

Załącznik nr 3  
do uchwały Nr 2290/39a/2022  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 25 lipca 2022 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 220 (ZMIENIONY)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA (PL) 220 (ZMIENIONEGO)\***

**ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

---

\* Niniejszy dokument, w zakresie swojej regulacji, uwzględnia przepisy prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego względu tekst dokumentu zawiera dodatkowe fragmenty oznaczone kolorem szarym, a także oznaczenia „(PL)”, „MSB (PL)”, stanowiące objaśnienie wybranych zagadnień w rozumieniu ww. przepisów prawa.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA (PL) 220 (ZMIENIONY)**  
**ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze  
rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

---

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB (PL) .....	1
System zarządzania jakością firmy audytorskiej i rola zespołów wykonujących zlecenie .....	2–9
Data wejścia w życie .....	10
<b>Cel</b> .....	11
<b>Definicje</b> .....	12
<b>Wymogi</b>	
Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnianie jakości podczas badań .....	13–15
Stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności .....	16–21
Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń badania .....	22–24
Zasoby zlecenia .....	25–28
Wykonywanie zlecenia .....	29–38
Monitorowanie i korygowanie .....	39
Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości.....	40
Dokumentacja .....	41–41-1
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Zakres niniejszego MSB (PL) .....	A1
System zarządzania jakością firmy audytorskiej i rola zespołów wykonujących zlecenie.....	A2–A14
Definicje .....	A15–A27
Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnianie jakości podczas badań .....	A28–A37
Stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności .....	A38–A48
Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń badania .....	A49–A58
Zasoby zlecenia .....	A59–A79
Wykonywanie zlecenia .....	A80–A108
Monitorowanie i korygowanie .....	A109–A112
Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości.....	A113–A116
Dokumentacja .....	A117–A120-1

Międzynarodowy Standard Badania (PL) (MSB (PL)) 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres niniejszego MSB (PL)**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (PL) (MSB (PL)) dotyczy szczególnych obowiązków biegłego rewidenta w zakresie zarządzania jakością na poziomie zlecenia dla badania sprawozdania finansowego oraz powiązanych obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Niniejszy MSB (PL) należy odczytywać łącznie ze stosownymi wymogami etycznymi. (Zob. par. A1, A38)

### **System zarządzania jakością firmy audytorskiej i rola zespołów wykonujących zlecenie**

2. Zgodnie z MSZJ (PL) 1, celem firmy jest zaprojektowanie, wdrożenie i działanie systemu zarządzania jakością dla badań lub przeglądów sprawozdania finansowego, bądź innych usług atestacyjnych lub usług pokrewnych wykonywanych przez firmę, który zapewni firmie audytorskiej racjonalną pewność, że: (zob. par. A13–A14)
  - (a) firma i jej personel wypełniają swoje obowiązki zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz wykonują zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami; oraz
  - (b) sprawozdania z wykonania usług wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.<sup>1</sup>
3. Niniejszy MSB (PL) jest oparty na zasadzie, że firma podlega wymogom MSZJ (PL) lub krajowym wymogom, które są co najmniej tak samo wymagające. (Zob. par. A2–A3)
4. W kontekście systemu zarządzania jakością firmy oraz poprzez przestrzeganie wymogów niniejszego MSB (PL), zespół wykonujący zlecenie, kierowany przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jest odpowiedzialny za: (zob. par. A4–A11)
  - (a) wdrożenie reakcji firmy na ryzyka dotyczące jakości (tj. polityki lub procedury firmy), mających zastosowanie do zlecenia badania, wykorzystując informacje przekazane przez lub uzyskane od firmy;
  - (b) biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania, ustalenie, czy zaprojektować i wdrożyć reakcje na poziomie zlecenia, wykraczające poza te określone w politykach lub procedurach firmy; oraz
  - (c) przekazywanie firmie informacji ze zlecenia badania, których komunikowanie jest wymagane przez polityki lub procedury firmy w celu wspierania projektowania, wdrażania i działania systemu zarządzania jakością firmy.
5. Przestrzeganie wymogów innych MSB może zapewnić informacje, które są stosowne dla zarządzania jakością na poziomie zlecenia. (Zob. par. A12)
6. Interes publiczny jest obsługiwany przez konsekwentne wykonywanie zleceń badania o wysokiej jakości poprzez osiągnięcie celu niniejszego standardu oraz innych MSB dla każdego zlecenia. Zlecenie badania o wysokiej jakości osiągane jest poprzez planowanie i wykonywanie zlecenia oraz sprawozdawczość ich dotyczącą zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Osiąganie celów tych standardów oraz

---

<sup>1</sup> MSZJ (PL) 1, paragraf 14.

przestrzeganie wymogów mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji wiąże się ze stosowaniem zawodowego osądu i stosowaniem zawodowego sceptycyzmu.

7. Zgodnie z MSB 200,<sup>2</sup> od zespołu wykonującego zlecenie wymagane jest zaplanowanie i wykonanie badania z zawodowym sceptycyzmem oraz stosując zawodowy osąd. Zawodowy osąd stosuje się podczas podejmowania świadomych decyzji dotyczących kierunków działań, które są odpowiednie dla zarządzania i zapewnienia jakości biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności zlecenia badania. Zawodowy sceptycyzm wspiera jakość osądów dokonywanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz, poprzez takie osądy, wspiera ogólną skuteczność zespołu wykonującego zlecenie w zapewnianiu jakości na poziomie zlecenia. Odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu można wykazać poprzez działania i przekazywanie informacji przez zespół wykonujący zlecenie. Takie działania i przekazywanie informacji mogą obejmować określone kroki w kierunku łagodzenia zakłóceń, które mogą utrudniać właściwe stosowanie zawodowego sceptycyzmu, takich jak nieświadoma stronniczość lub ograniczone zasoby. (Zob. par. A33–A36)

#### *Skalowalność*

8. Wymogi niniejszego MSB (PL) są przeznaczone do stosowania w kontekście rodzaju i okoliczności każdego badania. Na przykład:
- (a) gdy badanie przeprowadzane jest w całości przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, co może mieć miejsce w przypadku badania mniej złożonej jednostki, niektóre wymogi w niniejszym MSB (PL) nie są stosowne, ponieważ są warunkowane zaangażowaniem innych członków zespołu wykonującego zlecenie. (Zob. par. A13–A14);
  - (b) gdy badanie nie jest przeprowadzane w całości przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub podczas badania jednostki, której charakter i okoliczności są bardziej złożone, partner odpowiedzialny za zlecenie może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie niektórych procedur, zadań lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie.

#### Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie

9. Partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi ostateczną odpowiedzialność, a przez to jest rozliczany z przestrzegania wymogów niniejszego MSB. Wyrażenie „partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi odpowiedzialność za...” jest stosowane dla tych wymogów, gdzie partner odpowiedzialny za zlecenie może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności członkom zespołu wykonującego zlecenie posiadającym odpowiednie umiejętności lub stosowne doświadczenie. Dla innych wymogów, niniejszy MSB (PL) wyraźnie przewiduje, że taki wymóg lub obowiązek jest wypełniany przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, który może uzyskiwać informacje od firmy lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie. (Zob. par. A22–A25)

#### **Data wejścia w życie**

10. Niniejszy MSB (PL) stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. lub później.

---

<sup>2</sup> MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragrafy 15-16 i A20–A24.

## Cel

11. Celem biegłego rewidenta jest zarządzanie jakością na poziomie zlecenia, aby uzyskać racjonalną pewność, że jakość została zapewniona tak, że:
- (a) biegły rewident wypełnił obowiązki biegłego rewidenta oraz przeprowadził badanie zgodnie z zawodowymi standardami oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi; oraz
  - (b) wydane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.

## Definicje

12. Dla celów MSB (PL) następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

- (a) Partner odpowiedzialny za zlecenie<sup>3</sup> – partner lub inna osoba fizyczna wskazana przez firmę, która jest odpowiedzialna za zlecenie badania i jego wykonanie oraz za sprawozdanie biegłego rewidenta, które jest wydawane w imieniu firmy oraz która, jeżeli jest to wymagane, posiada odpowiednie uprawnienia wydane przez organ zawodowy, prawny lub regulacyjny.

Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1302; dalej: „ustawa o biegłych rewidentach”), przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie należy rozumieć kluczowego biegłego rewidenta, tj.:

- w przypadku badania sprawozdania finansowego – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie danego badania w imieniu firmy audytorskiej, lub
  - w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub
  - biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania.
- (b) Kontrola jakości wykonania zlecenia – obiektywna ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych wniosków, wykonana przez kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania ze zlecenia.
  - (c) Kontroler jakości wykonania zlecenia – partner, inna osoba z firmy lub osoba spoza firmy, wybrana przez firmę w celu wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia.

W razie świadczenia usług zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich, funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia może pełnić tylko biegły rewident.

<sup>3</sup> Pojęcia „partner odpowiedzialny za zlecenie”, „partner” oraz „firma”, należy odczytywać poprzez odniesienie do ich odpowiedników w sektorze publicznym, tam, gdzie to stosowne.

- (d) Zespół wykonujący zlecenie – wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie badania oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury badania podczas zlecenia, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta<sup>4</sup> oraz audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia.<sup>5</sup> (Zob. par. A15–A25)

Dla zleceń badania przeprowadzonych zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez zespół wykonujący badanie – należy rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadrę kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Członkowie zespołu wykonującego badanie w szczególności są niezależni od badanej jednostki i nie biorą udziału w podejmowaniu decyzji przez badaną jednostkę co najmniej w okresie objętym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzenia badania.

- (e) Firma – jednoosobowa działalność\*, spółka partnerska lub kapitałowa, bądź inna jednostka zrzeszająca zawodowych księgowych, lub osoby będące ich odpowiednikami w sektorze publicznym. (Zob. par. A26)

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, firmą audytorską jest jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci, wpisana na listę firm audytorskich i prowadząca działalność w jednej z następujących form:

- 1) działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 2) spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident;
- 3) spółki komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 4) spółki kapitałowej lub spółdzielni, które spełniają następujące wymagania:
  - a. większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,

<sup>4</sup> MSB 620 „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”, paragraf 6(a), określa definicję terminu „ekspert biegłego rewidenta”.

<sup>5</sup> MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, ustanawia ograniczenia w korzystaniu z pomocy bezpośredniej. Przyznaje również, że na mocy przepisu prawa i regulacji biegłego rewidenta może obowiązywać zakaz uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. W związku z powyższym, korzystanie z pomocy bezpośredniej jest ograniczone do sytuacji, w których jest ona dozwolona.

\* ang. *sole practitioner*

- b. większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
  - c. większość członków organów nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 5) spółdzielczego związku rewizyjnego, który spełnia następujące wymagania:
- a. zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
  - b. większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident.
- (f) Firma należąca do sieci – firma lub jednostka, która należy do sieci firm. (Zob. par. A27)
- (g) Sieć – większa struktura: (zob. par. A27)
- (i) której celem jest współpraca, oraz
  - (ii) której wyraźnym celem jest udział w zyskach lub kosztach, albo która posiada wspólnego właściciela, system kontroli lub zarządzanie, wspólną politykę i procedury zarządzania jakością, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnego znaku firmowego lub znaczącej części zasobów zawodowych.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez sieć należy rozumieć strukturę:

- a. której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska, oraz
  - b. której celem jest podział zysków lub kosztów, lub która funkcjonuje w ramach wspólnych powiązań właścicielskich, lub która posiada wspólną politykę i procedury kontroli jakości, lub która posiada wspólną strategię gospodarczą, lub która korzysta ze wspólnego oznaczenia lub znaczącej części zasobów.
- (h) Partner – każda osoba uprawniona do zobowiązania firmy do wykonania zlecenia usług zawodowych.
- (i) Personel – partnerzy i pracownicy firmy.
- (j) Standardy zawodowe – Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) i stosowne wymogi etyczne.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez standardy zawodowe należy rozumieć krajowe standardy badania przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów zatwierdzone przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w zakresie, w jakim odnoszą się one do badań sprawozdań finansowych.

- (k) Stosowne wymogi etyczne – zasady etyki zawodowej i wymogi etyczne, które mają zastosowanie do zawodowych księgowych przy podejmowaniu się zlecenia badania. Stosowne wymogi etyczne obejmują zazwyczaj postanowienia *Międzynarodowego Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA) dotyczące badań sprawozdań finansowych wraz z krajowymi wymogami, które są bardziej wymagające.

Biegli rewidenci w Polsce podlegają wymogom etycznym wynikającym z:



- 1) ustawy o biegłych rewidentach; oraz
  - 2) zasad etyki zawodowej przyjętych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, tj. Międzynarodowego Kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) IESBA (zwanego dalej: „Kodeksem IESBA”).
- (l) Reakcja (w odniesieniu do systemu zarządzania jakością) – polityki lub procedury zaprojektowane i wdrożone przez firmę w celu zareagowania na jedno lub więcej ryzyk dotyczących jakości:
- (i) Polityki są deklaracjami tego, co należy lub czego nie należy zrobić, aby zareagować na ryzyko(a) dotyczące jakości. Takie deklaracje mogą zostać udokumentowane, wprost wyrażone w przekazywanych informacjach lub być dorozumiane na podstawie działań lub decyzji.
  - (ii) Procedury są działaniami w celu wdrożenia polityk.
- (m) Pracownicy – specjaliści nie będący partnerami, w tym zatrudnieni przez firmę eksperci.

## Wymogi

### Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnianie jakości podczas badań

13. Partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi\* całościową odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości podczas zlecenia badania, w tym ponosi odpowiedzialność za stworzenie środowiska dla zlecenia, które kładzie nacisk na kulturę firmy i zachowania oczekiwane od członków zespołu wykonującego zlecenie. Dokonując tego, partner odpowiedzialny za zlecenie jest wystarczająco i odpowiednio zaangażowany podczas całego zlecenia badania tak, aby partner odpowiedzialny za zlecenie miał podstawy do ustalenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia. (Zob. par. A28–A37)
14. Tworząc środowisko opisane w paragrafie 13, partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za podejmowanie jasnych, spójnych i skutecznych działań, które odzwierciedlają zaangażowanie firmy w jakość oraz ustanawia i komunikuje zachowania oczekiwane od członków zespołu wykonującego zlecenie, w tym podkreślając: (zob. par. A30–A34)
- (a) że wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie są odpowiedzialni za przyczynianie się do zarządzania i zapewniania jakości na poziomie zlecenia;
  - (b) znaczenie etyki zawodowej, wartości i postaw dla członków zespołu wykonującego zlecenie;
  - (c) znaczenie otwartej i solidnej komunikacji wewnątrz zespołu wykonującego zlecenie oraz wspieranie możliwości zgłaszania obaw przez członków zespołu wykonującego zlecenie bez lęku przed odwetem; oraz

---

\* *Uw. tłum.* – Stosowane w standardzie w części określającej wymogi sformułowanie *engagement partner shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w standardzie.

- (d) znaczenie stosowania zawodowego sceptycyzmu przez każdego członka zespołu wykonującego zlecenie podczas całego zlecenia badania.
15. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie przydzieli zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności związanych z wymogiem niniejszego MSB (PL) innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, aby pomogli oni partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w przestrzeganiu wymogów niniejszego MSB (PL), partner odpowiedzialny za zlecenie nadal ponosi całościową odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia badania poprzez kierowanie i nadzór nad tymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy. (Zob. par. 9, A37)

#### **Stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności**

16. Partner odpowiedzialny za zlecenie rozumie stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności, które mają zastosowanie biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania. (Zob. par. A38–A42, A48)
17. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za pouczenie innych członków zespołu wykonującego zlecenie o stosownych wymogach etycznych, które mają zastosowanie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania oraz o powiązanych politykach lub procedurach firmy, w tym tych dotyczących: (zob. par. A23–A25, A40–A44)
- (a) identyfikowania, oceny i zareagowania na zagrożenia dla przestrzegania stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności;
  - (b) okoliczności, które mogą spowodować naruszenie stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności, oraz obowiązków członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy dowiadują się oni o naruszeniach; oraz
  - (c) obowiązków członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy dowiadują się oni o przypadku naruszenia przepisów prawa i regulacji przez jednostkę.<sup>6</sup>
18. Jeżeli uwagę partnera odpowiedzialnego za zlecenie zwrócą sprawy, które wskazują na istnienie zagrożenia dla zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi, partner odpowiedzialny za zlecenie ocenia zagrożenia przestrzegając polityk lub procedur firmy, wykorzystując stosowne informacje uzyskane od firmy, zespołu wykonującego zlecenie lub z innych źródeł oraz podejmuje odpowiednie działania. (Zob. par. A43–A44)
19. Przez cały okres zlecenia badania partner odpowiedzialny za zlecenie zachowuje czujność, poprzez obserwację i kierowanie zapytań, jeśli to niezbędne, co do naruszeń stosownych wymogów etycznych lub powiązanych polityk lub procedur firmy przez członków zespołu wykonującego zlecenie. (Zob. par. A45)
20. Jeżeli dzięki systemowi zarządzania jakością firmy lub innym źródłom uwagę partnera odpowiedzialnego za zlecenie zwrócą sprawy wskazujące na to, że stosowne wymogi etyczne, mające zastosowanie do charakteru i okoliczności zlecenia badania, nie zostały spełnione, partner odpowiedzialny za zlecenie, po konsultacji z innymi osobami w firmie, podejmuje odpowiednie działania. (Zob. par. A46)
21. Przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za ustalenie, czy spełnione zostały stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności. (Zob. par. A38 i A47)

---

<sup>6</sup> MSB 250 (zmieniony) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”.

### **Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń badania**

22. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że postępowano zgodnie z politykami lub procedurami firmy dotyczącymi akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zleceń badania, a wnioski wyciągnięte w tym zakresie są odpowiednie. (Zob. par. A49–A52, A58)
23. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze pod uwagę informacje uzyskane w trakcie procesu akceptacji i kontynuacji podczas planowania i wykonywania zlecenia badania zgodnie z MSB oraz przestrzegania wymogów niniejszego MSB (PL). (Zob. par. A53–A56)
24. Jeżeli zespół odpowiedzialny za zlecenie uzyska informacje, które, gdyby były znane firmie przed akceptacją lub kontynuacją relacji z klientem lub określonego zlecenia, spowodowałyby odmowę wykonania zlecenia badania przez firmę, partner odpowiedzialny za zlecenie niezwłocznie przekazuje te informacje firmie, aby firma oraz partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć niezbędne działania. (Zob. par. A57)

### **Zasoby zlecenia**

25. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że zespołowi wykonującemu zlecenie przydzielono lub udostępniono w odpowiednim terminie wystarczające i odpowiednie zasoby w celu wykonania zlecenia, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania, polityki lub procedury firmy oraz wszelkie zmiany, jakie mogą nastąpić podczas zlecenia. (Zob. par. A59–A70, A73–A74, A79)
26. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie i zewnątrzni eksperci biegłego rewidenta oraz audytorzy wewnętrzni, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc, a którzy nie są częścią zespołu wykonującego zlecenie, posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym czas, aby wykonać zlecenie badania. (Zob. par. A62, A71–A74)
27. Jeżeli na skutek przestrzegania wymogów określonych w paragrafach 25 i 26, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że przydzielone lub udostępnione zasoby nie są wystarczające lub odpowiednie do okoliczności zlecenia badania, partner odpowiedzialny za zlecenie podejmuje odpowiednie działania, w tym informuje odpowiednie osoby o konieczności przydzielenia lub udostępnienia dodatkowych lub alternatywnych zasobów dla zlecenia. (Zob. par. A75–A78)
28. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za odpowiednie wykorzystanie zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołowi wykonującemu zlecenie uwzględniając charakter i okoliczności zlecenia badania. (Zob. par. A63–A69)

### **Wykonywanie zlecenia**

#### *Kierowanie, nadzór i przegląd*

29. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za kierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz za przegląd ich pracy. (Zob. par. A80)
30. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu: (Zob. par. A81–A89, A94–A97)

- (a) zostały zaplanowane<sup>7</sup> i wykonane zgodnie z politykami lub procedurami firmy, standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi; oraz
  - (b) są odpowiednie do charakteru i okoliczności zlecenia badania oraz zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołowi wykonującemu zlecenie przez firmę.
31. Partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu dokumentacji badania w odpowiednich momentach podczas zlecenia badania, w tym dokumentacji badania dotyczącej: (Zob. par. A90–A93)
- (a) znaczących spraw;<sup>8</sup>
  - (b) znaczących osądów, w tym tych dotyczących trudnych lub spornych spraw zidentyfikowanych podczas zlecenia badania oraz wyciągniętych wniosków; oraz
  - (c) innych spraw, które, według zawodowego osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie, są stosowne dla obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie.
32. W dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, poprzez przegląd dokumentacji badania oraz dyskusje w gronie zespołu wykonującego zlecenie, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania wspierające wyciągnięte wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane. (Zob. par. A90–A94)
33. Przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, opisu kluczowych spraw badania<sup>9</sup> i powiązanej dokumentacji badania, w celu ustalenia, że sprawozdanie, które będzie wydane, będzie odpowiednie do okoliczności.<sup>10</sup>
34. Partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu, przed ich wydaniem, formalnych pisemnych informacji przekazywanych kierownictwu, osobom sprawującym nadzór lub organom regulacyjnym. (Zob. par. A98)

### *Konsultacje*

35. Partner odpowiedzialny za zlecenie: (Zob. par. A99–A102)
- (a) bierze odpowiedzialność za przeprowadzenie konsultacji przez zespół wykonujący zlecenie dotyczących:
    - (i) trudnych lub spornych spraw oraz spraw wymagających konsultacji zgodnie z politykami lub procedurami firmy; oraz
    - (ii) innych spraw, które wymagają konsultacji według zawodowego osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie;
  - (b) ustala, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas zlecenia badania, zarówno w ramach zespołu wykonującego

---

<sup>7</sup> MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, paragraf 11.

<sup>8</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragraf 8(c).

<sup>9</sup> MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

<sup>10</sup> MSB 700 (Zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego” lub MSB 705 (Zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

zlecenie, jak i pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie, a innymi osobami na odpowiednim poziomie wewnątrz firmy lub poza nią;

- (c) ustala, że rodzaj i zakres takich konsultacji oraz wnioski z nich wynikające zostały uzgodnione ze stroną udzielającą konsultacji; oraz
- (d) ustala, że uzgodnione wnioski zostały wdrożone.

#### *Kontrola jakości wykonania zlecenia*

36. Dla zleceń badania, dla których wymagana jest kontrola jakości wykonania zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie: (Zob. par. A103)
- (a) ustala, że wyznaczono kontrolera jakości wykonania zlecenia;
  - (b) współpracuje z kontrolerem jakości wykonania zlecenia oraz informuje innych członków zespołu wykonującego zlecenie o ich obowiązkach w tym zakresie;
  - (c) omawia z kontrolerem jakości wykonania zlecenia znaczące sprawy i znaczące osądy powstające w trakcie zlecenia badania, w tym te zidentyfikowane w trakcie kontroli jakości wykonania zlecenia; oraz
  - (d) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia. (Zob. par. A104–A106)

#### *Rozbieżność opinii*

37. Jeżeli w gronie zespołu wykonującego zlecenie lub pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie a kontrolerem jakości wykonania zlecenia lub osobami wykonującymi czynności w ramach systemu zarządzania jakością firmy, w tym tymi, które udzielają konsultacji, powstają rozbieżności opinii, zespół wykonujący zlecenie kieruje się politykami lub procedurami firmy dotyczącymi postępowania w sprawie i rozstrzygnięcia rozbieżnych opinii. (Zob. par. A107–A108)
38. Partner odpowiedzialny za zlecenie:
- (a) bierze odpowiedzialność za uwzględnianie i rozstrzygnięcie rozbieżności opinii zgodnie z politykami lub procedurami firmy;
  - (b) ustala, że wyciągnięte wnioski zostały udokumentowane i wdrożone; oraz
  - (c) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu rozstrzygnięcia wszystkich rozbieżności opinii.

#### **Monitorowanie i korygowanie**

39. Partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za: (zob. par. A109–A112)
- (a) uzyskanie zrozumienia informacji pochodzących z procesu monitorowania i korygowania nieprawidłowości firmy, przekazanych przez firmę, w tym, gdy ma to zastosowanie, informacji pochodzących z procesu monitorowania i korygowania nieprawidłowości sieci oraz firm należących do sieci;
  - (b) ustalenie stosowności i wpływu na zlecenie badania informacji, o których mowa w paragrafie 39(a), a także za podjęcie odpowiednich działań; oraz
  - (c) zachowanie czujności przez całe zlecenie badania co do informacji, które mogą być stosowne dla procesu monitorowania i korygowania nieprawidłowości firmy oraz za przekazywanie takich informacji osobom odpowiedzialnym za ten proces.

## **Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości**

40. Przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że partner odpowiedzialny za zlecenie wziął całościową odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia badania. Wykonując to partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że: (zob. par. A113–A116)
- (a) zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie było wystarczające i odpowiednie w trakcie zlecenia badania, aby partner odpowiedzialny za zlecenie miał podstawy do ustalenia, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie uwzględniając charakter i okoliczności zlecenia; oraz
  - (b) charakter i okoliczności zlecenia badania oraz zmiany w nich, a także powiązane polityki lub procedury firmy zostały wzięte pod uwagę przy przestrzeganiu wymogów niniejszego MSB (PL)

## **Dokumentacja**

41. Stosując MSB 230,<sup>11</sup> biegły rewident włącza do dokumentacji badania: (zob. par. A117–A120)
- (a) zidentyfikowane sprawy, stosowne dyskusje z personelem oraz wnioski wyciągnięte w odniesieniu do:
    - (i) wypełniania obowiązków związanych ze stosownymi wymogami etycznymi, w tym tymi dotyczącymi niezależności,
    - (ii) akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zlecenia badania,
  - (b) rodzaj i zakres oraz wnioski wynikające z konsultacji przeprowadzonych podczas zlecenia badania oraz sposób wdrożenia takich wniosków,
  - (c) jeżeli zlecenie badania jest przedmiotem kontroli jakości wykonania zlecenia, że kontrola jakości wykonania zlecenia została zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.

41-1 Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania są zobowiązani ocenić i udokumentować między innymi, czy spełnione zostały wymogi niezależności, o których mowa w art. 69-73 ustawy o biegłych rewidentach i czy istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania.

\* \* \*

## **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

### **Zakres niniejszego MSB (PL)(Zob. par. 1)**

- A1. Niniejszy MSB (PL) stosuje się do wszystkich badań sprawozdań finansowych, w tym badań sprawozdań finansowych grupy. MSB 600<sup>12</sup> dotyczy szczególnych rozważań, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grupy oraz, gdy zaangażowani są biegli rewidenty części składowych grupy. MSB 600, dostosowany w razie potrzeby do okoliczności, może być również przydatny podczas badania sprawozdania finansowego, gdy zespół

<sup>11</sup> MSB 230, paragrafy 8–11 i A6.

<sup>12</sup> MSB 600 „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”.

wykonujący zlecenie obejmuje osoby z innej firmy. Na przykład, MSB 600 może być przydatny, gdy angażuje się taką osobą do obserwacji spisu z natury zapasów, inspekcji rzeczowych aktywów trwałych lub do wykonania procedur badania w centrum usług wspólnych znajdującym się w odległej lokalizacji.

### **System zarządzania jakością firmy i rola zespołów wykonujących zlecenie (Zob. par. 2 -9)**

- A2. MSZJ (PL) 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie projektowania, wdrażania i działania jej systemu zarządzania jakością.
- A3. Firmy lub krajowe wymogi mogą stosować różną terminologię lub ramowe założenia, aby opisać elementy systemu zarządzania jakością. Krajowe wymogi dotyczące obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością są co najmniej tak wymagające jak MSZJ (PL) 1, gdy odnoszą się do wymogów określonych w MSZJ (PL) 1 oraz nakładają na firmę obowiązek osiągnięcia celu określonego w MSZJ (PL) 1.

### *Obowiązki zespołu wykonującego zlecenie związane z systemem zarządzania jakością firmy (Zob. par. 4)*

- A4. Zarządzanie jakością na poziomie zlecenia jest wspierane przez system zarządzania jakością firmy i uwzględnia szczególny charakter i okoliczności zlecenia badania. Zgodnie z MSZJ (PL) 1, firma jest odpowiedzialna za przekazywanie informacji umożliwiających zespołowi wykonującemu zlecenie zrozumienie i wykonywanie swoich obowiązków związanych z wykonywaniem zleceń. Na przykład, takie informacje mogą obejmować polityki lub procedury dotyczące przeprowadzania konsultacji ze wskazanymi osobami w pewnych sytuacjach, w których występują złożone sprawy techniczne lub etyczne, bądź angażowania ekspertów wskazanych przez firmę w szczególnych zleceniach w celu wykonania procedur badania w odniesieniu do określonych spraw (np. firma może określić, że wyznaczeni przez firmę eksperci ds. kredytowych mają być zaangażowani w badanie odpisów aktualizujących z tytułu oczekiwanych strat kredytowych podczas badań instytucji finansowych).
- A5. Reakcje na poziomie firmy mogą obejmować polityki lub procedury ustanowione przez sieć lub przez inne firmy, struktury lub organizacje należące do tej samej sieci (wymogi sieci lub usługi sieci zostały opisane bardziej szczegółowo w MSZJ (PL) 1 w sekcji „Wymogi sieci lub usługi sieci”).<sup>13</sup> Wymogi niniejszego MSB (PL) oparte są na zasadzie, że firma jest odpowiedzialna za podejmowanie niezbędnych działań, aby umożliwić zespołom wykonującym zlecenie wdrożenie lub stosowanie wymogów sieci lub usług sieci podczas zlecenia badania (na przykład wymogu stosowania metodyki badania opracowanej do wykorzystania przez firmę należącą do sieci). Zgodnie z MSZJ (PL) 1, firma ponosi odpowiedzialność za ustalenie, w jaki sposób wymogi sieci lub usługi sieci są stosowne dla systemu zarządzania jakością firmy i są w nim brane pod uwagę.<sup>14</sup>
- A6. Niektóre reakcje na poziomie firmy na ryzyka dotyczące jakości nie są wykonywane na poziomie zlecenia, jednakże są stosowne, gdy przestrzega się wymogów niniejszego standardu. Na przykład, reakcje na poziomie firmy, na których może polegać zespół wykonujący zlecenie przy przestrzeganiu wymogów niniejszego MSB (PL), obejmują:
- procesy rekrutacji i szkolenia zawodowego personelu;

<sup>13</sup> MSZJ (PL) 1, paragraf 49(b).

<sup>14</sup> MSZJ (PL) 1, paragraf 49(a).

- aplikacje technologii informacyjnych (IT), które wspierają monitorowanie niezależności przez firmę;
  - rozwój aplikacji IT, które wspierają akceptację i kontynuację relacji z klientem i zleceń badania; oraz
  - opracowanie metodyki badania oraz powiązanych narzędzi i wytycznych w zakresie jej wdrażania.
- A7. Ze względu na szczególny charakter i okoliczności każdego zlecenia badania oraz zmiany, jakie mogą nastąpić podczas zlecenia badania, firma nie może zidentyfikować wszystkich ryzyk dotyczących jakości, jakie mogą powstać na poziomie zlecenia, lub określić wszystkich stosownych i odpowiednich reakcji. W związku z tym, zespół wykonujący zlecenie stosuje zawodowy osąd przy ustalaniu, czy zaprojektować i wdrożyć reakcje wykraczające poza te określone w politykach lub procedurach firmy, na poziomie zlecenia, aby spełnić cel niniejszego MSB (PL).<sup>15</sup>
- A8. Na ustalenie przez zespół wykonujący zlecenie, czy niezbędne są reakcje na poziomie zlecenia (a jeśli tak, to jakie są te reakcje), wpływ mają wymogi niniejszego MSB (PL), zrozumienie charakteru i okoliczności zlecenia przez zespół wykonujący zlecenie oraz wszelkie zmiany podczas zlecenia badania. Na przykład, podczas zlecenia mogą wystąpić nieprzewidziane okoliczności, które mogą spowodować, że partner odpowiedzialny za zlecenie zwróci się o zaangażowanie personelu posiadającego odpowiednie doświadczenie oprócz tego pierwotnie przydzielonego lub udostępnionego.
- A9. Względna równowaga starań zespołu wykonującego zlecenie, aby przestrzegać wymogów niniejszego MSB (PL) (tj. pomiędzy wdrażaniem reakcji firmy a projektowaniem i wdrażaniem reakcji specyficznych dla danego zlecenia, wykraczających poza te określone w politykach lub procedurach firmy) może się różnić. Na przykład, firma może zaprojektować program badania, do wykorzystania w okolicznościach, które mają zastosowanie do zlecenia badania (np. program badania specyficzny dla branży). Poza określeniem rozłożenia w czasie i zakresu procedur do wykonania, może wystąpić niewielka potrzeba lub brak potrzeby dodawania uzupełniających procedur badania do programu badania na poziomie zlecenia. Alternatywnie, działania zespołu wykonującego zlecenie w celu przestrzegania wymogów wykonywania zlecenia określonych w niniejszym MSB (PL) mogą być bardziej skupione na projektowaniu i wdrażaniu reakcji na poziomie zlecenia w celu uwzględnienia szczególnego charakteru i okoliczności zlecenia (np. planowanie i wykonywanie procedur w celu zareagowania na ryzyka istotnego zniekształcenia, które nie zostały przewidziane w programach badania firmy).
- A10. Zespół wykonujący zlecenie może zazwyczaj polegać na politykach lub procedurach firmy przestrzegając wymogów niniejszego MSB, chyba że:
- zrozumienie lub praktyczne doświadczenie zespołu wykonującego zlecenie wskazuje, że polityki lub procedury firmy nie uwzględnią skutecznie charakteru i okoliczności zlecenia; lub
  - informacje przekazywane przez firmę lub inne strony, dotyczące skuteczności takich polityk lub procedur, sugerują coś przeciwnego (np. informacje dostarczone przez czynności monitorowania firmy, kontrole zewnętrzne lub inne stosowne źródła wskazują, że polityki lub procedury firmy nie działają skutecznie).

---

<sup>15</sup> MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta stosowania zawodowego osądu przy planowaniu i wykonywaniu badania sprawozdania finansowego.



A11. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie dowie się (w tym, będąc poinformowanym przez innych członków zespołu wykonującego zlecenie), że reakcje firmy na ryzyka dotyczące jakości są nieskuteczne w kontekście określonego zlecenia lub partner odpowiedzialny za zlecenie nie może polegać na politykach lub procedurach firmy, partner odpowiedzialny za zlecenie niezwłocznie komunikuje takie informacje firmie zgodnie z paragrafem 39(c), ponieważ taka informacja jest stosowna dla procesu monitorowania i korygowania nieprawidłowości firmy. Na przykład, jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie zidentyfikuje, że oprogramowanie do badania ma słabości zabezpieczeń, terminowe przekazanie takiej informacji odpowiedniemu personelowi umożliwi firmie podjęcie kroków w celu aktualizacji i ponownego udostępnienia programu badania. Zobacz również paragraf A70 dotyczący wystarczających i odpowiednich zasobów.

Informacje stosowne dla zarządzania jakością na poziomie zlecenia (Zob. par. 6)

A12. Przestrzeganie wymogów określonych w innych MSB może zapewnić informacje, które są stosowne dla zarządzania jakością na poziomie zlecenia. Na przykład, zrozumienie jednostki i jej otoczenia, którego uzyskanie jest wymogiem MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)<sup>16</sup>, zapewnia informacje, które mogą być stosowne dla przestrzegania wymogów niniejszego MSB (PL). Informacje takie mogą być stosowne dla ustalenia:

- rodzaju zasobów, jakie należy przeznaczyć na poszczególne obszary badania, takich jak wykorzystanie odpowiednio doświadczonych członków zespołu do obszarów wysokiego ryzyka lub zaangażowanie ekspertów do poradzenia sobie ze złożonymi sprawami;
- ilości zasobów, które należy przydzielić do poszczególnych obszarów badania, takie jak liczba członków zespołu wyznaczonych do obserwacji spisu z natury zapasów w wielu lokalizacjach;
- charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu przeglądu pracy wykonanej przez członków zespołu w oparciu o oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia; lub
- alokacji budżetowanych godzin pracy, w tym alokowaniu większej ilości czasu i czasu bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie do tych obszarów, w których istnieje więcej ryzyk istotnego zniekształcenia lub zidentyfikowane ryzyka zostały oszacowane wyżej.

Skalowalność (Zob. par. 2, 8)

A13. W mniejszej firmie polityki lub procedury firmy mogą wskazywać partnera odpowiedzialnego za zlecenie, który w imieniu firmy ma zaprojektować wiele reakcji na ryzyka dotyczące jakości firmy, ponieważ dokonanie tego może stanowić bardziej skuteczne podejście do projektowania i wdrażania reakcji jako część systemu zarządzania jakością firmy. Ponadto, polityki lub procedury mniejszej firmy mogą być mniej formalne. Na przykład, w bardzo małej firmie wykonującej stosunkowo niewiele zleceń badania, firma może ustalić, że nie ma konieczności ustanowienia ogólnofirmowego systemu w celu monitorowania niezależności, a raczej niezależność będzie monitorowana na poziomie indywidualnego zlecenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

A14. Wymogi dotyczące kierowania, nadzoru i przeglądu pracy innych członków zespołu wykonującego zlecenie są stosowne wyłącznie, gdy do zespołu wykonującego zlecenie należą członkowie inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie.

---

<sup>16</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”.

## Definicje

*Zespół wykonujący zlecenie* (Zob. par. 12(d))

- A15. Zespół wykonujący zlecenie może być zorganizowany na wiele sposobów. Na przykład, członkowie zespołu wykonującego zlecenie mogą być umiejscowieni razem lub w różnych lokalizacjach geograficznych oraz mogą być zorganizowani w grupy według wykonywanych przez siebie czynności. Niezależnie od sposobu organizacji zespołu wykonującego zlecenie, każda osoba, która wykonuje procedury badania<sup>17</sup> podczas zlecenia badania, jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie.
- A16. Definicja zespołu wykonującego zlecenie skupia się na osobach, które wykonują procedury badania podczas zlecenia badania. Dowody badania, które są niezbędne w celu wspierania opinii i sprawozdania biegłego rewidenta, są uzyskiwane przede wszystkim z procedur badania wykonywanych podczas badania.<sup>18</sup> Procedury badania obejmują procedury oszacowania ryzyka<sup>19</sup> oraz dalsze procedury badania.<sup>20</sup> Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w MSB 500, procedury badania obejmują inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne i kierowanie zapytania, często przeprowadzane w różnych kombinacjach.<sup>21</sup> Inne MSB mogą również zawierać szczególne procedury mające na celu uzyskanie dowodów badania, na przykład MSB 520.<sup>22</sup>
- A17. W skład zespołów wykonujących zlecenie wchodzi personel oraz mogą wchodzić inne osoby wykonujące procedury badania, które pochodzą z:
- (a) firmy należącej do sieci; lub
  - (b) firmy niebędącej firmą należącą do sieci lub innego dostawcy usług.<sup>23</sup>
- Na przykład, osoba z innej firmy może wykonać procedury badania w odniesieniu do informacji finansowych części składowej grupy podczas zlecenia badania grupy, obserwować spis z natury zapasów lub przeprowadzać inspekcję rzeczowych aktywów trwałych w odległej lokalizacji.
- A18. Zespoły wykonujące zlecenie mogą również obejmować osoby z centrów świadczenia usług, które wykonują procedury badania. Na przykład, może zostać ustalone, że określone zadania, które mają charakter powtarzalny lub specjalistyczny, będą wykonywane przez grupę pracowników o odpowiednich umiejętnościach, w związku z czym zespół wykonujący zlecenie obejmuje takie osoby. Centra świadczenia usług mogą być tworzone przez firmę, sieć lub inne firmy, struktury lub organizacje w tej samej sieci. Na przykład, scentralizowana funkcja może być wykorzystywana w celu ułatwienia procedur potwierdzeń zewnętrznych.
- A19. Zespoły wykonujące zlecenia mogą obejmować osoby posiadające specjalistyczną wiedzę w szczególnym obszarze rachunkowości lub rewizji finansowej, które wykonują procedury badania podczas zlecenia badania, na przykład osoby posiadające specjalistyczną wiedzę z rachunkowości podatków dochodowych lub z analizy złożonych informacji wytworzonych

<sup>17</sup> MSB 500 „Dowody badania”, paragraf A10.

<sup>18</sup> MSB 200, paragraf A30.

<sup>19</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) określa wymogi związane z procedurami oszacowania ryzyka.

<sup>20</sup> MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka” określa wymogi związane z dalszymi procedurami badania, w tym testami kontroli i procedurami wiarygodności.

<sup>21</sup> MSB 500, paragrafy A14–A25.

<sup>22</sup> MSB 520 „Procedury analityczne”.

<sup>23</sup> MSZJ (PL) 1, paragraf 16(v).

przez zautomatyzowane narzędzia i techniki w celu zidentyfikowania nietypowych lub niespodziewanych powiązań. Osoba nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie, jeżeli zaangażowanie tej osoby podczas zlecenia jest ograniczone do konsultacji. Konsultacjom poświęcono paragrafy 35 oraz A99–A102.

- A20. Jeżeli zlecenie badania jest przedmiotem kontroli jakości wykonania zlecenia, kontroler jakości wykonania zlecenia oraz wszelkie inne osoby dokonujące kontroli jakości wykonania zlecenia nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie. Takie osoby mogą podlegać szczególnym wymogom dotyczącym niezależności.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie.

- A21. Audytor wewnętrzny zapewniający bezpośrednią pomoc oraz zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta, których praca jest wykorzystywana podczas zlecenia, nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie.<sup>24</sup> MSB 610 (zmieniony) z 2013 r. oraz MSB 620 określają wymogi i wytyczne dla biegłego rewidenta podczas korzystania, odpowiednio, z pracy audytorów wewnętrznych w charakterze bezpośredniej pomocy lub korzystania z pracy zewnętrznego eksperta. Zgodność z tymi MSB wymaga uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących pracy wykonanej przez audytora wewnętrznego zapewniającego bezpośrednią pomoc oraz wykonania procedur badania w odniesieniu do pracy eksperta biegłego rewidenta.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, eksperci zatrudniani przez firmę audytorską oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie.

Obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie (Zob. par. 9, 12(d))

- A22. Jeżeli niniejszy MSB (PL) wyraźnie stanowi, że wymóg lub obowiązek ma zostać wypełniony przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, konieczne może być uzyskanie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie informacji od firmy lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie w celu spełnienia takiego wymogu (np. informacji w celu podjęcia wymaganej decyzji lub dokonania osądu). Na przykład, od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest ustalenie, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i możliwości do wykonania zlecenia badania. Aby dokonać osądu dotyczącego tego, czy kompetencje i możliwości zespołu wykonującego zlecenie są odpowiednie, konieczne może być wykorzystanie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie informacji zebranych przez zespół wykonujący zlecenie lub z systemu zarządzania jakością firmy.

Zastosowanie polityk lub procedur firmy przez członków zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 9, 12(d),17)

- A23. W kontekście systemu zarządzania jakością firmy, członkowie zespołu wykonującego zlecenie z firmy są odpowiedzialni za wdrażanie polityk lub procedur firmy mających zastosowanie do zlecenia badania. Ponieważ członkowie zespołu wykonującego zlecenie z innej firmy nie są ani partnerami, ani pracownikami firmy partnera odpowiedzialnego za zlecenie, mogą oni nie podlegać systemowi zarządzania jakością firmy, bądź politykom lub procedurom firmy. Ponadto, polityki lub procedury innej firmy mogą nie być zbliżone do tych firmy partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Na przykład, polityki lub procedury dotyczące kierowania,

<sup>24</sup> Zobacz MSB 620, paragrafy 12-13 oraz MSB 610 (zmieniony w 2013 r.), paragrafy 21-25.

nadzoru i przeglądu mogą być różne, w szczególności, gdy inna firma znajduje się w jurysdykcji, z innym systemem prawnym, językiem lub kulturą niż te w firmie partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Zgodnie z powyższym, jeżeli zespół wykonujący zlecenie obejmuje osoby, które są z innej firmy, konieczne może być podjęcie przez firmę lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie innych działań w celu wdrożenia polityk lub procedur firmy w odniesieniu do pracy tych osób.

A24. W szczególności, polityki lub procedury firmy mogą wymagać od firmy lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie podjęcia działań innych niż te mające zastosowanie do personelu, przy uzyskiwaniu zrozumienia, czy osoba z innej firmy:

- posiada odpowiednie kompetencje i możliwości do wykonania zlecenia badania. Na przykład, taka osoba nie podlegałaby procesom rekrutacyjnym i szkoleniowym firmy, a przez to polityki lub procedury firmy mogą stanowić, że to ustalenie może zostać dokonane poprzez inne działania, takie jak uzyskanie informacji od innej firmy, bądź organu licencjonującego lub rejestracyjnego. Paragrafy 19 i A38 w MSB 600 zawierają wytyczne dotyczące uzyskiwania zrozumienia kompetencji i możliwości biegłych rewidentów części składowych grupy;
- rozumie wymogi etyczne, które są stosowne dla zlecenia badania grupy. Na przykład, taka osoba nie podlegałaby szkoleniom firmy w zakresie polityk lub procedur firmy w odniesieniu do stosownych wymogów etycznych. Polityki lub procedury firmy mogą stanowić, że zrozumienie to jest uzyskiwane poprzez inne działania, takie jak dostarczenie takiej osobie informacji, podręczników lub przewodników zawierających postanowienia stosownych wymogów etycznych mających zastosowanie do zlecenia badania;
- potwierdzi niezależność. Na przykład, osoby niebędące pracownikami mogą nie być w stanie wypełnić deklaracji niezależności bezpośrednio w systemach niezależności firmy. Polityki lub procedury firmy mogą stanowić, że takie osoby mogą przedstawić dowody swojej niezależności w odniesieniu do zlecenia badania w inny sposób, taki jak pisemne potwierdzenie.

A25. Gdy polityki lub procedury firmy wymagają podjęcia szczególnych działań w pewnych okolicznościach (np. konsultacji w określonej sprawie), niezbędne może być poinformowanie osób nienależących do personelu o powiązanych politykach lub procedurach firmy. Osoby takie są wówczas w stanie powiadomić partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jeżeli wystąpią takie okoliczności, co umożliwi partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie przestrzeganie polityk lub procedur firmy. Na przykład, podczas zlecenia badania grupy, jeżeli biegły rewident części składowej grupy wykonuje procedury badania odnoszące się do informacji finansowych części składowej grupy oraz zidentyfikuje trudną lub sporną sprawę, która jest stosowna dla sprawozdania finansowego grupy i jest przedmiotem konsultacji<sup>25</sup> zgodnie z politykami lub procedurami biegłego rewidenta grupy, biegły rewident części składowej grupy jest w stanie powiadomić o takiej sprawie zespół przeprowadzający badanie grupy.

*Firma* (Zob. par. 12(e))

A26. Definicja „firmy” znajdująca się w stosownych wymogach etycznych może różnić się od definicji zawartej w niniejszym MSB (PL).

---

<sup>25</sup> Zobacz paragraf 35.

„Sieć” oraz „Firma należąca do sieci” (Zob. par. 12(f)–12(g))

A27. Definicje „sieci” lub „firmy należącej do sieci” w stosownych wymogach etycznych mogą różnić się od tych zawartych w niniejszym MSB (PL). Kodeks IESBA również zawiera wytyczne dotyczące terminów „sieć” i „firma należąca do sieci”. Sieci i inne firmy należące do sieci mogą mieć różną strukturę oraz w każdym przypadku są jednostkami zewnętrznymi w stosunku do firmy. Postanowienia niniejszego MSB (PL) dotyczące sieci mają również zastosowanie do wszelkich struktur lub organizacji, które nie stanowią części firmy, ale istnieją w ramach sieci.

**Obowiązki przywódcze w zakresie zarządzania i zapewnienie jakości podczas badań** (Zob. par. 13–15)

*Wzięcie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości*

A28. MSZJ (PL) 1 wymaga, aby firma ustaliła cele w zakresie jakości, które odnoszą się do nadzoru nad firmą i kierownictwa, które wspierają projektowanie, wdrażanie i działanie systemu zarządzania jakością. Odpowiedzialność partnera odpowiedzialnego za zlecenie za zarządzanie i zapewnianie jakości jest wspierana przez kulturę firmy, która wykazuje zaangażowanie w zapewnienie jakości. Reagując na wymogi określone w paragrafach 13 i 14 niniejszego MSB, partner odpowiedzialny za zlecenie może informować bezpośrednio innych członków zespołu wykonującego zlecenie oraz wzmacniać tę komunikację własnym zachowaniem i działaniami (np. kierowanie poprzez dawanie przykładu). Kultura, która wykazuje zaangażowanie w zapewnienie jakości, jest dalej kształtowana i wzmacniana przez członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy wykazują oni oczekiwane zachowania podczas wykonywania zlecenia.

Skalowalność

A29. Charakter i zakres działań partnera odpowiedzialnego za zlecenie w celu wykazania zaangażowania firmy w zapewnienie jakości, może zależeć od różnych czynników, w tym wielkości, struktury, geograficznego rozproszenia i złożoności firmy oraz zespołu wykonującego zlecenie, a także charakteru i okoliczności zlecenia badania. W przypadku mniejszego zespołu wykonującego zlecenie, z niewieloma członkami zespołu, wpływanie na pożądaną kulturę poprzez bezpośrednie kontakty i zachowanie może być wystarczające, podczas gdy dla większego zespołu wykonującego zlecenie, który jest rozproszony w wielu lokalizacjach, konieczna może być bardziej formalna komunikacja.

*Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie*

A30. Partner odpowiedzialny za zlecenie może wykazać swoje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w zlecenie badania przez cały okres jego wykonywania w różny sposób, w tym poprzez:

- wzięcie odpowiedzialności za charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy przestrzegając wymogów niniejszego MSB (PL); oraz
- zmienianie charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu takiego kierowania, nadzoru i przeglądu w kontekście charakteru i okoliczności zlecenia.

*Komunikacja*

A31. Komunikacja jest środkiem, dzięki któremu zespół wykonujący zlecenie dzieli się terminowo stosownymi informacjami w celu przestrzegania wymogów niniejszego MSB (PL), co

przyczynia się do osiągnięcia jakości podczas zlecenia badania. Komunikacja może odbywać się pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie lub:

- (a) z firmą (np. osobami wykonującymi czynności w ramach systemu zarządzania jakością firmy, w tym tymi, którym przydzielono ostateczną lub operacyjną odpowiedzialność za system zarządzania jakością firmy);
- (b) z innymi osobami zaangażowanymi w badanie (np. audytorami wewnętrznymi zapewniającymi bezpośrednią pomoc <sup>26</sup> lub zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta<sup>27</sup>); oraz
- (c) ze stronami zewnętrznymi w stosunku do firmy (np. kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór lub organami regulacyjnymi).

A32. Charakter i okoliczności zlecenia badania mogą mieć wpływ na decyzje partnera odpowiedzialnego za zlecenie dotyczące odpowiednich środków skutecznej komunikacji z członkami zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład, w celu wsparcia odpowiedniego kierowania, nadzoru i przeglądu, firma może korzystać z aplikacji IT w celu ułatwienia komunikacji pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie, gdy wykonują oni pracę w różnych lokalizacjach geograficznych.

*Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 7)*

A33. Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za podkreślanie znaczenia stosowania zawodowego sceptycyzmu przez każdego członka zespołu wykonującego zlecenie podczas wykonywania zlecenia. Warunki nieodłącznie związane z niektórymi zleceniami badania mogą stwarzać presję wywieraną na zespół wykonujący zlecenie, która może utrudnić odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas projektowania i wykonywania procedur badania i oceny dowodów badania. W związku z powyższym, podczas opracowywania ogólnej strategii badania zgodnie z MSB 300, konieczne może być rozważenie przez zespół wykonujący zlecenie, czy takie warunki występują podczas zlecenia badania oraz, jeżeli tak, jakie działania może musieć podjąć firma lub zespół wykonujący zlecenie w celu złagodzenia takich utrudnień.

A34. Utrudnienia w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia mogą obejmować, ale nie są ograniczone do:

- ograniczenia budżetowe, które mogą zniechęcać do korzystania z zasobów posiadających wystarczające doświadczenie lub kwalifikacje techniczne, w tym ekspertów, niezbędnych do badań jednostek, gdzie specjalistyczna wiedza techniczna lub specjalistyczne umiejętności są konieczne dla skutecznego zrozumienia, oszacowania i reakcji na ryzyka oraz przemyślanego krytycznego zadawania pytań kierownictwu;
- krótkie terminy, które mogą mieć negatywny wpływ na zachowania osób wykonujących pracę oraz osób kierujących, nadzorujących i dokonujących przeglądu. Na przykład, zewnętrzna presja czasu może tworzyć ograniczenia skutecznej analizy złożonych informacji;
- brak współpracy lub niepotrzebna presja wywierana przez kierownictwo, która może niekorzystnie wpływać na zdolność zespołu wykonującego zlecenie do rozwiązywania złożonych lub spornych kwestii;

<sup>26</sup> Zobacz MSB 610 (zmieniony w 2013 r.), paragraf A41.

<sup>27</sup> Zobacz MSB 620, paragrafy 11(c) i A30.

- niewystarczające zrozumienie jednostki i jej otoczenia, jej systemu kontroli wewnętrznej i mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, co może ograniczać zdolność zespołu wykonującego zlecenie do dokonywania odpowiednich osądów oraz przemyślanego kwestionowania stwierdzeń kierownictwa;
- trudności w uzyskaniu dostępu do zapisów, obiektów, pewnych pracowników, klientów, dostawców lub innych, co może skutkować stronniczością zespołu wykonującego zlecenie co do wyboru źródeł dowodów badania oraz poszukiwaniem dowodów badania z łatwiej dostępnych źródeł;
- nadmierne poleganie na zautomatyzowanych narzędziach i technikach, co może skutkować brakiem krytycznej oceny dowodów badania przez zespół wykonujący zlecenie.

A35. Nieświadome lub świadome stronniczości biegłego rewidenta mogą wpływać na zawodowe osądy zespołu wykonującego zlecenie, w tym, na przykład, podczas projektowania i wykonywania procedur badania lub oceny dowodów badania. Przykładem nieświadomych stronniczości biegłego rewidenta, które mogą utrudnić stosowanie zawodowego sceptycyzmu, a w związku z tym racjonalność zawodowych osądów dokonywanych przez zespół wykonujący zlecenie podczas przestrzegania wymogów niniejszego MSB (PL), może być:

- stronniczość związana z dostępnością, która jest tendencją do przykładania większej wagi do zdarzeń lub doświadczeń, które od razu przychodzą na myśl lub są łatwo dostępne, niż do tych, które nie są;
- stronniczość związana z potwierdzeniem, która jest tendencją do przykładania większej wagi do informacji, które potwierdzają istniejące przekonanie, niż do informacji, które są sprzeczne z takim przekonaniem lub podają je w wątpliwość;
- grupowe myślenie, które jest tendencją do myślenia lub podejmowania decyzji jako grupa, co zniechęca do kreatywności lub indywidualnej odpowiedzialności;
- stronniczość związana z nadmierną pewnością siebie, która jest tendencją do przeceniania własnych możliwości dokonywania dokładnych oszacowań ryzyka, bądź innych osądów lub decyzji;
- stronniczość związana z zakotwiczeniem, która jest tendencją do wykorzystywania początkowej części informacji jako kotwicy, w stosunku do której późniejsze informacje są nieadekwatnie oceniane;
- stronniczość związana z automatyzacją, która jest tendencją do faworyzowania danych wyjściowych pochodzących z automatycznych systemów, nawet, gdy ludzkie rozumowanie lub sprzeczne informacje budzą wątpliwości co do wiarygodności lub dopasowania takich danych do celu.

A36. Możliwe działania, jakie zespół wykonujący zlecenie może podjąć w celu złagodzenia trudności w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia, mogą obejmować:

- zachowywanie czujności na zmiany charakteru lub okoliczności zlecenia badania, które wymagają dodatkowych lub innych zasobów na zleceniu, oraz żądania dodatkowych lub innych zasobów od tych osób w firmie, które są odpowiedzialne za alokowanie lub przypisanie zasobów do zlecenia;

- wyraźną czujność zespołu wykonującego zlecenie co do przypadków lub sytuacji, w których podatność na nieświadome lub świadome stronniczości biegłego rewidenta mogą być większe (np. obszary wymagające większego osądu) oraz podkreślanie ważności poszukiwania porady od bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie podczas planowania i wykonywania procedur badania;
- zmianę składu zespołu wykonującego zlecenie, na przykład żądanie, aby do zlecenia zostały przydzielone bardziej doświadczone osoby, o większych umiejętnościach lub wiedzy, bądź szczególnej specjalistycznej wiedzy;
- zaangażowanie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie podczas kontaktów z członkami kierownictwa, z którymi współdziałanie jest trudne lub wymagające;
- zaangażowanie członków zespołu wykonującego zlecenie posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, bądź eksperta biegłego rewidenta do pomocy zespołowi wykonującemu zlecenie w złożonych lub subiektywnych obszarach badania;
- modyfikowanie charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru lub przeglądu poprzez zaangażowanie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie, większy i częstszy osobisty nadzór lub bardziej dogłębne przeglądy pewnych dokumentów roboczych dla:
  - złożonych lub subiektywnych obszarów badania;
  - obszarów stanowiących ryzyko dla zapewnienia jakości podczas zlecenia badania;
  - obszarów związanych z ryzykiem oszustwa; oraz
  - zidentyfikowanych lub podejrzewanych naruszeń przepisów prawa lub regulacji.
- określanie oczekiwań dla:
  - częstego i terminowego poszukiwania porad przez mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie od bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie; oraz
  - dostępności bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie dla mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie podczas zlecenia badania oraz odpowiadania, w pozytywny i terminowy sposób, na ich spostrzeżenia, prośby o poradę lub pomoc.
- komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, gdy kierownictwo wywiera nadmierną presję lub zespół wykonujący zlecenie doświadcza trudności w uzyskaniu dostępu do zapisów, obiektów, pewnych pracowników, klientów, dostawców lub innych, od których można uzyskać dowody badania.

*Przydzielanie procedur, zadań lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 15)*

A37. Partner odpowiedzialny za zlecenie może wykazać swoje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie podczas zlecenia badania, gdy procedury, zadania lub czynności zostały przydzielone innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, na różne sposoby, w tym:



- poinformowanie przydzielonych osób o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie przydzielonej pracy i jej celach oraz przekazanie wszelkich innych koniecznych instrukcji i stosownych informacji;
- kierowanie i nadzór nad przydzielonymi osobami;
- przegląd pracy przydzielonych osób w celu oceny wyciągniętych wniosków, dodatkowo do wymogów określonych w paragrafach 29-34.

**Stosowne wymogi etyczne, w tym te dotyczące niezależności (Zob. par. 16 -21)**

*Stosowne wymogi etyczne (Zob. par. 1, 16–21)*

- A38. MSB 200<sup>28</sup> wymaga od biegłego rewidenta przestrzegania stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności, związanych ze zleceniami badania sprawozdań finansowych. Stosowne wymogi etyczne mogą różnić się w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia. Na przykład, pewne wymogi związane z niezależnością mogą mieć zastosowanie wyłącznie podczas przeprowadzania badań jednostek notowanych na giełdzie. MSB 600 zawiera dodatkowe wymogi i wytyczne do tych określonych w niniejszym MSB (PL), dotyczące komunikowania się z biegłymi rewidentami części składowych grupy w sprawie stosownych wymogów etycznych.
- A39. Biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania, pewne przepisy prawa, regulacje lub aspekty stosownych wymogów etycznych, takie jak te dotyczące naruszenia przepisów prawa lub regulacji, mogą być stosowne dla zlecenia, na przykład przepisy prawa lub regulacje dotyczące prania pieniędzy, korupcji lub przekupstwa.
- A40. System informacyjny firmy oraz zasoby dostarczane przez firmę mogą pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w zrozumieniu i wypełnieniu stosownych wymogów etycznych mających zastosowanie do charakteru i okoliczności zlecenia badania. Na przykład, firma może:
- poinformować zespoły wykonujące zlecenie o wymogach niezależności;
  - zapewnić szkolenie zespołom wykonującym zlecenia dotyczące stosownych wymogów etycznych;
  - ustalić podręczniki i przewodniki (tj. zasoby intelektualne) zawierające postanowienia stosownych wymogów etycznych i wytyczne dotyczące sposobu, w jaki są one stosowane do charakterystyki i okoliczności firmy i jej zleceń;
  - przypisywać personel do zarządzania i monitorowania zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi (np. MSZJ (PL) 1 wymaga, aby firma uzyskiwała, co najmniej raz w roku, udokumentowanego potwierdzenia zgodności z wymogami niezależności od całego personelu, od którego stosowne wymogi etyczne wymagają niezależności) lub udzielać konsultacji w sprawach związanych ze stosownymi wymogami etycznymi;
  - ustanowić polityki lub procedury, aby członkowie zespołu wykonującego zlecenie przekazywali stosowne i wiarygodne informacje odpowiednim stronom w firmie lub partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie, takie jak polityki lub procedury, aby zespoły wykonujące zlecenie:

---

<sup>28</sup> MSB 200, paragrafy 14 i A16–A19.

- przekazywały informacje dotyczące zleceń klientów i zakresu usług, w tym usług innych niż usługi atestacyjne, aby umożliwić firmie zidentyfikowanie zagrożeń niezależności w okresie wykonywania zlecenia oraz w okresie objętym przedmiotem zlecenia;
- komunikowały okoliczności i powiązania, które mogą tworzyć zagrożenie dla niezależności, aby umożliwić firmie dokonanie oceny, czy takie zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie oraz, jeśli nie jest, zareagowały na zagrożenie poprzez jego wyeliminowanie lub ograniczenie do akceptowalnego poziomu;
- niezwłocznie komunikowały wszelkie naruszenia stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności.

A41. Partner odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod uwagę informacje, komunikację i zasoby opisane w paragrafie A40 przy ustalaniu, czy partner odpowiedzialny za zlecenie może polegać na politykach lub procedurach firmy przy przestrzeganiu stosownych wymogów etycznych.

A42. Otwarta i silna komunikacja pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie dotycząca stosownych wymogów etycznych może również pomóc w:

- zwróceniu uwagi członków zespołu wykonującego zlecenie na stosowne wymogi etyczne, które mogą mieć szczególne znaczenie dla zlecenia badania; oraz
- zapewnianiu partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie informacji o sprawach stosownych dla zrozumienia i wypełniania przez zespół wykonujący zlecenie stosownych wymogów etycznych i powiązanych z nimi polityk lub procedur firmy.

*Identyfikowanie i ocena zagrożeń dla zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi (Zob. par. 17-18)*

A43. Zgodnie z MSZJ (PL) 1, reakcje firmy odpowiadające na ryzyka dotyczące jakości w odniesieniu do stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności dla członków zespołu wykonującego zlecenie, obejmują polityki lub procedury dotyczące identyfikowania, oceny i reagowania na zagrożenia dla zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi.

A44. Stosowne wymogi etyczne mogą zawierać postanowienia dotyczące identyfikowania i oceny zagrożeń oraz sposobu postępowania z nimi. Na przykład, Kodeks IESBA wyjaśnia, że zagrożenie dla zgodności z fundamentalną zasadą posiadania kompetencji zawodowych i należytej staranności, w postaci czerpania korzyści własnych, może powstać, gdy wynagrodzenie określone za zlecenie badania jest tak niskie, że wykonanie zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi mogłoby być trudne.<sup>29</sup>

*Naruszenia stosownych wymogów etycznych (Zob. par. 19)*

A45. Zgodnie z MSZJ (PL) 1, od firmy wymagane jest ustanowienie polityk lub procedur dla identyfikowania, komunikowania, oceny i zgłaszania wszelkich naruszeń stosownych wymogów etycznych oraz odpowiedniego i terminowego reagowania na przyczyny i skutki naruszeń.

*Podjęcie odpowiednich działań (Zob. par. 20)*

A46. Odpowiednie działania mogą obejmować na przykład:

---

<sup>29</sup> Kodeks IESBA, paragraf 330.3 A2.

- kierowanie się politykami lub procedurami firmy dotyczącymi naruszeń stosownych wymogów etycznych, w tym komunikowanie lub konsultowanie się z odpowiednimi osobami, aby mogły zostać podjęte odpowiednie działania, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, działania dyscyplinarne;
- komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór;
- komunikowanie się z organami regulacyjnymi lub organizacjami zawodowymi. W niektórych okolicznościach, komunikowanie się z organami regulacyjnymi może być wymagane przez przepisy prawa lub regulacji;
- poszukiwanie porady prawnej;
- wycofanie się ze zlecenia badania, jeżeli wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją.

*Przed datą sprawozdania biegłego rewidenta (Zob. par. 21)*

A47. MSB 700 (zmieniony) wymaga, aby sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania oraz, że biegły rewident wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami.<sup>30</sup> Wykonanie procedur wymaganych przez paragrafy 16-21 niniejszego MSB (PL) stanowi podstawę tych oświadczeń w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

A48. Przepisy ustawowe mogą ustanawiać zabezpieczenia dla niezależności biegłych rewidentów sektora publicznego. Jednakże, biegli rewidenty w sektorze publicznym lub firmy audytorskie przeprowadzające badania w sektorze publicznym w imieniu ustawowych biegłych rewidentów, mogą, w zależności od warunków uzyskanych uprawnień w danym systemie prawnym, być zobowiązani do dostosowania swojego podejścia w celu zachowania zgodności z paragrafem 16. Gdy uprawnienia biegłego rewidenta w sektorze publicznym nie zezwalają na wycofanie się ze zlecenia badania, może to obejmować ujawnienie w publicznym sprawozdaniu zaistniałych okoliczności, które – gdyby wystąpiły w sektorze prywatnym – doprowadziłyby do wycofania się biegłego rewidenta.

**Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń badania (Zob. par. 22-24)**

A49. MSZJ (PL) 1 wymaga, aby firma ustanowiła cele jakości, uwzględniające akceptację i kontynuację relacji z klientem oraz poszczególnych zleceń.

A50. Takie informacje jak poniższe mogą pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w ustaleniu, czy wyciągnięte wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zleceń badania są odpowiednie:

- uczciwość i wartości etyczne głównych właścicieli, kluczowego kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką;
- czy dostępne są wystarczające i odpowiednie zasoby, aby wykonać zlecenie;
- czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór potwierdziły swoją odpowiedzialność związaną ze zleceniem;

---

<sup>30</sup> MSB 700 (zmieniony), paragraf 28(c).

- czy zespół wykonujący zlecenie posiada kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu, aby wykonać zlecenie; oraz
  - czy znaczące sprawy, które powstały w trakcie bieżącego lub wcześniejszego zlecenia, mają wpływ na kontynuację zlecenia.
- A51. Zgodnie z MSZJ (PL) 1, w odniesieniu do decyzji o akceptacji i kontynuacji, od firmy wymagane jest dokonywanie osądów dotyczących zdolności firmy do wykonania zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Partner odpowiedzialny za zlecenie może wykorzystać informacje rozważane przez firmę w tym zakresie podczas ustalania, czy wyciągnięte wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zleceń badania są odpowiednie. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie ma obawy dotyczące odpowiedniości wyciągniętych wniosków, partner odpowiedzialny za zlecenie może omówić podstawę takich wniosków z osobami zaangażowanymi w proces akceptacji i kontynuacji.
- A52. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie jest bezpośrednio zaangażowany podczas całego procesu akceptacji i kontynuacji w firmie, partner odpowiedzialny za zlecenie będzie świadomy informacji uzyskanych lub wykorzystanych przez firmę podczas wyciągania powiązanych wniosków. Takie bezpośrednie zaangażowanie może również stanowić podstawę dla ustalenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, że zastosowano się do polityk lub procedur firmy oraz że wyciągnięte wnioski są odpowiednie.
- A53. Informacje uzyskane podczas procesu akceptacji i kontynuacji mogą pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w przestrzeganiu wymogów niniejszego MSB (PL) oraz podejmowaniu świadomych decyzji dotyczących odpowiednich kierunków działań. Takie informacje mogą obejmować:
- informacje dotyczące wielkości, złożoności i charakteru jednostki, w tym, czy jest to badanie grupy, branża, w której prowadzi działalność oraz mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej;
  - harmonogram sporządzania sprawozdań przez jednostkę, takich jak śródroczne i końcowe;
  - w odniesieniu do badań grupy, charakter relacji w zakresie kontroli pomiędzy jednostką dominującą, a częściami składowymi grupy; oraz
  - czy w jednostce lub branży, w której jednostka prowadzi działalność, nastąpiły zmiany od czasu wcześniejszego zlecenia badania, które mogą wpływać na rodzaj wymaganych zasobów oraz sposób, w jaki praca zespołu wykonującego zlecenie będzie kierowana, nadzorowana oraz przeglądana.
- A54. Informacje uzyskane podczas akceptacji i kontynuacji mogą być również stosowne dla przestrzegania wymogów określonych innych MSB oraz niniejszego MSB (PL), dotyczących na przykład:
- ustalenia zrozumienia warunków zlecenia badania zgodnie z wymogami w MSB 210;<sup>31</sup>
  - identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem, zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) oraz MSB 240;<sup>32</sup>

<sup>31</sup> MSB 210 „Uzgadnianie warunków zleceń badania”, paragraf 9.

<sup>32</sup> MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”.

- zrozumienia grupy, części składowych grupy i ich otoczenia, w przypadku badania sprawozdania finansowego grupy zgodnie z MSB 600, oraz kierowania, nadzoru i przeglądu pracy biegłych rewidentów części składowych grupy;
  - ustalenia, czy oraz w jaki sposób zaangażować eksperta biegłego rewidenta zgodnie z MSB 620; oraz
  - struktury nadzoru jednostki zgodnie z MSB 260 (zmienionym)<sup>33</sup> oraz MSB 265.<sup>34</sup>
- A55. Przepisy prawa, regulacje lub stosowne wymogi etyczne mogą wymagać od zastępującego biegłego rewidenta, aby przed akceptacją zlecenia badania, zwrócił się do poprzedniego biegłego rewidenta o przekazanie znanych mu informacji dotyczących wszelkich faktów lub okoliczności, których w ocenie poprzedniego biegłego rewidenta, zastępujący biegły rewident musi być świadomy przed podjęciem decyzji, czy zaakceptować zlecenie. W niektórych okolicznościach od poprzedniego biegłego rewidenta może być wymagane, aby na żądanie proponowanego zastępującego biegłego rewidenta przekazał proponowanemu zastępującemu biegłemu rewidentowi informacje dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji. Na przykład, jeżeli poprzedni biegły rewident wycofał się ze zlecenia na skutek zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji, Kodeks IESBA wymaga, aby poprzedni biegły rewident, na żądanie proponowanego zastępującego biegłego rewidenta, przedstawił mu wszystkie stosowne fakty i inne informacje dotyczące takiego naruszenia, których, w opinii poprzedniego biegłego rewidenta, proponowany zastępujący biegły rewident musi być świadomy przed podjęciem decyzji, czy zaakceptować zlecenie badania.
- A56. W okolicznościach, gdy firma jest zobowiązana przez przepis prawa lub regulację, do akceptacji lub kontynuacji zlecenia badania, partner odpowiedzialny za zlecenie może uwzględnić informacje uzyskane przez firmę o charakterze i okolicznościach zlecenia.
- A57. Podczas podejmowania decyzji dotyczącej koniecznych działań, partner odpowiedzialny za zlecenie i firma mogą uznać, że kontynuowanie zlecenia badania jest odpowiednie oraz, w takim przypadku, ustalić jakie dodatkowe kroki są konieczne na poziomie zlecenia (np. przydzielenie większej liczby pracowników lub pracowników posiadających określoną wiedzę specjalistyczną). Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie ma nadal obawy lub nie jest przekonany, że sprawa została odpowiednio rozwiązana, zastosowanie mogą mieć polityki lub procedury firmy dotyczące rozstrzygania rozbieżności opinii.

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego (Zob. par. 22–24)*

- A58. W sektorze publicznym biegli rewidenci mogą być wyznaczani zgodnie z procedurami ustawowymi, a biegły rewident w sektorze publicznym może nie musieć ustanawiać wszystkich polityk lub procedur dotyczących akceptacji i kontynuacji zleceń badania. Tym niemniej, wymogi i rozważania dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i zleceń, zawarte w paragrafach 22-24 i A49–A57, mogą być wartościowe dla biegłych rewidentów w sektorze publicznym podczas przeprowadzania oszacowania ryzyka oraz wykonywania obowiązków sprawozdawczych.

<sup>33</sup> MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”.

<sup>34</sup> MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”.

**Zasoby zlecenia** (Zob. par. 25-28)

A59. Zgodnie z MSZJ (PL) 1, zasoby przydzielone lub udostępnione przez firmę, aby wspierać wykonywanie zleceń badania obejmują:

- zasoby ludzkie;
- zasoby technologiczne; oraz
- zasoby intelektualne.

A60. Zasoby dla zlecenia badania są przede wszystkim przydzielane lub udostępniane przez firmę, jednak mogą wystąpić okoliczności, gdy zespół wykonujący zlecenie uzyskuje zasoby dla zlecenia badania bezpośrednio. Na przykład, może mieć to miejsce w przypadku, gdy biegły rewident części składowej grupy jest zobowiązany przez ustawę, regulację lub inne przyczyny, do wyrażenia opinii biegłego rewidenta dotyczącej sprawozdania finansowego części składowej grupy, oraz gdy biegły rewident części składowej grupy został również wyznaczony przez kierownika jednostki będącej częścią składową grupy do wykonania procedur badania w imieniu zespołu przeprowadzającego badanie grupy.<sup>35</sup> W takich okolicznościach polityki lub procedury firmy mogą wymagać od partnera odpowiedzialnego za zlecenie podjęcia różnych działań, takich jak żądanie informacji od biegłego rewidenta części składowej grupy, w celu ustalenia, czy wystarczające i odpowiednie zasoby zostały przydzielone lub udostępnione.

A61. Stosowne może być, aby partner odpowiedzialny za zlecenie rozważył, podczas przestrzegania wymogów określonych w paragrafach 25 i 26, czy zasoby przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie umożliwiają wypełnienie stosownych wymogów etycznych, w tym zasad etycznych, takich jak kompetencje zawodowe i należyta staranność.

*Zasoby ludzkie*

A62. Zasoby ludzkie obejmują członków zespołu wykonującego zlecenie (zobacz również paragrafy A5, A15–A21) oraz, gdzie ma to zastosowanie, zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta i osoby z funkcji audytu wewnętrznego jednostki, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas badania.

*Zasoby technologiczne*

A63. Korzystanie z zasobów technologicznych podczas zlecenia badania może pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Narzędzia technologiczne mogą umożliwić biegłemu rewidentowi bardziej skuteczne i efektywne zarządzanie badaniem. Narzędzia technologiczne mogą również umożliwić biegłemu rewidentowi łatwiejszą ocenę dużych ilości danych, na przykład w celu przekazania głębszych spostrzeżeń, zidentyfikowania nietypowych trendów lub bardziej skutecznego kwestionowania stwierdzeń kierownictwa, co wzmacnia zdolność biegłego rewidenta do stosowania zawodowego sceptycyzmu. Narzędzia technologiczne mogą być również wykorzystywane do przeprowadzania spotkań i zapewniania narzędzi komunikacji zespołowi wykonującemu zlecenie. Nieodpowiednie korzystanie z takich zasobów technologicznych może jednak zwiększać ryzyko nadmiernego polegania na informacjach wytworzonych dla celów podejmowania decyzji lub może tworzyć zagrożenia dla przestrzegania stosownych wymogów etycznych, na przykład wymogów dotyczących poufności.

---

<sup>35</sup> MSB 600, paragraf 3.

- A64. Polityki lub procedury firmy mogą obejmować wymagane rozważania lub obowiązki zespołu wykonującego zlecenie podczas korzystania z narzędzi technologicznych zatwierdzonych przez firmę w celu wykonania procedur badania oraz mogą wymagać zaangażowania osób posiadających specjalistyczne umiejętności lub specjalistyczną wiedzę w zakresie oceny lub analizy danych wyjściowych.
- A65. Gdy partner odpowiedzialny za zlecenie wymaga od osób z innej firmy korzystania z określonych zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas wykonywania procedur badania, komunikacja z takimi osobami może wskazywać, że korzystanie z takich zautomatyzowanych narzędzi i procedur musi być zgodne z instrukcjami zespołu wykonującego zlecenie.
- A66. Polityki lub procedury firmy mogą szczegółowo zabraniać korzystania z pewnych aplikacji IT lub funkcjonalności aplikacji IT (np. oprogramowania, które nie zostało jeszcze szczegółowo zatwierdzone do wykorzystania przez firmę). Alternatywnie, polityki lub procedury firmy mogą wymagać od zespołu wykonującego zlecenie podejmowania pewnych działań przed wykorzystaniem aplikacji IT, która nie została zatwierdzona przez firmę, aby ustalić, czy jest ona odpowiednia do wykorzystania, na przykład poprzez wymaganie:
- od zespołu wykonującego zlecenie posiadania odpowiednich kompetencji i możliwości do korzystania z aplikacji IT;
  - testowania działania i bezpieczeństwa aplikacji IT;
  - włączenia określonej dokumentacji do akt zlecenia.
- A67. Partner odpowiedzialny za zlecenie może stosować zawodowy osąd podczas rozważania, czy wykorzystanie aplikacji IT podczas zlecenia badania jest odpowiednie w kontekście zlecenia, a jeśli tak, w jaki sposób korzystać z aplikacji IT. Czynniki, jakie mogą zostać rozważone podczas ustalania, czy określona aplikacja IT, która nie została szczególnie zatwierdzona do wykorzystania przez firmę, jest odpowiednia do wykorzystania podczas zlecenia badania, obejmują czy:
- wykorzystanie i bezpieczeństwo aplikacji IT jest zgodne z politykami lub procedurami firmy;
  - aplikacja IT działa w zamierzony sposób;
  - personel posiada kompetencje i możliwości wymagane do korzystania z aplikacji IT.

#### *Zasoby intelektualne*

- A68. Zasoby intelektualne obejmują na przykład metodykę badania, narzędzia wdrażania, przewodniki badania, wzory programów, szablony, listy kontrolne lub formularze.
- A69. Korzystanie z zasobów intelektualnych na zleceniu badania może ułatwić spójne stosowanie i zrozumienie standardów zawodowych, przepisów prawa i regulacji oraz powiązanych polityk lub procedur firmy. W tym celu, od zespołu wykonującego zlecenie może być wymagane, zgodnie z politykami lub procedurami firmy, aby korzystał z metodyki badania oraz określonych narzędzi i wytycznych firmy. Zespół wykonujący zlecenie może również rozważyć, czy korzystanie z innych zasobów intelektualnych jest odpowiednie i stosowne ze względu na charakter i okoliczności zlecenia, na przykład określonej metodyki branżowej lub powiązanych przewodników i poradników wykonawczych.

*Wystarczające i odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia (Zob. par. 25)*

A70. Podczas ustalania, czy zespołowi wykonującemu zlecenie przydzielone lub udostępnione zostały wystarczające i odpowiednie zasoby, aby wykonać zlecenie, partner odpowiedzialny za zlecenie może zazwyczaj polegać na powiązanych politykach lub procedurach firmy (w tym zasobach), opisanych w paragrafie A6. Na przykład, na podstawie informacji przekazanych przez firmę, partner odpowiedzialny za zlecenie może być w stanie polegać na programach rozwoju technologicznego firmy, ich wdrażania i utrzymywania w firmie, gdy korzysta z technologii zatwierdzonej przez firmę do wykonywania procedur badania.

*Kompetencje i możliwości zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 26)*

A71. Podczas ustalania, że zespół wykonujący zlecenie posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, partner odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod uwagę takie sprawy jak:

- rozumienie i praktyczne doświadczenie zespołu w zakresie zleceń badania o podobnym charakterze i złożoności poprzez odpowiednie szkolenia i udział w wykonywaniu takich zleceń;
- rozumienie przez zespół standardów zawodowych i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych;
- wiedzę specjalistyczną zespołu w specyficznych obszarach rachunkowości lub badania;
- wiedzę specjalistyczną zespołu w zakresie IT, wykorzystywaną przez jednostkę lub zautomatyzowane narzędzia lub techniki, które mają być wykorzystywane przez zespół wykonujący zlecenie podczas planowania i wykonywania zlecenia badania;
- wiedzę zespołu na temat stosownych branż, w jakich badana jednostka prowadzi działalność;
- zdolność zespołu do stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu;
- zrozumienie przez zespół polityk lub procedur firmy.

A72. Audytorzy wewnętrzni oraz zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie. MSB 610 (zmieniony w 2013 r.)<sup>36</sup> oraz MSB 620<sup>37</sup> obejmują wymogi i wytyczne dotyczące oceny kompetencji i możliwości, odpowiednio, audytorów wewnętrznych i zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, eksperci zatrudniani przez firmę audytorską oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie.

*Zarządzanie projektem*

A73. W sytuacjach, gdzie jest wielu członków zespołu wykonującego zlecenie, na przykład podczas badania większej lub bardziej złożonej jednostki, partner odpowiedzialny za zlecenie może zaangażować osobę posiadającą specjalistyczne umiejętności lub wiedzę w zakresie zarządzania projektem, wspieraną przez odpowiednie zasoby technologiczne i intelektualne firmy. I odwrotnie, podczas badania mniej złożonej jednostki oraz przy mniejszej liczbie członków

<sup>36</sup> MSB 610 (zmieniony w 2013 r.), paragraf 15.

<sup>37</sup> MSB 620, paragraf 9.



zespołu wykonującego zlecenie, zarządzanie projektem może być realizowane przez członka zespołu wykonującego zlecenie poprzez mniej formalne środki.

A74. Techniki i narzędzia zarządzania projektem mogą wspierać zespół wykonujący zlecenie podczas zarządzania jakością zlecenia badania, na przykład poprzez:

- zwiększenie zdolności stosowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie poprzez łagodzenie ograniczeń budżetowych lub czasowych, które mogą w innym przypadku utrudniać stosowanie zawodowego sceptycyzmu;
- ułatwianie terminowego wykonywania prac rewizyjnych, aby skutecznie zarządzać ograniczeniami czasowymi na koniec procesu badania, gdy mogą wystąpić trudniejsze lub sporne sprawy;
- monitorowanie postępów badania w stosunku do planu badania,<sup>38</sup> w tym osiągnięcia kluczowych kamieni milowych, co może pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w proaktywnym podejściu do identyfikowania potrzeby dokonania w odpowiednim czasie korekt w planie badania i przydzielonych zasobach; lub
- ułatwienie komunikacji pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie, na przykład koordynowanie porozumień z biegłymi rewidentami części składowych grupy i ekspertami biegłego rewidenta.

*Niewystarczające lub nieodpowiednie zasoby (Zob. par. 27)*

A75. MSZJ (PL) 1 odnosi się do zaangażowania firmy w osiągnięcie jakości poprzez jej kulturę istniejącą w całej firmie, która uznaje i wzmacnia rolę firmy w służbie w interesie publicznym poprzez spójnie wykonywane zlecenia o wysokiej jakości, oraz znaczenie jakości w strategicznych decyzjach i działaniach firmy, w tym finansowe i operacyjne priorytety firmy. MSZJ (PL) 1 odnosi się również do obowiązków firmy w zakresie planowania potrzebnych zasobów oraz pozyskiwania, alokowania lub przydzielania zasobów w sposób, który jest spójny z zaangażowaniem firmy w obszarze jakości. Jednakże, w pewnych okolicznościach, finansowe i operacyjne priorytety firmy mogą nakładać ograniczenia na zasoby przydzielane lub udostępniane zespołowi wykonującemu zlecenie. W takich okolicznościach, te ograniczenia nie są nadrzędne w stosunku do odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie za zapewnienie jakości na poziomie zlecenia, w tym za ustalenie, że zasoby przydzielone lub udostępnione przez firmę są wystarczające i odpowiednie do wykonania zlecenia badania.

A76. Podczas badania sprawozdania finansowego grupy, gdy zasoby są niewystarczające lub nieodpowiednie w stosunku do wykonywanej pracy w części składowej grupy przez biegłego rewidenta części składowej grupy, partner odpowiedzialny za zlecenie może omówić tę sprawę z biegłym rewidentem części składowej grupy, kierownikiem jednostki lub firmą, aby udostępnić wystarczające i odpowiednie zasoby.

A77. Ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, czy wymagane są dodatkowe zasoby na poziomie zlecenia, jest sprawą zawodowego osądu i mają na to wpływ wymogi niniejszego MSB (PL) oraz charakter i okoliczności zlecenia badania. Jak opisano w paragrafie A11, w pewnych okolicznościach partner odpowiedzialny za zlecenie może ustalić, że reakcje firmy na ryzyka związane z jakością są nieskuteczne w kontekście określonego zlecenia, w tym, że pewne zasoby przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie są

---

<sup>38</sup> Zobacz MSB 300, paragraf 9.

niewystarczające. W tych okolicznościach, od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest podjęcie odpowiednich działań, w tym przekazanie takich informacji odpowiednim osobom zgodnie z paragrafem 27 i paragrafem 39(c). Na przykład, jeżeli komputerowe oprogramowanie do badania dostarczone przez firmę nie zawiera nowych lub zmienionych procedur badania w związku z wydaną ostatnio regulacją branżową, przekazanie takiej informacji firmie w odpowiednim terminie umożliwia firmie podjęcie kroków, aby niezwłocznie zaktualizować i ponownie wydać oprogramowanie lub zapewnić alternatywny zasób, który umożliwia zespołowi wykonującemu zlecenie przestrzeganie nowej regulacji podczas wykonywania zlecenia badania.

A78. Jeżeli przydzielone lub udostępnione zasoby są niewystarczające lub nieodpowiednie do okoliczności zlecenia, a dodatkowe lub alternatywne zasoby nie zostały udostępnione, odpowiednie działania mogą obejmować:

- zmianę planowanego podejścia do charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu (zobacz również paragraf A94);
- omówienie wydłużenia terminów raportowania z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór, gdy wydłużenie jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją;
- zastosowanie polityk lub procedur firmy dotyczących rozstrzygania rozbieżności opinii, jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie nie uzyskuje zasobów koniecznych dla zlecenia badania;
- zastosowanie polityk lub procedur firmy dotyczących wycofania się ze zlecenia badania, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją.

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego (Zob. par. 25-28)*

A79. W sektorze publicznym wywiązywanie się z warunków obowiązkowego badania w danym systemie prawnym może wymagać specjalistycznych umiejętności. Takie umiejętności mogą obejmować zrozumienie mających zastosowanie ustaleń dotyczących sprawozdawczości, w tym raportowania do organu ustawodawczego lub innego organu nadzorującego lub raportowanie w interesie publicznym. Szerszy zakres badania w sektorze publicznym może obejmować, na przykład, niektóre aspekty audytu działalności.

## **Wykonywanie zlecenia**

*Skalowalność (Zob. par. 29)*

A80. Gdy badanie nie jest przeprowadzane w całości przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub podczas badania jednostki, której charakter i okoliczności są bardziej złożone, konieczne może być wyznaczenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie do kierowania, nadzoru i przeglądu innych członków zespołu wykonującego zlecenie. Jednakże, jako część całościowej odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie za zarządzanie i zapewnianie jakości podczas zlecenia badania oraz wystarczające i odpowiednie zaangażowanie, od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest ustalenie, że charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu są zgodne z paragrafem 30. W takich okolicznościach personel lub członkowie zespołu wykonującego zlecenie, w tym biegli rewidenci części składowych grupy, mogą przekazywać informacje partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie, aby umożliwić mu dokonanie ustalenia wymaganego przez paragraf 30.

*Kierowanie, nadzór i przegląd (Zob. par. 30)*

- A81. Zgodnie z MSZJ (PL) 1, od firmy wymagane jest ustalenie celu jakości odnoszącego się do charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad zespołami wykonującymi zlecenie oraz przeglądu ich pracy. MSZJ (PL) 1 wymaga również, aby takie kierowanie, nadzór i przegląd były planowane i wykonywane zgodnie z zasadą, że praca wykonana przez mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie jest kierowana, nadzorowana i przeglądana przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie.
- A82. Kierowanie i nadzór nad zespołem wykonującym zlecenie oraz przegląd pracy zespołu wykonującego zlecenie stanowią reakcje na poziomie firmy, które są wdrażane na poziomie zlecenia, których charakter, rozłożenie w czasie i zakres mogą być dalej dostosowywane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie podczas zarządzania jakością zlecenia badania. W związku z powyższym, podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu będzie różnić się w zależności od zlecenia, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia. Podejście będzie zasadniczo obejmować połączenie uwzględnienia polityk lub procedur firmy oraz reakcji specyficznych dla zlecenia.
- A83. Podejście do kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy wspiera partnera odpowiedzialnego za zlecenie w wypełnianiu wymogów niniejszego MSB (PL) oraz w stwierdzeniu, że partner odpowiedzialny za zlecenie został wystarczająco i odpowiednio zaangażowany podczas zlecenia badania zgodnie z paragrafem 40.
- A84. Bieżące dyskusje i komunikacja między członkami zespołu wykonującego zlecenie pozwalają mniej doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie na zadawanie pytań bardziej doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie (w tym partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie) we właściwym czasie oraz umożliwiają skuteczne kierowanie, nadzór i przegląd zgodnie z paragrafem 30.

*Kierowanie*

- A85. Kierowanie zespołem wykonującym zlecenie może obejmować informowanie członków zespołu wykonującego zlecenie o ich obowiązkach, takich jak:
- przyczynianie się do zarządzania i zapewniania jakości na poziomie zlecenia poprzez ich osobiste zachowanie, komunikację i działania;
  - pozostawanie dociekliwym i wyczulonym na nieświadomą lub świadomą stronniczość biegłego rewidenta przy stosowaniu zawodowego sceptycyzmu podczas zbierania i oceny dowodów badania (zobacz paragraf A35);
  - wypełnianie stosownych wymogów etycznych;
  - obowiązki odpowiednich partnerów, gdy w przeprowadzanie zlecenia badania zaangażowany jest więcej niż jeden partner;
  - obowiązki odpowiednich członków zespołu wykonującego zlecenie w zakresie wykonywania procedur badania oraz bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie w zakresie kierowania, nadzoru i przeglądu pracy mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie;
  - rozumienie celów wykonywanej pracy oraz szczegółowych instrukcji dotyczących rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur badania, przedstawionych w ogólnej strategii badania i planie badania;

- reagowanie na zagrożenia dla zapewnienia jakości oraz oczekiwanej reakcji zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład, ograniczenia budżetu lub zasobów nie powinny skutkować modyfikacją planowanych procedur badania lub niewykonaniem planowanych procedur badania przez członków zespołu wykonującego zlecenie.

#### Nadzór

A86. Nadzór może obejmować sprawy takie jak:

- śledzenie postępów zlecenia badania, co obejmuje monitorowanie:
  - postępów w stosunku do planu badania;
  - czy osiągnięty został cel wykonanej pracy; oraz
  - bieżącej adekwatności przydzielonych zasobów;
- podejmowanie odpowiednich działań w celu zareagowania na kwestie pojawiające się podczas zlecenia, w tym, na przykład, ponowne przydzielenie planowanych procedur badania bardziej doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie, gdy dane kwestie są bardziej złożone niż początkowo przewidywano;
- identyfikowanie spraw do konsultacji lub rozważenia przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie podczas zlecenia badania;
- zapewnianie coachingu i szkoleń w miejscu pracy, aby pomóc członkom zespołu wykonującego zlecenie w rozwijaniu umiejętności lub kompetencji;
- stworzenie środowiska, gdzie członkowie zespołu wykonującego zlecenie zgłaszają swoje obawy bez strachu przed odwetem.

#### Przegląd

A87. Przegląd pracy zespołu wykonującego zlecenie wspiera wniosek, że wymogi niniejszego MSB (PL) zostały uwzględnione.

A88. Przegląd pracy zespołu wykonującego zlecenie obejmuje rozważenie czy, na przykład:

- praca została wykonana zgodnie z politykami lub procedurami firmy, standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi;
- znaczące sprawy zostały zgłoszone w celu ich dalszego rozważenia;
- odbyły się odpowiednie konsultacje oraz wynikające z nich wnioski zostały udokumentowane i wdrożone;
- istnieje konieczność zmiany rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonanej pracy;
- wykonana praca wspiera wyciągnięte wnioski i jest odpowiednio udokumentowana;
- uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę opinii biegłego rewidenta; oraz
- cele procedur badania zostały osiągnięte.

A89. Polityki lub procedury firmy mogą zawierać szczególne wymogi dotyczące:

- charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu przeglądu dokumentacji badania;

- różnych rodzajów przeglądu, jakie mogą być odpowiednie w różnych sytuacjach (np. przegląd każdego pojedynczego dokumentu roboczego lub wybranych dokumentów roboczych); oraz
- od których członków zespołu wykonującego zlecenie wymagane jest wykonanie różnych rodzajów przeglądu.

Przegląd przeprowadzany przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (Zob. par. 30-34)

A90. Zgodnie z wymogami MSB 230, partner odpowiedzialny za zlecenie dokumentuje datę i zakres przeglądu.<sup>39</sup>

A91. Terminowy przegląd dokumentacji przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie na odpowiednich etapach podczas zlecenia badania umożliwia rozstrzygnięcie znaczących spraw w sposób zadowalający partnera odpowiedzialnego za zlecenie w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta. Partner odpowiedzialny za zlecenie nie musi dokonywać przeglądu całości dokumentacji badania.

A92. Partner odpowiedzialny za zlecenie stosuje zawodowy osąd przy identyfikacji obszarów wymagających dokonania znaczącego osądu przez zespół wykonujący zlecenie. Polityki lub procedury firmy mogą wskazywać pewne sprawy, co do których powszechnie oczekuje się, że będą znaczącymi osądami. Znaczące osądy w odniesieniu do zlecenia badania mogą obejmować sprawy związane z ogólną strategią badania i planem badania dla przyjęcia zlecenia, wykonywania zlecenia oraz całościowych wniosków wyciągniętych przez zespół wykonujący zlecenie, na przykład:

- sprawy związane z planowaniem zlecenia, takie jak sprawy związane z ustalaniem istotności;
- skład zespołu wykonującego zlecenie, w tym:
  - personel wykorzystujący wiedzę specjalistyczną w specyficznym obszarze rachunkowości lub badania;
  - wykorzystanie personelu z centrów świadczenia usług;
- decyzję o zaangażowaniu eksperta biegłego rewidenta, w tym decyzję o zaangażowaniu zewnętrznego eksperta;
- rozważania zespołu wykonującego zlecenie dotyczące informacji uzyskanych podczas procesu akceptacji i kontynuacji i proponowanych reakcji na te informacje;
- proces oszacowania ryzyka przez zespół wykonujący zlecenie, w tym sytuacje, gdzie rozważenie czynników ryzyka nieodłącznego oraz oszacowanie ryzyka nieodłącznego wymaga dokonania znaczącego osądu przez zespół wykonujący zlecenie;
- rozważenie przez zespół wykonujący zlecenie powiązań i transakcji oraz ujawnień dotyczących stron powiązanych;
- wyniki procedur wykonanych przez zespół wykonujący zlecenie w znaczących obszarach zlecenia, na przykład wnioski w odniesieniu do pewnych szacunków księgowych, zasad (polityk) rachunkowości lub rozważań dotyczących kontynuacji działalności;

---

<sup>39</sup> MSB 230, paragraf 9(c).

- ocenę pracy wykonanej przez ekspertów oraz wniosków wyciągniętych na jej podstawie, dokonaną przez zespół wykonujący zlecenie;
- w sytuacjach badania grupy:
  - proponowaną ogólną strategię badania grupy oraz plan badania grupy;
  - decyzje dotyczące zaangażowania biegłych rewidentów części składowych grupy, w tym sposobu kierowania i nadzoru nad nimi oraz dokonywania przeglądu ich pracy, w tym, na przykład, gdy występują obszary wyższego oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia informacji finansowych części składowej grupy; oraz
  - ocenę pracy wykonanej przez biegłych rewidentów części składowych grupy oraz wniosków wyciągniętych na jej podstawie;
- jak uwzględnione zostały sprawy mające wpływ na ogólną strategię badania i plan badania;
- znaczenie oraz dyspozycja skorygowanymi i nieskorygowanymi zniekształceniami zidentyfikowanymi podczas zlecenia;
- zaproponowaną opinię z badania oraz sprawy, które mają zostać przedstawione w sprawozdaniu biegłego rewidenta, na przykład kluczowe sprawy badania lub paragraf „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności”.

A93. Partner odpowiedzialny za zlecenie stosuje zawodowy osąd podczas ustalania innych spraw do przeglądu, na przykład na podstawie:

- charakteru i okoliczności zlecenia badania;
- który członek zespołu wykonującego zlecenie wykonał pracę;
- spraw związanych z ostatnimi ustaleniami z inspekcji;
- wymogów polityk lub procedur firmy.

Charakter, rozłożenie w czasie i zakres

A94. Wymaga się zaplanowania i wykonania zgodnie z politykami lub procedurami firmy, jak również standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu. Na przykład, polityki lub procedury firmy mogą obejmować, że:

- praca zaplanowana do wykonania na datę śródroczną ma być kierowana, nadzorowana i przeglądana raczej w tym samym czasie, w którym wykonywane są procedury, niż na koniec okresu sprawozdawczego, aby wszelkie konieczne działania naprawcze mogły zostać podjęte w odpowiednim terminie;
- pewne sprawy podlegają przeglądowi przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, a firma może wskazać okoliczności lub zlecenia, w odniesieniu do których oczekuje się, że takie sprawy będą przedmiotem przeglądu.

## Skalowalność

A95. Podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu może zostać dostosowane w zależności od, na przykład:

- wcześniejszych doświadczeń członka zespołu wykonującego zlecenie z jednostką i obszarem podlegającym badaniu. Na przykład, jeżeli praca związana z systemem informacyjnym jednostki jest wykonywana przez tego samego członka zespołu wykonującego zlecenie, który wykonywał pracę w poprzednim okresie sprawozdawczym, a nie było znaczących zmian w systemie informacyjnym, zakres i częstotliwość kierowania i nadzoru nad członkiem zespołu wykonującego zlecenie mogą być mniejsze, a przegląd powiązanych dokumentów roboczych może być mniej szczegółowy;
- złożoności zlecenia badania. Na przykład, jeżeli wystąpiły znaczące zdarzenia, które powodują, że zlecenie badania jest bardziej złożone, zakres i częstotliwość kierowania i nadzoru nad członkiem zespołu wykonującego zlecenie mogą być większe, a przegląd powiązanych dokumentów roboczych może być bardziej szczegółowy;
- oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia może wymagać powiązanego zwiększenia zakresu i częstotliwości kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz bardziej szczegółowego przeglądu ich pracy;
- kompetencji i możliwości poszczególnych członków zespołu wykonującego zlecenie wykonujących czynności badania. Na przykład, mniej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie mogą wymagać bardziej szczegółowych instrukcji oraz częstszych lub osobistych kontaktów podczas wykonywania pracy;
- sposobu, w jaki oczekuje się, że zostaną przeprowadzane przeglądy wykonanej pracy. Na przykład, w niektórych okolicznościach, przeglądy zdalne mogą nie być skuteczne w zakresie zapewnienia koniecznych wytycznych i mogą wymagać uzupełnienia poprzez osobiste kontakty;
- struktury zespołu wykonującego zlecenie i lokalizacji członków zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład, kierowanie i nadzór nad osobami zlokalizowanymi w centrach świadczenia usług oraz przegląd ich pracy może:
  - być bardziej sformalizowany i ustrukturyzowany niż, gdy członkowie zespołu wykonującego zlecenie znajdują się w tej samej lokalizacji, lub
  - wykorzystywać IT w celu ułatwienia komunikacji pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie.

A96. Identyfikacja zmian w okolicznościach zlecenia może uzasadniać ponowną ocenę planowanego podejścia do charakteru, rozłożenia w czasie lub zakresu kierowania, nadzoru lub przeglądu. Na przykład, jeżeli oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego wzrasta ze względu na złożoną transakcję, konieczne może być dokonanie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie zmiany planowanego poziomu przeglądu pracy związanej z transakcją.

A97. Zgodnie z paragrafem 30(b), od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest ustalenie, że podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu jest odpowiednie do charakteru i okoliczności zlecenia badania. Na przykład, jeżeli bardziej doświadczony członek zespołu

wykonującego zlecenie nie będzie uczestniczył w nadzorze i przeglądzie pracy zespołu wykonującego zlecenie z powodu niedostępności, konieczne może być zwiększenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie zakresu nadzoru i przeglądu pracy mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie.

Przegląd informacji przekazywanych kierownikowi jednostki, osobom sprawującym nadzór lub organom regulacyjnym (Zob. par. 34)

A98. Partner odpowiedzialny za zlecenie wykorzystuje zawodowy osąd podczas ustalania, które pisemne komunikacje mają podlegać przeglądowi, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania. Na przykład, dokonywanie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie przeglądu komunikacji pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie, a kierownikiem jednostki w zwykłym toku badania może nie być konieczne.

*Konsultacje* (Zob. par. 35)

A99. MSZJ (PL) 1 wymaga od firmy określenia celu jakości, który odnosi się do konsultacji dotyczących trudnych lub spornych spraw oraz sposobu wdrożenia uzgodnionych wniosków. Konsultacje mogą być odpowiednie lub wymagane, na przykład dla:

- kwestii, które są złożone lub nieznanne (np. kwestii związanych z szacunkiem księgowym o wysokim stopniu niepewności szacunku);
- znaczących ryzyk;
- znaczących transakcji, które są poza zwykłym tokiem prowadzenia działalności przez jednostkę lub które wydają się nietypowe z innej przyczyny;
- ograniczeń nałożonych przez kierownika jednostki; oraz
- naruszenia przepisów prawa lub regulacji.

A100. Skuteczne konsultacje w znaczących sprawach merytorycznych, etycznych i innych w ramach firmy lub, tam gdzie ma to zastosowanie, poza firmą można zapewnić, gdy osoby, z którymi się konsultowano:

- poznały wszystkie stosowne fakty, które umożliwiają im udzielenie opartej na posiadanej wiedzy porady; oraz
- posiadają odpowiednią wiedzę, staż pracy i doświadczenie.

A101. Właściwe może być skorzystanie przez zespół wykonujący zlecenie, w kontekście polityk lub procedur firmy, z konsultacji poza firmą, na przykład, gdy firma nie posiada odpowiednich wewnętrznych zasobów. Zespół wykonujący zlecenie może korzystać z usług doradczych świadczonych przez firmę, organizacje zawodowe i organy regulacyjne lub organizacje komercyjne świadczące stosowne usługi kontroli jakości.

A102. Konieczność konsultacji poza zespołem wykonującym zlecenie w odniesieniu do trudnej lub spornej sprawy może wskazywać, że sprawa ta stanowi kluczową sprawę badania.<sup>40</sup>

*Kontrola jakości wykonania zlecenia* (Zob. par. 36)

A103. MSZJ (PL) 1 zawiera wymogi, aby firma ustanowiła polityki lub procedury odnoszące się do kontroli jakości wykonania zlecenia zgodnie z MSZJ (PL) 2<sup>41</sup> oraz wymaga kontroli jakości

---

<sup>40</sup> MSB 701, paragrafy 9 i A14.



wykonania zlecenia dla pewnych rodzajów zleceń.<sup>42</sup> MSZJ (PL) 2 dotyczy wyznaczania i kryteriów wyboru kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz jego obowiązków związanych z wykonywaniem i udokumentowaniem kontroli jakości wykonania zlecenia.

Zakończenie kontroli jakości wykonania zlecenia przed datą sprawozdania biegłego rewidenta (Zob. par. 36(d))

A104. MSB 700 (zmieniony) wymaga, aby sprawozdanie biegłego rewidenta nosiło datę nie wcześniejszą niż data uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na podstawie których wydawana jest opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym.<sup>43</sup> Jeżeli MSZJ (PL) 2 ma zastosowanie do zlecenia badania, wtedy MSZJ (PL) 2 i niniejszy MSB (PL) wymagają, aby partner odpowiedzialny za zlecenie nie mógł datować sprawozdania ze zlecenia do czasu otrzymania powiadomienia od kontrolera jakości wykonania zlecenia, że kontrola jakości wykonania zlecenia została zakończona. Na przykład, jeżeli kontroler jakości wykonania zlecenia przekazał partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie swoje wątpliwości dotyczące znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie lub informacje o tym, że wnioski wyciągnięte na ich podstawie nie są odpowiednie, wówczas kontrola jakości wykonania zlecenia nie jest zakończona.<sup>44</sup>

A105. Przeprowadzanie kontroli jakości wykonania zlecenia terminowo i na odpowiednich etapach podczas zlecenia badania może pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w niezwłocznym rozwiązywaniu spraw zgłaszanych kontrolerowi jakości wykonania zlecenia w sposób go zadowalający w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.

A106. Częste komunikowanie się pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie, a kontrolerem jakości wykonania zlecenia przez cały okres zlecenia badania może pomóc w ułatwieniu skutecznej i terminowej kontroli jakości wykonania zlecenia. Oprócz omawiania znaczących spraw z kontrolerem jakości wykonania zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie może przydzielić odpowiedzialność za koordynowanie zapytań od kontrolera jakości wykonania zlecenia innemu członkowi zespołu wykonującego zlecenie.

*Rozbieżność opinii* (Zob. par. 37-38)

A107. MSZJ (PL) 1 wymaga, aby firma ustanowiła cel jakości, który odnosi się do rozbieżności opinii powstających w zespole wykonującym zlecenie lub pomiędzy zespołem wykonującym zlecenie, a kontrolerem jakości wykonania zlecenia, bądź osobami wykonującymi czynności w ramach systemu zarządzania jakością firmy. MSZJ (PL) 1 wymaga również, aby rozbieżności opinii były zgłaszane firmie i rozstrzygane.

A108. W niektórych okolicznościach rozbieżność opinii może nie zostać rozstrzygnięta w sposób zadowalający dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie. W takich okolicznościach, odpowiednie działania podejmowane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie mogą obejmować, na przykład:

- poszukiwanie porady prawnej; lub

---

<sup>41</sup> MSZJ (PL) 2 „Kontrola jakości wykonania zlecenia”.

<sup>42</sup> MSZJ (PL) 1, paragraf 34(f).

<sup>43</sup> MSB 700 (zmieniony), paragraf 49.

<sup>44</sup> MSZJ (PL) 2, paragraf 26.

- wycofanie się ze zlecenia badania, jeżeli wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją.

### **Monitorowanie i korygowanie** (Zob. par. 39)

A109. MSZJ (PL) 1 określa wymogi dla procesu monitorowania i korygowania w firmie. MSZJ (PL) 1 wymaga, aby firma przekazywała zespołom wykonującym zlecenia informacje dotyczące procesu monitorowania i korygowania w firmie, aby umożliwić im podejmowanie niezwłocznych i odpowiednich działań zgodnie z ich obowiązkami.<sup>45</sup> Ponadto, informacje przekazywane przez członków zespołu wykonującego zlecenie mogą zostać wykorzystane przez firmę w procesie monitorowania i korygowania w firmie, a także stosowanie zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu podczas przeprowadzania badania może pomóc członkom zespołu wykonującego zlecenie w zachowaniu czujności co do informacji, które mogą być stosowne dla tego procesu.

A110. Informacje przekazywane przez firmę mogą być stosowne dla zlecenia badania, gdy na przykład dotyczą ustaleń dotyczących innego zlecenia wykonywanego przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie, ustaleń z lokalnego biura firmy lub wyników inspekcji poprzednich badań jednostki.

A111. Podczas rozważania informacji przekazanych przez firmę poprzez jej proces monitorowania i korygowania oraz tego, w jaki sposób może to wpływać na zlecenie badania, partner odpowiedzialny za zlecenie może rozważyć działania naprawcze zaprojektowane i wdrożone przez firmę w reakcji na zidentyfikowane słabości oraz, w zakresie stosownym dla charakteru i okoliczności zlecenia, poinformować o tym zespół wykonujący zlecenie. Partner odpowiedzialny za zlecenie może również ustalić, czy na poziomie zlecenia potrzebne są dodatkowe działania naprawcze. Na przykład, partner odpowiedzialny za zlecenie może ustalić, że:

- niezbędny jest ekspert biegłego rewidenta; lub
- należy wzmocnić charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu w obszarze badania, gdzie zidentyfikowane zostały słabości.

Jeżeli zidentyfikowana słabość nie wpływa na jakość badania (np. jeżeli jest związana z zasobem technologicznym, z którego nie korzystał zespół wykonujący zlecenie), wówczas żadne dalsze działania mogą nie być potrzebne.

A112. Zidentyfikowana słabość systemu zarządzania jakością firmy nie musi koniecznie wskazywać, że zlecenie badania nie zostało wykonane zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, bądź że sprawozdanie biegłego rewidenta nie było odpowiednie do okoliczności.

### **Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości** (Zob. par. 40)

A113. MSZJ (PL) 1 wymaga, aby firma ustanowiła cel jakości, odnoszący się do zrozumienia przez zespół wykonujący zlecenie jego obowiązków związanych ze zleceniem i ich wypełniania. MSZJ (PL) 1 ponadto wymaga, aby cel jakości obejmował całościową odpowiedzialność partnerów odpowiedzialnych za zlecenie za zarządzanie i zapewnianie jakości podczas zlecenia oraz ich wystarczające i odpowiednie zaangażowanie przez cały okres zlecenia.

A114. Stosowne rozważania odnoszące się do paragrafu 40 obejmują ustalenie, w jaki sposób partner odpowiedzialny za zlecenie przestrzegał wymogów określonych w niniejszym MSB (PL),

---

<sup>45</sup> MSZJ (PL) 1, paragraf 47.

biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania oraz w jaki sposób dokumentacja badania stanowi dowód zaangażowania partnera odpowiedzialnego za zlecenie przez cały okres zlecenia badania, jak opisano w paragrafie A118.

A115. Oznaki, że partner odpowiedzialny za zlecenie mógł nie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany obejmują, na przykład:

- brak dokonania przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie terminowego przeglądu planowania zlecenia badania, w tym przeglądu oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowanych reakcji na te ryzyka;
- dowody, że osoby, którym przydzielono zadania, działania lub procedury, nie zostały odpowiednio poinformowane o charakterze ich obowiązków i uprawnieniach, zakresie przydzielonej pracy i jej celach, oraz nie otrzymały innych niezbędnych instrukcji i stosownych informacji;
- brak dowodów na kierowanie i nadzór partnera odpowiedzialnego za zlecenie nad innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz na dokonanie przeglądu ich pracy.

A116. Jeżeli zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie nie stanowi podstawy ustalenia, że dokonano znaczących osądów oraz że wyciągnięte wnioski są odpowiednie, partner odpowiedzialny za zlecenie nie będzie w stanie dokonać ustalenia wymaganego przez paragraf 40. Oprócz wzięcia pod uwagę polityk lub procedur firmy, które mogą określać wymagane działania, jakie należy podjąć w takich okolicznościach, odpowiednie działania, które może podjąć partner odpowiedzialny za zlecenie, obejmują na przykład:

- aktualizację i zmianę planu badania;
- dokonanie ponownej oceny planowanego podejścia do charakteru i zakresu przeglądu oraz modyfikację zaplanowanego podejścia w celu zwiększenia zaangażowania partnera odpowiedzialnego za zlecenie; lub
- skonsultowanie się z personelem ponoszącym odpowiedzialność operacyjną za stosowne aspekty systemu zarządzania jakością firmy.

#### **Dokumentacja (Zob. par. 41)**

A117. Zgodnie z MSB 230,<sup>46</sup> dokumentacja badania zapewnia dowody, że badanie jest zgodne z MSB. Jednakże, dokumentowanie przez biegłego rewidenta podczas badania każdej rozważanej sprawy, bądź dokonanego zawodowego osądu, nie jest ani konieczne ani wykonalne. Ponadto, niepotrzebne jest, aby biegły rewident osobno dokumentował (na przykład jako listę kontrolną) zgodności ze sprawami, dla których zgodność potwierdzają dokumenty zawarte w aktach badania.

A118. Dokumentacja wykonania wymogów niniejszego MSB (PL), w tym ewidencjonowanie zaangażowania partnera odpowiedzialnego za zlecenie i ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie zgodnie z paragrafem 40, mogą zostać zrealizowane na różne sposoby, w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia badania. Na przykład:

- kierowanie zespołem wykonującym zlecenie może zostać udokumentowane poprzez zatwierdzenie planu badania i czynności kierowania projektem;

---

<sup>46</sup> MSB 230, paragraf A7.

- protokoły z formalnych spotkań zespołu wykonującego zlecenie mogą dostarczyć dowody jasności, spójności i skuteczności komunikacji partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz innych działań w odniesieniu do kultury i oczekiwanych zachowań, które potwierdzają zaangażowanie firmy w jakość;
- agendy rozmów pomiędzy partnerem odpowiedzialnym za zlecenie, a innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz, gdzie ma to zastosowanie, kontrolerem jakości wykonania zlecenia, oraz związane z nimi zatwierdzenia i ewidencje czasu, jaki partner odpowiedzialny za zlecenie spędził na wykonywaniu zlecenia, mogą zapewnić dowody zaangażowania partnera odpowiedzialnego za zlecenie przez cały okres zlecenia badania oraz nadzór nad innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie; lub
- zatwierdzenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie i innych członków zespołu wykonującego zlecenie zapewniają dowody, że dokumenty robocze podlegały przeglądowi.

A119. W okolicznościach mogących stanowić ryzyka dla osiągnięcia jakości podczas zlecenia badania, ważne może być stosowanie zawodowego sceptycyzmu oraz udokumentowanie rozważań biegłego rewidenta na ten temat. Na przykład, jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie uzyskuje informacje, które mogłyby spowodować odmowę przyjęcia zlecenia przez firmę (zob. paragraf 24), dokumentacja może zawierać wyjaśnienia dotyczące tego, w jaki sposób zespół wykonujący zlecenie poradził sobie z takimi okolicznościami.

A120. Dokumentacja konsultacji z innymi profesjonalistami w trudnych lub spornych sprawach, która jest wystarczająco skompletowana i szczegółowa, przyczynia się do zrozumienia:

- charakteru i zakresu kwestii będącej przedmiotem konsultacji; oraz
- wyników konsultacji, w tym wszelkich podjętych decyzji, podstawy dla tych decyzji oraz sposobu, w jaki zostały one wdrożone.

A120-1 Dokumentując wszystkie znaczące zagrożenia dla zachowania niezależności przez firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta, jak również wszystkie zastosowane zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania, firma audytorska i kluczowy biegły rewident spełniają wymogi dokumentacyjne wynikające z MSZJ (PL) 1.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (PL) (MSB (PL)) 220 (zmieniony) „*Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*”, oparty na Międzynarodowym Standardzie Badania (MSB) 220 (zmienionym) „*Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*”, uchwalonym przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowanym w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2020 roku, został przetłumaczony na język polski i dostosowany do przepisów polskiego prawa – za zgodą IFAC – przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lipcu 2022 roku. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 220 (zmienionego) „*Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*” w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (PL) (MSB (PL)) 220 (zmienionego) „*Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*” w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 220 (Revised), *Quality Management for an Audit of Financial Statements*.

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).