

Tłumaczenie nie autoryzowane przez PIBR

PROPONOWANE WYTYCZNE UZUPEŁNIAJĄCE DLA PROPONOWANEGO MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA DOTYCZĄCEGO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH MNIEJ ZŁOŻONYCH JEDNOSTEK

I. Cel

1. Niniejsza publikacja zawiera dodatkowe informacje, które mogą być pomocne przy przyjmowaniu i wdrażaniu proponowanego Międzynarodowego Standardu Badania dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ) IAASB. Dokument ten został opracowany w celu szerszego wyjaśnienia spraw i okoliczności, które mogą mieć znaczenie w podejmowaniu decyzji o stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ zgodnie z częścią A standardu i może być przydatny dla:
 - *organów ustawodawczych lub regulacyjnych bądź właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów* (takich jak organy regulacyjne lub nadzorujące, instytucje stanowiące krajowe standardy i organizacje zawodowych księgowych lub inne organy uprawnione do ustanawiania standardów badania) w podejmowaniu decyzji o dozwolonym stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ w określonym systemie prawnym,
 - *firm audytorskich* w opracowywaniu zasad lub procedur dotyczących stosowania [projektu] MSB dla MZJ,
 - *biegłych rewidentów* w ustalaniu, czy stosowanie [projektu] standardu jest odpowiednie na potrzeby określonego zlecenia na etapie przyjęcia zlecenia lub kontynuacji współpracy z klientem.
2. Niniejsza publikacja opracowana przez pracowników nie zmienia, ani nie ma pierwszeństwa przed [projektem] MSB dla MZJ, który wyłącznie pozostaje autorytatywny. Lektura niniejszej publikacji nie może zastąpić zapoznania się z [projektem] MSB dla MZJ. Niniejszy przewodnik nie jest wyczerpujący i należy zawsze odwoływać się do [projektu] MSB dla MZJ.

II. Wprowadzenie

3. Koncepcję [projektu] MSB dla MZJ ([projektu] standardu) oparto na podstawowym założeniu, że będzie on odrębnym niezależnym standardem badania sprawozdań finansowych MZJ, który:
 - (a) jest proporcjonalny do charakteru i okoliczności typowych dla badania mniej złożonej jednostki;
 - (b) może być stosowany efektywnie i skutecznie w badaniach jednostek posiadających wspólną cechę, jaką jest ich mniejsza złożoność, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poparcie opinii o racjonalnej pewności;
 - (c) zawiera wymogi oparte na zasadach i wykorzystuje podejście do badania oparte na ryzyku, dzięki czemu może być stosowany w odniesieniu do jednostek, których dotyczą różne okoliczności, posiadających wspólną cechę, jaką jest ich mniejsza złożoność.

4. Aby pomóc w zrozumieniu okoliczności, w których zastosowanie [projektu] standardu jest odpowiednie, IAASB opracowała „Obowiązywanie” [projektu] standardu. Obowiązywanie określa zamierzony zakres [projektu] standardu i zostało zawarte w części A [projektu] standardu. Część A zawiera opis poszczególnych zakazów stosowania [projektu] standardu oraz opis cech jakościowych, które sprawiają, że zastosowanie [projektu] standardu stanie się niewłaściwe w badaniu sprawozdania finansowego, którego charakter i okoliczności nie są typowe dla MZJ. Część A zawiera również objaśnienie ról i obowiązków organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów, a także firm i biegłych rewidentów w związku ze stosowaniem [projektu] standardu.

III. Ograniczenia w stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ

5. Poniżej przedstawiono podejście do Obowiązywania [projektu] standardu w wypadku pojedynczego zlecenia. Istotne jest zrozumienie ograniczeń dotyczących stosowania [projektu] standardu, ponieważ wymogi w [projekcie] standardu zostały określone tak, by były proporcjonalne do typowego charakteru i typowych okoliczności badania sprawozdania finansowego MZJ z sektora prywatnego i publicznego. [Projekt] standardu nie został zaprojektowany w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w przypadku złożonych spraw lub okoliczności.
6. Ograniczenia w stosowaniu [projektu] standardu zostały wyznaczone w odniesieniu do dwóch kategorii:
 - określone klasy jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] standardu jest zabronione (zob. paragrafy 10–23 niniejszego Przewodnika uzupełniającego); oraz
 - cechy jakościowe, które, jeśli jednostka je posiada, wykluczają zastosowanie [projektu] standardu do badania sprawozdań finansowych tej jednostki, ponieważ są wskaźnikami lub kryteriami odnoszącymi się do spraw lub okoliczności, dla których [projekt] standardu nie został zaprojektowany (zob. paragrafy 24–28 niniejszego Przewodnika uzupełniającego).

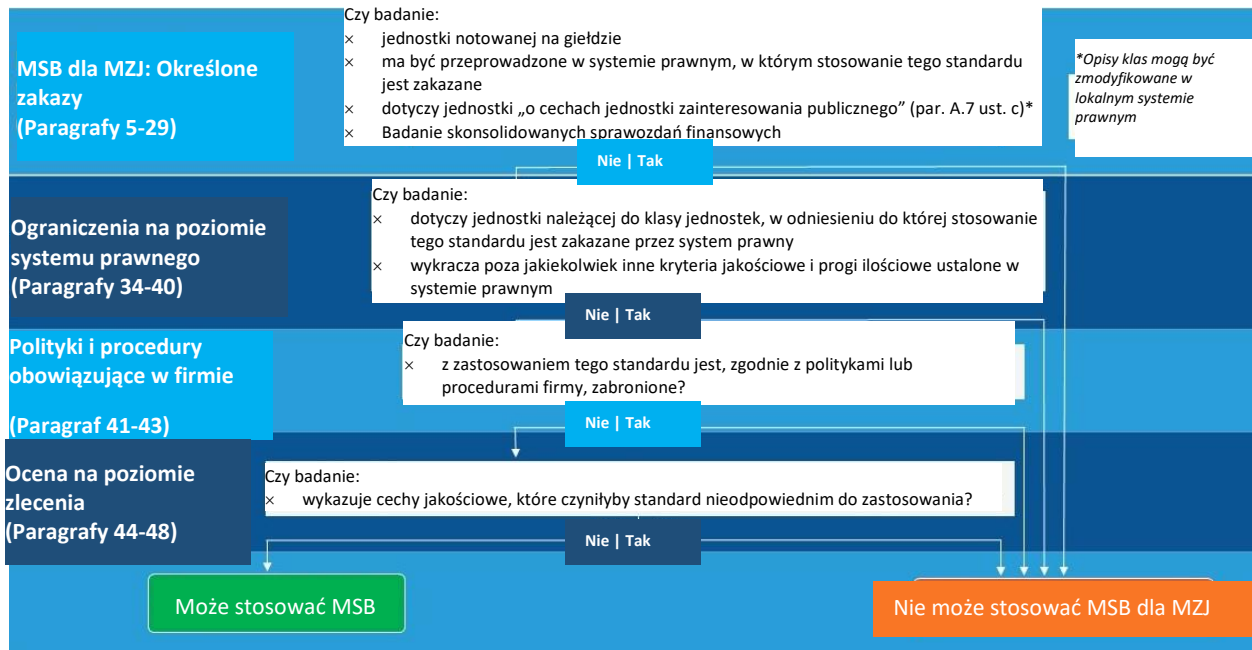
W ustalaniu czy [projekt] MSB dla MZJ może być zastosowany, należy rozważyć zarówno ppkt (a), jak i ppkt (b). Nawet jeżeli jednostka nie należy do klasy, w odniesieniu do której stosowanie [projektu] standardu jest ściśle zabronione zgodnie z ppkt (a), ze względu na swój charakter jednostka może nadal być traktowana jak MZJ na potrzeby zastosowania [projektu] standardu ze względu na jej cechy jakościowe, jak objaśniono w ppkt (b).

Klasy jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] standardu jest ściśle zabronione

7. Klasy jednostek, w odniesieniu do których stosowanie standardu jest ściśle zabronione, zostały określone w paragrafie A.7 części A [projektu] standardu. Niektóre klasy jednostek zawsze będą wykluczone z zakresu [projektu] standardu, tj. w odniesieniu do takich jednostek [projekt] standardu nigdy nie będzie mógł być zastosowany. Inne klasy jednostek mogą zostać „zmodyfikowane” w ograniczonych okolicznościach przez organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów (zob. paragrafy 14–23 poniżej).
8. Modyfikacje, których mogą dokonać organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów obejmują:
 - dodanie klasy jednostek do wykazu jednostek objętych zakazem,
 - pozwolenie poszczególnym podgrupom w ramach danej klasy na stosowanie [projektu] standardu,
 - określenie progów ilościowych dla określonych jednostek skutkujących zakazem posługiwania się [projektem] standardu.

Organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą następnie usunąć lub zmienić dokonane przez siebie modyfikacje.

9. Do jednostek objętych zakazem należą jednostki mające cechy jednostki zainteresowania publicznego (w tym jednostki notowane na giełdzie), tj. mogą w rzeczywistości lub pozornie reprezentować pewien poziom złożoności. W szczególności dla niektórych jednostek, w przypadku których interes publiczny ma duże znaczenie, takich jak jednostki notowane na giełdzie, [projekt] MSB dla MZJ jest odpowiedni i nigdy nie może być stosowany.



Klasy jednostek objętych kategorią zakazem

10. Stosowanie [projektu] standardu jest zawsze zabronione w odniesieniu do następujących klas jednostek:
 - (a) jeśli przepisy prawa lub regulacje:
 - (i) jednoznacznie zakazują stosowania [projektu] MSB dla MZJ (tj. [projekt] standardu nie może być stosowany w określonym systemie prawnym); lub
 - (ii) wskazują, że do badania sprawozdań finansowych w danym systemie prawnym należy stosować standardy badania inne niż [projekt] MSB dla MZJ.
 - (b) jeśli dana jednostka jest jednostką notowaną na giełdzie.
 - (c) jeśli badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego¹.
11. Paragraf A.7.(a) [projektu] standardu ma mieć zastosowanie do wszystkich klas jednostek w określonym systemie prawnym, w przypadku gdy nie przewiduje się przyjęcia [projektu] MSB dla MZJ w systemie prawnym lub gdy system prawny wskazuje inny standard/inne standardy do stosowania.
12. Jednostki notowane na giełdzie są definiowane następująco:

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

Odpowiednio, jeżeli jednostka spełnia definicję jednostki notowanej na giełdzie, badanie tej jednostki nie może być przeprowadzone z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ, ponieważ w [projekcie] standardu nie przewidziano procedur szczególnych dla jednostek notowanych na giełdzie. Jednostki notowane na giełdzie zostały wykluczone ze względu na znaczenie interesu publicznego w przypadku takich jednostek, niezależnie od stopnia ich złożoności.
13. Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych również są wykluczone z zakresu [projektu] standardu ze względu na przekonanie, że badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w swojej istocie wskazują na cechy złożoności, co jest niezgodne z zamierzonym wykorzystaniem [projektu] standardu, a zatem nie zostały uwzględnione w jego koncepcji.²

Klasy jednostek, w wypadku których zakaz może zostać zmodyfikowany

14. W części A określono jednostki wykazujące cechy jednostki zainteresowania publicznego, dla których stosowanie [projektu] standardu jest zakazane. Opis takich rodzajów jednostek na potrzeby odbiorców na całym świecie musi uwzględniać jednak wiele aspektów. W niektórych systemach

¹ Zgodnie z proponowanym MSB 600 (zmienionym), *Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)* skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest sprawozdaniem finansowym obejmującym informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej w wyniku procesu konsolidacji. Termin „proces konsolidacji” odnosi się nie tylko do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, ale również do prezentacji połączonych sprawozdań finansowych oraz do agregacji informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych, takich jak oddziały lub filie. Niniejsza definicja może ulec zmianie z chwilą ostatecznego sformułowania MSB 600 (zmienionego).

² IAASB uzyska opinie interesariuszy w sprawie kwestii mających związek z badaniem skonsolidowanych sprawozdań finansowych w notatce wyjaśniającej dołączonej do projektu.

prawnych zdefiniowano jednostki zainteresowania publicznego na potrzeby danego systemu prawnego, podczas gdy w innych nie wprowadzono takiej definicji. Wobec braku globalnej definicji jednostki zainteresowania publicznego, w części A IAASB opisała klasy jednostek, które zwykle wykazują cechy jednostki zainteresowania publicznego, na potrzeby określenia, kiedy stosowanie [projektu] standardu jest właściwe.

15. Oprócz jednostek notowanych na giełdzie, jak wyjaśniono powyżej, występują inne klasy jednostek, które wykazują cechy jednostek zainteresowania publicznego. W części A wskazano klasy jednostek, które *uznaje się*, że posiadają cechy jednostek zainteresowania publicznego, które w dużej mierze wynikają z:
 - charakteru działalności prowadzonej przez jednostkę, na przykład zaciągania przez takie jednostki zobowiązań finansowych wobec ogółu społeczeństwa w ramach działalności podstawowej jednostki; oraz
 - podlegania przez jednostki nadzorowi regulacyjnemu, którego celem jest zapewnienie, że jednostka spełni swoje zobowiązania finansowe.
16. Jak objaśniono w paragrafie A.7.(c) [projektu] standardu, [projekt] MSB dla MZJ nie może być stosowany, jeżeli jednostka spełnia jedno z następujących kryteriów:³
 - (a) jest to jednostka, której jedną z głównych funkcji jest przyjmowanie depozytów od ogółu społeczeństwa;
 - (b) jest to jednostka, której jedną z głównych funkcji jest udzielanie ubezpieczeń ogółowi społeczeństwa;
 - (c) jest to jednostka, której funkcją jest udzielanie świadczeń po okresie zatrudnienia;
 - (d) jest to jednostka, której funkcją jest działanie jako fundusz zbiorowego inwestowania i która emituje instrumenty finansowe podlegające wykupowi, dostępne dla ogółu społeczeństwa; lub
 - (e) jest to jednostka należąca do klasy jednostek, w przypadku której stosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest zabronione przez organ ustawodawczy lub regulacyjny lub właściwy organ lokalny uprawniony do ustanawiania standardów w danym systemie prawnym.
17. Niektóre klasy jednostek opisane w paragrafie A.7.(c)(i)–(iv) [projektu] standardu mogą być również zdefiniowane przez lokalne przepisy prawa mające zastosowanie na przykład do jednostek prowadzących działalność bankową lub ubezpieczeniową, jednak na potrzeby [projektu] standardu są one opisane w sposób bardziej ogólny, z myślą o obowiązywaniu ich definicji na całym świecie i aby uniknąć pojęć, które są specyficzne dla danego systemu prawnego.
18. Modyfikacji można dokonać poprzez dodanie do listy jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] standardu jest ściśle zabronione (tj. dany system prawny może wprowadzić zakaz stosowania [projektu] standardu obejmujący większą liczbę klas jednostek), ponieważ w danym systemie prawnym mogą istnieć również inne klasy jednostek wykazujących cechy jednostek

³ Klasy jednostek określone w paragrafie 14 w dużym stopniu pokrywają się z proponowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) opisem jednostki zainteresowania publicznego – są to te same rodzaje jednostek, które IAASB uznałaby, że wykazują cechy jednostek zainteresowania publicznego. W związku z ewentualnymi zmianami, jakie IESBA może wprowadzić w miarę postępów prac nad projektem określenia definicji jednostek zainteresowania publicznego, przedstawiona lista zostanie przeanalizowana pod kątem tego, czy jest właściwa z punktu widzenia obowiązywania [projektu] MSB dla MZJ.

zainteresowania publicznego. Na przykład inne „cechy jednostek zainteresowania publicznego”, jakie można rozważyć, obejmują:

- znaczenie jednostki dla sektora, w którym prowadzi działalność, w tym możliwość jej zastąpienia w wypadku jej niewypłacalności,
- liczba i charakter interesariuszy, w tym inwestorów, klientów, wierzycieli i pracowników,
- potencjalny wpływ systemowy na inne sektory i gospodarkę jako całość w wypadku niewypłacalności jednostki.

19. Biorąc pod uwagę fakt, że w systemach prawnych mogą występować różne okoliczności, każdą klasę jednostek opisaną w paragrafie A.7.(c)(i)-(iv) [projektu] standardu można zmodyfikować. Na przykład w kontekście lokalnym określone jednostki mogą być objęte zakazem, mimo że w rzeczywistości nie wykazują cech jednostki zainteresowania publicznego, o których mowa w paragrafie 15 powyżej (tj. mogą stanowić „podzbiór” w opisanej szerszej klasie). Zatem organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mają możliwość „zmodyfikowania” klasy jednostek objętych zakazem, aby umożliwić stosowanie [projektu] MSB dla MZJ przez konkretną podklasę (w ten sposób wciąż uwzględniane są właściwe cechy jakościowe, które mogą sprawić, że stosowanie [projektu] standardu będzie nieodpowiednie). Takie zmiany można wprowadzać tylko na poziomie systemu prawnego.
20. Na przykład w danym systemie prawnym mogą występować jednostki, których głównym funkcją jest udzielanie świadczeń po okresie zatrudnienia, jednak mogą one mieć ograniczoną liczbę świadczeniobiorców, w związku z czym nie wykazują one „cech jednostki zainteresowania publicznego” w rozumieniu przedstawionej definicji. W takich wypadkach organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą w tym systemie prawnym zezwolić jednostkom należącym do takiego konkretnego podzbioru na stosowanie [projektu] MSB dla MZJ.
21. Chociaż można dokonać modyfikacji zgodnie z powyższym opisem, nie można usunąć całej klasy jednostek objętych zakazem określonej w paragrafie A.7.(c)(i)-(iv) [projektu] standardu.
22. Modyfikacje można również wprowadzić w szerszym zakresie, obejmując zakazem stosowania [projektu] standardu określone klasy jednostek w danym systemie prawnym, poprzez opisanie konkretnej klasy jednostek lub wprowadzenie progów ilościowych. Do tego celu może posłużyć paragraf A.7.(c)(v) [projektu] standardu.
23. Przy ustalaniu „głównej funkcji” jednostki (zgodnie z opisem w paragrafie A.7.(c)(i)-(iv) w [projekcie] standardu) należy posłużyć się zawodowym osądem. Na przykład jeżeli jednostka sprzedaje dobra lub usługi lecz otrzymuje depozyty w celu zabezpieczenia dóbr lub usługi przed dostarczeniem dóbr lub wykonaniem usługi, jest mało prawdopodobne, aby główną funkcją jednostki było przyjmowanie depozytów od ogółu społeczeństwa. W każdej sytuacji ocena co należy uznać za główną funkcję jednostki na potrzeby stosowania [projektu] MSB dla MZJ jest dokonywana na podstawie faktów i okoliczności.

Dodatkowe wytyczne dotyczące jednostek, których może dotyczyć modyfikacja

- ❖ *Jednostki prowadzące działalność w zakresie przyjmowania depozytów lub działalność ubezpieczeniową zaciągają znaczące zobowiązania finansowe wobec ogółu społeczeństwa (zarówno osób fizycznych, jak i prawnych) i w związku z przyjmowaniem takich zobowiązań oraz współzależnością funkcji, jaką pełnią na rynkach finansowych, co do zasady podlegają istotnym regulacjom i nadzorowi finansowemu*

i ostrożnościowemu. Wyrażenie „której jedną z głównych funkcji” stosuje się, aby uwzględnić jednostki posiadające również inne główne funkcje, takie jak udzielanie kredytów i pożyczek, ale także aby wykluczyć te jednostki, dla których przyjmowanie depozytów lub działalność ubezpieczeniowa nie jest główną funkcją.

- ❖ *Jednostki wykorzystywane na potrzeby udzielania świadczeń po okresie zatrudnienia, takie jak fundusze emerytalne, zwykle utrzymują inwestycje o znaczącej wartości w perspektywie średnio- i długoterminowej, często w imieniu dużej liczby interesariuszy. Proponowane postanowienia mają na celu uwzględnienie zarówno funduszy emerytalnych dostępnych dla ogółu społeczeństwa, jak i te, w których inwestowanie przez pracowników określonych jednostek jest zakazane.*
- ❖ *Klasa uwzględniająca jednostki, których funkcją jest działanie jako fundusz zbiorowego inwestowania i która emituje instrumenty finansowe podlegające wykupowi, dostępne dla ogółu społeczeństwa, ma obejmować fundusze inwestycyjne, takie jak fundusze wzajemne, fundusze powiernicze lub otwarte spółki inwestycyjne (OEIC), w przypadku których inwestor może zrealizować swoją inwestycję wyłącznie poprzez odsprzedaż posiadanych tytułów uczestnictwa takiej jednostce. Poprzez zastosowanie wyrażenia „podmiot, który emituje”, proponowana klasa ogranicza się wyłącznie do jednostki „emitującej” (tj. samego funduszu inwestycyjnego) i nie obejmuje towarzystwa funduszy inwestycyjnych.*

Cechy jakościowe ograniczające zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ

24. W przypadku gdy zastosowanie [projektu] standardu nie jest zakazane zgodnie z powyższym opisem, podjęcie badania sprawozdania finansowego jednostki z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ będzie niewłaściwe, jeżeli w jednostce występują:

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

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

25. Poniższa tabela zawiera dodatkowy opis i przykłady cech jakościowych wyszczególnionych w paragrafie A.9. części A [projektu] standardy, które mogą wskazywać, że stosowanie standardu w odniesieniu do określonej jednostki jest nieodpowiednie. Poniższa lista nie jest zamknięta i konieczne może być rozważenie także innych stosownych kwestii – ma ona na celu przedstawienie, w jaki sposób wymogi określone w [projekcie] standardu zostały zaprojektowane na potrzeby przeprowadzania badań mniej złożonych jednostek.

26. W ustalaniu, czy jednostka wykazuje cechy jakościowe mniej złożonej jednostki oraz czy w związku z tym stosowanie [projektu] standardu jest właściwe należy opierać się na zawodowym osądzie. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości, wynikających z rozważenia typowych cech złożoności, co do tego, czy badanie przeprowadzane jest w stosunku do MZJ, właściwym podejściem jest uznanie, że nie jest to badanie MZJ i nie powinno być ono przeprowadzane z zastosowaniem [projektu] standardu. W takiej sytuacji właściwe jest zastosowanie pełnych MSB lub innych mających zastosowanie standardów badania.

27. Chociaż istnienie jednej cechy o złożonym charakterze dotyczącej jednostki niekoniecznie wyklucza zastosowanie [projektu] MSB dla MZJ w odniesieniu do takiej jednostki, nie byłoby odpowiednie kontynuowanie przeprowadzania badania zgodnie z [projektem] standardem, jeżeli zidentyfikowana złożona kwestia lub okoliczność nie jest uwzględniona w projekcie MSB dla MZJ.
28. W poniższej tabeli cechy oznaczone znakiem „✓” powszechnie charakteryzują MZJ, natomiast te oznaczone znakiem „X” zwykle nie są cechami związanymi z MZJ. Żadna z cech jakościowych może pojedynczo nie być wystarczająca do określenia, czy [projekt] MSB dla MZJ jest odpowiedni w danych okolicznościach, a zatem kwestie ujęte w wykazie mają być rozważane zarówno z osobna, jak i łącznie. Poszczególne cechy wymienione w tabeli nie wykluczają się nawzajem (tj. wystąpienie u jednostki jednej cechy świadczącej o „złożoności” nie musi wykluczać zastosowania [projektu] MSB dla MZJ w przypadku tej jednostki).

Działalność gospodarcza, model biznesowy lub branża działalności	
<i>Działalność gospodarcza, model biznesowy lub branża działalności jednostki wiąże się z rozległymi ryzykami, które sprawiają, że badanie staje się bardziej złożone, np. kiedy jednostka działa na nowych lub wschodzących rynkach bądź jest w fazie rozwoju (paragraf A.9. [projektu] standardu).</i>	
✓	Działalność gospodarcza i model biznesowy są dobrze ugruntowane w danej branży, a z produktami lub usługami nie jest związane rozległe ryzyko utraty przydatności technicznej, ryzyko prawne lub ryzyko utraty reputacji.
X	Z produktami i usługami może wiązać się ryzyko utraty przydatności technicznej, ryzyko prawne lub ryzyko utraty reputacji.
X	Jednostka działa na nowym lub wschodzącym rynku lub jest w fazie rozruchu lub rozwoju.
Struktura organizacyjna	
<i>Struktura organizacyjna nie jest stosunkowo jasna lub prosta, np. gdy:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • <i>W związku z działalnością gospodarczą jednostki w strukturze tej występuje wiele poziomów lub wiele stosunków sprawozdawczości, w których duża liczba osób jest zaangażowana w sprawozdawczość finansową; lub</i> • <i>Struktura obejmuje nietypowe jednostki lub porozumienia, takie jak jednostki specjalnego przeznaczenia, wspólne przedsięwzięcia, pozabilansowe umowy finansowe lub inne złożone umowy finansowe (par. A.9. [projektu] standardu).</i> 	
✓	Struktura organizacyjna jest jasna lub prosta, na przykład działalność gospodarcza jednostki składa się z niewielu gałęzi działalności oraz niewielu produktów w ramach linii i wymaga niedużej liczby pracowników zaangażowanych w realizację zadań związanych ze sprawozdawczością finansową.
X	W związku z działalnością gospodarczą jednostki, która może być prowadzona w wielu obszarach, w strukturze tej występuje wiele poziomów lub wiele stosunków sprawozdawczości, w których duża liczba osób jest zaangażowana w sprawozdawczość finansową.
X	Struktura organizacyjna obejmuje nietypowe jednostki lub porozumienia, takie jak jednostki specjalnego przeznaczenia, pozabilansowe umowy finansowe lub inne złożone umowy finansowe.

Struktura własnościowa lub nadzorczą	
<i>Jednostka ma złożoną strukturę własnościową lub nadzorczą (paragraf A.9. [projektu] standardu)</i>	
✓	Jednostka zarządzana przez właściciela, w tym jednego właściciela-kierownika lub w przypadku występowania skoncentrowania praw własności i zarządzania w ręku niewielkiej liczby osób.
✓	<p>Wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką (tj. osoby sprawujące funkcje nadzorcze zasadniczo nie angażują niezależnych lub zewnętrznych członków organu nadzorczego).</p> <p>Uwaga: W przypadku jednostek charytatywnych lub jednostek sektora publicznego, obecność niezależnych lub zewnętrznych członków organu nadzorczego nie zawsze jest wskaźnikiem złożoności.</p>
✗	Złożone uzgodnienia w zakresie praw własności (np. związane z ustaleniem kontrolnego pakietu udziałów lub współwłasności) lub działalność wymagająca wyodrębnienia ze względu na rozproszenie geograficzne lub segmentację branżową.
✗	Zaangażowanie stron powiązanych jest złożone, na przykład w przypadku, gdy strony powiązane działają poprzez szeroki i złożony system powiązań i struktur.
Regulacje lub nadzór regulacyjny	
<i>Działalność jednostki podlega regulacjom wyższego stopnia lub istotnemu nadzorowi regulacyjnemu, np. regulacjom ostrożnościowym (par. A.9. [projektu] standardu).</i>	
✓	Działalność jednostki nie podlega regulacjom wyższego stopnia lub nadzorowi regulacyjnemu.
✗	<p>Działalność jednostki podlega regulacjom wyższego stopnia.</p> <p>Uwaga: W przypadku jednostek sektora publicznego, regulacje nie zawsze są wskaźnikiem złożoności.</p>
✗	Jednostka podlega nadzorowi regulacyjnemu, w tym w przypadku, gdy wyniki lub sytuacja finansowa jednostki jest analizowana w odniesieniu do wymogów regulacyjnych, takich jak wymogi ostrożnościowe, lub wymogów regulacyjnych w zakresie poziomu wskaźników lub ekspozycji.
Transakcje i przetwarzanie informacji	
<i>Jednostka prowadzi złożone transakcje lub jej system informacyjny i powiązane procesy mające związek z jej sprawozdaniem finansowym są złożone, tak że zbieranie i przetwarzanie danych wiąże się ze złożonymi procesami rachunkowości lub obliczeniami (par. A.9. [projektu] standardu).</i>	
✓	Proste lub nieskomplikowane transakcje wynikające z niewielu gałęzi działalności lub produktów, które wymagają prostej ewidencji księgowej i nielicznych kontroli wewnętrznych.
✓	Nieliczne szczeble kierownictwa odpowiedzialnego za szeroki zakres kontroli, przy czym wiele kontroli może być stosowanych bezpośrednio przez kierownictwo.
✓	Niewielka liczba pracowników o rozległych obowiązkach i niewielka liczba pracowników zaangażowanych w realizację zadań związanych ze sprawozdawczością finansową.
✓	Jednostka korzysta z organizacji usługowej w zakresie sprawozdawczości finansowej, a organizacja ta obsługuje proste lub nieskomplikowane transakcje, w związku z czym oczekuje się, że biegły rewident jest w stanie bez trudu uzyskać niezbędne dowody badania z dostępnych

	<p>rejestrów. Przykładowo aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, biegły rewident ma możliwość uzyskania dostępu do właściwej dokumentacji księgowej bezpośrednio w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania i nie musi polegać na raportach dotyczących skuteczności działania kontroli otrzymanych od jednostki świadczącej takie usługi (np. raportach „typu 1” i „typu 2”).</p>
X	<p>Gromadzenie i przetwarzanie danych jest złożone, m.in. występują skomplikowane transakcje lub zapisy księgowe, które mogą wymagać złożonych obliczeń. Na przykład złożoność może wynikać z tego, że przetworzenie transakcji musi uwzględnić różne warunki handlowe stosowane w relacjach z różnymi dostawcami, klientami lub innymi stronami, występuje wiele wzajemnie powiązanych warunków handlowych lub przetwarzanie danych odbywa się wieloetapowo, a poszczególne etapy są wzajemnie powiązane, przy czym trudniej jest takie dane zidentyfikować, zdobyć, uzyskać do nich dostęp, zrozumieć je lub przetworzyć.</p>
X	<p>Jednostka posiada wspólne centrum (centra) usług, obsługujące samą jednostkę lub grupę kapitałową, do której jednostka należy, którego (których) zadaniem jest scentralizowanie czynności lub procesów mających związek ze sprawozdawczością finansową jednostki.</p>
<p>Środowisko IT i system(-y) IT jednostki</p>	
<p><i>Jednostka ma złożone środowisko IT lub systemy IT, np. gdy w środowisku i procesach IT stosuje się silnie zindywidualizowane lub zintegrowane aplikacje IT, wykorzystujące wewnętrzne zasoby lub zewnętrznych usługodawców posiadających umiejętności tworzenia oprogramowania i utrzymywania środowiska IT, dzięki którym wspierają środowisko i procesy IT (par. A.9. [projektu] standardu).</i></p>	
✓	<p>Jednostka stosuje oprogramowanie komercyjne bez żadnych modyfikacji lub z ograniczonymi modyfikacjami, w tym w przypadku, gdy jednostka nie ma dostępu do kodu źródłowego, aby wprowadzić zmiany w oprogramowaniu.</p>
✓	<p>Struktura organizacyjna IT jest prosta lub nieskomplikowana, na przykład jednostka może nie mieć dedykowanych zasobów IT, lecz może mieć wyznaczoną osobę pełniącą funkcję administratora na potrzeby przyznawania dostępu pracownikom lub instalowania aktualizacji dostarczonych przez producenta.</p>
✓	<p>Aplikacja(-e) IT jednostki wykonuje(-ą) automatyczne kontrole przetwarzania informacji, jednak transakcje, których to dotyczy, ze względu na swój charakter, są proste lub nieskomplikowane. Chociaż transakcje mogą podlegać wysoce zautomatyzowanym procesom przetwarzania, przy braku lub ograniczeniu interwencji ręcznych, ich przetwarzanie zazwyczaj wiąże się z wykorzystaniem oprogramowania komercyjnego bez żadnych modyfikacji lub z ograniczonymi modyfikacjami będącego częścią pakietu oprogramowania księgowego jednostki lub które umożliwia połączenie go w prosty sposób z pakietem oprogramowania księgowego jednostki.</p>
X	<p>W ramach struktury organizacyjnej IT występuje wyznaczony dział (występują wyznaczone działy) IT, który posiada (które posiadają) określoną strukturę realizacji procesów, opracowuje i wdraża (opracowują i wdrażają) zmiany oprogramowania, zarządza (zarządzają) uprawnieniami dostępu i w którym (których) pracują pracownicy posiadający umiejętności w zakresie rozwoju oprogramowania i utrzymania środowiska IT. Alternatywnie jednostka może korzystać z usług niezależnych lub zewnętrznych usługodawców w zakresie zarządzania określonymi aspektami swojego środowiska IT lub realizowanymi w nim procesami IT, aby zaspokoić swoje potrzeby IT</p>

	wynikające z charakteru i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej oraz powiązanych transakcji i zdarzeń.
X	Jednostka posiada wiele systemów i aplikacji IT, pomiędzy którymi informacje są wymieniane, a interfejs dla danych jest skomplikowany.
X	W środowisku IT jednostki stosuje się silnie zindywidualizowane lub zintegrowane aplikacje IT, w tym procesy sprawozdawczości finansowej lub aplikacje IT, które mogą być zintegrowane z innymi aplikacjami (np. systemami ERP). Na przykład aplikacje IT wykorzystywane w działalności operacyjnej jednostki mogą być zintegrowane z aplikacjami IT mającymi związek z przepływami transakcji jednostki i przetwarzaniem informacji.
Szacunki księgowe jednostki	
<p>Szacunki księgowe jednostki podlegają wyższemu stopniowi niepewności szacunków lub podstawa ich pomiaru wymaga złożonych metod, które mogą uwzględniać różnorodne źródła danych historycznych i dotyczących przyszłości oraz założenia wzajemnie zależne w różnoraki sposób (par. A.9. [projektu] standardu).</p>	
<p>Występują różne rodzaje szacunków księgowych i podlegają one niepewności oszacowania różnego stopnia wynikającej z podatności na brak precyzji w pomiarze.</p> <p>W ustalaniu, czy występują szacunki księgowe, których nie obejmuje zakres [projektu] standardu, należy wziąć pod uwagę stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie metody (metod), założeń i danych wykorzystywanych do ustalania szacunku księgowego (szacunków księgowych), a także kryteria ujęcia, podstawy pomiaru oraz powiązane wymogi odnoszące się do ujawnień i prezentacji wynikające z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Szacunki księgowe, które nie wymagają istotnych osądów (tj. dotyczących metod, założeń i danych) lub dla których proces dokonywania szacunków księgowych jest mniej złożony, są objęte zakresem [projektu] standardu. Chociaż szacunki księgowe wciąż mogą być narażone na niepewność oszacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego, ma to miejsce w mniejszym stopniu.</p> <p>Rozważając stopień złożoności szacunków księgowych w ustalaniu, czy stosowanie [projektu] standardu jest właściwe, korzystanie z eksperta biegłego rewidenta w odniesieniu do szacunku księgowego samo w sobie nie jest wskaźnikiem złożoności. O stwierdzeniu występowania złożoności przez biegłego rewidenta decyduje charakter i okoliczności (charakterystyczne cechy) szacunku księgowego, niekoniecznie zaś potrzeba korzystania z eksperta biegłego rewidenta.</p>	
✓	Szacunki księgowe dotyczące wartości godziwej wykorzystujące ceny notowane z aktywnych rynków identycznych aktywów lub zobowiązań. Dane wejściowe są łatwo dostępne i możliwe do zaobserwowania. Na przykład Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) określają takie dane wejściowe jako dane wejściowe na poziomie 1; zapewniają one najbardziej wiarygodny dowód wartości godziwej.
✓	Z szacunkiem wiąże się ograniczona liczba założeń, dla których w stosunkowo prosty sposób można uzyskać wystarczające dowody badania, a odpowiednie informacje są możliwe do uzyskania. Na przykład odpis na należności wątpliwe, którego wysokość ustalono w oparciu o procent szacowanej straty (określony na podstawie rzeczywiście poniesionych strat) zastosowany do poszczególnych kategorii wiekowych należności.

X	Szacunek księgowy (szacunki księgowe) jest (są) nieodłącznie związany (związane) ze skomplikowanymi transakcjami lub zapisami księgowymi, które są narażone na znaczny subiektywizm w osądach, złożone obliczenia lub złożone modelowanie.
X	Zaklasyfikowane jako złożone według znanych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą wyróżniać szacunki księgowe w oparciu o stopień złożoności nieodłącznie związany z kryteriami ujęcia, podstawą pomiaru i powiązаныmi wymogami odnoszącymi się do ujawnień i prezentacji. Na przykład Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP) rozróżniają podstawowe instrumenty finansowe i inne bardziej złożone instrumenty finansowe i transakcje.
X	Podstawa pomiaru wymagana przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej skutkuje potrzebą zastosowania złożonej metody wymagającej różnorodnych źródeł danych, zarówno historycznych, jak i dotyczących przyszłości, lub założeń wzajemnie zależnych w różnoraki sposób, lub zastosowania długiego okresu prognozy.
X	Kierownictwo zastosowało model pochodzący z wewnątrz jednostki i posiada niewielkie doświadczenie w tym zakresie lub wykorzystuje model, w którym zastosowana została metoda, która nie jest stosunkowo jasna ani uznana lub powszechnie stosowana w danej branży lub otoczeniu.
X	Złożoność w modelu, którą odzwierciedla stopień, w jakim może istnieć potrzeba zastosowania koncepcji lub technik wyceny opartych na prawdopodobieństwie, formuł cen opcji lub technik symulacyjnych w celu przewidzenia niepewnych przyszłych wyników lub hipotetycznych zachowań.
X	Trudność w zastosowaniu metody wynikająca z występowania wielu atrybutów wyceny z wieloma wzajemnymi powiązaniem, zastosowania wielu zestawów danych (lub danych z wielu źródeł), wielu założeń o różnym stopniu powiązania pomiędzy nimi, różnorodnych powtórzeń obliczeń, lub dokonanie obliczeń wiąże się z zastosowaniem zaawansowanych koncepcji matematycznych, lub statystycznych.
X	Wysoki stopień trudności w zidentyfikowaniu lub pozyskaniu rzetelnych lub możliwych do udokumentowania danych niezbędnych do dokonania szacunku (np. ponieważ istnieją ograniczenia dostępności lub obserwowalności, lub dostępu do danych).
X	Wykorzystane dane cechuje nieodłączna trudność zrozumienia. Na przykład wykorzystane dane wymagają zrozumienia trudnych technicznie koncepcji gospodarczych lub prawnych lub skomplikowanych warunków umownych.
X	System informatyczny wykorzystywany (systemy informatyczne wykorzystywane) do pozyskania i przetwarzania danych jest złożony i skomplikowany (są złożone i skomplikowane). Na przykład w odniesieniu uzyskiwania, przekazywania i przetwarzania danych oraz utrzymywania integralności danych i założeń wykorzystanych w modelu wymagane jest zastosowanie szerokiego zakresu kontroli. Ponadto mogą istnieć różne systemy wymagane do przetworzenia złożonych transakcji, wymagające zautomatyzowanych interfejsów lub istotnej ręcznej ingerencji (np. uzgodnienia).
X	Szacunki księgowe dotyczące wartości godziwej wykorzystujące nieobserwowalne dane wejściowe w celu ustalenia wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania. Na przykład MSSF określają takie dane wejściowe jako dane wejściowe na poziomie 3, które jednostka opracowuje

z wykorzystaniem najlepszych informacji dostępnych w danych okolicznościach (które mogą obejmować własne dane jednostki) i które odzwierciedlają założenia, które przyjęliby uczestnicy rynku na potrzeby kalkulacji ceny składnika aktywów lub zobowiązania, w tym założenia dotyczące ryzyka.

29. Podczas ustalania, czy zastosowanie [projektu] standardu dla kolejnego badania jest odpowiednie, pod uwagę bierze się oznaki złożoności, które występowały w poprzednim okresie, w tym czy uległy one zmianie lub czy występują nowe czynniki, które w innych okolicznościach doprowadziłyby do ustalenia, że zastosowanie [projektu] standardu w bieżącym okresie nie jest odpowiednie.

Wpływ ograniczeń stosowania na [projekt] standardu

30. Jak wyjaśniono w niniejszym Przewodniku uzupełniającym, [projekt] standardu został zaprojektowany z myślą o prawdopodobnych okolicznościach mających zastosowanie do MZJ i nie zawiera wymogów ani materiałów objaśniających dotyczących spraw lub okoliczności dotyczących jednostek objętych zakazem lub jednostek, które wykazują cechy jakościowe świadczące o ich złożoności. Podobnie [projekt standardu] standard przykładowo nie zawiera wymogów:

- (a) szczególnych dla jednostek notowanych na giełdzie, w tym procedur spraw dotyczących sprawozdawczości informacji o segmentach lub kluczowych spraw badania;
- (b) dotyczących sytuacji, w których biegły rewident zamierza wykorzystać pracę audytorów wewnętrznych MSB 610 (zmieniony w 2013 r.).⁴ Audytorzy wewnętrzni są najczęściej wykorzystywani w celu wykonywania czynności atestacyjnych, zwiększania wartości lub poprawy jakości działań organizacji w zakresie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i innych procesów zarządzania w bardziej złożonych jednostkach (np. bardziej złożonych strukturach jednostek, złożonych systemach informatycznych itp.). Opisuując jednostki jako złożone na potrzeby zastosowania [projektu] standardu, przyjęto założenie, że organizacje, które posiadają funkcję audytu wewnętrznego są zwykle bardziej złożone (np. mogą prowadzić działalność na całym świecie, mogą posiadać oddziały lub linie biznesowe działające w sposób niezależny lub mogą wykazywać jedną lub więcej cech jakościowych nietypowych dla MZJ), zatem wymogi dotyczące wykorzystywania prac audytorów wewnętrznych nie zostały objęte [projektem standardu] standardem;

31. Ponadto, ponieważ [projekt] standardu zawiera wyłącznie „podstawowe” wymogi, które są proporcjonalne do zamierzonego charakteru i okoliczności MZJ, w niektórych konkretnych obszarach [projekt] standardu zawiera wymogi dotyczące wyłącznie okoliczności właściwych dla mniejszej złożoności (tj. nie zawiera wymogów zaprojektowanych z myślą o czynnikach złożoności, które nie są typowe dla badania MZJ), na przykład:⁵

- (a) *szacunki księgowe*⁶ – nie uwzględniono określonych procedur dotyczących zastosowania złożonych modeli i szczegółowych wymogów dotyczących postępowania w wypadku wyższej

⁴ MSB 610 (zmieniony w 2013 r.), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*

⁵ Szczegółowe informacje dotyczące różnic pomiędzy [projektem] MSB dla MZJ a Międzynarodowymi Standardami Badania znajdują się w dokumentach przedstawiających powiązania pomiędzy MSB a [projektem] MSB dla MZJ dostępnych na stronie internetowej [LCE Focus Area](#).

⁶ Decyzja o korzystaniu z eksperta na potrzeby dokonania szacunków księgowych rozważana jest w standardzie jako mająca związek ze sposobem badania salda kont, grup transakcji lub ujawnień i nie wpływa na ustalenie, czy na potrzeby określonego zlecenia zastosowanie standardu jest odpowiednie. Chociaż konieczność korzystania z usług eksperta może wskazywać na

niepewności szacunków (np. szacunki nie są obliczane z zastosowaniem uznanych lub powszechnie stosowanych technik wyceny lub stosowany jest wysoce specjalistyczny model stworzony przez jednostkę, w wypadku którego nie występują możliwe do zaobserwowania dane wejściowe), ponieważ oczekuje się, że nie będą one odpowiednie dla tych rodzajów szacunków księgowych, jakie są dokonywane w ramach badania typowej MZJ.

- (b) sytuacje, w których *jednostka korzysta z usług organizacji usługowej* na potrzeby obsługi transakcji – ponieważ wymogi [projektu] standardu zostały opracowane z myślą o charakterze i okolicznościach właściwych dla typowych MZJ, uwzględniono podstawowe wymogi dotyczące okoliczności, w których jednostka korzysta z usług organizacji usługowej na potrzeby obsługi transakcji (na przykład z wiele MZJ zleca obsługę listy płac organizacji usługowej). Jednak w kontekście korzystania przez jednostkę z usług organizacji usługowej [projekt standardu] standard nie obejmuje sytuacji uznawanych za bardziej złożone. Na przykład nie zostały uwzględnione wymogi dotyczące możliwości polegania przez biegłego rewidenta na raportach dotyczących skuteczności działania kontroli otrzymanych od jednostki świadczącej takie usługi (np. raportach „typu 1” i „typu 2”), ponieważ oczekuje się, że jeżeli transakcje są mniej złożone, biegły rewident bez trudu będzie w stanie uzyskać niezbędne dowody badania z dostępnych dokumentacji księgowej (w tym, o ile dotyczy, dotyczące kontroli w organizacji usługowej).
 - (c) *zmiany w sprawozdaniu finansowym dokonywane przez kierownictwo po dacie sprawozdania biegłego rewidenta* – nie uwzględniono szczegółowych wymogów dotyczących zgłaszania i dystrybucji poprzednio udostępnionego sprawozdania finansowego po wprowadzeniu do niego zmian, ponieważ oczekuje się, że w większości systemów prawnych takie sytuacje będą występować rzadko.
32. [Projekt] standardu również nie zawiera niektórych wymogów odnoszących się do szczególnych okoliczności związanych z systemem prawnym, w szczególności odnoszących się do przepisów prawa lub regulacji lub sprawozdawczości, ponieważ organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne mogą je w razie konieczności określić dla takiego konkretnego systemu prawnego.
33. [Projekt] MSB dla MZJ nie określa dodatkowych obowiązków biegłych rewidentów wynikających z lokalnych przepisów prawa, regulacji lub wymogów organów państwowych, które mogą obejmować szerszy zakres niż badanie sprawozdania finansowego zgodnie z [projektem] MSB dla MZJ, dlatego określają je organy ustawodawcze lub właściwe organy lokalne w odpowiednim systemie prawnym.

IV. Role i obowiązki organów ustawodawczych lub regulacyjnych lub właściwych organów lokalnych

34. Decyzje dotyczące wymaganego lub dozwolonego stosowania standardów badania IAASB w poszczególnych systemach prawnych leżą w gestii organów ustawodawczych lub regulacyjnych bądź właściwych organów lokalnych. Dotyczy to Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) (tj. pełnego zestawu MSB, od MSB 200 do MSB 810) oraz [projektu] standardu.

złożony charakter jednostki, może ona wynikać z faktu, iż wiele MZJ może nie dysponować odpowiednią wiedzą specjalistyczną, ab dokonać wiarygodnego szacunku punkowego. W związku z tym, rozważając zastosowanie standardu, pod uwagę brany jest szacunek księgowy i jego złożoność.

35. Oczekuje się, że w związku z wydaniem [projektu] standardu, organy ustawodawcze lub regulacyjne lub właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów w poszczególnych systemach prawnych wydadzą przepisy, wraz z odnośnymi wytycznymi, dotyczące jego przyjęcia i wdrożenia, w stosownych przypadkach. Mogą one obejmować opis, które badania mogą być przeprowadzane z zastosowaniem [projektu] standardu, zgodnie z częścią A [projektu] standardu, biorąc pod uwagę m.in. cel oraz informacje zawarte w dodatku, stosownie do wypadku. Organy ustawodawcze lub regulacyjne lub właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą również zawrzeć w nich dodatkowe informacje dla firm i biegłych rewidentów wynikające z lokalnego prawa, regulacji lub uprawnień przysługujących im z tytułu sprawowania władzy publicznej.
36. W interesie publicznym jest zapewnienie, aby możliwie jak najdokładniej sprecyzowano zakres zastosowania [projektu] standardu w poszczególnych systemach prawnych lub regionach poprzez lokalne przepisy prawa lub regulacje lub poprzez zmodyfikowanie stosowanych kategorii jednostek lub kryteriów, stosownie do wypadku.
37. Ograniczenia określone w części A [projektu] standardu oraz szerzej opisane powyżej objaśniają zamierzony zakres [projektu] standardu i mają na celu poinformowanie organów ustawodawczych lub regulacyjnych bądź właściwych organów lokalnych uprawnionych do ustanawiania standardów o rodzajach jednostek, dla których [projekt] standardu byłby właściwy przy podejmowaniu decyzji o przyjęciu lub stosowaniu standardu. IAASB uznaje, że zakazy i powiązane cechy jednostek określone w [projekcie] standardu są opisane w sposób bardziej ogólny oraz że nie uwzględniono kryteriów, które mogą być właściwe dla charakteru i okoliczności dotyczących jednostek i badań przeprowadzanych w określonym systemie prawnym.
38. Jak wyjaśniono, część A [projektu] standardu umożliwia organom ustawodawczym lub regulacyjnym bądź właściwym organom lokalnym uprawnionym do ustanawiania standardów zmodyfikowanie zakresu zastosowania [projektu] standardu, na przykład poprzez określenie kryterium wielkości właściwe dla danego systemu prawnego oraz jego okoliczności, lub poprzez zezwolenie na stosowanie [projektu] standardu przez podklasy jednostek, które w innym przypadku byłyby objęte zakazem. Ponieważ określenie progów wielkości lub innych kryteriów na potrzeby ustalenia, co może stanowić badanie MZJ, które mogłyby być stosowane na całym świecie nie byłoby wykonalne dla IAASB, wszelkie dalsze decyzje (inne niż te, o których mowa w Obowiązaniu) dotyczące dodatkowych kryteriów lub zakazów pozostawiono do kompetencji organów ustawodawczych lub regulacyjnych bądź właściwych organów lokalnych.
39. Organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą dodać lub zmodyfikować klasy jednostek, lecz nie mogą usunąć klas jednostek objętych zakresem [projektu] MSB dla MZJ (zob. paragrafy 14–23 powyżej). Organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą następnie usunąć lub zmienić dokonane przez siebie modyfikacje.
40. Organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne uprawnione do ustanawiania standardów mogą określać ilościowe kryteria wielkości (np. oparte na limitach wartości przychodów, aktywów lub liczby pracowników) w wyznaczaniu dla których badań w danym systemie prawnym [projekt] standardu może być stosowany. W ramach takich działań rozważane są również zakazy szczególne oraz cechy jakościowe świadczące o złożoności badania, określone w części A [projektu] standardu i w niniejszej publikacji, a także inne konkretne potrzeby, które mogą mieć znaczenie w danym systemie prawnym, aby żadne ilościowe limity wielkości nie były jedynym kryterium, które określa rodzaje jednostek, dla których opracowano [projekt] standardu.

Przykłady ustaleń wynikających z systemu prawnego

Poniżej przedstawiono przykłady czynników, jakie organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne mogą rozważyć przy podejmowaniu decyzji o przyjęciu i stosowaniu [projektu] MSB dla MZJ w danym systemie prawnym:

- ❖ Lokalne otoczenie regulacyjne, np. określone branże lub rodzaje jednostek, mogą być uznawane za złożone na podstawie regulacji, którym podlegają w danym systemie prawnym, w związku z czym właściwe może być ich dodanie do wykazu badań jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest ściśle zabronione.*
- ❖ Charakter lokalnych struktur jednostek lub modeli biznesowych decyduje o tym, że jednostki spełniające określone kryteria wymienione w paragrafie A.7.(c) [projektu] standardu są wyłączone z zakresu [projektu] MSB dla MZJ. Niemniej określone jednostki należące do klasy objętej zakazem mogą być w określonym systemie prawnym uznane za MZJ. Na przykład jednostka realizująca świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia w ramach programu określonych składek, która w świetle innych okoliczności jest niezłożona (np. utrzymuje jedynie instrumenty będące przedmiotem aktywnego obrotu „na poziomie 1”, realizuje niewiele transakcji, które ze względu na swój charakter są regularne i proste, jednostka nie podlega dodatkowemu nadzorowi regulacyjnemu, posiada niewielu uczestników). Może być zatem właściwe zmodyfikowanie opisu klas zawartego w paragrafie A.7(c)(iii), aby umożliwić stosowanie [projektu] MSB dla MZJ w odniesieniu do badań takich jednostek w oparciu o określone kryteria.*
- ❖ Charakter lokalnych branż i które z nich mogą być uznawane za złożone w danym systemie prawnym. Właściwe może być dodanie do wykazu badań jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] MSB dla MZJ jest ściśle zabronione, badania jednostek działających w określonych branżach (np. kryptowaluty, prowadzenie górniczych prac poszukiwawczych), które mogą być uznane za bardziej złożone na określonym rynku.*
- ❖ Określenie progu ilościowego, po przekroczeniu którego wyłączona będzie możliwość przeprowadzania badań jednostek z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ, wykorzystującego najważniejsze parametry jednostki (np. przychody, łączne aktywa) lub średnie zatrudnienie w okresie objętym badaniem.*

V. Rola firm audytorskich i biegłych rewidentów

Firmy audytorskie

41. Za ustanowienie zasad lub procedur w zakresie dozwolonego stosowania [projektu] standardu przez zespoły firm audytorskich wykonujące zlecenia badania odpowiadają odnośne firmy. Ustanawiając takie zasady lub procedury, firma bierze pod uwagę zakazy stosowania [projektu] standardu, wszelkie dodatkowe modyfikacje lub zakazy dokonane lub nałożone w ramach mającego zastosowanie systemu prawnego, a także cechę jakościową opisaną w paragrafach 24–29 powyżej.
42. Firmy mają również możliwość dalszego ograniczania stosowania [projektu] standardu w odniesieniu do szczególnych klas jednostek lub branż, dla których można wykonywać zlecenia z zastosowaniem [projektu] MSB dla MZJ, poprzez ustanowienie zasad lub procedur dotyczących stosowania projektu MSB dla MZJ w oparciu, na przykład, o ryzyko jakościowe wynikające z charakteru oraz okoliczności zleceń wykonywanych przez firmę.

43. Ustalenia dokonane przez firmę w ramach przyjętych przez nią odpowiednich zasad i procedur dotyczących stosowania [projektu] standardu nie powinny być sprzeczne z, ani mieć pierwszeństwa nad zakazami określonymi w [projekcie] standardu lub jakimikolwiek ustaleniami dokonanymi przez organy ustawodawcze lub regulacyjne bądź właściwe organy lokalne w zakresie obowiązywania [projektu] standardu w określonym systemie prawnym lub regionie.

Zespoły wykonujące zlecenie

44. Jeżeli w systemie prawnym nie obowiązuje zakaz stosowania [projektu] standardu, a zasady lub procedury firmy umożliwiają jego stosowanie, partner odpowiedzialny za zlecenie wciąż ma obowiązek dokonać oceny, czy stosowanie [projektu] standardu w danym zleceniu jest właściwe (tj. na poziomie zlecenia).
45. W przypadku poszczególnych zleceń, na etapie przyjęcia lub kontynuowania zlecenia partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany do ustalenia, czy dane zlecenie badania dotyczy badania MZJ, by móc zastosować [projekt] standardu (zob. część 4, paragraf 4.2.1. [projektu] standardu). W tym celu partner odpowiedzialny za zlecenie bierze pod uwagę:
- wykaz jednostek, w odniesieniu do których stosowanie [projektu] standardu jest ściśle zabronione zgodnie z tym, co określono w lokalnym systemie prawnym (zob. paragraf A.7. [projektu] standardu), oraz wszelkie odpowiednie zasady lub procedury obowiązujące w firmie; oraz
 - cechy jakościowe (zob. paragrafy A.8.–A.9. [projektu] standardu);
46. Podczas realizacji procedur mających na celu zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki na potrzeby identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident może zwrócić uwagę na nowe informacje, które mogą zmienić pierwotną decyzję partnera odpowiedzialnego za zlecenie o możliwości zastosowania [projektu] standardu. W związku z tym w paragrafie 6.5.11. (część 6) [projektu] standardu określono wymóg „zachowania dystansu” przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, który ma dokumentować ocenę tego, czy [projekt] MSB dla MZJ pozostaje odpowiedni wobec charakteru i okoliczności badanej jednostki.
47. W [projekcie] standardu zwrócono również uwagę, aby biegły rewident zachował czujność podczas przeprowadzania badania na dalsze informacje, które mogą zwrócić jego uwagę i które mogą zmienić decyzję w tym zakresie.
48. Jeżeli [projekt] standardu będzie wykorzystywany w zleceniach badania innych niż te, o których mowa w jego projekcie, biegły rewident nie uzyska wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poparcie opinii o racjonalnej pewności. W takim przypadku biegłemu rewidentowi nie wolno złożyć oświadczenia o zgodności z [projektem] MSB dla MZJ w sprawozdaniu biegłego rewidenta. W wypadku stwierdzenia, że stosowanie [projektu] standardu nie jest odpowiednie na etapie kontynuacji lub podczas badania (z uwagi na powstanie złożonych kwestii, wykraczających poza zakres [projektu] standardu), w badaniu należy przejść na stosowanie MSB lub innych mających zastosowanie standardów badania.

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

IAASB opracowuje standardy i wytyczne dotyczące badania i usług atestacyjnych do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach procesu wspólnego ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym), nadzorująca działalność IAASB, a także Consultative Advisory Group (Konsultacyjna Grupa Doradcza) IAASB, zapewniająca wkład ze strony instytucji reprezentujących interes publiczny w opracowywanie standardów i wytycznych.

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

[IAASB](#) opracowuje standardy i wytyczne dotyczące badania i usług atestacyjnych do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach procesu wspólnego ustanawiania standardów, w którym uczestniczy [Public Interest Oversight Board \(PIOB\)](#), (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym), nadzorująca działalność IAASB, a także Consultative Advisory Group (Konsultacyjna Grupa Doradcza) IAASB, zapewniająca wkład ze strony instytucji reprezentujących interes publiczny w opracowywanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez International Federation of Accountants (IFAC), (Międzynarodowa Federacja Księgowych). Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można w części [permissions](#) lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejsza publikacja została przetłumaczona z języka angielskiego na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR). Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z Permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org