowe, jeśli jakiegokolwiek występują, które nie zostały wykryte ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe to taki, który według osądu audytora:

- (a) nie jest ograniczony do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego;
- (b) jeżeli jednak jest ograniczony, stanowi lub mógłby stanowić znaczną część sprawozdania finansowego; lub
- (c) w odniesieniu do ujawnień, jest fundamentalny dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.

**Populacja** – pełny zestaw danych, spośród których wybierana jest próbka i o której audytor chce wyciągnąć wniosek.

**Prośba o potwierdzenie pozytywne** – prośba, aby strona potwierdzająca odpowiedziała bezpośrednio audytorowi, wskazując, czy strona potwierdzająca zgadza się, czy nie zgadza się z informacjami zawartymi w prośbie, lub dostarczając żądane informacje.

\* **Praktyk** – zawodowy księgowy w praktyce publicznej.

**Warunki konieczne badania** – zastosowanie przez kierownika jednostki podczas sporządzania sprawozdania finansowego akceptowalnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz zgoda kierownika jednostki, oraz tam gdzie to odpowiednie osób sprawujących nadzór na przyjęcie założenia, w oparciu o które przeprowadza się badanie.

**Poprzedni audytor** – audytor z innej firmy audytorskiej, który badał sprawozdanie finansowe jednostki w poprzednim okresie i który został zastąpiony przez obecnego audytora.

**Założenie odnoszące się do obowiązków kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osób, sprawujących nadzór, na podstawie których przeprowadzane jest badanie** – kierownik jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osoby, sprawujące nadzór, przyjęły do wiadomości i rozumieją, że spoczywają na nich następujące obowiązki, które mają fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia badania zgodnie z MSB dla MZJ. Odpowiedzialność:

- (a) za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, w stosownych przypadkach, za ich rzetelną prezentację;
- (b) za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów; oraz
- (c) zapewnienie audytorowi:
  - (i) dostęp do wszystkich informacji, które są znane kierownikowi jednostki i, w stosownych przypadkach, osobom sprawującym nadzór, które są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak zapisy, dokumentacja i inne sprawy;
  - (ii) dodatkowe informacje, których audytor może zażądać od kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, od osób, sprawujących nadzór w celu przeprowadzenia badania; oraz
  - (iii) nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których audytor uzna za konieczne uzyskanie dowodów badania.

W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, (a) powyżej może zostać przekształcone jako "w celu sporządzenia i *rzetelnej* prezentacji sprawozdania finansowego zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej" lub "w celu sporządzenia sprawozdania finansowego dającego *prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej*".

"Założenie odnosząca się do obowiązków kierownika jednostki i, w stosownych przypadkach, osób, sprawujących nadzór, na podstawie której przeprowadzane jest badanie" może być również określana jako "założenie".

\* **Zawodowy księgowy**<sup>53</sup> – osoba będąca członkiem organizacji członkowskiej IFAC.

\* **Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód**<sup>54</sup> – zawodowy księgowy, niezależnie od klasyfikacji funkcjonalnej (na przykład audyt, podatki lub doradztwo) w firmie świadczącej profesjonalne usługi. Pojęcie to (ang. professional accountant") jest również używane w odniesieniu do firmy zawodowych księgowych w sektorze publicznym.

**Zawodowy osąd** – zastosowanie stosownego szkolenia, wiedzy i doświadczenia, w kontekście zapewnionym przez standardy badania, rachunkowości i etyki, podczas podejmowania świadomych decyzji dotyczących kierunków działania, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia badania.

**Zawodowy sceptycyzm** – postawa, obejmująca dociekliwy umysł, wyczulenie na warunki, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem, oraz krytyczną ocenę dowodów badania.

**Standardy zawodowe** – Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ) oraz odpowiednie wymogi etyczne.

\* **Sektor publiczny** – krajowe, regionalne (na przykład stanowe, prowincjonalne, terytorialne), lokalne (na przykład miejskie, dzielnicowe) jednostki i powiązane państwowe jednostki (na przykład agencje, urzędy, misje i przedsiębiorstwa).

**Racjonalna pewność (w kontekście zleceń badania)** – wysoki, ale nie absolutny poziom pewności.

<sup>53</sup> Zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie IESBA.

<sup>54</sup> Zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie IESBA



\* **Przeliczenie** – polega na sprawdzeniu matematycznej dokładności dokumentów lub zapisów.

**Strona powiązana** – strona, która jest albo:

- (a) stroną powiązaną zgodnie z definicją zawartą w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej; lub
- (b) tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają minimalne lub nie ustanawiają żadnych wymogów dotyczących stron powiązanych:
  - (i) osoba lub inna jednostka, która ma kontrolę lub znaczący wpływ na jednostkę sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników;
  - (ii) inna jednostka, nad którą jednostka sprawozdawcza ma kontrolę lub znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio poprzez jednego lub więcej pośredników; lub
  - (iii) inna jednostka, która jest pod wspólną kontrolą wraz z jednostką sprawozdawczą poprzez posiadanie:
    - a. wspólnego kontrolującego właściciela;
    - b. właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny; lub
    - c. wspólnego kluczowego kierownictwa.

Jednakże nie uznaje się za powiązane jednostek, które znajdują się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych) chyba że angażują się w znaczące transakcje lub w znacznym stopniu dzielą ze sobą zasoby.

**Stosowne stwierdzenia** – - stwierdzenie dotyczące danej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia jest stosowne, gdy odnosi się do zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia. Ustalenie, czy dane stwierdzenie jest stosownym stwierdzeniem, następuje przed rozważeniem wszelkich powiązanych kontroli (tj. ryzyko nieodłączne).

**Stosowne wymogi etyczne** – zasady etyki zawodowej i wymogi etyczne, które mają zastosowanie do zawodowych księgowych przy podejmowaniu się zlecenia badania. Stosowne wymogi etyczne zazwyczaj obejmują postanowienia Kodeksu IESBA dotyczące badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych, wraz wymogami krajowymi, które są bardziej wymagające (*Międzynarodowy Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności)* (Kodeks IESBA) odnoszący się do badania sprawozdań finansowych).

\* **Ponowne wykonanie** – niezależne wykonanie przez audytora procedur lub kontroli, które zostały pierwotnie wykonane w ramach kontroli wewnętrznej jednostki.

**Ryzyka wynikające z wykorzystania IT** – podatność kontroli przetwarzania informacji na nieskuteczne zaprojektowanie lub działanie lub ryzyko dla integralności informacji (tj. kompletności, dokładności i ważności transakcji i innych informacji) w systemie informacyjnym jednostki, wynikające z nieskutecznego zaprojektowania lub działania kontroli w procesach IT jednostki (zob. środowisko IT).

**Ryzyko istotnego zniekształcenia** – ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów, opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzenia:

- (a) ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia na zniekształcenie, które mogłoby być istotne, zarówno osobno, lub w połączeniu z innymi zniekształceniami, przed rozważeniem jakichkolwiek powiązanych kontroli.

- (b) ryzyko kontroli – ryzyko, że zniekształcenie, które mogłoby wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia a które mogłoby być istotne, albo osobno, albo w połączeniu z innymi zniekształceniami, kontrole jednostki nie zapobiegną lub go nie wykryją i nie skorygują w odpowiednim czasie.

**Próbkowanie** – (zob. Próbkowanie w ramach badania)

**Ryzyko próbkowania** – ryzyko, że wniosek audytora oparty na próbce może być różny od wniosku, gdyby cała populacja podlegała tej samej procedurze badania. Ryzyko próbkowania może prowadzić do dwóch rodzajów błędnych wniosków:

- (a) w przypadku testów kontroli, że kontrole są bardziej skuteczne niż rzeczywistość, lub w przypadku testów szczegółowych, że istotne zniekształcenie nie występuje, podczas gdy w rzeczywistości występuje. Audytor jest przede wszystkim zainteresowany tego rodzaju błędnym wnioskiem, ponieważ wpływa on na skuteczność badania i z większym prawdopodobieństwem prowadzi do niewłaściwej opinii z badania.
- (b) w przypadku testów kontroli, że kontrole są mniej skuteczne niż rzeczywistość, lub w przypadku testów szczegółowych, że istotne zniekształcenie występuje, podczas gdy w rzeczywistości nie występuje. Ten rodzaj błędnego wnioski wpływa na skuteczność badania, ponieważ zazwyczaj prowadziłby do dodatkowej pracy, aby ustalić, że pierwotne wnioski były nieprawidłowe.

**Jednostka populacji** – pojedyncze pozycje tworzące populację.

**Audytor organizacji usługowej** – audytor, który na żądanie organizacji usługowej dostarcza raport atestacyjny na temat kontroli organizacji usługowej.

**Organizacja usługowa** – organizacja będąca stroną trzecią (lub segment organizacji będącej stroną trzecią), która świadczy usługi jednostkom korzystającym, które są stosowne dla procesu sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę korzystającą.

\* **Znaczenie** – względna ważność sprawy, rozpatrywana w kontekście. Znaczenie danej sprawy jest oceniane przez praktyka w kontekście, w którym jest ona rozpatrywana. Może to obejmować, na przykład, racjonalną perspektywę zmiany lub wpłynięcia na decyzje zamierzonych użytkowników sprawozdania audytora; lub, jako inny przykład, gdy kontekstem jest osąd dotyczący tego, czy należy zgłosić sprawę osobom, sprawującym nadzór, czy sprawa zostałaby uznana przez nich za ważną w odniesieniu do ich obowiązków. Znaczenie może być rozpatrywane w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak względne wielkość, charakter i oddziaływanie na przedmiot zlecenia oraz wyrażone interesy zamierzonych użytkowników lub odbiorców.

**Znacząca grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie** – grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie, w odniesieniu do których występuje jedno lub więcej stosownych stwierdzeń.

**Znaczące słabości kontroli wewnętrznej** – słabość lub kombinacja słabości kontroli wewnętrznej, które w zawodowym osądzie audytora są wystarczająco ważne, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór.

**Znaczące ryzyko** – zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia:

- (a) dla których oszacowanie ryzyka nieodłącznego jest zbliżone do górnej granicy spektrum ryzyka nieodłącznego ze względu na stopień kombinacji prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia i wielkości potencjalnego zniekształcenia w przypadku jego wystąpienia; lub
- (b) należy to traktować jako znaczące ryzyko zgodnie z wymogami MSB dla MZJ.

**Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia** – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

**Ramowe założenia specjalnego przeznaczenia** – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane, aby spełnić potrzeby konkretnych użytkowników w zakresie informacji finansowych. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.

**Próbkowanie statystyczne** – podejście do próbkowania, które ma następujące cechy:

- (a) losowy wybór pozycji próbki; oraz
- (b) wykorzystanie rachunku prawdopodobieństwa, aby ocenić wyniki próbki, w tym pomiaru ryzyka próbkowania.

Podejście do próbkowania, które nie posiada cech (a) i (b), jest uznawane za próbkowanie niestatystyczne.

**Stratyfikacja** – proces dzielenia populacji na podzbiory, z których każdy jest grupą jednostek populacji, które mają podobne cechy (często wartości pieniężne).

**Późniejsze zdarzenia** – zdarzenia mające miejsce pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania audytora oraz fakty, które stały się znane audytorowi po dacie sprawozdania audytora.

**Procedura wiarygodności** – procedura badania zaprojektowana w celu wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia. Procedury wiarygodności obejmują:

- (a) testy szczegółowe (grup transakcji, sald kont i ujawnień); oraz
- (b) analityczne procedury wiarygodności.

**Wystarczalność (dowodów badania)** – jest miarą ilości dowodów badania. Na ilość potrzebnych dowodów badania wpływa oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia przez audytora, a także jakość takich dowodów badania.

**System kontroli wewnętrznej** – system zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownika jednostki i pozostały personel w celu zapewnienia racjonalnej pewności co do osiągnięcia celów jednostki w zakresie wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i efektywności działania oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa i regulacji.

\* **Test** – zastosowanie procedur do niektórych lub wszystkich elementów w populacji.

**Testy kontroli** – procedura badania zaprojektowana w celu ocenę skuteczności działania kontroli w zakresie zapobiegania istotnym zniekształceniom na poziomie stwierdzeń lub ich wykrywania i korygowania.

**Osoby sprawujące nadzór** – osoby lub organizacje (na przykład zarządca korporacyjny) ponoszące odpowiedzialność za nadzorowanie strategicznych kierunków jednostki oraz obowiązki związane z rozliczalnością jednostki. Obejmuje to nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. Dla niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą obejmować personel kierowniczy, na przykład członków rady nadzorczej zaangażowanych w zarządzanie jednostką sektora prywatnego lub publicznego, lub właściciela-zarządzającego.

**Dopuszczalne zniekształcenie** – kwota pieniężna ustalona przez audytora, w odniesieniu do której audytor dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że kwota pieniężna określona przez audytora nie została przekroczona przez rzeczywiste zniekształcenie w populacji.

**Dopuszczalny wskaźnik odchyień** – wskaźnik odchyień od ustalonych procedur kontroli wewnętrznej określony przez audytora, w odniesieniu, do którego audytor dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że wskaźnik odchyień określony przez audytora nie został przekroczony przez rzeczywisty wskaźnik odchyień w populacji.

**Nieskorygowane zniekształcenia** – zniekształcenia, które audytor zgromadził podczas badania i które nie zostały skorygowane.

**Opinia niezmodyfikowana** – opinia wyrażona przez audytora, gdy audytor dochodzi do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

**Jednostka korzystająca z organizacji usługowej** – - jednostka, która korzysta z organizacji usługowej i której sprawozdanie finansowe podlega badaniu.

**Walk-through test (test „krok po kroku” (ang. Walk-through))** – - polega na prześledzeniu kilku transakcji w systemie sprawozdawczości finansowej.

**Pisemne oświadczenie** – pisemne oświadczenie kierownika jednostki przekazane audytorowi, aby potwierdzić pewne zagadnienia lub wesprzeć inne dowody badania. Pisemne oświadczenia w tym kontekście nie obejmują sprawozdania finansowego, stwierdzeń w nich zawartych lub wspierających go ksiąg rachunkowych i zapisów

TLUMACZENIE ROBC

### Przykładowy list angażujący

Poniżej przedstawiono przykładowy list angażujący dla badania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia sporządzonego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]. Niniejszy list nie ma charakteru autorytatywnego, ale w zamierzeniu ma być tylko wskazówką, który może zostać wykorzystany w połączeniu z rozważaniami zawartymi w MSB dla MZJ. Będzie to wymagało zróżnicowania w zależności od indywidualnych wymogów i okoliczności. Niniejszy dokument został opracowany w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego dla jednego okresu sprawozdawczego i wymagałby dostosowania, jeżeli zamierza się lub oczekuje stosować go do powtarzających się badań (zob. paragraf 4.4.2).

\*\*\*

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór spółką ABC.<sup>55</sup>

#### [Cel i zakres badania]

Zostaliśmy <sup>56</sup>, poproszeni o zbadanie sprawozdania finansowego Spółki ABC, które składa się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r., i sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych dla roku zakończony w tym dniu oraz not objaśniających do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących polityk rachunkowości. Z przyjemnością potwierdzamy w formie niniejszego listu, że przyjęliśmy i rozumiemy niniejsze zlecenie badania.

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowym Standardem Badania dla badań sprawozdań finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSB dla MZJ) zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli ono występuje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

#### [Obowiązki audytora]

Nasze badanie przeprowadzimy zgodnie z MSB dla MZJ. MSB dla MZJ wymaga abyśmy przestrzegali wymogów etycznych. Jako część badania zgodnego z MSB dla MZJ stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm podczas całego badania. A ponadto:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające na te ryzyka i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, do zapewnienia podstawy dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejście kontroli wewnętrznej.

<sup>55</sup> Adresatami i odniesieniami w piśmie byłyby te, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia, w tym stosowny system prawny.

<sup>56</sup> W niniejszym piśmie odniesienia do "Państwa", "my", "nas", "kierownik jednostki", "osoby sprawujące nadzór" i "audytor" były stosowane lub zmieniane odpowiednio do okoliczności.

- 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 dotyczące wszelkich znaczących słabości w kontroli wewnętrznej stosownych dla badania sprawozdania finansowego, które zidentyfikowaliśmy podczas badania
- oceniamy odpowiedniość stosowanych polityk rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki.
- wyciągamy wniosek dotyczący odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do możliwości Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność.
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz to, czy sprawozdanie finansowe przedstawia odpowiednie transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, wraz z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej, istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, nawet jeśli badanie zostało prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB dla MZJ.

*[Obowiązki kierownika jednostki i identyfikacja mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej]<sup>57</sup>*

Nasze badanie zostanie przeprowadzone w oparciu o założenie, że [kierownik jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór]<sup>58</sup> uznają i rozumieją, że ponoszą odpowiedzialność:

- za sporządzenie [i rzetelną prezentację] sprawozdania finansowego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramami założeniami sprawozdawczości finansowej],<sup>59</sup>
- za taką kontrolę wewnętrzną, którą [kierownik jednostki] uznaje za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem; oraz
- aby zapewnić nam:
  - dostęp do wszystkich informacji, o których [kierownik jednostki] jest świadomy, że są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak zapisy, dokumentacja i inne sprawy;
  - dodatkowe informacje, o które możemy prosić [kierownika jednostki] dla celów badania; oraz

<sup>57</sup> Dla celów niniejszego przykładowego listu angażującego zakłada się, że audytor nie ustalił, czy przepisy prawa lub regulacja określa te obowiązki w odpowiedni sposób; w związku z tym stosuje się opisy zawarte w paragrafie 4.2.1(b) niniejszego standardu).

<sup>58</sup> Stosuj terminologię odpowiednią do okoliczności.

<sup>59</sup> Lub, w stosownych przypadkach, "Za sporządzenie sprawozdania finansowego dającego prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]"

- (iii) nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których uzyskamy dowody badania, jeżeli uznamy za konieczne.

W ramach naszego procesu badania zwrócimy się do [kierownika jednostki i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór] o pisemne potwierdzenie dotyczące oświadczeń złożonych nam w związku z badaniem.

Oczekujemy pełnej współpracy ze strony pracowników podczas naszego badania.

*[Inne stosowne informacje]*

*[Wstawić inne informacje, takie jak ustalenia dotyczące wynagrodzenia, fakturowania i inne szczegółowe warunki, stosownie do przypadku.]*

*[Raportowanie]*

*[Wstawić odpowiednie odniesienie do oczekiwanej formy i treści sprawozdania audytora, w tym, w stosownych przypadkach, sprawozdania na temat innych informacji.]*

Forma i treść naszego sprawozdania może wymagać zmiany w świetle naszych ustaleń z badania.

Prosimy o podpisanie i odesłanie załączonej kopii niniejszego pisma w celu wskazania potwierdzenia i zgody na ustalenia dotyczące naszego badania sprawozdania finansowego, w tym naszych odpowiednich obowiązków.

XYZ & Co.

Potwierdzenie i uzgodnione w imieniu ABC Company przez

(podpisane)

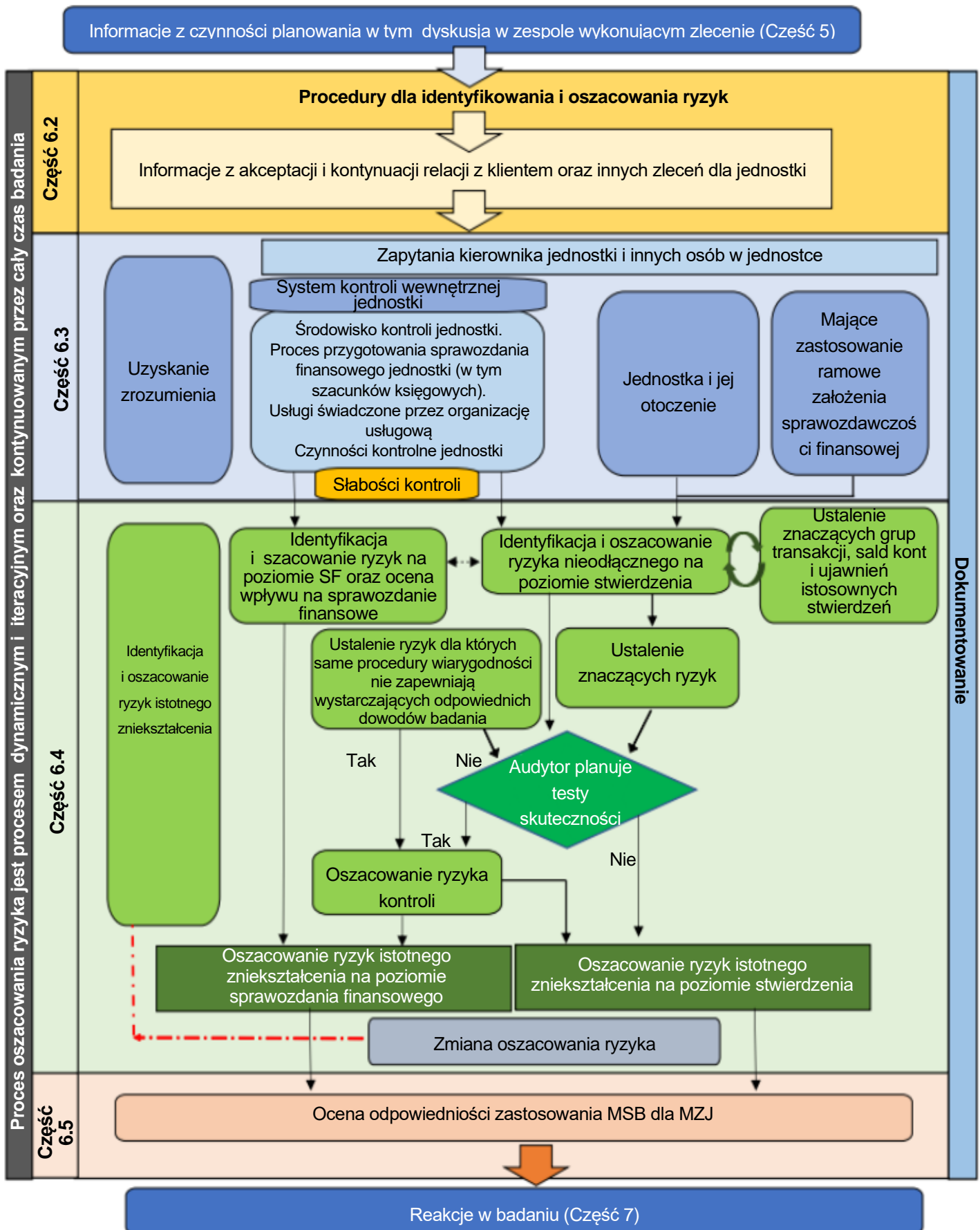
.....

Imię i nazwisko

Data



## Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Część 6)



## Czynniki ryzyka oszustwa

Przedstawione poniżej czynniki ryzyka oszustwa stanowią przykłady takich czynników, które audytorzy mogą napotkać podczas badania mniej złożonych jednostek. Odrębnie zostały przedstawione przykłady dotyczące dwóch rodzajów oszustw - oszukańczej sprawozdawczości finansowej i sprzeniewierzenia aktywów.

Dla każdego z tych rodzajów oszustwa czynniki ryzyka zostały dalej klasyfikowane na podstawie trzech warunków, które zazwyczaj występują, gdy występują istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem: (a) zachęty/naciski, (b) okazje oraz (c) postawy/usprawiedliwienia. Pomimo, że czynniki ryzyka obejmują szeroki zakres sytuacji, są one jedynie przykładami i w związku z tym audytor może zidentyfikować dodatkowe lub inne czynniki ryzyka. Nie wszystkie z tych przykładów są stosowne we wszystkich okolicznościach, a niektóre mogą mieć większe lub mniejsze znaczenie w jednostkach o różnej wielkości lub o różnych cechach struktury właścicielskiej lub okoliczności. Także kolejność przedstawionych przykładowych czynników ryzyka w zamierzeniu nie ma na celu odzwierciedlać ich względnej ważności ani częstotliwości występowania.

### **Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej**

Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej.

#### *Zachęty/naciski*

Stabilność finansowa lub zyskowość są zagrożone przez warunki ekonomiczne, branżowe lub operacyjne jednostki, takie jak (lub wskazane przez):

- znaczący spadek popytu rynkowego oraz rosnące niepowodzenia gospodarcze w branży lub całej gospodarce.
- wysoki stopień konkurencji lub nasycenia rynku, w połączeniu ze zmniejszającymi się marżami.
- straty operacyjne przybliżające zagrożenie bankructwem, egzekucją mienia lub wrogim przejęciem.
- powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do generowania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej.

Występująca presja na kierownictwo, aby spełnić wymagania lub oczekiwania stron trzecich z powodu:

- presji na odnowienie lub pozyskanie dodatkowego finansowania lub na spełnienie wymogów dotyczących spłaty zadłużenia lub umów dotyczących zadłużenia, a tym samym zawyżanie wyników lub pozycji w celu wykazania rentowności i długoterminowej rentowności.
- presji na zaniżanie przychodów w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych.

#### *Okazje*

presji na zaniżanie przychodów w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych:

- transakcje ze stronami powiązаныmi, poza normalnym tokiem działalności gospodarczej lub ze stronami powiązаныmi, które nie są badane lub są badane przez inną firmę.
- zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę lub małą grupę (w przedsiębiorstwie niezarządzanym przez właściciela) bez kontroli kompensujących.
- słabości systemu kontroli wewnętrznej z następujących powodów:

- ograniczony podział obowiązków lub kontroli zapobiegających oszustwom (np. infolinie dotyczące oszustw)
- nieadekwatne zaangażowanie kierownictwa w operacje lub inne działania, które mogą pomóc kierownictwu w zapobieganiu lub wykrywaniu zniekształceń w informacjach księgowych lub w identyfikacji mechanizmów kontrolnych, które nie działają zgodnie z przeznaczeniem.
- systemy księgowe i informacyjne, które nie są skuteczne, w tym sytuacje obejmujące znaczące słabości w kontroli wewnętrznej.

#### *Podstawy/Usprawiedliwienia (Racjonalizacje)*

- słaba komunikacja, wdrażanie, wspieranie lub egzekwowanie wartości lub standardów etycznych jednostki przez kierownictwo lub komunikowanie nieodpowiednich wartości lub standardów etycznych.
- zarządzający właściciel nie rozdziela transakcji prywatnych i firmowych.
- spór pomiędzy udziałowcami spółki kapitałowej.
- powtarzające się próby kierownictwa lub właścicieli, aby usprawiedliwić marginalne lub nieodpowiednie księgowania na podstawie istotności lub w celu przetrwania spółki.
- stosunki pomiędzy kierownictwem a obecnym lub poprzednim audytorem są napięte z powodu sporów, nieuzasadnionych wymagań wobec audytora, ograniczeń w dostępie do osób lub informacji lub dominującego zachowania kierownictwa.

#### **Czynniki ryzyka wynikające ze zniekształceń powstałych ze sprzeniewierzenia aktywów**

Niektóre czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami powstającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej mogą również być obecne, gdy występują zniekształcenia powstające ze sprzeniewierzenia aktywów, co często jest powszechnym oszustwem w mniej złożonych jednostkach. Na przykład, słabości kontroli wewnętrznej mogą być obecne, gdy występują zniekształcenia spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową lub sprzeniewierzeniem aktywów. Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami powstającymi ze sprzeniewierzenia aktywów.

#### *Zachęty/Naciski*

- Osobiste zobowiązania finansowe mogą stwarzać presję na kierownictwo lub pracowników mających dostęp do środków pieniężnych lub innych aktywów podatnych na kradzież, aby sprzeniewierzyć te aktywa.
- Negatywne związki między jednostką a pracownikami posiadającymi dostęp do środków pieniężnych lub innych aktywów podatnych na kradzież mogą motywować tych pracowników do sprzeniewierzenia tych aktywów. Na przykład:
  - Znane lub przewidywane przyszłe zwolnienia pracowników.
  - Niedawne lub przewidywane zmiany w wynagrodzeniach lub programach świadczeń pracowniczych.
  - Awanse, wynagrodzenia lub inne nagrody niespójne z oczekiwaniami.

#### *Okazje*

Pewne cechy lub okoliczności mogą zwiększać podatność aktywów na sprzeniewierzenie:

- Duże ilości środków pieniężnych w kasie lub w drodze.

- Pozycje zapasów które są małe ilościowo, wysokiej wartości lub na które jest duży popyt.
- Środki trwałe, o niewielkich rozmiarach, łatwo zbywalne lub którym brakuje możliwości do zaobserwowania identyfikacji prawa własności.

Nieadekwatne kontrole wewnętrzne nad aktywami mogą zwiększyć podatność na sprzeniewierzenie tych aktywów. Na przykład, sprzeniewierzenie aktywów może wystąpić z następujących powodów:

- Nieadekwatny podział obowiązków lub niezależnych kontroli.
- Nieadekwatny system autoryzacji i zatwierdzania transakcji (np. w przypadku zakupów).
- Nieadekwatne prowadzenie ewidencji lub fizyczne zabezpieczenia środków pieniężnych, zapasów lub środków trwałych.
- Brak obowiązkowych urlopów dla pracowników wykonujących kluczowe funkcje kontrolne.
- Nieadekwatne zrozumienie technologii informacyjnej przez kierownictwo.

*Podstawa/usprawiedliwienia (Racjonalizacje)*

- Lekceważenie potrzeby monitorowania lub obniżania ryzyk związanych ze sprzeniewierzeniem aktywów.
- Lekceważenie kontroli wewnętrznej poprzez obchodzenie istniejących kontroli lub poprzez niepodjęcie odpowiednich czynności zaradczych dotyczących znanych sprzeniewierzeń, w tym drobnych kradzieży.
- Zachowanie wskazujące na irytację lub niezadowolenie z jednostki lub sposobu traktowania przez nią pracowników.

## Stwierdzenia

Identyfikując i oszacowując ryzyko istotnego zniekształcenia, audytor mniej złożonych jednostek (MZJ) może stosować kategorie stwierdzeń opisane poniżej lub może wyrażać je w inny sposób, pod warunkiem uwzględnienia wszystkich aspektów opisanych poniżej. Audytor może wybrać połączenie stwierdzeń dotyczących grup transakcji i zdarzeń oraz powiązanych z nimi ujawnień ze stwierdzeniami dotyczącymi sald kont i powiązanych z nimi ujawnień.

Audytor MZJ może wykorzystać następujące stwierdzenia do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Stwierdzenia mogą należeć do następujących kategorii:

### *Stwierdzenia dotyczące grup transakcji i zdarzeń oraz powiązanych z nimi ujawnień za okres objęty badaniem*

- Występowanie – transakcje i zdarzenia, które zostały zarejestrowane lub ujawnione, wystąpiły, oraz takie transakcje i zdarzenia dotyczą jednostki.
- Kompletność – wszystkie transakcje i zdarzenia, które powinny zostać zarejestrowane, zostały zarejestrowane, a wszystkie związane z nimi ujawnienia, które powinny zostać ujęte w sprawozdaniu finansowym, zostały ujęte.
- Dokładność – kwoty i inne dane dotyczące zarejestrowanych transakcji i zdarzeń zostały odpowiednio zarejestrowane, a związane z nimi ujawnienia zostały odpowiednio wycenione i opisane.
- Rozgraniczenie między okresami – transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane we właściwym okresie księgowym.
- Klasyfikacja – transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane na właściwych kontach.
- Prezentacja – transakcje i zdarzenia są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a związane z nimi ujawnienia są stosowne i zrozumiałe w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

### *Stwierdzenia dotyczące sald kont i powiązanych ujawnień na koniec okresu*

- 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 kapitał własny, które powinny być zarejestrowane, zostały zarejestrowane, a wszystkie powiązane ujawnienia, które powinny zostać uwzględnione w sprawozdaniu finansowym, zostały ujęte.
- Dokładność, wycena i przyporządkowanie – aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym we właściwych kwotach, a wszelkie wyniki korekty wyceny lub przyporządkowania zostały odpowiednio zarejestrowane, oraz związane z nimi ujawnienia zostały odpowiednio wycenione i opisane.
- Klasyfikacja – aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały zarejestrowane na właściwych kontach.
- Prezentacja – aktywa, zobowiązania i kapitał własny są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane i jasno opisane, a związane z nimi ujawnienia są stosowne i zrozumiałe w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Stwierdzenia opisane powyżej, odpowiednio dostosowane, mogą być również wykorzystywane przez audytora przy rozważaniu różnych rodzajów zniekształceń, które mogą wystąpić w ujawnieniach nie związanych bezpośrednio z zarejestrowanymi grupami transakcji, zdarzeń lub sald kont.

TŁUMACZENIE ROBOCZE

### Przykłady czynników wpływających na wielkość próby dla testów kontroli i testów szczegółowych

Poniżej przedstawiono czynniki, które audytor może rozważyć przy ustalaniu wielkości próbki dla testów kontroli. Czynniki te, które muszą być rozważone łącznie, zakładają, że audytor nie modyfikuje rodzaju lub rozłożenia w czasie testów kontroli ani w inny sposób nie modyfikuje podejścia do procedur wiarygodności w reakcji na oszacowane ryzyka.

Czynnik wpływający na wielkość próby dla testów kontroli	Wpływ na wielkość próby
Zwiększenie zakresu, w jakim oszacowanie ryzyka przez audytora uwzględnia plany testowania i skuteczności działania kontroli	Zwiększenie
Zwiększenie dopuszczalnego wskaźnika odchyłeń	Zmniejszenie
Wzrost oczekiwanego wskaźnika odchylenia testowanej populacji	Zwiększenie
Zwiększenie pożądanego przez audytora poziomu pewności, że dopuszczalny wskaźnik odchyłeń nie został przekroczony przez rzeczywisty wskaźnik odchyłeń w populacji	Zwiększenie
Zwiększenie liczby jednostek próbkowania w populacji	Nieznaczny wpływ

Poniżej przedstawiono czynniki, które audytor może rozważyć przy ustalaniu wielkości próbki dla testów szczegółowych. Czynniki te, które muszą być rozważone łącznie, zakładają, że audytor nie modyfikuje podejścia do testów kontroli ani w inny sposób nie modyfikuje rodzaju lub rozłożenia w czasie procedur wiarygodności w reakcji na oszacowane ryzyka.

Czynnik wpływający na wielkość próby dla testów szczegółowych	Wpływ na wielkość próby
Zwiększenie oszacowanego przez audytora ryzyka istotnego zniekształcenia	Zwiększenie
Zwiększenie wykorzystania innych procedur wiarygodności ukierunkowanych na to samo stwierdzenie	Zmniejszenie
Zwiększenie pożądanego przez audytora poziomu pewności, że dopuszczalne zniekształcenie nie zostało przekroczone przez rzeczywiste zniekształcenie w populacji.	Zwiększenie
Zwiększenie dopuszczalnego zniekształcenia	Zmniejszenie
Zwiększenie kwoty zniekształcenia, które audytor spodziewa się znaleźć w populacji	Zwiększenie
Stratyfikacja populacji, gdy to odpowiednie	Zmniejszenie



Liczba jednostek próby w populacji	Nieznacznym wpływ
------------------------------------	-------------------

TŁUMACZENIE ROBOCZE

### Przykład listu z oświadczeniami

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia, które są wymagane przez Część 8.6 MSB dla MZJ. W niniejszej ilustracji założono, że wymóg uzyskania pisemnego oświadczenia dotyczącego kontynuacji działalności nie jest stosowny oraz że nie występują żadne odstępstwa od żądanych pisemnych oświadczeń. Gdyby występowały odstępstwa, oświadczenia wymagałyby modyfikacji, aby odzwierciedlić te odstępstwa.

(Papier firmowy podmiotu)

(Do audytora)

(Data)

Niniejszy list z oświadczeniami jest dostarczany w związku z badaniem sprawozdania finansowego ABC Company za rok zakończony 31 grudnia 20XX r. w celu wyrażenia opinii, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub przekazuje *prawdziwy i rzetelny obraz*) zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

Potwierdzamy, że:

#### *Sprawozdanie finansowe*

- Wypełniliśmy nasze obowiązki, jak określono w warunkach zlecenia badania z dnia [wstawić datę], dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]; w szczególności sprawozdanie finansowe jest przedstawione rzetelnie (lub przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz) zgodnie z nimi.
- Metody, dane i znaczące założenia wykorzystywane podczas dokonywania szacunków księgowych oraz powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie do ujęcia, wyceny lub ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Powiązania i transakcje ze stronami powiązаныmi zostały odpowiednio ujęte i ujawnione zgodnie z wymogami [mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej].
- Wszystkie zdarzenia późniejsze niż data sprawozdania finansowego, dla których [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej] wymagają korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
- Wpływ nieskorygowanych zniekształceń jest nieistotny, zarówno pojedynczo, jak i łącznie, dla sprawozdania finansowego jako całości. Lista nieskorygowanych zniekształceń jest załączona do listu z oświadczeniami.
- Wszelkie faktyczne lub możliwe spory sądowe i roszczenia, których skutki należy uwzględnić przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, są ujęte i ujawniane zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- [Wszelkie inne sprawy, które audytor może uznać za odpowiednie.]

#### *Dostarczone informacje*

- Zapewniliśmy [Panu/Pani]:
  - dostęp do wszystkich informacji, co do których jesteśmy świadomi, że są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak zapisy, dokumentacja i inne sprawy;

- Dodatkowe informacje, o które poprosili nas Państwo w celu badania; oraz
- Nieograniczony dostęp do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznała [Pan/Pani] za konieczne.
- Wszystkie transakcje zostały zarejestrowane w dokumentacji księgowej i są odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
- Ujawniliśmy wyniki naszego oszacowania ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa.
- Ujawniliśmy wszystkie informacje dotyczące oszustwa lub podejrzanego oszustwa, których jesteśmy świadomi i które wpływają na jednostkę i dotyczą:
  - Kierownictwa;
  - Pracowników, którzy pełnią znaczące role w kontroli wewnętrznej; lub
  - Innych osób tam, gdzie oszustwo mogłoby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
- Ujawniliśmy wszystkie informacje odnoszące się do zarzutów o oszustwo lub podejrzanego oszustwo wpływające na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulacyjne lub inne osoby.
- Ujawniliśmy wszystkie znane nam przypadki niezgodności lub podejrzanego niezgodności z przepisami prawa lub regulacji, których wpływ powinien zostać rozważony podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- Ujawniliśmy wszystkie znane faktyczne lub możliwe spory sądowe i roszczenia, których wpływ powinien zostać rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- Ujawniliśmy tożsamość stron powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje ze stronami powiązаныmi, których jesteśmy świadomi.
- [Wszelkie inne sprawy, które audytor może uznać za niezbędne.]

---

Kierownictwo

Kierownictwo

## ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z MSB DLA MZJ

**Uwaga:** Poniżej zamieszczono zmiany dostosowawcze do innych międzynarodowych standardów wynikające z zatwierdzenia MSB dla MZJ. Te zmiany staną się obowiązujące w tym samym czasie co MSB dla MZJ i zostały przekazane z zaznaczonymi zmianami do ostatecznych zatwierdzonych wersji międzynarodowych standardów, które są zmieniane. Numery przypisów w tych zmianach nie pasują do międzynarodowych standardów, które są zmieniane i odwołania powinny zostać zrobione do tych międzynarodowych standardów.

### PRZEDMOWA DO DOKUMENTÓW MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW ZARZĄDZANIA JAKOŚCIĄ, BADANIA, PRZEGLĄDU, INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH I POKREWNYCH

...

#### Obowiązywanie załączanych międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych

5. Międzynarodowymi standardami mającymi zastosowanie do badania historycznych informacji finansowych są:
- (a) Międzynarodowe Standardy Badania (MSB); lub
  - (b) Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ), który może być stosowany wyłącznie zgodnie z przedmową i obowiązaniem określonym w MSB dla MZJ.

...

9. MSB, MSB dla MZJ, ISRE, ISAE i ISRS są łącznie określane jako standardy zleceń IAASB.

...

#### Międzynarodowy Standard Badania dla badań Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek

- 11A. MSB dla MZJ został opracowany w kontekście badania sprawozdania finansowego mniej złożonej jednostki przez niezależnego audytora. Obowiązywanie MSB dla MZJ został określony we Wstępie i Części A standardu.

...

#### Niewiążący Materiał

...

#### Międzynarodowe Uwagi praktyczne dotyczące badania

21. Międzynarodowe Uwagi Praktyczne dotyczące Badania (IAPN) nie nakładają na audytorów dodatkowych wymogów wykraczających poza te zawarte w MSB lub MSB dla MZJ, ani nie zmieniają odpowiedzialności audytora za przestrzeganie wszystkich MSB lub MSB dla MZJ stosownych dla badania. IAPN stanowią praktyczną pomoc dla audytorów. Są one przeznaczone do rozpowszechniania przez osoby odpowiedzialne za krajowe standardy lub do wykorzystania przy opracowywaniu odpowiednich materiałów krajowych. Dostarczają również materiałów, które firmy mogą wykorzystać przy opracowywaniu swoich programów szkoleniowych i wewnętrznych wytycznych.

...

## MSZJ 1, ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA FIRM WYKONUJĄCYCH BADANIA LUB PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH LUB ZLECENIA INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH LUB POKREWNYCH

...

### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

#### Zakres niniejszego MSZJ (Odniesienie: Paragraf 3-4)

- A1. Inne dokumenty IAASB, w tym Międzynarodowy Standard Badania dla badań Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSB dla MZJ), ISRE 2400 (Zmieniony)<sup>60</sup> oraz ISRE 2400 (Zmieniony),<sup>61</sup> również ustanawiają wymogi dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie w zakresie zarządzania jakością na poziomie zlecenia.

...

#### Obowiązywanie niniejszego MSZJ (Odniesienie: Paragraf 12)

...

- A8. W razie potrzeby zastosowanie i inny materiał objaśniający zawiera dalsze wyjaśnienie wymogów i wskazówki dotyczące ich realizacji. W szczególności mogą one:

- dokładniej wyjaśniać, co dany wymóg oznacza lub ma obejmować; oraz
- dołączać przykłady ilustrujące, w jaki sposób wymogi mogą być stosowane.

Chociaż takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogu, są one stosowne dla właściwego stosowania wymogów. Zastosowanie i inny materiał objaśniający może również dostarczać podstawowych informacji na temat spraw poruszonych w niniejszych ISQM. W niektórych przypadkach zawarte są odniesienia do poszczególnych MSB. Jeśli zlecenie badania jest przeprowadzane zgodnie z MSB dla MZJ, MSB dla może również odnosić się do powiązanych spraw w kontekście badania sprawozdania finansowego mniej złożonej jednostki, ale nie ma do nich odniesienia w niniejszych MSZJ. Tam, gdzie jest to stosowne, dodatkowe uwagi specyficzne dla organizacji audytorskich sektora publicznego są zawarte w zastosowaniu i innym materiale objaśniającym. Te dodatkowe uwagi pomagają w stosowaniu wymogów niniejszych ISQM. Nie ograniczają one jednak ani nie zmniejszają odpowiedzialności firmy za stosowanie i przestrzeganie wymogów niniejszego ISQM.

...

### Wykonywania zlecenia

...

#### Dokumentacja zlecenia (odniesienie: par. 31(f))

- A83. Przepisy prawa, regulacja lub standardy zawodowe mogą określać terminy, w których należy zakończyć gromadzenie ostatecznej dokumentacji zlecenia dla określonych rodzajów zleceń. W przypadku, gdy takie terminy nie są określone w przepisach prawa lub regulacji, termin może zostać ustalony przez firmę. W przypadku zleceń przeprowadzonego zgodnie z MSB, MSB dla MZJ lub ISAE, odpowiednim

<sup>60</sup> Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (Zmieniony), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*

<sup>61</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (ISAE) 3000 (zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

terminem na zakończenie zgromadzenia końcowej dokumentacji zlecenia jest zwykle nie więcej niż 60 dni od daty sprawozdania z wykonania zlecenia.

...

A85. Przepisy prawa, regulacja lub standardy zawodowe mogą określać okresy przechowywania dokumentacji zlecenia. Jeżeli okresy przechowywania nie są określone, firma może wziąć pod uwagę charakter zleceń wykonywanych przez firmę oraz okoliczności, w których firma działa, w tym to, czy dokumentacja zlecenia jest potrzebna do zapewnienia zapisu spraw o ciągłym znaczeniu dla przyszłych zleceń. W przypadku zleceń przeprowadzonych zgodnie z MSB, MSB dla MZJ lub ISAE, okres przechowywania zazwyczaj nie jest krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania z wykonania zlecenia lub, jeśli jest późniejsza, od daty sprawozdania audytora na temat sprawozdania finansowego grupy, gdy ma to zastosowanie.

...

## **MSZJ 2, KONTROLE JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA**

### **Wprowadzenie**

...

### **Obowiązywanie niniejszego ISQM**

10. Niniejsze ISQM zawierają cel dla firmy w zakresie przestrzegania niniejszych MSZJ oraz wymogi mające na celu umożliwienie firmie i kontrolerowi jakości wykonania zlecenia osiągnięcie tego celu. Ponadto, niniejsze ISQM zawierają powiązane wytyczne w postaci zastosowania i innego materiału objaśniającego oraz materiałów wprowadzających, które zapewniają kontekst stosowny dla właściwego zrozumienia niniejszych ISQM, a także definicje. ISQM 1 wyjaśnia terminy: cel, wymogi, zastosowanie i inny materiał objaśniający, materiały wprowadzające i definicje. (Ref: Paragraf A0A).

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Obowiązywanie niniejszego ISQM (Odniesienie: Paragraf 10)**

A0A. Zastosowanie i inny materiał objaśniający może również dostarczać podstawowych informacji na temat spraw poruszonych w niniejszych MSZJ. W niektórych przypadkach zamieszczono odniesienia do poszczególnych Międzynarodowych Standardów Badania (MSB). Jeżeli zlecenie badania jest przeprowadzane zgodnie z Międzynarodowym Standardem Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ), MSB dla MZJ może również odnosić się do powiązanych spraw w kontekście badania sprawozdania finansowego jednostki mniej złożonej, ale nie ma do nich odniesienia w niniejszych ISQM.

...

### **Wykonanie kontroli jakości wykonania zlecenia (odniesienie: ust. 24-27)**

*Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie w odniesieniu do kontroli jakości wykonania zlecenia (odniesienie: Paragraf 24(b))*

A25. MSB 220 (Zmieniony)<sup>62</sup> ustanawia wymogi dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania, dla którego wymagana jest kontrola jakości wykonania zlecenia, w tym:

<sup>62</sup> Międzynarodowy Standard Badania- (MSB) 220 (zmieniony), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*, paragraf 36.

- Ustalenie, czy został wyznaczony kontroler jakości wykonania zlecenia;
- Współpraca z kontrolerem jakości wykonania zlecenia i informowanie innych członków zespołu wykonującego zlecenie o ich odpowiedzialności w tym zakresie;
- Omówienie istotnych spraw i znaczących osądów powstałych podczas zlecenia badania, w tym tych zidentyfikowanych podczas kontroli jakości wykonania zlecenia, z kontrolerem jakości wykonania zlecenia; oraz
- Niedatowanie sprawozdania audytora przed zakończeniem kontroli jakości wykonania zlecenia.

...

## **ISAE 3000 (ZMIENIONY), USŁUGI ATESTACYJNE INNE NIŻ BADANIA LUB PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH INFORMACJI FINANSOWYCH**

### **Wprowadzenie**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (ISAE) dotyczy usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych. ~~które~~ Badania historycznych informacji finansowych są omówione odpowiednio w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB) i Międzynarodowym Standardzie Badania dla Badań Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSB dla MZJ), a przeglądy historycznych informacji finansowych są omówione odpowiednio w Międzynarodowych Standardach Usług Przeglądu (MSUP). (Ref: Paragrafy A21-A22).

...

## **ISRE 2400 (ZMIENIONY), ZLECENIE PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

...

### **Wymogi**

...

### **Sprawozdanie praktyka**

86. Sprawozdanie praktyka z przeglądu powinno mieć formę pisemną i zawierać następujące elementy: (Patrz: paragrafy A124-A127, A148, A150)

...

- (g) Opis przeglądu sprawozdania finansowego i jego ograniczeń oraz następujące stwierdzenia: (Ref: Paragraf A134)
  - (i) Przegląd przeprowadzany zgodnie z niniejszymi standardami ISRE jest usługą o ograniczonej pewności;
  - (ii) Praktyk wykonuje procedury, polegające przede wszystkim na kierowaniu zapytań do kierownika jednostki i innych osób w jednostce, w stosownych przypadkach, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody; oraz
  - (iii) Procedury wykonywane w ramach przeglądu są znacznie mniejsze niż procedury wykonywane w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami badania wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych.

W związku z tym praktyk nie wyraża opinii z badania sprawozdania finansowego;

...

## Załącznik 2

...

### Ilustracja 1

...

#### *Odpowiedzialność praktyka*

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Praktyk wykonuje procedury, polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownika jednostki i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury wykonywane podczas przeglądu są istotnie mniejsze od procedur wykonywanych podczas badania sprawozdania finansowego zgodnie ze standardami badania wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania o tym sprawozdaniu finansowym.

...

### Ilustracja 2

...

#### *Odpowiedzialność praktyka*

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Praktyk wykonuje procedury polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownika jednostki i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.



Procedury wykonywane w ramach przeglądu są znacznie mniejsze niż procedury wykonywane w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami badania wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych.

TŁUMACZENIE ROBOCZE

~~Międzynarodowych Standardów Badania~~. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania o tym sprawozdaniu finansowym.

...

### Ilustracja 3

...

#### *Odpowiedzialność praktyka*

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Praktyk wykonuje procedury polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownika jednostki i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury wykonywane podczas przeglądu są istotnie mniejsze od procedur wykonywanych podczas badania sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami rewizji finansowej wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania o tym sprawozdaniu finansowym.

...

### Ilustracja 4

...

#### *Odpowiedzialność praktyka*

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmienionym), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z ISRE 2400 (zmienionym) jest usługą o ograniczonej pewności. Praktyk wykonuje procedury polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownika jednostki i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a następnie ocenia uzyskane dowody.

Procedury wykonywane w ramach przeglądu są istotnie mniejsze od procedur wykonywanych w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami badania wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania o tym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

...

## **Ilustracja 6**

...

### *Odpowiedzialność praktyka*

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmieniony), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z ISRE 2400 (zmieniony) jest usługą o ograniczonej pewności. Praktyk wykonuje procedury, polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownika jednostki i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane podczas przeglądu są istotnie mniejsze od procedur przeprowadzanych podczas badania sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami badania wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania o tym sprawozdaniu finansowym.

...

## **Ilustracja 7**

...

### *Odpowiedzialność praktyka*

Naszym zadaniem jest wyrażenie opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przegląd przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (zmieniony), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*. ISRE 2400 (Zmieniony) wymaga od nas stwierdzenia, czy zwróciliśmy uwagę na cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga również od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z ISRE 2400 (zmieniony) jest usługą o ograniczonej pewności. Praktyk wykonuje procedury, polegające przede wszystkim na zasięgnięciu informacji od kierownika jednostki i innych osób w jednostce, stosownie do okoliczności, oraz stosowaniu procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury wykonywane w ramach przeglądu są istotnie mniejsze od procedur wykonywanych w ramach badania przeprowadzanego zgodnie ze standardami badania wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania o tym sprawozdaniu finansowym.

...

## MIĘDZYNARODOWE ZAŁOŻENIA RAMOWE DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH

### Wprowadzenie

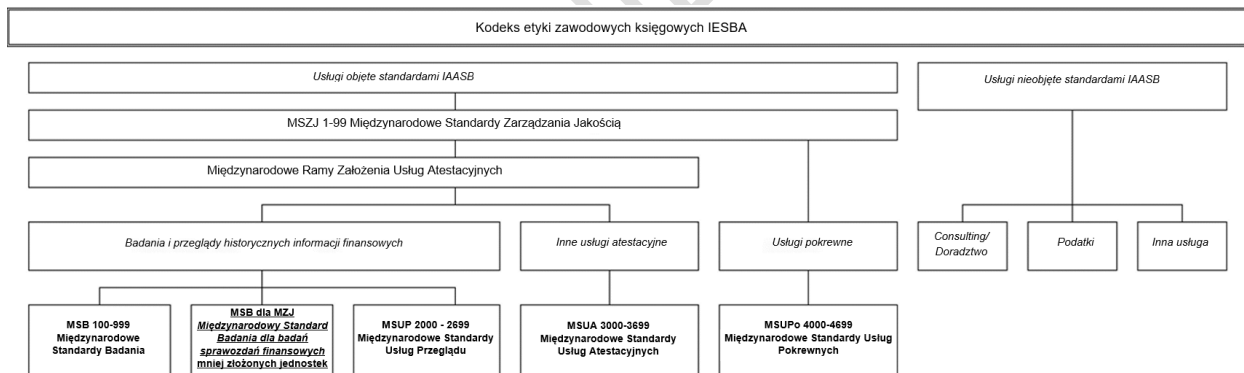
- Niniejsze Założenia ramowe zostały wydane wyłącznie w celu ułatwienia zrozumienia elementów i celów zlecenia atestacyjnego oraz zleceń, do których mają zastosowanie Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowy Standard Badania dla badań Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek (MSB dla MZJ), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA) (zwane dalej Standardami Usług Atestacyjnych).

...

### Załącznik 1

#### Dokumenty wydane przez IAASB i ich wzajemne relacje oraz Kodeks IESBA

Niniejszy Załącznik ilustruje zakres dokumentów wydanych przez IAASB oraz ich wzajemny związek z Kodeksem etyki zawodowych księgowych IESBA



...

## MIĘDZYNARODOWE UWAGI PRAKTYCZNE DOTYCZĄCE BADANIA 1000, SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA DOTYCZĄCE BADANIA INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH

Międzynarodowe Uwagi Praktyczne Dotyczące Badania (IAPN) 1000, Szczególne rozważania dotyczące badania instrumentów finansowych, należy czytać w połączeniu z Przedmową do Międzynarodowych Standardów Zarządzania Jakością, Badania, Przeglądu, Innych Usług Atestacyjnych i Pokrewnych. IAPN nie nakładają na audytorów dodatkowych wymogów wykraczających poza te zawarte w standardach badania wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ISA), ani nie zmieniają odpowiedzialności audytora za przestrzeganie wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) stosownych dla badania lub Międzynarodowego Standardu Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ). IAPN stanowią praktyczną pomoc dla audytorów. Są one przeznaczone do rozpowszechniania przez osoby odpowiedzialne za standardy krajowe lub do wykorzystania przy opracowywaniu odpowiednich materiałów krajowych. Dostarczają one również materiałów, które firmy mogą wykorzystać przy opracowywaniu swoich programów szkoleniowych i wewnętrznych wytycznych.

### Wprowadzenie

...

7. Badanie zgodnie z MSB lub MSB dla MZJ przeprowadza się przy założeniu, że kierownik jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osoby, sprawujące nadzór, przyjęły na siebie określone obowiązki. Obowiązki te obejmują dokonywanie wyceny według wartości godziwej. Niniejszy (IAPN) nie nakłada obowiązków na kierownika jednostki lub osoby, sprawujące nadzór, ani nie uchyla przepisów prawa i regulacji określających ich obowiązki.

...

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), the International Auditing and Assurance Board (IAASB®) and the International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty wyrządzone jakiegokolwiek osobie, która działa lub powstrzymuje się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy taka strata jest spowodowana zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Badania Sprawozdań Finansowych Mniej Złożonych Jednostek, Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych, Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu, Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych, Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością, Wskazówki Praktyczne dotyczące badania, dokumenty do dyskusji oraz inne publikacje IAASB są chronione prawami autorskimi IFAC.

Copyright © grudzień 2023 r. by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać do użytku osobistego i niekomercyjnego (tj. do celów zawodowych lub badawczych) ze strony [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Wymagana jest pisemna zgoda na tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub przekazywanie lub inne podobne wykorzystanie tego dokumentu.

Nazwy: 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISA for LCE', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN', oraz logo IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i innych krajach. 'International Foundation for Ethics and Audit' i 'IFEA' są znakami towarowymi IFEA lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w USA i innych krajach.

Aby uzyskać informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach, należy przejść do sekcji [zezwoleń lub](#) skontaktować się z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ)* oraz *Zmiany dostosowawcze do innych standardów międzynarodowych wynikające z MSB dla MZJ*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2023 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w czerwcu 2024 roku. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) 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.

Tekst *Międzynarodowego Standardu Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ)* oraz *Zmian dostosowawczych do innych standardów międzynarodowych wynikających z MSB dla MZJ* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Tekst Międzynarodowego Standardu Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ)* oraz *Zmian dostosowawczych do innych standardów międzynarodowych wynikających z MSB dla MZJ* w języku polskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (the ISA for LCE) and Conforming Amendments to Other International Standards Arising from the ISA for LCE.*

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

TLUMACZENIE ROBOCZE

TKUMACZENIE ROBOCZE

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)