

Załącznik Nr 1.1
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 200
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA (PL) 200

**OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA ORAZ PRZEPROWADZANIE BADANIA
ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA (PL) 200
OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA ORAZ PRZEPROWADZANIE BADANIA
ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB (PL)	1-2
Badanie sprawozdania finansowego.....	3-9
Data wejścia w życie	10
Ogólne cele audytora	11-12
Definicje	13
Wymogi	
Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego	14
Zawodowy sceptycyzm	15
Zawodowy osąd.....	16
Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania	17
Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB	18-24
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Badanie sprawozdania finansowego.....	A1-A13
Definicje	A14-A16
Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego	A17-A20
Zawodowy sceptycyzm	A21-A25
Zawodowy osąd.....	A26-A30
Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania	A31-A57
Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB	A58-A83

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB (PL)

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (PL) (MSB (PL)) dotyczy całościowej odpowiedzialności niezależnego audytora za przeprowadzanie badania sprawozdania finansowego zgodnie z MSB. W szczególności wyznacza on ogólne cele niezależnego audytora oraz wyjaśnia rodzaj i zakres badania zaprojektowanego, aby umożliwić niezależnemu audytorowi osiągnięcie tych celów. Wyjaśnia również zakres, obowiązywanie i strukturę MSB oraz zawiera wymogi ustanawiające ogólne obowiązki niezależnego audytora, mające zastosowanie podczas wszystkich badań, w tym obowiązek przestrzegania MSB. Niezależny audytor jest dalej nazywany „audytorem”.
2. MSB są opracowane w kontekście badania sprawozdania finansowego przez audytora. Gdy są stosowane do badań innych historycznych informacji finansowych, należy je dostosować tak, jak jest to konieczne w danych okolicznościach. MSB nie odnoszą się do obowiązków audytora, które mogą istnieć w systemie prawnym, regulacji lub w inny sposób w związku z, na przykład, publicznym oferowaniem papierów wartościowych. Takie obowiązki mogą różnić się od tych ustanowionych w MSB. Dlatego, chociaż audytor może uznać niektóre aspekty MSB za przydatne w takich okolicznościach, to odpowiedzialnością audytora jest zapewnienie przestrzegania wszystkich stosownych obowiązków prawnych, regulacyjnych lub zawodowych.

Badanie sprawozdania finansowego

3. Celem badania jest zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdania finansowego. Osiągane jest to poprzez wyrażenie przez audytora opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, ta opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z ramowymi założeniami. Badanie przeprowadzone zgodnie z MSB oraz stosownymi wymogami etycznymi umożliwia audytorowi sformułowanie takiej opinii. (Zob. par. A1)
4. Sprawozdanie finansowe podlegające badaniu jest tym sprawozdaniem jednostki, które zostało sporządzone przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór. MSB nie nakładają obowiązków na kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór i nie zastępują przepisów prawa i regulacji, które regulują ich obowiązki. Jednakże badanie zgodnie z MSB jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdzili pewną odpowiedzialność, która jest fundamentalna dla przeprowadzenia badania. Badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownictwa ani osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności. (Zob. par. A2-A11)
5. Jako podstawy dla opinii audytora MSB wymagają od audytora uzyskania racjonalnej pewności co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności. Zostaje uzyskana, gdy audytor uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby obniżyć ryzyko badania (to jest ryzyko, że audytor wyrazi niewłaściwą opinię, gdy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Jednakże racjonalna pewność nie jest poziomem absolutnej pewności, ponieważ występują nieodłączne ograniczenia badania, które skutkują tym, że

większość dowodów badania, na podstawie których audytor wyciąga wnioski i opiera opinię audytora, ma raczej charakter przekonujący niż rozstrzygający. (Zob. par. A31-A57)

6. Audytor stosuje koncepcję istotności zarówno podczas planowania i wykonywania badania, jak również podczas oceny wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, na sprawozdanie finansowe¹. Zasadniczo zniekształcenia, w tym pominięcia, są uznawane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego. Osądy dotyczące istotności dokonywane są w świetle otaczających okoliczności i wpływa na niepostrzeganie przez audytora potrzeb w zakresie informacji finansowych użytkowników sprawozdania finansowego oraz wielkość lub rodzaj zniekształcenia lub połączenie tych dwóch czynników. Opinia audytora dotyczy sprawozdania finansowego jako całości i dlatego audytor nie jest odpowiedzialny za wykrycie zniekształceń, które nie są istotne dla sprawozdania finansowego jako całości.
7. MSB zawierają cele, wymogi i zastosowanie oraz inny materiał objaśniający, które są zaprojektowane, aby wspierać audytora w uzyskaniu racjonalnej pewności. MSB wymagają, aby audytor stosował zawodowy osąd oraz zachowywał zawodowy sceptycyzm podczas planowania i przeprowadzania badania oraz między innymi:
 - zidentyfikował i oszacował ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, w oparciu o zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
 - uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego, czy występują istotne zniekształcenia, poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji na oszacowane ryzyka,
 - sformułował opinię na temat sprawozdania finansowego na podstawie wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania.
8. Forma opinii wyrażonej przez audytora będzie zależeć od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i wszelkich mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji. (Zob. par. A12-A13)
9. Audytor może mieć także pewne inne obowiązki informacyjne i sprawozdawcze wobec użytkowników, kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub stron spoza jednostki związane ze sprawami wynikającymi z badania. Mogą one zostać ustanowione przez MSB lub przez mające zastosowanie przepisy prawa lub regulację².

Data wejścia w życie

10. Niniejszy MSB (PL) ma zastosowanie do badań sprawozdań finansowych dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 15 grudnia 2009 r. lub później.

Ogólne cele audytora

11. Podczas przeprowadzania badania sprawozdania finansowego ogólnymi celami audytora są:

¹ MSB 320 *Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania* i MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*.

² Zobacz, na przykład, MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* oraz MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 44.

- (a) uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, co umożliwia audytorowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
 - (b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i komunikacja wymagana przez MSB, zgodnie z ustaleniami audytora.
12. We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać racjonalnej pewności, a opinia z zastrzeżeniem w sprawozdaniu audytora jest niewystarczająca w danych okolicznościach dla celów przedstawienia sprawozdania zamierzonym użytkownikom sprawozdania finansowego, MSB wymagają, aby audytor odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował)³ ze zlecenia, gdy wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji.

Definicje

13. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

- (a) Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej przyjęte przez kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, do sporządzenia sprawozdania finansowego, które są możliwe do zaakceptowania z punktu widzenia rodzaju jednostki i celu sprawozdania finansowego lub które są wymagane przez przepisy prawa lub regulację.

Pojęcie „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” jest używane, aby odnieść się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń i:

- (i) uznają wprost lub domyślnie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego, może być konieczne, aby kierownictwo zapewniło ujawnienia informacji wykraczające poza te konkretnie wymagane przez ramowe założenia lub
- (ii) uznają wprost, że może być konieczne, aby kierownictwo odstąpiło od wymogu ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Pojęcie „ramowe założenia zgodności” jest używany, aby odnieść się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają potwierdzeń zawartych w punktach (i) lub (ii) powyżej.

- (b) Dowody badania – informacje wykorzystywane przez audytora podczas dochodzenia do wniosków, na podstawie których oparta jest opinia audytora. Dowody badania obejmują zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej, będące podstawą sprawozdania finansowego, jak i inne informacje. Dla celów MSB:
 - (i) wystarczalność dowodów badania jest miarą ilości dowodów badania. Na ilość potrzebnych dowodów badania wpływa oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora, a także jakość takich dowodów badania,

³ W MSB używa się wyłącznie pojęcia „wycofanie się”.

- (ii) odpowiedniość dowodów badania jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności w zapewnieniu wsparcia dla wniosków, na których opiera się opinia audytora.
- (c) Ryzyko badania – ryzyko, że audytor wyraża niewłaściwą opinię z badania, gdy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone. Ryzyko badania jest funkcją ryzyk istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia.
- (d) Audytor – osoba lub osoby przeprowadzające badanie, zwykle partner odpowiedzialny za zlecenie lub inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie lub, jeżeli ma to zastosowanie, firma audytorska. Tam, gdzie MSB wyraźnie zamierza, aby wymóg lub obowiązek były wypełniane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, używane jest raczej pojęcie „partner odpowiedzialny za zlecenie” niż „audytor”. „Partner odpowiedzialny za zlecenie” oraz „firma audytorska” należy czytać jako odnoszące się do ich odpowiedników z sektora publicznego tam, gdzie to stosowne.

W Polsce definicję „audytora” należy rozumieć w kontekście ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm., dalej: „ustawa o biegłych rewidentach”).

W Polsce przez „partnera odpowiedzialnego za zlecenie” należy rozumieć biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie danego zlecenia w imieniu firmy audytorskiej.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, biegłym rewidentem wyznaczonym przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnym za przeprowadzenie danego zlecenia w imieniu firmy audytorskiej może być tylko osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów, wykonująca zawód w imieniu firmy audytorskiej, po uprzednim zawiadomieniu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów o podjęciu i formie wykonywania zawodu.

Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez „partnera odpowiedzialnego za zlecenie” należy rozumieć także 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 istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub
- biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez firmę audytorską należy rozumieć jednostkę, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenty, wpisani na listę firm audytorskich i prowadzącą działalność w jednej z form określonych w ustawie o biegłych rewidentach.

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, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, o której mowa w ustawie o biegłych rewidentach, uczestniczących w przeprowadzanym 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. Inni członkowie zespołu, o których mowa w par. 13 d) powyżej, nie obejmują osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez „firmę audytorską grupy” należy rozumieć firmę audytorską przeprowadzającą badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

- (e) Ryzyko przeoczenia – ryzyko, że wykonane przez audytora procedury, aby obniżyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, nie wykryją zniekształceń, które istnieją i które mogłyby być istotne osobno lub łącznie z innymi zniekształczeniami.
- (f) Sprawozdanie finansowe – ustrukturyzowane przedstawienie historycznych informacji finansowych, w tym ujawnień, w celu przekazania informacji o zasobach gospodarczych lub zobowiązaniach jednostki na określony moment lub o ich zmianach w danym okresie zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Pojęcie „sprawozdanie finansowe” zazwyczaj odnosi się do pełnego sprawozdania finansowego określonego przez wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, lecz może także odnosić się do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego. Ujawnienia obejmują informacje objaśniające lub opisowe, przedstawione w sposób wymagany, wyraźnie dozwolony lub w inny sposób dopuszczony przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zawarte w podstawowych składnikach sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej lub włączone do nich poprzez odwołanie. (Zob. par. A14-A15)
- (g) Historyczne informacje finansowe – informacje wyrażone w kategoriach finansowych w odniesieniu do konkretnej jednostki, pochodzące głównie z systemu rachunkowości tej jednostki, dotyczące zdarzeń gospodarczych występujących w przeszłych okresach lub warunków gospodarczych lub okoliczności w określonych momentach w przeszłości.
- (h) Kierownictwo – osoba(-y) ponosząca(-e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności jednostki. W niektórych jednostkach, w niektórych systemach prawnych, kierownictwo obejmuje niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członków rady nadzorczej zaangażowanych w zarządzanie lub zarządzającego właściciela.
- (i) Zniekształcenie - różnica pomiędzy kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem wykazanym w pozycji sprawozdania finansowego a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem, które jest wymagane dla danej pozycji, aby była zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa.

Tam, gdzie audytor wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz, zniekształcenia obejmują także te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu audytora są niezbędne, aby sprawozdanie finansowe zostało

przedstawione rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazywało prawdziwy i rzetelny obraz.

- (j) Założenie dotyczące odpowiedzialności kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, w oparciu o które przeprowadzane jest badanie – że kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdziły i rozumieją, że mają następującą odpowiedzialność, która jest fundamentalna dla przeprowadzenia badania zgodnie z MSB. Jest to odpowiedzialność:
 - (i) za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym tam, gdzie to stosowne, jego rzetelną prezentację,
 - (ii) za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz
 - (iii) za zapewnienie audytorowi:
 - a. dostępu do wszystkich informacji, których kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór są świadomi, a które są stosowne dla sporządzania sprawozdania finansowego, takich jak zapisy księgowe, dokumentacja oraz inne sprawy,
 - b. dodatkowych informacji, których audytor może żądać od kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór dla celów badania, oraz
 - c. nieograniczonego dostępu do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania audytor uznaje za konieczne.

W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, powyższy punkt (i) może zostać przekształcony w: „za sporządzenie i *rzetelną* prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” lub „za sporządzenie sprawozdania finansowego *przekazującego prawdziwy i rzetelny obraz* zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej”.

„Założenie dotyczące odpowiedzialności kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, w oparciu o które przeprowadzane jest badanie” może być także określane jako „założenie”.

- (k) Zawodowy osąd – zastosowanie stosownego szkolenia, wiedzy i doświadczenia w kontekście zapewnionym przez standardy badania, rachunkowości i etyki podczas podejmowania świadomych decyzji dotyczących kierunków działania, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia badania.
- (l) Zawodowy sceptycyzm – postawa obejmująca dociekliwy umysł, wyczulenie na warunki, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytyczną ocenę dowodów badania.
- (m) Racjonalna pewność – w kontekście badania sprawozdania finansowego wysoki, ale nie absolutny, poziom pewności.
- (n) Ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie

zniekształcone przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzeń: (zob. par. A16)

- (i) ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, na zniekształcenie, które mogłoby być istotne osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami, przed rozważeniem jakichkolwiek powiązanych kontroli,
 - (ii) ryzyko kontroli – ryzyko, że kontrole jednostki nie zapobiegą lub nie wykryją i nie skorygują w odpowiednim czasie zniekształcenia, które mogłoby wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, a które mogłoby być istotne albo osobno, albo w połączeniu z innymi zniekształceniami.
- (o) Osoby sprawujące nadzór – osoba(-y) lub organizacja(-e) (na przykład zarządca korporacyjny) ponoszące odpowiedzialność za nadzorowanie strategicznych kierunków jednostki oraz obowiązki związane z rozliczalnością jednostki. Obejmuje to nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. Dla niektórych jednostek, w niektórych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą obejmować personel kierowniczy, na przykład członków rady nadzorczej zaangażowanych w zarządzanie jednostką sektora prywatnego lub publicznego, bądź zarządzającego właściciela.

Wymogi

Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego

14. Audytor przestrzega* stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, odnoszących się do zleceń badania sprawozdań finansowych. (Zob. par. A17-A20)

Zawodowy sceptycyzm

15. Audytor planuje i wykonuje badanie z zawodowym sceptycyzmem uznając, że mogą występować okoliczności, które powodują, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone. (Zob. par. A21-A25)

Zawodowy osąd

16. Audytor stosuje zawodowy osąd planując i wykonując badanie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A26-A30)

Wystarczające odpowiednie dowody badania i ryzyko badania

17. Aby uzyskać racjonalną pewność, audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu obniżenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwia mu wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię. (Zob. par. A31-A57)

Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB

Przestrzeganie MSB stosownych dla badania

18. Audytor przestrzega wszystkich MSB stosownych dla badania. MSB jest stosowny dla badania,

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

gdy ten MSB ma zastosowanie i występują okoliczności, do których odnosi się ten MSB. (Zob. par. A58-A62)

19. Audytor rozumie cały tekst MSB, w tym zastosowanie i inny materiał objaśniający, aby prawidłowo zrozumieć jego cele i zastosować jego wymogi. (Zob. par. A63-A73)
20. Audytor nie składa oświadczenia o zgodności z MSB (PL) w sprawozdaniu audytora, o ile nie przestrzegał wymogów niniejszego MSB oraz wszystkich pozostałych MSB stosownych dla badania.

Cele określone w poszczególnych MSB

21. Aby osiągnąć ogólne cele audytora, audytor wykorzystuje cele określone w stosownych MSB podczas planowania i wykonywania badania, uwzględniając wzajemne powiązania między MSB, aby: (zob. par. A74-A76)
 - (a) ustalić, czy jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania oprócz tych wymaganych przez MSB są niezbędne podczas wypełniania celów określonych w MSB, oraz (zob. par. A77)
 - (b) ocenić, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania. (Zob. par. A78)

Przestrzeganie stosownych wymogów

22. Z zastrzeżeniem paragrafu 23, audytor przestrzega każdego wymogu MSB, chyba że w okolicznościach danego badania:
 - (a) cały MSB nie jest stosowny lub
 - (b) wymóg nie jest stosowny, ponieważ jest warunkowy, a warunek nie jest spełniony. (Zob. par. A79-A80)
23. W wyjątkowych okolicznościach audytor może uznać za konieczne, aby odstąpić od stosownego wymogu w MSB. W takich okolicznościach audytor wykonuje alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel tego wymogu. Oczekuje się, że potrzeba, aby audytor odstąpił od stosownego wymogu, powstaje tylko wtedy, gdy wymóg zakłada wykonanie konkretnej procedury, a w określonych okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna w osiągnięciu celu wymogu. (Zob. par. A81)

Nieosiągnięcie celu

24. Jeżeli cel w stosownym MSB nie może zostać osiągnięty, audytor ocenia, czy uniemożliwia to audytorowi osiągnięcie ogólnych celów audytora, a przez to wymaga od audytora zgodnie z MSB, aby zmodyfikował opinię audytora lub wycofał się ze zlecenia (gdy wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji). Nieosiągnięcie celu stanowi znaczącą sprawę wymagającą dokumentacji zgodnie z MSB 230.⁴ (Zob. par. A82-A83)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Badanie sprawozdania finansowego

Zakres badania (Zob. par. 3)

- A1. Opinia audytora o sprawozdaniu finansowym dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe zostało

⁴ MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragraf 8(c).

sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Opinia taka jest wspólna dla wszystkich badań sprawozdań finansowych. Dlatego opinia audytora nie zapewnia, na przykład, o przetrwaniu jednostki w przyszłości ani o efektywności lub skuteczności, z jaką kierownictwo prowadziło działalność jednostki. Jednakże, w niektórych systemach prawnych mające zastosowanie przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytorów przekazania opinii na temat innych szczególnych spraw, takich jak skuteczność kontroli wewnętrznej lub spójność odrębnego sprawozdania kierownictwa ze sprawozdaniem finansowym. Podczas, gdy MSB zawierają wymogi i wytyczne w związku z takimi sprawami w zakresie, w jakim są stosowne dla formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym, od audytora wymagane byłoby podejmowanie dalszych działań, jeżeli audytor miał dodatkowe obowiązki, aby przekazać takie opinie.

Sporządzanie sprawozdania finansowego (Zob. par. 4)

- A2. Przepisy prawa lub regulacja mogą ustanawiać odpowiedzialność kierownictwa oraz – tam, gdzie to odpowiednie – osób sprawujących nadzór za sprawozdawczość finansową. Jednakże zakres tej odpowiedzialności lub sposób, w który została ona opisana, mogą różnić się pomiędzy systemami prawnymi. Pomimo tych różnic, badanie zgodne z MSB jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdzili i rozumieją, że ponoszą odpowiedzialność:
- (a) za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym tam, gdzie to stosowne, ich rzetelną prezentację,
 - (b) za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz
 - (c) za zapewnienie audytorowi:
 - (i) dostępu do wszystkich informacji, co do których kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór są świadomi, że są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, takich jak zapisy księgowe, dokumentacja oraz inne sprawy,
 - (ii) dodatkowych informacji, o które audytor może występować do kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór dla celów badania oraz
 - (iii) nieograniczonego dostępu do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania audytor uznaje za konieczne.
- A3. Sporządzanie sprawozdania finansowego przez kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór wymaga:
- identyfikacji mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w kontekście wszelkich stosownych przepisów prawa lub regulacji,
 - sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z tymi ramowymi założeniami,
 - zawarcia adekwatnego opisu tych ramowych założeń w sprawozdaniu finansowym.

Sporządzanie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa zastosowania osądu podczas dokonywania szacunków księgowych, które są racjonalne w danych okolicznościach, a także

wybrania i zastosowania odpowiednich zasad (polityk) rachunkowości. Osądy te dokonywane są w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A4. Sprawozdanie finansowe może być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej zaprojektowanymi tak, aby odpowiedzieć na:

- powszechne potrzeby szerokiego grona użytkowników w zakresie informacji finansowych (to jest „sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia”) lub
- potrzeby specyficznych użytkowników informacji finansowych (to jest „sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia”).

A5. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często obejmują standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy, bądź wymogi ustawowe lub regulacyjne. W niektórych przypadkach ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować zarówno standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy, jak i wymogi ustawowe lub regulacyjne. Inne źródła mogą wskazywać kierunek stosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować takie inne źródła lub mogą nawet składać się tylko z takich źródeł. Takie inne źródła mogą obejmować:

- otoczenie prawne i etyczne, w tym statuty, regulacje, decyzje sądu oraz zobowiązania dotyczące etyki zawodowej w odniesieniu do zagadnień księgowych,
- opublikowane interpretacje księgowe o różnej mocy, wydane przez organizacje ustanawiające standardy, zawodowe lub regulacyjne,
- opublikowane stanowiska o różnej mocy na temat pojawiających się zagadnień rachunkowych, wydane przez organizacje ustanawiające standardy, zawodowe lub regulacyjne,
- ogólne i branżowe powszechnie uznawane lub dominujące praktyki oraz
- literaturę dotyczącą rachunkowości.

Tam, gdzie występują konflikty pomiędzy ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej a źródłami, z których można uzyskać wskazówki dotyczące ich stosowania, lub między źródłami, które obejmują ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, decydujące znaczenie ma źródło o najwyższej randze.

A6. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i zawartość sprawozdania finansowego. Pomimo, że ramowe założenia mogą nie precyzować, w jaki sposób należy ujmować lub ujawniać wszystkie transakcje lub zdarzenia, zwykle zawierają one wystarczająco szerokie zasady, które mogą służyć jako podstawa do opracowania i stosowania zasad (polityk) rachunkowości, które są spójne z koncepcjami leżącymi u podstaw wymogów ramowych założeń.

A7. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne są ramowymi założeniami zgodności. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które zawierają głównie standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez organizację uprawnioną lub uznaną, aby ogłaszać standardy, które mają być stosowane przez jednostki do sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, są często zaprojektowane, aby uzyskać rzetelną prezentację, na przykład Międzynarodowe

Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).

- A8. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają także, co stanowi pełne sprawozdanie finansowe. W przypadku wielu ramowych założeń sprawozdanie finansowe w zamierzeniu ma dostarczać informacji o sytuacji finansowej, wyniku finansowym i przepływach pieniężnych jednostki. Dla takich ramowych założeń pełne sprawozdanie finansowe zawierałoby bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, rachunek przepływów pieniężnych oraz powiązane informacje dodatkowe. Dla niektórych innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej pojedynczy składnik sprawozdania finansowego i powiązane informacje dodatkowe mogłyby stanowić pełne sprawozdanie finansowe:
- na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) *Sprawozdawczość finansowa oparta na kasowej zasadzie rachunkowości*, wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego stanowi, że podstawowym składnikiem sprawozdania finansowego jest sprawozdanie z wpływów i wydatków, gdy jednostka sektora publicznego sporządza swoje sprawozdanie finansowe zgodnie z tym MSRSP,
 - innymi przykładami pojedynczych składników sprawozdania finansowego, z których każdy obejmowałby powiązane informacje dodatkowe, są:
 - Bilans,
 - Rachunek zysków i strat lub sprawozdanie z działalności operacyjnej,
 - Sprawozdanie z zysków zatrzymanych,
 - Sprawozdanie z przepływów pieniężnych,
 - Sprawozdanie z aktywów i zobowiązań, nieobejmujące kapitału własnego,
 - Zestawienie zmian w kapitale własnym,
 - Sprawozdanie z przychodów i kosztów,
 - Sprawozdanie z działalności według linii produktowych.
- A9. MSB 210 ustanawia wymogi i zapewnia wytyczne dotyczące ustalenia akceptowalności mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej⁵. MSB 800 (zmieniony) dotyczy szczególnych rozważań, gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia⁶.
- A10. Ze względu na znaczenie założenia dla przeprowadzania badania, od audytora wymagane jest uzyskanie zgody kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, że potwierdzają i rozumieją, że ponoszą odpowiedzialność przedstawioną w paragrafie A2, jako warunek zaakceptowania zlecenia badania⁷.

Szczególne rozważania dla badań w sektorze publicznym

A11. Zlecenia badania sprawozdania finansowego jednostek sektora publicznego mogą być szersze niż

⁵ MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania*, paragraf 6(a).

⁶ MSB 800 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*, paragraf 8.

⁷ MSB 210, paragraf 6(b).

te innych jednostek. W konsekwencji założenie dotyczące odpowiedzialności kierownictwa, na podstawie którego badanie sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego jest przeprowadzane, może obejmować dodatkowe obowiązki, takie jak odpowiedzialność za wykonanie transakcji i zdarzeń zgodnie z prawem, regulacją lub innym uprawnieniem⁸.

Forma opinii audytora (Zob. par. 8)

- A12. Opinia wyrażana przez audytora mówi o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Forma opinii audytora będzie jednak zależała od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i wszelkich mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wymogi dotyczące prezentacji sprawozdania finansowego; dla takich ramowych założeń, *sporządzanie* sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmuje ich *prezentację*.
- A13. Tam, gdzie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, co generalnie ma miejsce w przypadku sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, opinia wymagana przez MSB dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe jest przedstawione rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub czy przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz. Tam, gdzie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności, wymagana opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami. O ile nie zostało wyraźnie stwierdzone inaczej, odwołania w MSB do opinii audytora obejmują obie formy opinii.

Definicje

Sprawozdanie finansowe (Zob. par. 13(f))

- A14. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą odnosić się do zasobów ekonomicznych lub obowiązków w innych kategoriach. Na przykład, mogą być one określane jako aktywa i zobowiązania jednostki, a rezydująca różnica pomiędzy nimi może być określana jako kapitał własny lub udziały kapitałowe.
- A15. Informacje objaśniające lub opisowe, których zamieszczenie w sprawozdaniu finansowym jest wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, mogą zostać do niego włączone poprzez odwołania do informacji w innym dokumencie, takim jak sprawozdanie zarządu lub raport dotyczący ryzyka. „Włączone do niego poprzez odwołania” oznacza odwołanie ze sprawozdania finansowego do innego dokumentu, ale nie z innego dokumentu do sprawozdania finansowego. Tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zabraniają wyraźnie odwołań do miejsca, w którym można znaleźć informacje objaśniające lub opisowe, a informacje zostały odpowiednio powiązane, informacje stanowią część sprawozdania finansowego.

Ryzyko istotnego zniekształcenia (Zob. par. 13(n))

- A16. Dla celów MSB ryzyko istotnego zniekształcenia występuje, gdy istnieje uzasadniona możliwość:
- (a) wystąpienia zniekształcenia (tj. jego prawdopodobieństwo) oraz
 - (b) bycia istotnym, jeżeli wystąpiłoby (tj. wielkość).

⁸ Zobacz paragraf A62.

Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego (Zob. par. 14)

A17. Audytor podlega stosownym wymogom etycznym, w tym odnoszącym się do niezależności, związanym ze zleceniami badania sprawozdania finansowego. Stosowne wymogi etyczne zazwyczaj zawierają zapisy *Międzynarodowego kodeksu etyki dla zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA) dotyczące badania sprawozdania finansowego, łącznie z krajowymi wymogami, które są bardziej restrykcyjne.

A18. Kodeks IESBA ustanawia fundamentalne zasady etyki, którymi są:

- (a) uczciwość,
- (b) obiektywizm,
- (c) zawodowe kompetencje i należyta staranność,
- (d) zachowanie poufności oraz
- (e) profesjonalne postępowanie.

Fundamentalne zasady etyki ustanawiają standard postępowania oczekiwany od zawodowego księgowego.

Kodeks IESBA dostarcza ramowych założeń koncepcyjnych, które ustanawiają podejście, którego zastosowanie jest wymagane od zawodowego księgowego podczas identyfikowania, oceniania i reagowania na zagrożenia dla przestrzegania zasad fundamentalnych. W przypadku badań, przeglądów i innych zleceń atestacyjnych Kodeks IESBA ustanawia *Międzynarodowe standardy niezależności* ustanowione przez zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do zagrożeń dla niezależności w związku z tymi zleceniami.

A19. W przypadku zlecenia badania jest to w interesie publicznym i przez to jest wymagane przez Kodeks IESBA, aby audytor był niezależny od jednostki podlegającej badaniu. Kodeks IESBA opisuje niezależność jako obejmującą zarówno niezależność umysłu, jak i niezależność wizerunku. Niezależność audytora od jednostki zapewnia zdolność audytora do sformułowania opinii z badania bez ulegania wpływom, które mogłyby skompromitować tę opinię. Niezależność zwiększa zdolność audytora do działania uczciwie, bycia obiektywnym i zachowania postawy zawodowego sceptycyzmu.

A20. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1⁹ lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające,¹⁰ dotyczą obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością, który zapewnia firmie racjonalną pewność, że 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. MSZJ 1 wymaga, aby firma jako część swojego systemu zarządzania jakością ustaliła cele jakości, które odnoszą się do wypełniania obowiązków zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi, w tym związanymi z niezależnością.¹¹ MSB 220 (zmieniony) określa obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie odnoszące się do

⁹ MSZJ 1 *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych.*

¹⁰ MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*, paragraf 3.

¹¹ MSZJ 1, paragraf 29.

stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością¹². MSB 220 (zmieniony) opisuje także, kiedy zespół wykonujący zlecenie może polegać na politykach lub procedurach firmy w zakresie zarządzania i zapewniania jakości na poziomie zlecenia.¹³

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 15)

A21. Zawodowy sceptycyzm obejmuje, na przykład, wyczulenie na:

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

A22. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania jest niezbędne, jeżeli audytor ma, na przykład, obniżyć ryzyka:

- przeoczenia nietypowych okoliczności,
- nadmiernego uogólniania podczas wyciągania wniosków z obserwacji podczas badania,
- stosowania nieodpowiednich założeń podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania oraz oceny ich wyników.

A23. Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów badania. Obejmuje on kwestionowanie sprzecznych dowodów badania oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania oraz innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór. Obejmuje on także rozważenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania w świetle danych okoliczności, na przykład w przypadku, gdy występują czynniki ryzyka oszustwa, a pojedynczy dokument, który ze swej istoty jest podatny na oszustwo, jest jedynym potwierdzającym dowodem znaczącej kwoty sprawozdania finansowego.

A24. Audytor może uznać zapisy i dokumenty za autentyczne, o ile nie ma powodów sądzić, że jest inaczej. Niemniej jednak od audytora wymagane jest rozważenie wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania¹⁴. W przypadkach wątpliwości co do wiarygodności informacji lub oznak możliwego oszustwa (na przykład, jeżeli warunki zidentyfikowane podczas badania powodują, iż audytor uważa, że dokument może nie być autentyczny lub że zapisy w dokumencie mogły zostać sfalszowane), MSB wymagają, aby audytor przeprowadził dalsze dochodzenie i ustalił, jakie modyfikacje lub rozszerzenia procedur badania są niezbędne, aby wyjaśnić sprawę¹⁵.

A25. Nie można oczekiwać od audytora, że zignoruje wcześniejsze doświadczenie dotyczące szczerości i uczciwości kierownictwa i osób sprawujących nadzór. Niemniej jednak przekonanie, że kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór są szczerze i uczciwe, nie zwalnia audytora z konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu, ani nie zezwala audytorowi, aby był usatysfakcjonowany mniej niż przekonującymi dowodami badania podczas uzyskiwania

¹² MSB 220 (zmieniony), paragrafy 16-21.

¹³ MSB 220 (zmieniony), paragraf A10.

¹⁴ MSB 500 *Dowody badania*, paragrafy 7-9.

¹⁵ MSB 240, paragraf 14; MSB 500, paragraf 11; MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne*, paragrafy 10-11 i 16.

racjonalnej pewności.

Zawodowy osąd (Zob. par. 16)

- A26. Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia badania. Wynika to z tego, że interpretacja stosownych wymogów etycznych i MSB oraz świadome decyzje wymagane w trakcie badania nie mogą zostać dokonane bez zastosowania stosownej wiedzy i doświadczenia do faktów i okoliczności. Zawodowy osąd jest w szczególności niezbędny w odniesieniu do decyzji dotyczących:
- istotności i ryzyka badania,
 - rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania wykorzystywanych, aby spełnić wymogi MSB i zgromadzić dowody badania,
 - dokonywania oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz czy należy wykonać więcej, aby osiągnąć cele MSB, a przez to ogólne cele audytora,
 - oceny osądów kierownictwa podczas stosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej jednostki,
 - wyciągania wniosków na podstawie uzyskanych dowodów badania, na przykład dokonywania oceny racjonalności szacunków dokonanych przez kierownictwo podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- A27. Cechą wyróżniającą zawodowego osądu oczekiwanego od audytora jest to, że jest on stosowany przez audytora, którego wyszkolenie, wiedza i doświadczenie pomogły rozwinąć kompetencje niezbędne, aby osiągnąć racjonalne osądy.
- A28. Stosowanie zawodowego osądu w każdym konkretnym przypadku oparte jest na faktach i okolicznościach, które są znane audytorowi. Konsultacje w trudnych lub spornych sprawach w trakcie badania, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i między członkami zespołu wykonującego zlecenie, a innymi osobami na odpowiednim poziomie wewnątrz firmy lub poza nią, tak jak tego wymaga MSB 220 (zmieniony)¹⁶, pomagają audytorowi w dokonywaniu świadomych i racjonalnych osądów.
- A29. Zawodowy osąd może być oceniony na podstawie tego, czy osiągnięty osąd odzwierciedla fachowe zastosowanie zasad badania i rachunkowości oraz jest odpowiedni w świetle faktów i okoliczności, które były znane audytorowi przed datą sprawozdania audytora, oraz spójny z nimi.
- A30. Zawodowy osąd musi być stosowany w trakcie całego badania. Musi być także odpowiednio udokumentowany. Pod tym względem, od audytora wymaga się sporządzenia dokumentacji badania wystarczającej, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi, niemającemu wcześniejszych związków z badaniem, zrozumienie znaczących zawodowych osądów dokonanych w toku wyciągania wniosków na temat znaczących spraw pojawiających się podczas badania¹⁷. Nie należy wykorzystywać zawodowego osądu jako uzasadnienia dla decyzji, które nie są w inny sposób wspierane przez fakty i okoliczności zlecenia lub wystarczające odpowiednie dowody badania.

¹⁶ MSB 220 (zmieniony), paragraf 35.

¹⁷ MSB 230, paragraf 8.

Wystarczające odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania

- A31. Dowody badania są niezbędne dla uzasadnienia opinii i sprawozdania audytora. Z natury rzeczy gromadzi się je i uzyskuje przede wszystkim z procedur badania wykonywanych podczas badania. Mogą one jednak zawierać także informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak poprzednie badania (pod warunkiem, że audytor ustalił, czy od czasu poprzedniego badania zaszły zmiany mogące wpłynąć na ich stosowność dla bieżącego badania¹⁸) lub poprzez informacje uzyskane przez firmę podczas akceptacji lub kontynuacji relacji z klientem lub zlecenia. Oprócz innych źródeł wewnątrz i poza jednostką, ważnym źródłem dowodów badania są zapisy księgowe jednostki. Także informacje, które mogą być wykorzystywane jako dowody badania, mogły zostać sporządzone przez eksperta zatrudnionego lub zaangażowanego przez jednostkę. Dowody badania obejmują zarówno informacje wspierające i potwierdzające stwierdzenia kierownictwa, jak i wszelkie informacje przeczące takim stwierdzeniom. Dodatkowo, w niektórych przypadkach brak informacji (na przykład odmowa kierownictwa przekazania wymaganego oświadczenia) jest wykorzystywany przez audytora i dlatego także stanowi dowód badania. Większość pracy audytora podczas formułowania opinii audytora polega na uzyskaniu i ocenie dowodów badania.
- A32. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania są ze sobą wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Na ilość niezbędnych dowodów badania wpływa dokonane przez audytora oszacowanie ryzyk zniekształcenia (im wyższe oszacowane ryzyka, tym więcej dowodów badania będzie prawdopodobnie wymagane), a także jakość takich dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniej może być wymagane). Jednakże uzyskanie więcej dowodów badania może nie kompensować ich słabej jakości.
- A33. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności w zapewnianiu wsparcia dla wniosków, na których opiera się opinia audytora. Na wiarygodność dowodów wpływa ich źródło i rodzaj oraz jest ona zależna od konkretnych okoliczności, w jakich je uzyskano.
- A34. Sprawą zawodowego osądu jest, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby obniżyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu, co umożliwia audytorowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których ma być oparta opinia audytora. MSB 500 oraz inne stosowne MSB ustanawiają dodatkowe wymogi i zapewniają dalsze wytyczne mające zastosowanie podczas badania, a dotyczące rozważań audytora podczas uzyskiwania wystarczających odpowiednich dowodów badania.

Ryzyko badania

- A35. Ryzyko badania jest funkcją ryzyk istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia. Oszacowanie ryzyk jest oparte na procedurach badania służących uzyskaniu informacji niezbędnych do tego celu i dowodach uzyskanych podczas badania. Oszacowanie ryzyk jest raczej sprawą zawodowego osądu niż sprawą możliwą do precyzyjnego pomiaru.
- A36. Dla celów MSB ryzyko badania nie obejmuje ryzyka, że audytor mógłby wyrazić opinię, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone, gdy nie jest. To ryzyko jest zazwyczaj nieznaczące. Ponadto ryzyko badania jest technicznym pojęciem odnoszącym się do procesu badania; nie odnosi się ono do ryzyk działalności audytora, takich jak przegrana w postępowaniu

¹⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 16.

sądowym, negatywne opinie lub inne zdarzenia pojawiające się w związku z badaniem sprawozdania finansowego.

Ryzyka istotnego zniekształcenia

A37. Ryzyka istotnego zniekształcenia mogą wystąpić na dwóch poziomach:

- poziom sprawozdania finansowego jako całości oraz
- poziom stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

A38. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie całego sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniem finansowym jako całością i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń.

A39. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń są szacowane w celu ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania. Dowody te umożliwiają audytorowi wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym przy akceptowalnie niskim poziomie ryzyka badania. Audytorzy wykorzystują różne podejścia, aby osiągnąć cel oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład audytor może korzystać z modelu, który wyraża ogólne powiązania składników ryzyka badania w kategoriach matematycznych, aby dojść do możliwego do zaakceptowania poziomu ryzyka przeoczenia. Niektórzy audytorzy uznają taki model za przydatny podczas planowania procedur badania.

A40. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń obejmują dwa składniki: ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli. Ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli stanowią ryzyka jednostki; występują one niezależnie od badania sprawozdania finansowego.

A41. Na ryzyko nieodłączne mają wpływ czynniki ryzyka nieodłącznego. W zależności od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzenia na zniekształcenie, poziom ryzyka nieodłącznego zmienia się w skali określanej jako zakres ryzyka nieodłącznego. Audytor określa znaczące grupy transakcji, salda kont i ujawnienia oraz ich stosowne stwierdzenia w ramach procesu identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, salda kont ujmujących kwoty stanowiące szacunki księgowe podlegające znaczącej niepewności szacunku, mogą zostać zidentyfikowane jako znaczące salda kont, a dokonane przez audytora oszacowanie ryzyka nieodłącznego dla powiązanych ryzyk na poziomie stwierdzeń może być wyższe ze względu na dużą niepewność szacunków.

A42. Okoliczności zewnętrzne powodujące ryzyko działalności mogą również wpływać na ryzyko nieodłączne. Na przykład postęp technologiczny może sprawić, że dany produkt stanie się przestarzały, co spowoduje, że jego zapas będzie bardziej podatny na zawyżanie jego wartości. Czynniki występujące w jednostce i jej otoczeniu, dotyczące kilku lub wszystkich grup transakcji, sald kont lub ujawnień mogą również wpływać na ryzyko nieodłączne związane z konkretnym stwierdzeniem. Takie czynniki mogą, na przykład, obejmować brak kapitału obrotowego wystarczającego do kontynuowania działalności lub kryzys w branży charakteryzujący się dużą liczbą upadłości.

A43. Ryzyko kontroli jest funkcją skuteczności zaprojektowania, wdrożenia i utrzymania kontroli przez kierownictwo jako reakcji na zidentyfikowane ryzyka zagrażające osiągnięciu celów jednostki stosownych dla sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Jednakże kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego, jak dobrze została zaprojektowana i jak działa, może jedynie obniżyć, a nie wyeliminować ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego ze względu na nieodłączne ograniczenia kontroli. Obejmują one, na przykład, możliwość ludzkich

pomyłek lub błędów, albo obejścia kontroli na skutek zmywu lub nieodpowiedniego obejścia jej przez kierownictwo W związku z tym zawsze będzie występowało jakieś ryzyko kontroli. MSB określają warunki, na jakich od audytora wymaga się lub daje mu możliwość wyboru przetestowania skuteczności działania kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności do przeprowadzenia¹⁹.

- A44. Szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia może być wyrażone w kategoriach ilościowych, takich jak procenty, lub w kategoriach nieilościowych. W każdym przypadku, konieczność dokonania odpowiedniego oszacowania ryzyka przez audytora jest ważniejsza od różnych podejść za pomocą których można tego dokonać. MSB zazwyczaj odnoszą się raczej do „ryzyk istotnego zniekształcenia” niż do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli osobno. Jednakże, MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga, aby ryzyko nieodłączne było oszacowane odrębnie od ryzyka kontroli, aby zapewnić podstawę dla zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania, aby odpowiedzieć na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330.
- A45. Ryzyka istotnego zniekształcenia są szacowane na poziomie stwierdzeń w celu ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania²⁰.
- A46. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) ustanawia wymogi i zapewnia wytyczne dotyczące identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomach sprawozdania finansowego i stwierdzeń.

Ryzyko przeoczenia

- A47. Dla danego poziomu ryzyka badania, możliwy do zaakceptowania poziom ryzyka przeoczenia jest odwrotnie proporcjonalny do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Na przykład: im większe ryzyka istotnego zniekształcenia, o których występowaniu przekonany jest audytor, tym mniejsze ryzyko przeoczenia, które może zostać zaakceptowane, a zatem, tym bardziej przekonujące dowody badania są wymagane przez audytora.
- A48. Ryzyko przeoczenia dotyczy rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur audytora, które są ustalane przez audytora, aby obniżyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu. Dlatego jest ono funkcją skuteczności procedury badania i jej zastosowania przez audytora. Sprawy takie jak:
- adekwatne planowanie,
 - odpowiednie przydzielenie personelu do zespołu wykonującego zlecenie,
 - zastosowanie zawodowego sceptycyzmu oraz
 - nadzór i przegląd wykonanych czynności badania
- pomagają zwiększyć skuteczność procedury badania i jej zastosowania oraz ograniczają możliwość, że audytor mógłby wybrać niewłaściwą procedurę badania, niewłaściwie zastosować odpowiednią procedurę badania lub niewłaściwie zinterpretować wyniki badania.
- A49. MSB 300²¹ oraz MSB 330 ustanawiają wymogi i zapewniają wytyczne dotyczące planowania badania sprawozdania finansowego oraz reakcji audytora na oszacowane ryzyka. Jednakże

¹⁹ MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*, paragrafy 6-17.

²⁰ MSB 330, paragraf 6.

²¹ MSB 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego*.

ryzyko przeoczenia może jedynie zostać obniżone, a nie wyeliminowane, ze względu na nieodłączne ograniczenia badania. W związku z tym zawsze będzie występowało jakieś ryzyko przeoczenia.

Nieodłączne ograniczenia badania

A50. Od audytora nie jest oczekiwane, ani nie może on obniżyć ryzyka badania do zera i przez to nie może on uzyskać absolutnej pewności, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Dzieje się tak, ponieważ występują nieodłączne ograniczenia badania, które powodują, że większość dowodów badania, na podstawie których audytor wyciąga wnioski i opiera opinię audytora, ma raczej charakter przekonujący niż rozstrzygający. Nieodłączne ograniczenia badania wynikają z:

- charakterystyki sprawozdawczości finansowej,
- rodzaju procedur badania oraz
- potrzeby przeprowadzenia badania w racjonalnym czasie i po rozsądnych kosztach.

Charakterystyka sprawozdawczości finansowej

A51. Sporządzanie sprawozdania finansowego obejmuje osądy kierownictwa podczas stosowania wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej jednostki do faktów i okoliczności jednostki. Dodatkowo, z wieloma pozycjami sprawozdania finansowego wiążą się subiektywne decyzje lub oszacowania lub stopień niepewności i może występować przedział akceptowalnych interpretacji lub osądów, które mogą zostać dokonane. Przez to niektóre pozycje sprawozdania finansowego podlegają nieodłącznemu poziomowi zmienności, której nie można wyeliminować przez stosowanie dodatkowych procedur badania. Na przykład jest to częsty przypadek w odniesieniu do pewnych szacunków księgowych. Tym niemniej MSB wymagają od audytora szczególnego rozważenia, czy szacunki księgowe są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i powiązanych ujawnień oraz jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości w osądach kierownictwa²².

Rodzaj procedur badania

A52. Istnieją praktyczne i prawne ograniczenia zdolności audytora do uzyskania dowodów badania. Na przykład:

- istnieje możliwość, że kierownictwo lub inne osoby mogą nie dostarczyć, umyślnie lub nieumyślnie, kompletnych informacji, które są stosowne dla sporządzania sprawozdania finansowego lub tych, o które prosił audytor. Przez to audytor nie może być pewny kompletności informacji, nawet jeżeli audytor przeprowadził procedury badania, aby uzyskać zapewnienie, że wszystkie stosowne informacje zostały uzyskane,
- oszustwo może wiązać się z wyrafinowanymi i starannie zorganizowanymi schematami zaprojektowanymi, aby je ukryć. Przez to procedury badania wykorzystywane do gromadzenia dowodów badania mogą być nieskuteczne do wykrycia zamierzonego zniekształcenia, które obejmuje, na przykład, zмовę, aby sfałszować dokumentację, co może spowodować przekonanie audytora, że dowody badania są uzasadnione, gdy nie są. Audytor nie jest ani przeszkolony, ani nie oczekuje się od niego, aby był ekspertem

²² MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* oraz MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, paragraf 12.

w potwierdzaniu autentyczności dokumentów,

- badanie nie jest oficjalnym dochodzeniem w sprawie domniemanego wykroczenia. Przez to audytorowi nie przyznano szczególnych prawnych uprawnień, takich jak uprawnienie do przeszukania, które mogą być konieczne dla takiego dochodzenia.

Terminowość sprawozdawczości finansowej i równowaga pomiędzy korzyściami i kosztami

A53. Sprawa trudności, zaangażowanego czasu lub kosztu same w sobie nie są uzasadnioną podstawą dla audytora, aby pominąć procedurę badania, dla której nie ma alternatywy lub, aby zadowolić się dowodami badania, które są mniej niż przekonujące. Właściwe planowanie pomaga w udostępnieniu wystarczającej ilości czasu i zasobów dla przeprowadzenia badania. Pomimo wszystko stosowność informacji, a przez to ich wartość, ma tendencję do zmniejszania się w miarę upływu czasu i należy zachować równowagę pomiędzy wiarygodnością informacji, a ich kosztem. Jest to uznane w pewnych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej (zobacz na przykład *Ramowe założenia sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych IASB*). Przez to użytkownicy sprawozdania finansowego oczekują, że audytor sformułuje opinię o sprawozdaniu finansowym w rozsądnym czasie i po rozsądnych kosztach uznając, że nie jest praktyczne, aby odnieść się do wszystkich informacji, które mogą istnieć, lub prześledzić wyczerpująco każdą sprawę przy założeniu, że informacje są błędne lub oszukańcze, dopóki nie zostanie dowiedzione coś przeciwnego.

A54. W konsekwencji konieczne jest, aby audytor:

- zaplanował badanie tak, aby zostało wykonane w sposób skuteczny,
- nakierował wysiłek badania na obszary, co do których oczekuje się, że zawierają ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, przy odpowiadającym mu mniejszym wysiłku nakierowanym na inne obszary, oraz
- wykorzystywał testowanie i inne sposoby sprawdzania populacji pod kątem zniekształceń.

A55. W świetle podejść opisanych w paragrafie A54, MSB zawierają wymogi dotyczące planowania i przeprowadzania badania oraz wymagają od audytora, aby między innymi:

- miał podstawę do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń poprzez przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności²³ oraz
- stosował testowanie oraz inne środki sprawdzania populacji w sposób zapewniający audytorowi racjonalną podstawę do wyciągania wniosków na temat populacji²⁴.

Inne sprawy wpływające na nieodłączne ograniczenia badania

A56. W przypadku pewnych stwierdzeń lub zagadnień będących przedmiotem zlecenia potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność audytora do wykrycia istotnych zniekształceń jest szczególnie znaczący. Takie stwierdzenia lub zagadnienia będące przedmiotem zlecenia obejmują:

- oszustwo, szczególnie oszustwo, w które zaangażowane jest kierownictwo wyższego szczebla, lub znowę. Zobacz MSB 240 dla dalszego omówienia,

²³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13.

²⁴ MSB 330, MSB 500, MSB 520 *Procedury analityczne*, MSB 530 *Próbkowanie*.

- istnienie i kompletność powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Zobacz MSB 550²⁵ dla dalszego omówienia,
- wystąpienie niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Zobacz MSB 250 (zmieniony)²⁶ dla dalszego omówienia,
- przyszłe zdarzenia lub warunki, które mogą spowodować, że jednostka zaprzestanie kontynuowania działalności. Zobacz MSB 570 (zmieniony)²⁷ dla dalszego omówienia.

Stosowne MSB identyfikują szczegółowe procedury badania, aby pomóc w łagodzeniu wpływu nieodłącznych ograniczeń.

A57. Z powodu nieodłącznych ograniczeń badania występuje niemożliwe do uniknięcia ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą nie zostać wykryte, pomimo że badanie zostało prawidłowo zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB. W związku z tym, późniejsze wykrycie istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, samo w sobie nie wskazuje na nieprzeprowadzenie badania zgodnie z MSB. Jednak nieodłączne ograniczenia badania nie stanowią usprawiedliwienia dla audytora, aby zadowalał się mniej niż przekonującymi dowodami badania. To, czy audytor wykonał badanie zgodnie z MSB, jest określane przez procedury badania wykonane w danych okolicznościach, wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania uzyskanych w ich wyniku oraz stosowność sprawozdania audytora sporządzonego na podstawie oceny tych dowodów w świetle ogólnych celów audytora.

Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB

Charakter MSB (Zob. par. 18)

- A58. MSB, rozpatrywane łącznie, zapewniają standardy dla pracy audytora podczas wypełniania ogólnych celów audytora. MSB dotyczą ogólnych obowiązków audytora, jak również dalszych rozważań audytora stosownych dla zastosowania tych obowiązków do konkretnych zagadnień.
- A59. Zakres, data wejścia w życie oraz wszelkie szczegółowe ograniczenia stosowania konkretnego MSB są w nim jasno określone. O ile MSB nie stanowi inaczej, audytor jest uprawniony do stosowania danego MSB przed określoną w nim datą wejścia w życie.
- A60. Podczas przeprowadzania badania od audytora może być wymagane przestrzeganie dodatkowo wymogów prawnych lub regulacyjnych oprócz MSB. MSB nie zastępują przepisów prawa lub regulacji rządzących badaniem sprawozdania finansowego. W przypadku, gdy takie przepisy prawa lub regulacja różnią się od MSB, badanie przeprowadzane jedynie zgodnie z przepisami prawa lub regulacją nie będzie automatycznie zgodne z MSB.
- A61. Audytor może także przeprowadzić badanie zgodnie zarówno z MSB, jak i standardami badania konkretnego systemu prawnego lub kraju. W takich przypadkach dodatkowo, oprócz zgodności z każdym MSB stosownym dla badania, konieczne może być, aby audytor przeprowadził dodatkowe procedury badania w celu zgodności ze stosownymi standardami tego systemu prawnego lub kraju.

Szczególne rozważania dla badań w sektorze publicznym

A62. MSB są stosowne dla zleceń w sektorze publicznym. Jednakże na obowiązki audytora sektora

²⁵ MSB 550 *Strony powiązane*.

²⁶ MSB 250 (zmieniony) *Rozważanie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego*.

²⁷ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*.

publicznego mogą wpływać powołanie do badania lub zobowiązania jednostek sektora publicznego wynikające z przepisów prawa, regulacji lub innych wymogów (takich jak dyrektywy ministerialne, wymogi polityki rządu lub uchwały ustawodawcze), które mogą obejmować szerszy zakres niż badanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSB. Tych dodatkowych obowiązków nie dotyczą MSB. Mogą ich dotyczyć publikacje Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Instytucji do spraw Badania lub krajowych podmiotów ustanawiających standardy, albo wytyczne opracowane przez rządowe agencje ds. badania.

Zawartość MSB (Zob. par. 19)

A63. W uzupełnieniu celów i wymogów (wymogi w MSB są wyrażone za pomocą słowa „powinien – shall”) MSB zawierają powiązane wytyczne w formie zastosowania i innego materiału objaśniającego. Mogą także zawierać materiał wprowadzający, który zapewnia kontekst stosowny dla właściwego zrozumienia MSB i definicje. Cały tekst MSB jest zatem stosowny dla zrozumienia celów określonych w MSB oraz właściwego zastosowania wymogów MSB.

A64. Tam, gdzie to konieczne, zastosowanie i inny materiał objaśniający zapewnia dalsze wyjaśnienia wymogów MSB oraz wytyczne dotyczące ich spełnienia. W szczególności mogą one:

- dokładnie wyjaśniać, co dany wymóg oznacza lub ma obejmować, w tym w niektórych MSB, takich jak MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), dlaczego jest wymagana dana procedura,
- obejmować przykłady procedur, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach. W niektórych MSB, takich jak MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), przykłady są przedstawione w ramkach.

O ile takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogu, to są one stosowne dla właściwego zastosowania wymogów MSB. Zastosowanie i inny materiał objaśniający może także zapewnić informacje stanowiące tło kwestii, których dotyczy MSB.

A65. Załączniki stanowią część zastosowania i innego materiału objaśniającego. Cel i zamierzone wykorzystanie załącznika są wyjaśnione w treści powiązanych MSB lub w tytule i wprowadzeniu do danego załącznika.

A66. Materiał wprowadzający może obejmować, jeżeli to potrzebne, takie sprawy, jak wyjaśnienie:

- celu i zakresu MSB, w tym, w jaki sposób MSB jest powiązany z innymi MSB,
- zagadnienia będącego przedmiotem danego MSB,
- odnośnych obowiązków audytora oraz innych osób w związku z zagadnieniem będącym przedmiotem danego MSB,
- kontekstu, w jakim MSB został ustanowiony.

A67. MSB może, w osobnym rozdziale pod nagłówkiem „Definicje”, zawierać opis znaczenia przypisanego do pewnych pojęć dla celów MSB. Są one zamieszczane, aby pomóc w spójnym stosowaniu i interpretacji MSB i w zamierzeniu nie mają one obchodzić definicji, które dla innych celów mogą być ustalone przez prawo, regulacje lub w inny sposób. O ile nie wskazano inaczej, pojęcia te zachowają to samo znaczenie we wszystkich MSB. Glosariusz pojęć związanych z międzynarodowymi standardami, wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych w *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, opublikowanym przez IFAC, zawiera pełną listę pojęć zdefiniowanych w MSB. Zawiera także opisy innych pojęć znajdujących się w MSB, aby pomóc w jednolitej i spójnej ich interpretacji i tłumaczeniu.

A68. Gdy to odpowiednie, dodatkowe szczególne rozważania dla badania mniejszych jednostek i jednostek sektora publicznego są zawarte w zastosowaniu i innym materiale objaśniającym MSB. Te dodatkowe rozważania pomagają w stosowaniu wymogów MSB podczas badania takich jednostek. Jednakże nie ograniczają one ani nie zmniejszają odpowiedzialności audytora za stosowanie i przestrzeganie wymogów MSB.

Rozważania dotyczące skalowalności

A69. W niektórych MSB (np. w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)) zawarto rozważania dotyczące skalowalności, ilustrujące zastosowanie wymogów dla wszystkich jednostek, niezależnie od tego, czy ich charakter i okoliczności są mniej lub bardziej złożone. Mniej złożone jednostki to jednostki, dla których mogą mieć zastosowanie cechy zawarte w paragrafie A71.

A70. „Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek” zawarte w niektórych MSB opracowano głównie z myślą o jednostkach nienotowanych na giełdzie. Jednakże niektóre z tych rozważań mogą być pomocne podczas badania mniejszych jednostek notowanych na giełdzie.

A71. Dla celów uszczegółowienia dodatkowych rozważań dla badań mniejszych jednostek, „mniejsza jednostka” odnosi się do jednostki, która zazwyczaj posiada cechy jakościowe takie jak:

- (a) koncentracja własności i zarządzania wśród małej liczby osób (często jedna osoba – albo osoba fizyczna albo inne przedsiębiorstwo, które jest właścicielem jednostki pod warunkiem, że właściciel wykazuje stosowne cechy jakościowe) oraz
- (b) jedna lub więcej poniższych cech:
 - (i) proste lub nieskomplikowane transakcje,
 - (ii) prosta ewidencja księgowa,
 - (iii) niewiele linii biznesowych oraz niewiele produktów w liniach biznesowych,
 - (iv) prostsze systemy kontroli wewnętrznej,
 - (v) niewiele szczebli zarządzania odpowiedzialnych za szeroki zakres kontroli lub
 - (vi) nieliczny personel, w którym wiele osób ma szeroki zakres obowiązków.

Te cechy jakościowe nie są wyczerpujące, nie są zastrzeżone dla mniejszych jednostek, a mniejsze jednostki niekoniecznie wykazują wszystkie te cechy.

A72. MSB odnoszą się do właściciela mniejszej jednostki, który jest zaangażowany w codzienne prowadzenie jednostki, jako do „zarządzającego właściciela”.

Szczególne rozważania dla zautomatyzowanych narzędzi i technik

A73. Szczególne rozważania dla „zautomatyzowanych narzędzi i technik” zawarte w niektórych MSB (na przykład w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)) zostały opracowane, aby wyjaśnić, w jaki sposób audytor może zastosować pewne wymogi wykorzystując zautomatyzowane narzędzia i techniki automatyczne podczas wykonywania procedur badania.

Cele określone w poszczególnych MSB (Zob. par. 21)

A74. Każdy MSB obejmuje jeden lub więcej celów, które zapewniają powiązanie między wymogami i ogólnymi celami audytora. Cele w poszczególnych MSB służą skupieniu audytora na pożądanym wyniku MSB, gdy są wystarczająco szczegółowe, aby pomóc audytorowi w:

- zrozumieniu tego, co trzeba osiągnąć oraz, gdzie to konieczne, odpowiednich środków dokonania tego, oraz

- podjęciu decyzji, czy należy zrobić więcej, aby osiągnąć je w konkretnych okolicznościach badania.
- A75. Cele należy rozumieć w kontekście ogólnych celów audytora określonych w paragrafie 11 niniejszego MSB (PL). Tak jak w przypadku ogólnych celów audytora, zdolność do osiągnięcia pojedynczego celu w równym stopniu podlega nieodłącznym ograniczeniom badania.
- A76. Podczas wykorzystywania celów od audytora wymagane jest zwracanie uwagi na wzajemne powiązania między MSB. Wynika to z faktu, że jak wskazano w paragrafie A58, MSB w niektórych przypadkach dotyczą ogólnych obowiązków, a w innych zastosowania tych obowiązków do konkretnych zagadnień. Na przykład niniejszy MSB (PL) wymaga, aby audytor przyjął postawę zawodowego sceptycyzmu; jest to niezbędne we wszystkich aspektach planowania i wykonywania badania, ale nie jest powtarzane jako wymóg w każdym MSB. Na bardziej szczegółowym poziomie MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 330 zawierają, między innymi, cele i wymogi dotyczące obowiązków audytora, aby, odpowiednio, zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zaprojektować i wykonać dalsze procedury badania, aby zareagować na te oszacowane ryzyka; te cele i wymogi mają zastosowanie podczas całego badania. MSB dotyczący szczegółowych aspektów badania (na przykład MSB 540 (zmieniony)) może rozszerzyć, w jaki sposób cele i wymogi takiego MSB, jak MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 330, mają być stosowane w odniesieniu do przedmiotu danego MSB, ale nie powtarza ich. Przez to, podczas osiągania celu określonego w MSB 540 (zmienionym), audytor zwraca uwagę na cele i wymogi innych stosownych MSB.

Wykorzystanie celów dla ustalenia potrzeby dodatkowych procedur badania (Zob. par. 21(a))

- A77. Wymogi określone w MSB są zaprojektowane, aby umożliwić audytorowi osiągnięcie celów wyszczególnionych w MSB, a przez to ogólnych celów audytora. Oczekuje się zatem, że prawidłowe stosowanie wymogów MSB przez audytora zapewni wystarczającą podstawę do osiągnięcia celów audytora. Jednakże, ponieważ okoliczności zleceń badania różnią się znacznie i wszystkich takich okoliczności nie można przewidzieć w MSB, audytor jest odpowiedzialny za ustalenie procedur badania niezbędnych dla wypełnienia wymogów MSB i osiągnięcia celów. W okolicznościach danego zlecenia mogą występować szczególne sprawy, które wymagają od audytora wykonania dodatkowych procedur badania, oprócz tych wymaganych przez MSB, aby spełnić cele wyszczególnione w MSB.

Wykorzystanie celów, aby dokonać oceny, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania (Zob. par. 21(b))

- A78. Od audytora wymagane jest, aby wykorzystywał cele, aby ocenić, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania w kontekście ogólnych celów audytora. Jeżeli w wyniku tego audytor stwierdzi, że dowody badania nie są wystarczające i odpowiednie, wtedy audytor może zastosować jedno lub wiele spośród poniższych podejść, aby spełnić wymóg paragrafu 21 (b):
- ocenia, czy dalsze stosowne dowody badania zostały lub zostaną uzyskane w wyniku przestrzegania innych MSB,
 - rozszerza wykonywaną pracę spełniając jeden lub więcej wymogów lub
 - wykonuje inne procedury uznane przez audytora za niezbędne w danych okolicznościach.

Gdy oczekuje się, że żadne z powyższych nie będzie praktyczne lub możliwe w danych okolicznościach, audytor nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania i MSB wymagają, aby ustalił on wpływ tego na sprawozdanie audytora lub na zdolność audytora do zakończenia zlecenia.

Przestrzeganie stosownych wymogów

Stosowne wymogi (Zob. par. 22)

A79. W niektórych przypadkach MSB (a zatem wszystkie jego wymogi) może nie być stosowny w danych okolicznościach. Na przykład, jeżeli jednostka nie ma funkcji audytu wewnętrznego, nic w MSB 610 (zmienionym w 2013 r.)²⁸ nie jest stosowne.

A80. Wewnątrz stosownego MSB mogą być wymogi warunkowe. Taki wymóg jest stosowny, gdy okoliczności przewidywane w wymogu mają zastosowanie, a warunek został spełniony. Generalnie warunkowość wymogu albo będzie wskazana wprost albo domniemana, na przykład:

- wymóg, aby zmodyfikować opinię audytora, jeżeli występuje ograniczenie zakresu badania²⁹ stanowi wprost wymóg warunkowy,
- wymóg, aby informować osoby sprawujące nadzór³⁰ o znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych podczas badania, który jest uzależniony od istnienia takich zidentyfikowanych znaczących słabości; i wymóg, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące prezentacji i ujawniania informacji o segmentach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,³¹ który jest uzależniony od tych ramowych założeń wymagających lub zezwalających na takie ujawnianie, stanowią domyślne wymogi warunkowe.

W niektórych przypadkach wymóg może być wyrażony jako uwarunkowany mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją. Na przykład od audytora może być wymagane, aby wycofał się ze zlecenia badania, *jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji* lub od audytora może być wymagane, aby coś zrobił, *chyba że jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulację*. Zależnie od systemu prawnego, prawne lub regulacyjne zezwolenie lub zakaz mogą być wyraźne lub domniemane.

Odstąpienie od wymogu (Zob. par. 23)

A81. MSB 230 ustanawia wymogi dokumentacyjne w tych wyjątkowych okolicznościach, gdy audytor odstępuje od stosownego wymogu³². MSB nie wymagają przestrzegania wymogu, który nie jest stosowny w okolicznościach badania.

Nieosiągnięcie celu (Zob. par. 24)

A82. To, czy cel został osiągnięty, jest sprawą zawodowego osądu audytora. Osąd ten bierze pod uwagę wyniki procedur badania wykonanych przestrzegając wymogów MSB oraz ocenę audytora, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania i czy należy zrobić coś więcej w konkretnych okolicznościach danego badania, aby osiągnąć cele określone w MSB. Zatem okoliczności, które mogą prowadzić do nieosiągnięcia celu obejmują te, które:

- uniemożliwiają audytorowi przestrzeganie stosownych wymogów MSB,
- sprawiają, że nie jest praktyczne lub możliwe, aby audytor przeprowadził dodatkowe procedury badania lub uzyskał dalsze dowody badania, które określił jako niezbędne

²⁸ MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, paragraf 2.

²⁹ MSB 705 *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf 13.

³⁰ MSB 265 *Informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa*, paragraf 9.

³¹ MSB 501 *Dowody badania – specyficzne rozważania dla wybranych pozycji*, paragraf 13.

³² MSB 230, paragraf 12.

wykorzystując cele zgodnie z paragrafem 21, na przykład ze względu na ograniczenie dostępnych dowodów badania.

- A83. Dokumentacja badania, która spełnia wymogi MSB 230 oraz szczegółowe wymogi dokumentacyjne innych stosownych MSB, zapewnia dowody, że audytor miał podstawę dla wniosku dotyczącego osiągnięcia ogólnych celów audytora. Podczas gdy nie jest konieczne, aby audytor dokumentował osobno (na przykład jako listę kontrolną), że pojedyncze cele zostały osiągnięte, dokumentacja nieosiągnięcia celu pomaga ocenie audytora, czy takie nieosiągnięcie celu uniemożliwiło audytorowi osiągnięcie ogólnych celów audytora.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, oparty na Międzynarodowym Standardzie Badania (MSB) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, uchwalonym przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowanym w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski i dostosowany do przepisów polskiego prawa – za zgodą IFAC – przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. 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) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.



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

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™