

Załącznik nr 1.39 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**MIĘDZYNARODOWE RAMOWE  
ZAŁOŻENIA USŁUG ATESTACYJNYCH**

## MIĘDZYNARODOWE RAMOWE ZAŁOŻENIA USŁUG ATESTACYJNYCH

Niniejsze poprawione *Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych* zastępują istniejące *Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych* w chwili wejścia w życie MSUA 3000 (zmienionego) „*Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*”

### SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie .....	1–4
Zasady etyczne i standardy kontroli jakości .....	5–9
Opis usług atestacyjnych.....	10–11
Usługi zaświadczone i usługi bezpośrednie .....	12–13
Usługi atestacyjne dające racjonalną pewność i usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność .....	14–16
Zakres ramowych założeń.....	17–19
Raporty z usług nieatestacyjnych.....	20–21
Warunki wstępne usługi atestacyjnej.....	22–25
Elementy usługi atestacyjnej.....	26
Powiązanie trzech stron .....	27–38
Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.....	39–41
Kryteria .....	42–49
Dowody .....	50–82
Raport atestacyjny.....	83–92
Inne sprawy.....	93–95
Niewłaściwe wykorzystanie nazwiska biegłego rewidenta * .....	96
Załącznik 1: Dokumenty wydane przez IAASB oraz ich wzajemne powiązanie i powiązanie z Kodeksem IESBA	
Załącznik 2: Usługi zaświadczone i usługi bezpośrednie	
Załącznik 3: Strony usługi atestacyjnej	
Załącznik 4: Klasyfikacja zagadnień będących przedmiotem zlecenia	

\* ang. *practitioner*; szczegółowo zdefiniowany w par. 29.

## Wprowadzenie

1. Niniejsze ramowe założenia zostały wydane wyłącznie w celu ułatwienia zrozumienia elementów i celów usługi atestacyjnej oraz usług, do których zastosowanie mają Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA) (zwane w dalszej części standardami usług atestacyjnych).
2. Niniejsze ramowe założenia nie są Standardem i w związku z tym nie ustanawiają żadnych wymogów (lub podstawowych zasad lub wymaganych procedur) dla wykonywania badań, przeglądów lub innych usług atestacyjnych.<sup>1</sup> Raport atestacyjny nie może, w związku z tym, stwierdzać, że usługa została wykonana zgodnie z niniejszymi ramowymi założeniami, lecz powinien raczej odnosić się do odpowiednich standardów usług atestacyjnych. Standardy usług atestacyjnych zawierają cele, wymogi, zastosowanie i inne materiały objaśniające, wprowadzenie oraz definicje, które są spójne z niniejszymi ramowymi założeniami i które mają być stosowane podczas badania, przeglądu oraz wykonywania pozostałych usług atestacyjnych. Załącznik 1 ilustruje zakres dokumentów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) oraz ich wzajemne powiązanie ze sobą oraz z *Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych* wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA).
3. Niniejsze ramowe założenia stanowią ramy odniesienia dla:
  - (a) praktyków\* wykonujących usługi atestacyjne,
  - (b) innych, zaangażowanych w usługi atestacyjne, w tym zamierzonych użytkowników raportu atestacyjnego oraz zlecających usługę praktykowi („strona zlecająca”), oraz
  - (c) IAASB przy opracowywaniu standardów usług atestacyjnych, wskazówek dotyczących praktyki oraz pozostałych dokumentów.
4. Poniżej przedstawiono zarys niniejszych ramowych założeń:
  - *Wprowadzenie*: niniejsze ramowe założenia dotyczą usług atestacyjnych wykonywanych przez praktyków.
  - *Opis usług atestacyjnych*: ta sekcja opisuje usługi atestacyjne i rozróżnia usługi bezpośrednie od usług zaświadczających, oraz usługi atestacyjne dające racjonalną pewność od usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność.
  - *Zakres ramowych założeń*: ta sekcja rozróżnia usługi atestacyjne od innych usług, takich jak usługi doradcze.
  - *Warunki wstępne usługi atestacyjnej*: sekcja ta określa warunki wstępne umożliwiające zaakceptowanie usługi atestacyjnej przez praktyka.
  - *Elementy usługi atestacyjnej*: ta sekcja identyfikuje i omawia pięć elementów, które charakteryzują usługi atestacyjne: powiązanie trzech stron, zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, kryteria, dowody, i raport atestacyjny; sekcja wyjaśnia ponadto ważne rozróżnienie pomiędzy usługami dającymi racjonalną pewność i usługami

<sup>1</sup> Zobacz „Przedmowa do dokumentów Międzynarodowych Standardów Kontroli Jakości, Badania, Przeglądu, Innych Usług Atestacyjnych i Pokrewnych”.

\* ang. *practitioner*; szczegółowo zdefiniowany w par. 29.

dającymi ograniczoną pewność; sekcja ta omawia również, na przykład, znaczne zróżnicowanie zagadnień będących przedmiotem usług atestacyjnych, wymagane cechy właściwych kryteriów, rolę ryzyka i istotności w usługach atestacyjnych, oraz sposób, w jaki wyrażane są wnioski w przypadku usług atestacyjnych dających racjonalną pewność oraz usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność.

- *Inne sprawy*: ta sekcja omawia obowiązki informacyjne inne niż raport atestacyjny biegłego rewidenta, dokumentację, oraz konsekwencje powiązania biegłego rewidenta z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia, lub informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

### Zasady etyczne i standardy kontroli jakości

5. Kontrola jakości w firmach, które wykonują usługi atestacyjne, oraz zgodność z zasadami etyki, w tym wymogami niezależności, w powszechnym przekonaniu leży w interesie publicznym i stanowi nieodłączną część wysokiej jakości usług atestacyjnych. Takie usługi są wykonywane zgodnie ze standardami usług atestacyjnych, które są oparte na założeniu, że:
  - (a) członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia (dla tych zleceń, gdzie została wyznaczona) podlegają Częściom A i B Kodeksu IESBA w zakresie odnoszącym się do usług atestacyjnych, innym zawodowym wymogom, lub wymogom określonym w przepisach prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające, oraz
  - (b) biegły rewident wykonujący usługę jest członkiem firmy, która podlega MSKJ 1<sup>2</sup>, lub innym zawodowym wymogom, lub wymogom określonym w przepisach prawa lub regulacji, dotyczącym odpowiedzialności firmy za jej system kontroli jakości, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1.

### Kodeks IESBA

6. Część A Kodeksu IESBA ustanawia następujące podstawowe zasady, których przestrzegania wymaga się od biegłego rewidenta:
  - (a) uczciwość,
  - (b) obiektywizm,
  - (c) zawodowe kompetencje i należyta staranność,
  - (d) zachowanie poufności oraz
  - (e) profesjonalne postępowanie.
7. Część A dostarcza również ramowych założeń koncepcyjnych do stosowania przez zawodowych księgowych w celu identyfikowania zagrożeń przestrzegania podstawowych zasad, oceny znaczenia zidentyfikowanych zagrożeń, oraz stosowania, gdzie to konieczne, zabezpieczeń w celu wyeliminowania lub zredukowania zagrożeń do akceptowalnego poziomu.
8. Część B Kodeksu IESBA opisuje, w jaki sposób ramowe założenia koncepcyjne z Części A stosuje się w określonych sytuacjach do biegłych rewidentów wykonujących zawód,

<sup>2</sup> Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

w tym w zakresie niezależności. Kodeks IESBA określa niezależność w 2 wymiarach: jako niezależność umysłu oraz niezależność wizerunku. Niezależność gwarantuje zdolność formułowania wniosku atestacyjnego bez ulegania wpływom, które mogłyby temu wnioskowi zagrozić. Niezależność wzmacnia zdolność do uczciwego postępowania, zachowania obiektywizmu i postawy zawodowego sceptycyzmu.

#### *MSKJ 1*

9. MSKJ 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie ustanowienia i utrzymywania systemu kontroli jakości w odniesieniu do usług atestacyjnych. Zgodność z MSKJ 1 wymaga między innymi, aby firma ustanowiła i utrzymywała system kontroli jakości, który obejmuje polityki i procedury odnoszące się do każdego z następujących elementów, oraz aby udokumentowała swoje polityki i procedury i poinformowała o nich personel firmy:
- (a) obowiązki kierownictwa dotyczące jakości w firmie,
  - (b) odpowiednie wymogi etyczne,
  - (c) akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń,
  - (d) zasoby ludzkie,
  - (e) wykonywanie usługi oraz
  - (f) monitorowanie.

#### **Opis usług atestacyjnych**

10. Usługa atestacyjna jest usługą, w której biegły rewident dąży do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, w celu wyrażenia wniosku zaprojektowanego tak, aby zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników innych niż strona odpowiedzialna, do wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów.
11. Wynikiem pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia jest informacja, która wynika z zastosowania kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Na przykład:
  - sprawozdanie finansowe (wynik) jest rezultatem pomiaru sytuacji finansowej jednostki, wyniku finansowego i przepływów pieniężnych (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia), względem ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (kryteria),
  - oświadczenie na temat skuteczności kontroli wewnętrznej (wynik) jest rezultatem oceny efektywności procesu kontroli wewnętrznej w jednostce (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia), względem stosownych kryteriów,
  - specyficzne dla jednostki miary wyników działalności (wynik) są rezultatem pomiaru różnych aspektów działalności (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia), względem stosownych metodologii pomiaru (kryteria),
  - sprawozdanie z emisji gazów cieplarnianych (wynik) jest rezultatem pomiaru emisji gazów cieplarnianych przez jednostkę (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia), względem reguł ujmowania, pomiaru i prezentacji (kryteria),
  - oświadczenie o zgodności (wynik) jest rezultatem oceny przestrzegania przez jednostkę (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia) przykładowo, przepisów prawa i regulacji (kryteria).

Pojęcie „informacja na temat zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia” jest używane w znaczeniu wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. To na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody stanowiące podstawę wniosku biegłego rewidenta.

### **Usługi zaświadczone i usługi bezpośrednie**

12. W usłudze zaświadczonej strona inna niż biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Strona inna niż biegły rewident często przedstawia również, będącą wynikiem tego pomiaru lub oceny, informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w raporcie lub sprawozdaniu. Niemniej jednak w niektórych przypadkach, informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być przedstawiona przez biegłego rewidenta w raporcie atestacyjnym. Wniosek biegłego rewidenta odnosi się do tego, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest wolna od istotnych zniekształceń (zobacz także paragraf 85).
13. W usłudze bezpośredniej, biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Ponadto, biegły rewident stosuje umiejętności i techniki atestacyjne, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w zakresie wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Biegły rewident może uzyskiwać te dowody jednocześnie z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, ale może również je uzyskać przed lub po dokonaniu takiego pomiaru lub oceny. W usłudze bezpośredniej wniosek biegłego rewidenta odnosi się do przedstawionego w raporcie wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów i jest formułowany względem zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów. W niektórych usługach bezpośrednich wniosek biegłego rewidenta jest informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, lub jej częścią (zobacz także Załącznik 2).

### **Usługi atestacyjne dające racjonalną pewność i usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność**

14. W usłudze atestacyjnej dającej racjonalną pewność, biegły rewident obniża ryzyko zlecenia do akceptowalnie niskiego poziomu w okolicznościach danego zlecenia jako podstawa wniosku biegłego rewidenta. Wniosek biegłego rewidenta jest wyrażany w formie, która przekazuje opinię biegłego rewidenta o wyniku pomiaru lub ocenie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów.
15. W usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, biegły rewident obniża ryzyko zlecenia do poziomu, który jest akceptowalny w okolicznościach danego zlecenia; ale to większe ryzyko niż dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, uzasadnia wyrażenie wniosku w formie, która stwierdza czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, cokolwiek zwróciło uwagę biegłego rewidenta, co pozwalałoby mu sądzić, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wykonanych w trakcie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność są ograniczone w porównaniu do tych niezbędnych do wykonania w trakcie usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, ale są one zaplanowane tak, aby uzyskać poziom zapewnienia, który zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, jest znaczący. Bycie znaczącym oznacza, że, poziom zapewnienia uzyskany przez biegłego rewidenta prawdopodobnie zwiększy zaufanie

zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia do stopnia, który jest wyraźnie większy niż nieznaczący.

16. W usługach atestacyjnych dających ograniczoną pewność, to, co stanowi znaczące zapewnienie może różnić się począwszy od zapewnienia, które jest nieznacznie większe niż zapewnienie, które prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji na temat zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia do stopnia wyraźnie większego niż nieznaczący, aż do zapewnienia, które jest nieznacznie niższe od racjonalnej pewności. Co jest znaczące dla konkretnego zlecenia, jest osądem w powyższym przedziale, który zależy od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów, oraz zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. W niektórych przypadkach konsekwencje dla zamierzonych użytkowników wynikające z otrzymania niewłaściwego wniosku mogą być tak duże, że niezbędnym jest wykonanie przez biegłego rewidenta usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność w celu uzyskania zapewnienia, które jest znaczące w danych okolicznościach.

### Zakres ramowych założeń

17. Nie wszystkie usługi wykonywane przez biegłych rewidentów są usługami atestacyjnymi. Innymi często wykonywanymi usługami, które nie są spójne z opisem w paragrafie 10 powyżej (i dlatego nie są objęte niniejszymi ramowymi założeniami) są:
- usługi objęte Międzynarodowymi Standardami Usług Pokrewnych (MSUPo), takie jak uzgodnione procedury i usługi kompilacji,<sup>3</sup>
  - sporządzanie deklaracji podatkowych, bez formułowania wniosku atestacyjnego,
  - usługi konsultingowe (lub doradcze),<sup>4</sup> takie jak doradztwo w zakresie zarządzania i podatkowe.
18. Usługa atestacyjna może być częścią większego zlecenia. Na przykład, kiedy usługa doradcza dotycząca przejścia przedsiębiorstwa obejmuje wymóg uzyskania zapewnienia odnośnie historycznych lub prognozowanych informacji finansowych. W takich okolicznościach niniejsze ramowe założenia są odpowiednie tylko dla atestacyjnej części usługi.
19. Następujące usługi, które mogą być spójne z opisem w paragrafie 10, nie są uważane za usługi atestacyjne w rozumieniu niniejszych ramowych założeń:
- (a) usługi polegające na składaniu zeznań podczas postępowań prawnych z zakresu rachunkowości, rewizji, podatków lub innych spraw, oraz
  - (b) usługi, które obejmują profesjonalne opinie, poglądy lub sformułowania, z których użytkownik może czerpać określone zapewnienie, jeżeli spełnione są wszystkie poniższe warunki:

<sup>3</sup> MSUPo 4400 „Uzgodnione procedury dotyczące informacji finansowych” oraz MSUPo 4410 (zmieniony) „Usługi kompilacji”.

<sup>4</sup> Podczas usługi doradczej biegły rewident stosuje umiejętności, wykształcenie, obserwacje, doświadczenia oraz wiedzę o procesie doradztwa. Usługi doradcze obejmują proces analityczny, który zazwyczaj obejmuje połączenie czynności w zakresie: ustalania celów, stwierdzania faktów, definiowania problemów lub możliwości, oceny wariantów, opracowywania rekomendacji w tym działań, informowania o wynikach oraz niekiedy wdrożenia i działania następcze (*follow up*). Raporty (jeżeli są wydawane) są zazwyczaj w formie opisowej (lub „długiej formie”). Zazwyczaj praca wykonywana jest tylko na użytek i na potrzeby klienta. Rodzaj i zakres pracy ustalany jest w umowie pomiędzy biegłym rewidentem i klientem. Usługa, która spełnia definicję usługi atestacyjnej nie jest usługą doradczą, lecz usługą atestacyjną.

- (i) te opinie, poglądy lub sformułowania są jedynie incydentalne w kontekście całego zlecenia,
- (ii) wykorzystanie jakiegokolwiek wydanego pisemnego raportu jest wyraźnie zastrzeżone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników określonych w raporcie,
- (iii) zgodnie z pisemnym porozumieniem z określonymi zamierzonymi użytkownikami, usługa z założenia ma nie być usługą atestacyjną oraz
- (iv) usługa nie jest przedstawiana jako usługa atestacyjna w raporcie biegłego rewidenta.

### **Raporty z usług nieatestacyjnych**

20. Biegły rewident sporządzający raport z usługi, która nie jest usługą atestacyjną mieszczącą się w zakresie niniejszych ramowych założeń, dokonuje wyraźnego odróżnienia tego raportu od raportu atestacyjnego. Aby nie wprowadzać w błąd użytkowników, raport, który nie jest raportem atestacyjnym, unika, na przykład:
  - sugerowania zgodności z niniejszymi ramowymi założeniami lub standardami usług atestacyjnych,
  - nieodpowiedniego używania słów „zapewnienie”, „badanie” lub „przeгляд”,
  - włączania stwierdzeń, które mogłyby być racjonalnie mylnie odebrane jako wnioski oparte na wystarczających i odpowiednich dowodach, który jest zaprojektowany tak, aby zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników do wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów.
21. Biegły rewident i strona odpowiedzialna mogą uzgodnić stosowanie zasad niniejszych ramowych założeń do usługi, w której nie ma innych zamierzonych użytkowników niż strona odpowiedzialna, ale wszystkie inne wymogi odpowiednich standardów usług atestacyjnych są spełnione. W takich przypadkach raport biegłego rewidenta zawiera stwierdzenie, które ogranicza wykorzystanie raportu tylko przez stronę odpowiedzialną.

### **Warunki wstępne usługi atestacyjnej**

22. Podczas rozważania czy usługa atestacyjna może być zaakceptowana lub kontynuowana, odpowiednie są następujące warunki wstępne usługi atestacyjnej:
  - (a) role i obowiązki odpowiednich stron (to jest, odpowiednio, strony odpowiedzialnej, osoby dokonującej pomiaru lub oceny oraz strony zlecającej) są właściwe w danych okolicznościach, oraz
  - (b) usługa wykazuje wszystkie poniższe cechy:
    - (i) zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest odpowiednie,
    - (ii) kryteria, których zastosowania biegły rewident oczekuje w trakcie przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, są właściwe w okolicznościach zlecenia, oraz wykazują cechy opisane w paragrafie 44,
    - (iii) kryteria, których zastosowania biegły rewident oczekuje w trakcie przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, będą udostępnione zamierzonym użytkownikom,



- (iv) biegły rewident oczekuje, że będzie w stanie uzyskać dowody niezbędne do uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta,
  - (v) wniosek biegłego rewidenta, w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność lub dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, zostanie zamieszczony w pisemnym raporcie oraz
  - (vi) w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, racjonalny zamiar zakładający oczekiwanie biegłego rewidenta, iż będzie on w stanie uzyskać znaczący poziom zapewnienia.
23. Zagadnienia będące przedmiotem zlecenia różnych usług atestacyjnych mogą znacząco się różnić. Niektóre zagadnienia będące przedmiotem zlecenia mogą wymagać specjalistycznych umiejętności i wiedzy wykraczających poza zazwyczaj posiadane przez jednego biegłego rewidenta. Ważne jest jednak, aby biegły rewident był przekonany, że osoby, które mają wykonać zlecenie wspólnie posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości (zobacz także paragraf 31).
24. Gdy potencjalne zlecenie nie może zostać zaakceptowane jako usługa atestacyjna, strona zlecająca może być w stanie zidentyfikować inną usługę, która spełni potrzeby zamierzonych użytkowników. Na przykład:
- (a) jeżeli kryteria, które zamierza zastosować biegły rewident nie są właściwe, to zlecenie atestacyjne, które spełnia pozostałe warunki wstępne opisane w paragrafie 22, może wciąż zostać wykonane, jeżeli:
    - (i) biegły rewident może zidentyfikować jeden lub więcej aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, dla których te kryteria są właściwe. W takich przypadkach biegły rewident mógłby wykonać usługę atestacyjną tylko w odniesieniu do tego aspektu zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. W takich przypadkach raport atestacyjny może wymagać zamieszczenia wyjaśnienia, że nie odnosi się do pierwotnego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w całości, lub
    - (ii) alternatywne kryteria właściwe dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia mogą zostać wybrane lub opracowane,
  - (b) strona zlecająca może poprosić o wykonanie usługi, która nie jest usługą atestacyjną, takiej jak usługa doradcza lub usługa uzgodnionych procedur.
25. Gdy usługa została zaakceptowana, nie jest odpowiednie, aby bez racjonalnego uzasadnienia dokonywać zmiany usługi atestacyjnej na usługę nieatestacyjną lub usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność na usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność. Zmiana okoliczności, które wpływają na wymagania zamierzonych użytkowników lub nieporozumienie dotyczące rodzaju usługi, mogą uzasadniać prośbę o zmianę zlecenia. Jeżeli taka zmiana jest dokonywana, dowody uzyskane przed tą zmianą nie są pomijane. Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów do sformułowania wniosku atestacyjnego dającego racjonalną pewność, nie jest akceptowalnym powodem do zmiany usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność na usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność.

### **Elementy usługi atestacyjnej**

26. Sekcja ta omawia następujące elementy usługi atestacyjnej:

- (a) powiązanie trzech stron obejmujące biegłego rewidenta, stronę odpowiedzialną oraz zamierzonych użytkowników,
- (b) odpowiednie zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
- (c) właściwe kryteria,
- (d) wystarczające i odpowiednie dowody, oraz
- (e) pisemny raport atestacyjny w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność lub usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

### **Powiązanie trzech stron**

- 27. Wszystkie usługi atestacyjne mają co najmniej trzy odrębne strony: biegłego rewidenta, stronę odpowiedzialną oraz zamierzonych użytkowników. W zależności od okoliczności, usługa może także przewidywać odrębną rolę strony dokonującej pomiaru lub oceny, lub strony zlecającej (zobacz także załącznik 3).
- 28. Strona odpowiedzialna i zamierzeni użytkownicy mogą pochodzić z różnych jednostek lub z tej samej jednostki. Jako przykład drugiej sytuacji, w dualnej strukturze zarządzania, rada nadzorcza może poszukiwać zapewnienia w odniesieniu do informacji dostarczanych przez zarząd jednostki. Związek pomiędzy stroną odpowiedzialną i zamierzonymi użytkownikami musi być rozpatrywany w kontekście konkretnego zlecenia i może różnić się od tradycyjnie zdefiniowanych linii odpowiedzialności. Na przykład, wyższa kadra kierownicza jednostki (zamierzony użytkownik) może zatrudnić biegłego rewidenta do wykonania usługi atestacyjnej w odniesieniu do określonego aspektu działalności jednostki, za który bezpośrednią odpowiedzialność ponosi kadra kierownicza niższego szczebla (strona odpowiedzialna), ale za którą ostateczną odpowiedzialność ponosi kadra kierownicza wyższego szczebla.

### *Praktyk\**

- 29. „Praktyk” jest osobą(-ami) wykonującą(-ymi) usługę (zazwyczaj jest to biegły rewident odpowiedzialny za zlecenie lub inni członkowie zespołu, lub jeżeli ma to zastosowanie, firma) poprzez zastosowanie umiejętności i technik atestacyjnych w celu uzyskania, odpowiednio, racjonalnego zapewnienia lub ograniczonego zapewnienia, o tym czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest wolna od istotnego zniekształcenia<sup>5</sup>. W usłudze bezpośredniej biegły rewident dokonuje zarówno pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów, jak również stosuje umiejętności i techniki atestacyjne, w celu uzyskania, odpowiednio, racjonalnego zapewnienia lub ograniczonego zapewnienia o tym, czy wynik pomiaru lub oceny jest wolny od istotnego zniekształcenia.
- 30. Jeżeli kompetentny praktyk, inny niż wykonujący zawód biegły rewident, postanawia wyrazić zgodność ze standardami usług atestacyjnych, ważne jest, aby zauważył, że standardy te zawierają wymogi odzwierciedlające przesłanki opisane w paragrafie 5 dotyczące Kodeksu IESBA oraz MSKJ 1, lub innych zawodowych wymogów, lub wymogów określonych w przepisach prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające.

---

\* *ang. practitioner.*

<sup>5</sup> Przez „biegłego rewidenta odpowiedzialnego za zlecenie” oraz „firmę” należy rozumieć, jeżeli to stosowne, ich odpowiedniki odnoszące się do sektora publicznego.

31. Usługa nie jest akceptowana, jeżeli wstępna wiedza na temat okoliczności zlecenia wskazuje, że wymogi etyczne w zakresie kompetencji nie są spełnione. W niektórych przypadkach, wymogi te mogą być spełnione przez biegłego rewidenta poprzez wykorzystanie pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.
32. Dodatkowo, biegły rewident musi być w stanie wystarczająco zaangażować się w pracę powołanego przez siebie eksperta oraz innych praktyków wykonujących usługi atestacyjne w zakresie, który jest wystarczający do przyjęcia odpowiedzialności za wniosek atestacyjny dotyczący informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, oraz uzyskać dowody niezbędne do wyciągnięcia wniosku, czy praca tego eksperta lub innych praktyków wykonujących usługi atestacyjne jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta.
33. Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażony wniosek atestacyjny i odpowiedzialność ta nie jest ograniczana przez fakt wykorzystania pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta lub innych praktyków wykonujących usługi atestacyjne. Niemniej jednak, jeżeli biegły rewident wykorzystujący pracę powołanego przez siebie eksperta, przestrzegając stosownych standardów usług atestacyjnych, wyciąga wniosek, że praca tego eksperta jest adekwatna dla jego celów, to biegły rewident może zaakceptować ustalenia tego eksperta lub wnioski z obszaru dziedziny eksperta jako wystarczające dowody.

#### *Strona odpowiedzialna*

34. Stroną odpowiedzialną jest strona odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. W przypadku usługi zaświadczającej strona odpowiedzialna często dokonuje również pomiaru lub oceny. Strona odpowiedzialna może, ale nie musi być stroną, która zleca biegłemu rewidentowi wykonanie usługi atestacyjnej (strona zlecająca).

#### *Zamierzeni użytkownicy*

35. Zamierzonymi użytkownikami są osoba(-y), lub organizacja(-e), lub ich grupa(-y), którzy zgodnie z oczekiwaniami biegłego rewidenta skorzystają z raportu atestacyjnego. Strona odpowiedzialna może być jednym z zamierzonych użytkowników, ale nie jedynym.
36. W niektórych przypadkach, mogą istnieć zamierzeni użytkownicy inni niż ci, do których adresowany jest raport atestacyjny. Biegły rewident może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich, którzy będą czytać raport atestacyjny, w szczególności, gdy dostęp do niego będzie miała duża liczba osób. W takich przypadkach, zwłaszcza, gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia prawdopodobnie będzie przedmiotem zainteresowania potencjalnych użytkowników w szerokim zakresie, można ograniczyć zamierzonych użytkowników do kluczowych interesariuszy o znaczących i powszechnych interesach. Zamierzeni użytkownicy mogą zostać zidentyfikowani na różne sposoby, na przykład, w umowie pomiędzy biegłym rewidentem i stroną odpowiedzialną lub stroną zlecającą, lub przez przepisy prawa lub regulację.
37. Zamierzeni użytkownicy lub ich przedstawiciele mogą być bezpośrednio zaangażowani, razem z biegłym rewidentem i stroną odpowiedzialną (oraz stroną zlecającą, gdy jest inna), w ustalanie warunków zlecenia. Niezależnie jednak od zaangażowania innych i inaczej niż podczas usług uzgodnionych procedur (które polegają na raportowaniu faktycznych ustaleń opartych na procedurach uzgodnionych ze stroną zlecającą oraz odpowiednimi stronami trzecimi, a nie na formułowaniu wniosku):

- (a) biegły rewident jest odpowiedzialny za ustalenie rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur, oraz
  - (b) biegły rewident może uznać za konieczne przeprowadzenie dodatkowych procedur, jeżeli jego uwagę zwróci informacja, która znacząco różni się od tej, na której oparte zostały planowane procedury.
38. W niektórych przypadkach, zamierzeni użytkownicy (na przykład banki i organy regulacyjne) nakładają wymóg lub zwracają się z prośbą, aby strona(-y) odpowiedzialna (-e) zleciły wykonanie usługi atestacyjnej w określonym celu. Gdy w zleceniach wykorzystywane są kryteria, które są zaprojektowane dla określonego celu, raport atestacyjny zawiera stwierdzenie zwracające uwagę czytelników na ten fakt. Dodatkowo, biegły rewident może uznać za odpowiednie wskazanie, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla określonych użytkowników. W zależności od okoliczności zlecenia, może to zostać osiągnięte poprzez ograniczenie dystrybucji lub wykorzystania raportu atestacyjnego. Podczas gdy raport atestacyjny może być zastrzeżony, jeśli jest to zamierzone, tylko dla określonych zamierzonych użytkowników lub określonego celu, brak takiego zastrzeżenia sam w sobie nie wskazuje, że na biegłym rewidencie ciąży prawna odpowiedzialność w odniesieniu do tego użytkownika lub tego celu. Od okoliczności i określonego systemu prawnego będzie w każdym przypadku zależało, czy prawna odpowiedzialność ciąży.

#### **Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia**

39. Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może przyjąć wiele form, takich jak:
- historyczne wyniki lub sytuacja finansowa (na przykład historyczna sytuacja finansowa, wynik finansowy i przepływy pieniężne), dla których informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być ujęcie, pomiar, prezentacja i ujawnienie przedstawione w sprawozdaniu finansowym,
  - przyszły wynik lub sytuacja finansowa (na przykład prognozowana sytuacja finansowa, wynik finansowy i przepływy pieniężne), dla których informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być ujęcie, pomiar, prezentacja i ujawnienie przedstawione w prognozie lub projekcji finansowej,
  - niefinansowe wyniki lub sytuacja (na przykład działalność jednostki), dla których informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być kluczowe wskaźniki efektywności i wydajności,
  - cechy fizyczne (na przykład zdolności produkcyjne obiektu), dla których informacją o przedmiotowym zagadnieniu może być dokumentacja techniczna,
  - systemy i procesy (na przykład system kontroli wewnętrznej jednostki lub system IT), dla których informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być oświadczenie o skuteczności,
  - zachowanie (na przykład nadzór właścicielski, zgodność z regulacją, praktyki dotyczące zasobów ludzkich), dla których informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być oświadczenie o zgodności lub oświadczenie o skuteczności.

Załącznik 4 przedstawia klasyfikację zakresu możliwych zagadnień będących przedmiotem zlecenia wraz z przykładami.

40. Różne zagadnienia będące przedmiotem zlecenia mają różne cechy, z uwzględnieniem stopnia w jakim informacje na ich temat są ilościowe albo jakościowe, obiektywne albo subiektywne, historyczne albo prognozowane, oraz odnoszą się do punktu w czasie albo obejmują jakiś okres. Cechy takie wpływają na:
- (a) dokładność, z jaką zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może zostać zmierzone lub ocenione względem kryteriów; i
  - (b) siłę przekonywania dostępnych dowodów.
- Raport atestacyjny może wskazywać cechy, które są szczególnie ważne dla zamierzonych użytkowników.
41. Poziom zapewnienia nie wpływa na odpowiedniość zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, tzn., jeżeli zagadnienie będące przedmiotem zlecenia nie jest odpowiednie dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, to nie jest ono także odpowiednie dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność i odwrotnie. Odpowiednie zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest identyfikowalne i możliwe do spójnego pomiaru lub oceny względem zidentyfikowanych kryteriów, w taki sposób, że wynikająca z niego informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być przedmiotem procedur prowadzących do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów uzasadniających odpowiednio, wniosek atestacyjny o racjonalnej pewności lub wniosek atestacyjny o ograniczonej pewności.

### Kryteria

42. Kryteria są wzorcami wykorzystywanymi do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Kryteria mogą być formalne, na przykład podczas sporządzania sprawozdania finansowego kryteriami mogą być Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego; przy sprawozdawczości na temat skuteczności działania kontroli wewnętrznych, kryteria mogą być oparte na ustanowionych ramowych założeniach kontroli wewnętrznych lub indywidualnych celach kontroli zaprojektowanych specjalnie dla danego celu; a przy sprawozdawczości na temat przestrzegania, kryteriami mogą być mające zastosowanie przepisy prawa, regulacja lub umowa. Przykładami mniej formalnych kryteriów są wewnętrznie opracowane kodeksy postępowania lub uzgodnione poziomy wydajności (takie jak liczba oczekiwanych spotkań określonego komitetu w ciągu roku).
43. Właściwe kryteria są wymagane do przeprowadzenia racjonalnie spójnego pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia z uwzględnieniem zawodowego osądu. Bez ram odniesienia dostarczanych przez odpowiednie kryteria, każdy wniosek może podlegać indywidualnej interpretacji i niezrozumieniu. Właściwe kryteria są wrażliwe na kontekst, tzn. stosowne dla okoliczności danego zlecenia. Nawet w przypadku tego samego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia mogą istnieć różne kryteria, które dostarczą odmiennego pomiaru lub oceny. Przykładowo, jednym z kryteriów, jakie osoba dokonująca pomiaru lub oceny może wybrać jako miarę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia polegającego na badaniu satysfakcji klienta jest liczba skarg klientów rozwiązanych z satysfakcją dla klienta, podczas gdy inna osoba dokonująca pomiaru lub oceny może wybrać liczbę ponownych zakupów w okresie kolejnych trzech miesięcy następujących po pierwszym zakupie. Co więcej, kryteria mogą być właściwe dla określonego zestawu okoliczności zlecenia, ale mogą nie być właściwe dla innego zestawu okoliczności zlecenia. Na przykład, sprawozdawczość dla administracji rządowej lub organów regulacyjnych

może wymagać zastosowania odpowiedniego zestawu kryteriów, ale kryteria te mogą nie być odpowiednie dla szerszej grupy użytkowników.

44. Właściwe kryteria wykazują następujące cechy:
- (a) odpowiedniość: odpowiednie kryteria skutkują taką informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która wspiera zamierzonych użytkowników w podejmowaniu decyzji,
  - (b) kompletność: kryteria są kompletne, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, sporządzona zgodnie z nimi, nie pomija stosownych czynników, co do których można byłoby racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje zamierzonych użytkowników podjęte na podstawie tej informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia; kompletne kryteria obejmują, gdzie to odpowiednie, wzorce prezentacji i ujawniania,
  - (c) wiarygodność: wiarygodne kryteria umożliwiają racjonalnie spójny pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, w tym, gdzie to odpowiednie, prezentację i ujawnianie, w przypadku, gdy są używane w podobnych okolicznościach przez różnych praktyków
  - (d) neutralność: neutralne kryteria skutkują taką informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która jest bezstronna w okolicznościach danego zlecenia,
  - (e) zrozumiałość: zrozumiałe kryteria skutkują informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która może być rozumiana przez zamierzonych użytkowników.
45. Niejasne opisy oczekiwań lub subiektywne oceny doświadczeń indywidualnych osób nie stanowią właściwych kryteriów.
46. Względne znaczenie każdej z powyższych cech podczas dokonywania oceny właściwości kryteriów dla określonego zlecenia stanowi kwestię zawodowego osądu. Na właściwość kryteriów nie ma wpływu poziom zapewnienia, tzn., jeżeli kryteria są niewłaściwe dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, to są one także niewłaściwe dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność i odwrotnie. Kryteria mogą być przewidziane przez przepisy prawa lub regulację, lub wydane przez uprawnione lub uznane organizacje eksperckie, które stosują przejrzysty należyty proces (ustanowione kryteria). Inne kryteria mogą być opracowane specjalnie w celu sporządzenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w konkretnych okolicznościach zlecenia. Fakt czy kryteria są ustanowione czy specjalnie opracowane wpływa na pracę niezbędną do oceny ich właściwości dla konkretnego zlecenia, przy braku przeciwnych przesłanek, przyjmuje się domniemanie, że ustanowione kryteria są właściwe, jeżeli są odpowiednie dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników.
47. Kryteria muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników, aby umożliwić im zrozumienie, w jaki sposób zagadnienie będące przedmiotem zlecenia zostało zmierzone lub ocenione. Kryteria są udostępniane zamierzonym użytkownikom na jeden lub więcej z następujących sposobów:
- (a) upublicznienie,
  - (b) wyraźne wskazanie w opisie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,

- (c) wyraźne wskazanie w raporcie atestacyjnym,
  - (d) poprzez powszechne zrozumienie, na przykład kryterium pomiaru czasu w godzinach i minutach.
48. Kryteria mogą być także dostępne tylko dla określonych zamierzonych użytkowników, na przykład postanowienia umowy lub kryteria wydane przez organizację branżową, które są dostępne tylko dla osób z branży, ponieważ są one stosowne tylko dla określonego celu (zobacz także paragraf 38).
49. Jako część usługi, biegły rewident określa, czy kryteria są odpowiednie.

### **Dowody**

50. Usługi atestacyjne są planowane i wykonywane z zachowaniem postawy zawodowego sceptycyzmu w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, w kontekście zlecenia, na temat przedstawianego w raporcie wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Zawodowy osąd musi być stosowany podczas rozważania istotności, ryzyka zlecenia oraz ilości i jakości dostępnych dowodów, podczas planowania i wykonywania zlecenia, w szczególności podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur.

### *Zawodowy sceptycyzm*

51. Zawodowy sceptycyzm jest postawą, która obejmuje zachowanie czujności wobec, przykładowo:
- (a) dowodów, które są niespójne z innymi uzyskanymi dowodami,
  - (b) informacji, które poddają w wątpliwość wiarygodność dokumentów i odpowiedzi udzielonych na zapytania, które mają być wykorzystane jako dowody,
  - (c) okoliczności, które sugerują potrzebę dodatkowych procedur ponad te wymagane przez odpowiednie standardy usług atestacyjnych oraz
  - (d) warunków mogących wskazywać na ewentualne zniekształcenie.
52. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas całego zlecenia jest konieczne, aby, na przykład, zmniejszyć ryzyko:
- przeoczenia nietypowych okoliczności,
  - nadmiernego generalizowania podczas wyciągania wniosków z obserwacji oraz
  - użycia nieodpowiednich założeń podczas określania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oraz oceny ich rezultatów.
53. Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów. Obejmuje on kwestionowanie niespójnych dowodów oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi udzielonych na zapytania. Obejmuje on także rozważenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów w świetle okoliczności.
54. Jeżeli zlecenie nie obejmuje zapewnienia na temat tego, czy dokumenty są prawdziwe, zapisy i dokumenty mogą być uznane za prawdziwe, chyba że biegły rewident ma powody uważać, że jest przeciwnie. Niemniej jednak, biegły rewident rozważa wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody.

55. Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, że będzie ignorował doświadczenia z przeszłości dotyczące prawdomówności i uczciwości osób dostarczających dowody. Niemniej jednak przekonanie, że osoby, które dostarczają dowody są uczciwe i prawdomówne nie zwalnia biegłego rewidenta z konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu.

#### *Zawodowy osąd*

56. Zawodowy osąd jest konieczny do właściwego przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego. Dzieje się tak dlatego, że interpretacja odpowiednich wymogów etycznych i standardów usług atestacyjnych oraz podjęcie świadomych decyzji wymaganych podczas wykonywania usługi nie może się odbyć bez zastosowania stosownego przeszkolenia, wiedzy i doświadczenia w odniesieniu do faktów i okoliczności. Zawodowy osąd jest niezbędny w szczególności w odniesieniu do decyzji dotyczących:
- istotności i ryzyka zlecenia,
  - rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, jakie zostaną wykonane w celu wypełnienia wymogów odpowiednich standardów usług atestacyjnych i uzyskania dowodów,
  - oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody oraz, czy konieczne są dalsze działania, aby osiągnąć cele odpowiednich standardów usług atestacyjnych; w szczególności, w przypadku usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, zawodowy osąd jest wymagany podczas dokonywania oceny, czy znaczący poziom zapewnienia został osiągnięty,
  - w przypadku usług bezpośrednich, zastosowania kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, a jeżeli biegły rewident wybiera lub określa kryteria, procesu ich wyboru lub opracowania; w przypadku usług zaświadczających, ocena takich osądów dokonywanych przez innych,
  - odpowiednich wniosków wyciąganych w oparciu o uzyskane dowody.
57. Cechą wyróżniającą zawodowy osąd oczekiwany od biegłego rewidenta jest to, że jest on stosowany przez biegłego rewidenta, którego przeszkolenie, wiedza i doświadczenie umożliwiły rozwinięcie niezbędnych kompetencji prowadzących do uzyskania racjonalnych osądów.
58. Zastosowanie zawodowego osądu w każdym konkretnym przypadku jest oparte na faktach i okolicznościach, które są znane biegłemu rewidentowi. Konsultacja dotycząca trudnych lub spornych kwestii podczas wykonywania zlecenia, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz innymi osobami na odpowiednim szczeblu w firmie lub poza firmą, pomaga biegłemu rewidentowi w dokonywaniu świadomych i racjonalnych osądów.
59. Zawodowy osąd może być oceniony w oparciu o to, czy dokonany osąd odzwierciedla fachowe zastosowanie zasad atestacji i pomiaru lub oceny, oraz jest odpowiedni w świetle danych faktów i okoliczności, które były znane biegłemu rewidentowi do daty raportu atestacyjnego biegłego rewidenta, oraz jest z nimi spójny.
60. Zawodowy osąd musi być stosowany w trakcie całego zlecenia. Zawodowy osąd nie służy do uzasadniania decyzji, które inaczej nie są poparte faktami i okolicznościami zlecenia lub wystarczającymi i odpowiednimi dowodami.



*Wystarczalność i odpowiedniość dowodów*

61. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów są wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów. Na ilość niezbędnych dowodów wpływają ryzyka istotnego zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (im wyżej ocenione ryzyka, tym więcej dowodów prawdopodobnie będzie wymagane), a także jakość tych dowodów (im wyższa jakość, tym mniej dowodów może być wymagane). Jednakże, uzyskanie większej liczby dowodów nie może rekompensować ich niskiej jakości (zobacz także paragrafy 81-82).
62. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów; to jest, ich stosowności oraz wiarygodności w dostarczaniu uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta.
63. Na wiarygodność dowodów wpływa źródło ich pozyskania oraz ich rodzaj, i jest ona zależna od indywidualnych okoliczności, w jakich dowody są uzyskiwane. Można dokonywać uogólnień na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów; jednakże uogólnienia takie podlegają ważnym wyjątkom. Nawet, gdy dowód jest uzyskany ze źródeł zewnętrznych, mogą istnieć okoliczności, które wpływają na jego wiarygodność. Na przykład dowód uzyskany z zewnętrznego źródła może nie być wiarygodny, jeżeli źródło to nie jest dobrze poinformowane lub obiektywne. Uznając, że mogą istnieć wyjątki, przydatne mogą być następujące uogólnienia dotyczące wiarygodności dowodów:
- dowód jest bardziej wiarygodny, gdy został uzyskany ze źródeł zewnętrznych wobec odpowiedniej (odpowiednich) strony (stron),
  - dowód, który został wygenerowany wewnętrznie jest bardziej wiarygodny, gdy powiązane kontrole są skuteczne,
  - dowód uzyskany bezpośrednio przez biegłego rewidenta (na przykład obserwacja wdrożenia kontroli) jest bardziej wiarygodny niż dowód uzyskany pośrednio lub przez wnioskowanie (na przykład, zapytania na temat wdrożenia kontroli),
  - dowód jest bardziej wiarygodny, kiedy istnieje w udokumentowanej formie, bez względu na to, czy papierowej, elektronicznej, czy na innym nośniku (na przykład, pisemny zapis ze spotkania sporządzony w czasie jego trwania jest zwykle bardziej wiarygodny, niż późniejsze ustne oświadczenie na temat tego, co było omawiane).
64. Większa pewność jest zwykle uzyskiwana ze spójnych dowodów, uzyskanych z różnych źródeł lub różnego rodzaju, niż z dowodów rozpatrywanych pojedynczo. Dodatkowo, uzyskiwanie dowodów z różnych źródeł lub różnego rodzaju może albo potwierdzać inne dowody, albo wskazywać, że pojedynczy dowód nie jest wiarygodny. Gdy dowód uzyskany z jednego źródła jest niespójny z uzyskanym z innego, konieczne jest ustalenie, jakie dodatkowe procedury są konieczne, aby rozstrzygnąć niespójność.
65. W odniesieniu do uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów, zazwyczaj trudniej jest uzyskać zapewnienie na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, obejmującej okres, niż na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na dany moment w czasie. Dodatkowo, wnioski formułowane na temat procesów są zwykle ograniczone do okresu objętego zleceniem; biegły rewident nie przekazuje żadnego wniosku na temat tego, czy proces będzie funkcjonował w określony sposób w przyszłości.
66. To, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody, na których oparty zostanie wniosek biegłego rewidenta, jest kwestią zawodowego osądu, która obejmuje rozważenie

powiązania pomiędzy kosztami uzyskania dowodów i użytecznością uzyskanych informacji. Biegły rewident wykorzystuje zawodowy osąd oraz stosuje zawodowy sceptycyzm podczas dokonywania oceny ilości i jakości dowodów, a w rezultacie ich wystarczalności i odpowiedniości dla uzasadnienia raportu atestacyjnego.

#### *Istotność*

67. Istotność jest odpowiednia podczas planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, oraz podczas dokonywania oceny czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest wolna od zniekształcenia. Zawodowe osądy dotyczące istotności są dokonywane w świetle występujących okoliczności, ale nie ma na nie wpływu poziom zapewnienia, co oznacza, że dla tych samych zamierzonych użytkowników i celu, istotność dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność jest taka sama, jak dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ponieważ istotność jest oparta na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników.
68. Zniekształcenia, w tym przeoczenia, uznawane są za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na stosowne decyzje zamierzonych użytkowników podejmowane na podstawie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Rozważania biegłego rewidenta na temat istotności są sprawą zawodowego osądu i ma na nie wpływ postrzeganie przez biegłego rewidenta powszechnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy. Możliwy wpływ zniekształceń na konkretnych użytkowników, których potrzeby informacyjne mogą znacznie się różnić, nie jest zazwyczaj rozważany, chyba że zlecenie zostało zaprojektowane, aby spełnić określone potrzeby informacyjne specyficznych użytkowników.
69. Istotność jest rozważana w kontekście czynników jakościowych oraz jeżeli ma to zastosowanie, czynników ilościowych. Względna waga czynników jakościowych i czynników ilościowych podczas rozpatrywania istotności w konkretnym zleceniu jest sprawą zawodowego osądu.
70. Istotność odnosi się do informacji objętych raportem atestacyjnym biegłego rewidenta. Zatem, gdy zlecenie obejmuje niektóre, ale nie wszystkie aspekty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, istotność jest rozpatrywana w odniesieniu jedynie do tej części informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która jest objęta zleceniem.

#### *Ryzyko zlecenia*

71. Informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może nie być prawidłowo wyrażona w kontekście zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz kryteriów, a zatem może być zniekształcona potencjalnie w istotnym zakresie. Dzieje się tak, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie odzwierciedla prawidłowo zastosowania kryteriów do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.
72. Ryzyko zlecenia jest ryzykiem tego, że biegły rewident wyrazi nieodpowiedni wniosek, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. Ryzyko zlecenia nie odnosi się do ani nie obejmuje określonych przez biegłego rewidenta ryzyk gospodarczych, takich jak straty będące następstwem spraw spornych, antyreklamy,

lub innych zdarzeń pojawiających się w związku z określoną informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

73. Obniżenie ryzyka zlecenia do zera jest bardzo rzadko osiągalne lub opłacalne, i z tego powodu „racjonalne zapewnienie”, jest mniej niż absolutnym zapewnieniem, na skutek czynników takich, jak:
- wykorzystanie testów na wybranej próbie,
  - nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej,
  - okoliczność, że większość z dowodów dostępnych dla biegłego rewidenta ma charakter bardziej uprawdopodobniający niż rozstrzygający,
  - wykorzystanie zawodowego osądu podczas gromadzenia i oceny dowodów oraz formułowania wniosków w oparciu o te dowody,
  - w niektórych przypadkach, cechy zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, gdy są mierzone lub oceniane względem kryteriów.
74. Ogólnie, ryzyko zlecenia może być odzwierciedlone poprzez poniższe elementy, mimo że nie wszystkie z tych elementów koniecznie wystąpią lub będą miały znaczenie w przypadku wszystkich usług atestacyjnych:
- (a) ryzyka, na które biegły rewident nie ma bezpośredniego wpływu, obejmujące po kolei:
- (i) podatność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia na istotne zniekształcenie przed rozważeniem jakichkolwiek powiązanych kontroli wdrożonych przez odpowiednią(-e) stronę(-y) (ryzyko nieodłączne), oraz
  - (ii) ryzyko, że istotnemu zniekształceniu, które pojawia się w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, nie uda się zapobiec, lub nie zostanie ono wykryte i skorygowane na bieżąco przez kontrolę wewnętrzną odpowiedniej(-ch) strony(stron) (ryzyko kontroli), oraz
- (b) ryzyka, na które biegły rewident ma bezpośredni wpływ, obejmujące po kolei:
- (i) ryzyko, że procedury wykonane przez biegłego rewidenta nie wykryją istotnego zniekształcenia (ryzyko przeoczenia), oraz
  - (ii) w przypadku usługi bezpośredniej, ryzyka związane z pomiarem lub oceną przez biegłego rewidenta zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów (ryzyko pomiaru lub oceny).
75. Na stopień, w jakim każdy z tych elementów jest stosowny dla danego zlecenia wpływają okoliczności tego zlecenia, w szczególności:
- rodzaj zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia; na przykład koncepcja ryzyka kontroli może być bardziej przydatna, gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia odnosi się do sporządzenia informacji na temat działalności jednostki, niż gdy odnosi się do informacji na temat skuteczności kontroli lub istnienia fizycznego warunku,
  - czy wykonywana jest usługa atestacyjna dająca racjonalną pewność, czy ograniczoną pewność; na przykład podczas wykonywania usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, biegły rewident może często decydować się na uzyskiwanie

dowodów przy wykorzystaniu sposobów innych niż testowanie kontroli, w których to przypadkach rozważanie ryzyka kontroli może być mniej odpowiednie niż podczas usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność na temat tej samej informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,

- czy jest to usługa bezpośrednia, czy usługa zaświadczająca; podczas gdy koncepcja ryzyka kontroli jest odpowiednia w przypadku usług zaświadczających, dla usług bezpośrednich bardziej odpowiednia jest szersza koncepcja pomiaru lub oceny ryzyka.

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

*Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur*

76. W celu uzyskania racjonalnego lub ograniczonego zapewnienia, zazwyczaj stosuje się połączenie procedur. Procedury mogą obejmować:

- inspekcję,
- obserwację,
- potwierdzenie,
- ponowne przeliczenie,
- ponowne przeprowadzenie,
- procedury analityczne oraz
- zapytanie.

Dokładny rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres procedur będą się różnić pomiędzy jednym a drugim zleceniem. Dla wielu usług atestacyjnych teoretycznie możliwe jest przeprowadzenie nieskończenie wielu wariantów procedur. W praktyce jednak jest to trudne do zakomunikowania w sposób jasny i jednoznaczny.

77. Zarówno usługi atestacyjne dające racjonalną pewność, jak i dające ograniczoną pewność wymagają stosowania umiejętności i technik atestacyjnych oraz gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów jako część powtarzalnego, systematycznego procesu realizacji usługi, który obejmuje osiągnięcie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia.

78. Usługa atestacyjna dająca racjonalną pewność obejmuje:

- (a) identyfikację oraz oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w oparciu o zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia,
- (b) zaprojektowanie i wykonanie procedur, stanowiących reakcję na oszacowane ryzyka oraz uzyskanie racjonalnego zapewnienia w celu uzasadnienia wniosku biegłego rewidenta, oraz
- (c) ocenę wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów w kontekście zlecenia oraz jeżeli jest to niezbędne w danych okolicznościach, podejmowanie prób uzyskania dalszych dowodów.

79. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur zaprojektowanych w celu zgromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów podczas usługi atestacyjnej dającej ograniczoną

pewność, są relatywnie ograniczone w porównaniu do usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność. Szczególny dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia standard usług atestacyjnych może stanowić, że na przykład wystarczające i odpowiednie dowody dla określonego typu zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność są uzyskiwane głównie poprzez procedury analityczne oraz zapytania. Jednakże przy braku szczególnego standardu usług atestacyjnych odnośnie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, dla innych typów usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, procedurami dla zbierania wystarczających i odpowiednich dowodów mogą być, lecz nie muszą, głównie procedury analityczne oraz zapytania; będą się one różniły w zależności od okoliczności zlecenia, w szczególności zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników i strony zlecającej, w tym stosownych ograniczeń czasowych i kosztowych. Określenie rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur jest sprawą zawodowego osądu i będzie się różnić pomiędzy jednym a drugim zleceniem.

80. Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność obejmuje:
- (a) identyfikację obszarów, w których prawdopodobne jest powstanie istotnego zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w oparciu o zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia,
  - (b) zaprojektowanie i wykonanie procedur, w celu zaadresowania tych obszarów i uzyskania ograniczonego zapewnienia stanowiącego uzasadnienie wniosku biegłego rewidenta, oraz
  - (c) jeżeli biegły rewident dowie się o sprawie(-ach), która(e) pozwala(ją) mu sądzić, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być istotnie zniekształcona, zaprojektowanie i wykonanie dodatkowych procedur w celu uzyskania dalszych dowodów.

*Ilość i jakość dostępnych dowodów*

81. Na ilość i jakość dostępnych dowodów wpływają:
- (a) cechy zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia; na przykład można oczekiwać mniej obiektywnych dowodów, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest zorientowana bardziej na przyszłość, niż jest informacją historyczną (zobacz paragraf 40), oraz
  - (b) inne okoliczności jak na przykład gdy dowód, o którym można byłoby racjonalnie oczekiwać, że istnieje, nie jest dostępny z powodu, na przykład, terminu wyboru biegłego rewidenta, polityki archiwizacji dokumentów w jednostce, nieodpowiednich systemów informacyjnych, lub ograniczeń nałożonych przez stronę odpowiedzialną.
- Zazwyczaj, dostępne dowody będą bardziej uprawdopodobniające niż rozstrzygające.
82. Niezmodyfikowany wniosek nie jest odpowiedni ani dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, ani dla usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, gdy:
- (a) okoliczności uniemożliwiają biegłemu rewidentowi uzyskanie dowodów wymaganych do obniżenia ryzyka zlecenia do odpowiedniego poziomu lub

- (b) strona zlecenia narzuca ograniczenie, które uniemożliwia biegłemu rewidentowi uzyskanie dowodów wymaganych do obniżenia ryzyka zlecenia do odpowiedniego poziomu.

### Raport atestacyjny

83. Biegły rewident formułuje wniosek na podstawie uzyskanych dowodów oraz przedstawia pisemny raport zawierający jasno sformułowany wniosek atestacyjny na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Standardy usług atestacyjnych określają podstawowe elementy raportów atestacyjnych.
84. W usłudze atestacyjnej dającej racjonalną pewność wniosek biegłego rewidenta jest wyrażany w formie twierdzącej, która przekazuje opinię biegłego rewidenta o wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.
85. Przykłady wniosków wyrażonych w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność obejmują:
- gdy wyrażane są w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów: „Naszym zdaniem, jednostka przestrzegła, we wszystkich istotnych aspektach, przepisów prawa XYZ,”
  - gdy wyrażane są w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów: „Naszym zdaniem, sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową jednostki na [dzień] oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony tego dnia zgodnie z ramowymi założeniami XYZ,” lub
  - gdy wyrażane są w odniesieniu do oświadczenia złożonego przez odpowiednią stronę: „Naszym zdaniem oświadczenie [nazwa odpowiedniej strony], że jednostka przestrzegła przepisów prawa XYZ jest, we wszystkich istotnych aspektach, rzetelne\*,” lub: „Naszym zdaniem oświadczenie [nazwa odpowiedniej strony], że kluczowe wskaźniki działalności zostały zaprezentowane zgodnie z kryteriami XYZ, jest, we wszystkich istotnych aspektach, rzetelne\*.”

W usłudze bezpośredniej, wniosek biegłego rewidenta jest formułowany w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów.

86. W usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność wniosek biegłego rewidenta jest wyrażany w formie, która przekazuje, czy na podstawie wykonanej usługi, uwagę biegłego rewidenta zwróciła (-y) jakakolwiek(jakiekoľwiek) kwestia(-e), powodująca(e) przeświadczenie biegłego rewidenta, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona, na przykład: „Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że jednostka nie przestrzegła, we wszystkich istotnych aspektach, przepisów prawa XYZ”.
87. Biegły rewident może wybrać „skróconą formę” lub „długą formę” raportowania, aby umożliwić skuteczne przekazanie informacji zamierzonym użytkownikom. Raporty w „formie skróconej” zawierają zwykle tylko podstawowe elementy. Raporty w „formie długiej” zawierają inne informacje oraz wyjaśnienia, które w zamierzeniu nie mają

---

\* ang. *fairly stated*.

\* ang. *fairly stated*.

wpływać na wniosek biegłego rewidenta. Poza podstawowymi elementami, raporty w formie długiej mogą opisywać szczegółowo warunki zlecenia, zastosowane kryteria, ustalenia dotyczące konkretnych aspektów zlecenia, szczegóły dotyczące kwalifikacji i doświadczenia biegłego rewidenta oraz innych osób zaangażowanych w zlecenie, ujawnienie poziomów istotności, oraz w niektórych przypadkach, rekomendacje. To, czy takie informacje są zamieszczone, zależy od ich znaczenia dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników.

88. Wniosek biegłego rewidenta jest jednoznacznie oddzielony od informacji lub wyjaśnień, które w zamierzeniu nie mają wpływać na wniosek biegłego rewidenta, w tym akapit objaśniający, akapit dotyczący innej sprawy, ustalenia dotyczące określonych aspektów zlecenia, rekomendacje lub dodatkowe informacje włączone do raportu atestacyjnego. Użyte sformułowania wyjaśniają jednoznacznie, że akapit objaśniający, akapit dotyczący innej sprawy, ustalenia dotyczące określonych aspektów zlecenia, rekomendacje lub dodatkowe informacje nie mają w zamierzeniu odwrócić uwagi od wniosku biegłego rewidenta.
89. Biegły rewident wyraża zmodyfikowany wniosek w następujących okolicznościach:
- (a) gdy, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, występuje ograniczenie zakresu, a skutek tej sprawy może być istotny; w takich przypadkach biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia wniosku; w niektórych przypadkach biegły rewident rozważa wycofanie się ze zlecenia,
  - (b) gdy zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona; w takich przypadkach biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny; w tych usługach bezpośrednich, w których informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest wnioskiem biegłego rewidenta, a biegły rewident wyciąga wniosek, że niektóre lub wszystkie spośród zagadnień będącym przedmiotem zlecenia, we wszystkich istotnych aspektach, nie spełniają kryteriów, wniosek taki również zostałby uznany za wniosek z zastrzeżeniem (lub odpowiednio, negatywny).
90. Wniosek z zastrzeżeniem jest wyrażany, gdy skutki lub możliwe skutki sprawy nie są tak istotne i rozległe, aby wymagały wniosku negatywnego lub odmowy wyrażenia wniosku.
91. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia okaże się, że jeden lub więcej warunków wstępnych dla usługi atestacyjnej nie występuje, biegły rewident omawia tę kwestię z odpowiednią (-mi) stroną(-ami) i ustala:
- (a) czy sprawa może być rozwiązana w sposób satysfakcjonujący biegłego rewidenta,
  - (b) czy właściwe jest kontynuowanie zlecenia oraz
  - (c) czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób przedstawić sprawę w raporcie atestacyjnym.
92. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia okaże się, że niektóre lub wszystkie spośród kryteriów są nieodpowiednie albo niektóre lub wszystkie spośród zagadnień będących przedmiotem zlecenia nie są właściwe dla usługi atestacyjnej, biegły rewident rozważa wycofanie się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją. Jeżeli biegły rewident kontynuuje zlecenie, to biegły rewident wyraża:
- (a) wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny w zależności od tego, jak istotna i rozległa jest sprawa, gdy zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta,

niewłaściwe kryteria lub niewłaściwe zagadnienia będące przedmiotem zlecenia prawdopodobnie wprowadzą w błąd zamierzonych użytkowników, lub

- (b) wniosek z zastrzeżeniem lub odmową wyrażenia wniosku w zależności od tego, jak w świetle zawodowego osądu biegłego rewidenta, istotna i rozległa jest sprawa – w pozostałych przypadkach.

### **Inne sprawy**

#### *Inne obowiązki sprawozdawcze*

- 93. Biegły rewident rozważa, czy zgodnie z warunkami zlecenia oraz pozostałymi okolicznościami zlecenia, jakakolwiek sprawa zwróciła uwagę biegłego rewidenta, o której powinna zostać poinformowana strona odpowiedzialna, osoba dokonująca pomiaru lub oceny, strona zlecająca, osoby sprawujące nadzór lub inne osoby.

#### *Dokumentacja*

- 94. Dokumentacja zlecenia zapewnia udokumentowanie uzasadnienia raportu atestacyjnego, gdy jest sporządzona terminowo oraz jest wystarczająca i odpowiednia, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, nie mającemu wcześniejszego związku ze zleceniem, zrozumienie:
  - (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wykonanych w celu zapewnienia przestrzegania stosownych standardów usług atestacyjnych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
  - (b) wyników wykonanych procedur oraz uzyskanych dowodów, oraz
  - (c) znaczących spraw, jakie pojawiły się w trakcie zlecenia, wyciągniętych wniosków ich dotyczących oraz istotnych zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków.
- 95. Dokumentacja zlecenia obejmuje sposób, w jaki biegły rewident odniósł się do wszelkich niespójności pomiędzy informacją zidentyfikowaną przez biegłego rewidenta, a końcowym wnioskiem biegłego rewidenta odnośnie znaczącej sprawy.

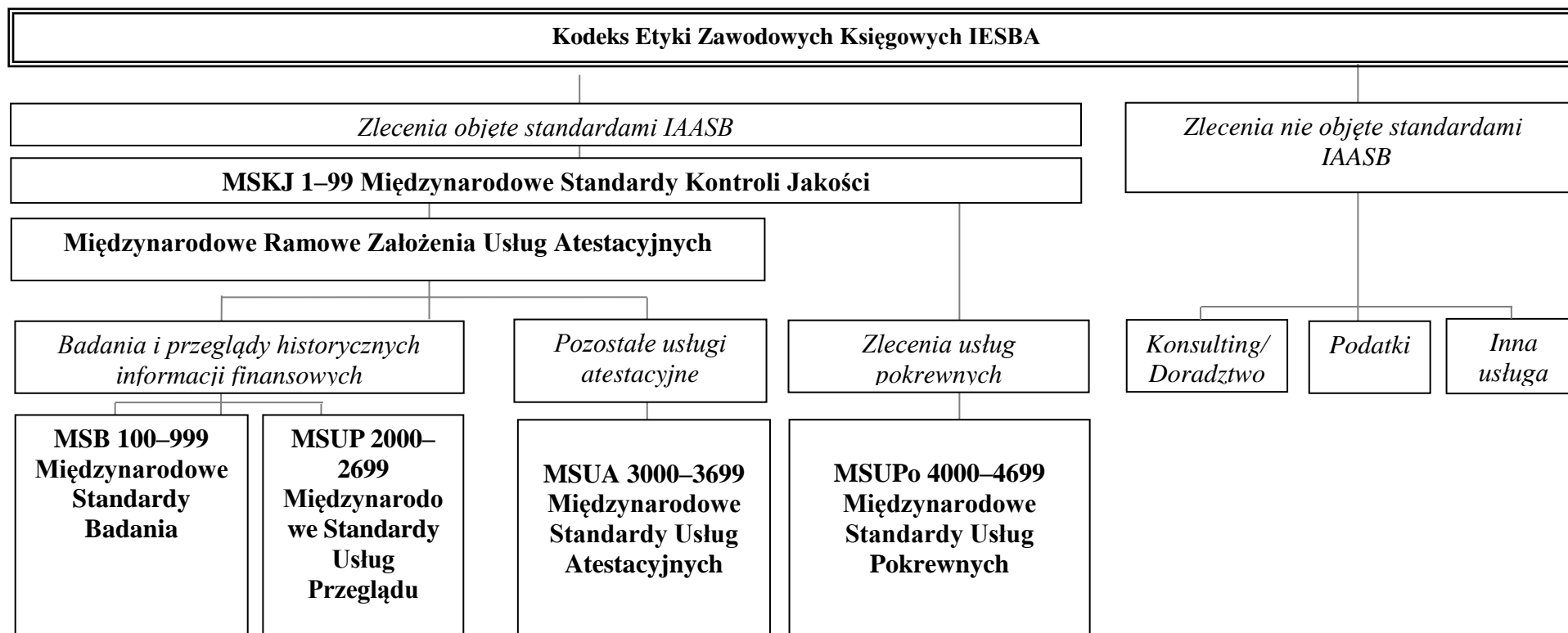
### **Niewłaściwe wykorzystanie nazwiska biegłego rewidenta**

- 96. Biegły rewident jest łączony z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub z powiązaną informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, gdy biegły rewident sporządza raport na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub zgadza się na wykorzystanie nazwiska biegłego rewidenta w zawodowym powiązaniu z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia, lub z powiązaną informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Jeżeli biegły rewident nie jest łączony w ten sposób, wówczas strony trzecie mogą zakładać brak odpowiedzialności biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident uzyska wiedzę, że strona w sposób niewłaściwy wykorzystuje nazwisko biegłego rewidenta w związku z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub z powiązaną informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, to biegły rewident żąda od strony zaprzestania takich działań. Biegły rewident rozważa także, jakie inne kroki mogą być niezbędne, takie jak poinformowanie wszystkich znanych użytkowników będących stroną trzecią o niewłaściwym wykorzystaniu nazwiska biegłego rewidenta lub zasięgnięcie porady prawnej.



### Dokumenty wydane przez IAASB oraz ich wzajemne powiązanie i powiązanie z Kodeksem IESBA

Niniejszy Załącznik przedstawia zakres dokumentów wydanych przez IAASB oraz ich wzajemnych powiązań i powiązania z *Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych IESBA*.



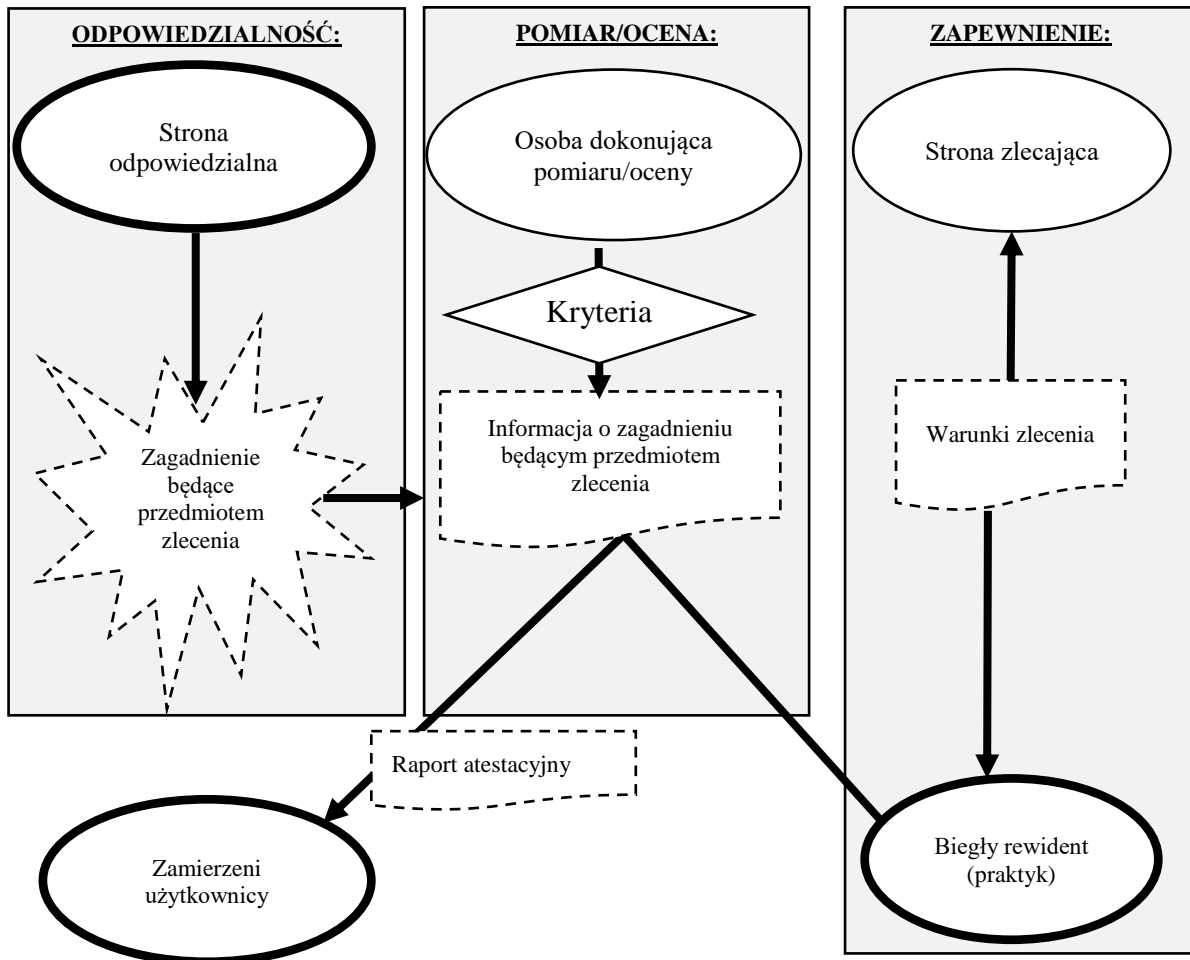
## Usługi zaświadczające i usługi bezpośrednie

Niniejszy załącznik przedstawia różnice pomiędzy usługą zaświadczającą a usługą bezpośrednią.

1. W usłudze zaświadczającej osoba dokonująca pomiaru lub oceny, która nie jest biegłym rewidentem, dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów, wynikiem czego jest informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może nie być prawidłowo wyrażona w kontekście zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów, i w związku z tym może być zniekształcona, potencjalnie w istotnym zakresie. Rolą biegłego rewidenta w usłudze zaświadczającej jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów w celu wyrażenia wniosku na temat tego, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w kształcie sporządzonym przez dokonującego pomiaru lub oceny, jest wolna od istotnych zniekształceń.
2. W usłudze bezpośredniej biegły rewident dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów i przedstawia wynikającą z tego informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jako część raportu atestacyjnego lub elementu towarzyszący. Wniosek biegłego rewidenta w usłudze bezpośredniej odnosi się do przedstawianego wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. W niektórych usługach bezpośrednich wniosek biegłego rewidenta stanowi informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub jest jej częścią. W zależności od zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia:
  - (a) wynik pomiaru lub oceny w usłudze bezpośredniej może być podobny do raportu lub sprawozdania sporządzonego przez osobę dokonującą pomiaru lub oceny w usłudze zaświadczającej. Jednakże w innych okolicznościach wynik, to jest informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, może zostać odzwierciedlona w opisie ustaleń oraz w podstawie wniosku biegłego rewidenta w formie długiej raportu atestacyjnego, i
  - (b) biegły rewident może wykorzystać dane zebrane lub opracowane przez innych; na przykład, dane mogą pochodzić z systemu informacyjnego prowadzonego przez stronę odpowiedzialną.
3. Oprócz dokonywania pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, w usłudze bezpośredniej biegły rewident stosuje również umiejętności i techniki atestacyjne, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w celu wyrażenia wniosku o tym, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. Biegły rewident może uzyskać te dowody jednocześnie z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, ale może również uzyskać je przed lub po takim pomiarze lub ocenie.
4. Wartość usługi bezpośredniej leży w połączeniu:
  - (a) niezależności biegłego rewidenta od zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, strony zlecającej, zamierzonych użytkowników i strony odpowiedzialnej, pomimo tego, że biegły rewident nie jest niezależny od informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ponieważ biegły rewident sporządził informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, oraz
  - (b) umiejętności i technik atestacyjnych zastosowanych podczas dokonywania pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, które powodują zgromadzenie dowodów, których ilość i jakość jest podobna do tej gromadzonej przy usłudze zaświadczającej. To właśnie uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów odróżnia usługę bezpośrednią od zwykłej kompilacji. Przykładowo, dla zilustrowania tego punktu,

jeżeli biegły rewident sporządzałby sprawozdanie jednostki z emisji gazów cieplarnianych, wówczas biegły rewident, na przykład, nie testowałby kalibracji przyrządów monitorujących. W usłudze bezpośredniej, biegły rewident, jeżeli to stosowne albo kalibrowałby przyrządy monitorujące jako część procesu pomiaru, albo testowałby kalibrację przyrządów monitorujących wykonaną przez innych w takim samym zakresie, jak w przypadku, gdyby usługa była usługą zaświadcządzającą.

## Strony usługi atestacyjnej



1. Wszystkie usługi atestacyjne mają co najmniej trzy strony: stronę odpowiedzialną, biegłego rewidenta i zamierzonych użytkowników. W zależności od okoliczności, usługa może także przewidywać odrębną rolę strony dokonującej pomiaru lub oceny, lub strony zlecającej.
2. Powyższy diagram przedstawia sposób, w jaki następujące role odnoszą się do usługi atestacyjnej:
  - (a) Strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
  - (b) Osoba dokonująca pomiaru lub oceny stosuje kryteria, aby dokonać pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, czego wynikiem jest informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
  - (c) Strona zlecająca uzgadnia warunki zlecenia z biegłym rewidentem,
  - (d) Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody, aby wyrazić wniosek zaprojektowany w celu zwiększenia stopnia zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
  - (e) Zamierzeni użytkownicy podejmują decyzje w oparciu o informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia; zamierzonymi użytkownikami są osoba(-y), lub organizacja(-e), lub ich grupa (-y), które, jak oczekuje biegły rewident, wykorzystają raport atestacyjny; w niektórych

przypadkach, zamierzonymi użytkownikami mogą być inne osoby, niż te, do których raport atestacyjny jest adresowany.

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

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

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

**Klasyfikacja zagadnień będących przedmiotem zlecenia**

Poniższa tabela przedstawia klasyfikację zakresu możliwych zagadnień będących przedmiotem zlecenia, wraz z przykładami. Dla niektórych kategorii nie podano żadnego przykładu, ponieważ mało prawdopodobne jest, aby zlecenia atestacyjne w odniesieniu do informacji z tych kategorii były przyjmowane. Klasyfikacja niekoniecznie jest kompletna, kategorie niekoniecznie wzajemnie się wykluczają, a niektóre zagadnienia będące przedmiotem zlecenia lub informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą posiadać elementy więcej niż jednej kategorii, na przykład sprawozdawczość zintegrowana i sprawozdawczość społecznej odpowiedzialności biznesu będą prawdopodobnie informacjami zarówno historycznymi, jak i zorientowanymi na przyszłość, oraz zarówno informacjami finansowymi, jak i niefinansowymi. Ponadto, w niektórych przypadkach, przykładami są informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w innych przypadkach, są nimi zagadnienia będące przedmiotem zlecenia lub tylko wskazanie rodzaju pytania, które może towarzyszyć informacji, zależnie od tego, co jest bardziej wymowne w danych okolicznościach.

Informacja o:		Informacje historyczne	Informacje zorientowane na przyszłość
Finansowym(-ej)	Wyniku	Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z akceptowalnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej	• Prognozowane/przewidywane przepływy pieniężne
	Sytuacji		• Prognozowana/przewidywana sytuacja finansowa
Niefinansowym	Wyniku wykorzystania zasobów/ Stosunku ceny do jakości <sup>6</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sprawozdanie z emisji gazów cieplarnianych</li> <li>• Raport zrównoważonego rozwoju</li> <li>• Kluczowe wskaźniki efektywności (ang. KPIs)</li> <li>• Sprawozdanie dotyczące skuteczności wykorzystania zasobów</li> <li>• Sprawozdanie o stosunku ceny do jakości</li> <li>• Sprawozdanie dotyczące społecznej odpowiedzialności biznesu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oczekiwane ograniczenie emisji związane z nową technologią lub gazów cieplarnianych, ograniczonej dzięki sadzeniu drzew</li> <li>• Oświadczenie, że proponowane działanie zapewni stosunek ceny do jakości</li> </ul>
	Warunku	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opis systemu/procesu, jaki jest wdrożony na określony moment</li> <li>• Cechy fizyczne, na przykład, wielkość wynajmowanej nieruchomości</li> </ul>	
Systemie/ Procesie	Opis	• Opis systemu kontroli wewnętrznej	
	Projekt	• Projekt kontroli w organizacji usługowej	• Projekt kontroli proponowanych w przyszłym procesie produkcyjnym

<sup>6</sup> ang. *value for money*.

Informacja o:		Informacje historyczne	Informacje zorientowane na przyszłość
	<b>Działanie/ Działalność</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Operacyjna skuteczność procedur zatrudniania i szkolenia personelu</li> </ul>	
<b>Aspekcie działania</b>	<b>Przestrzeganie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Przestrzeganie przez jednostkę na przykład kowenantów kredytowych albo szczególnych wymogów prawnych lub regulacyjnych</li> </ul>	
	<b>Ludzkie zachowanie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ocena skuteczności komitetu audytu</li> </ul>	
	<b>Inne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dopasowanie pakietu oprogramowania do celu</li> </ul>	

Niniejsze *Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych* uchwalone przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowane przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, zostały przetłumaczone na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i są powielane za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Ramowych Założeń Usług Atestacyjnych* był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Framework for Assurance Engagements*, opublikowane w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume III*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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