

## MIĘDZYNARODOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE USŁUG ATESTACYJNYCH

(Wchodzą w życie w odniesieniu do sprawozdań atestacyjnych sporządzonych 1 stycznia  
2005 r. i później)

### SPIS TREŚCI

	Punkty
Wprowadzenie	1-6
Definicja i cel usługi atestacyjnej	7-11
Zakres założeń koncepcyjnych	12-16
Podjęcie się wykonania usługi	17-19
Elementy usługi atestacyjnej	20-60
Niewłaściwe wykorzystanie nazwiska praktyka	61

**Załącznik:** Różnice między usługami atestacyjnymi dającymi wystarczającą pewność a usługami atestacyjnymi dającymi ograniczoną pewność

### Wprowadzenie

1. Niniejsze założenia koncepcyjne definiują i opisują elementy i cele usługi atestacyjnej oraz wskazują, do których usług stosuje się Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA). Stanowią one układ odniesienia dla:

a) zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód („praktyków”) przy świadczeniu usług atestacyjnych. Zawodowi księgowi działających w sektorze publicznym powinni korzystać z wytycznych uwzględniających Specyfikę Sektora Publicznego (SSP) zamieszczonych na końcu niniejszych założeń koncepcyjnych. Zachęca się zawodowych księgowych niewykonujących wolnego zawodu ani niedziałających w sektorze publicznym, do stosowania niniejszych założeń koncepcyjnych przy świadczeniu usług atestacyjnych<sup>1</sup>,

b) innych osób związanych z usługami atestacyjnymi z uwzględnieniem przewidywanych użytkowników sprawozdania z usługi atestacyjnej i stron odpowiedzialnych oraz

c) Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) przy opracowywaniu MSB, MSUP, MSUA.

2. Niniejsze założenia koncepcyjne nie określają standardów ani procedur świadczenia usług atestacyjnych. Podstawowe zasady, kluczowe procedury i wytyczne dotyczące świadczenia usług atestacyjnych spójne z koncepcjami niniejszych założeń zawierają MSB, MSUP, MSUA. Powiązanie pomiędzy niniejszymi założeniami koncepcyjnymi a MSB, MSUP i MSUA zostało zobrazowane w rozdziale „Struktura opracowań wydanych przez IAASB” w Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej 2005.

3. Struktura niniejszych założeń koncepcyjnych jest następująca:

- *Wprowadzenie:* Niniejsze założenia koncepcyjne dotyczą usług atestacyjnych świadczonych przez praktyków. Stanowią one układ odniesienia dla praktyków i innych osób związanych z wykonywaniem usług atestacyjnych, np. osób angażujących praktyka („zleceniodawców”).

- *Definicja i cel usługi atestacyjnej:* W rozdziale tym definiuje się usługi atestacyjne oraz wskazuje cele dwóch rodzajów usług atestacyjnych, których świadczenie przez praktyka jest dopuszczone. Te dwa rodzaje

---

<sup>1</sup> Jeżeli zawodowy księgowy, który nie wykonuje wolnego zawodu, np. audytor wewnętrzny, stosuje niniejsze założenia koncepcyjne i a) zawodowy księgowy w swoim sprawozdaniu odnosi się do niniejszych założeń koncepcyjnych, MSB, MSUP, MSUA oraz b) zawodowy księgowy lub inni członkowie zespołu wykonującego usługę atestacyjną, a także – jeżeli to stosowne – pracodawca zawodowego księgowego nie są niezależni od jednostki będącej przedmiotem usługi atestacyjnej, to w sprawozdaniu zawodowego księgowego należy wyraźnie stwierdzić brak niezależności oraz rodzaj powiązania (powiązań) z daną jednostką. W tytule takiego sprawozdania nie można zamieszczać słowa „niezależny” a cel tego sprawozdania oraz grono jego użytkowników są ograniczone.

usług, określone w niniejszych założeniach koncepcyjnych to: usługi atestacyjne dające wystarczającą pewność i usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność<sup>2</sup>.

- *Zakres założeń koncepcyjnych*: W rozdziale tym odróżnia się usługi atestacyjne od innych usług, np. konsultingowych (doradczych).

- *Podjęcie się wykonania usługi*: W rozdziale tym przedstawia się cechy, jakie musi wykazywać usługa atestacyjna zanim praktyk może podjąć się jej wykonania.

- *Elementy usługi atestacyjnej*: W rozdziale tym wskazuje się i omawia pięć elementów charakteryzujących usługi atestacyjne świadczone przez praktyków: powiązanie trzech stron, zagadnienie będące przedmiotem usługi, kryteria, dowody oraz sprawozdanie z usługi atestacyjnej. Objasnia się co odróżnia usługi atestacyjne dające wystarczającą pewność od usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność (porównanie takie zawiera również załącznik). W rozdziale tym omawia się także – np. znaczące różnice w zagadnieniach będących przedmiotem usług atestacyjnych, cechy które powinny spełniać kryteria, rolę, jaką przy świadczeniu usług atestacyjnych odgrywają ryzyko i istotność oraz sposób wyrażania wniosków w przypadku obydwu rodzajów usług atestacyjnych.

- *Niewłaściwe wykorzystanie nazwiska praktyka*: W rozdziale tym omawia się skutki powiązania praktyka z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi.

### **Zasady etyki i standardy kontroli jakości**

4. Praktycy świadczący usługi atestacyjne podlegają nie tylko postanowieniom niniejszych założeń koncepcyjnych, MSB, MSUP, MSUA, ale również postanowieniom:

a) *Kodeksie etyki zawodowych księgowych IFAC* (Kodeksu), który określa podstawowe zasady etyczne ważne dla zawodowych księgowych oraz

b) *Międzynarodowych Standardów Kontroli Jakości (MSKJ)*, określających normy i wytyczne dla systemów kontroli jakości stosowanych przez firmę audytorską (firmę)<sup>3</sup>.

5. Część A Kodeksu określa podstawowe zasady etyczne, do których przestrzegania zobowiązani są wszyscy zawodowi księgowi, w tym:

- a) uczciwość,
- b) obiektywizm,
- c) kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- d) zachowanie tajemnicy oraz
- e) profesjonalna postawa.

6. Część B Kodeksu, która stosuje się tylko do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód („praktyków”), opiera się na koncepcyjnym podejściu do niezależności; przewiduje ono, że w odniesieniu do każdej usługi atestacyjnej – zagrożenia utraty niezależności; zastosowanych zabezpieczeń oraz interes publiczny. W części tej wymaga się od firm oraz członków zespołów atestujących zidentyfikowania i oceny okoliczności oraz powiązań wywołujących zagrożenia utraty niezależności oraz podjęcia stosownych działań w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zredukowania ich do możliwego do zaakceptowania poziomu przez zastosowanie zabezpieczeń.

### **Definicja i cel usługi atestacyjnej**

7. „Usługa atestacyjna” to usługa, w której praktyk formułuje wniosek mający zwiększyć zaufanie zamierzonych użytkowników innych niż strona odpowiedzialna do wyniku dokonanej na podstawie kryteriów oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi, użytkowników innych niż strona odpowiedzialna.

8. Wynikiem oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi jest informacja będąca rezultatem zastosowania kryteriów do danego zagadnienia, np.:

- ujmowanie, wycena, prezentacja i ujawnianie przedstawione w sprawozdaniu finansowym (wynik) są rezultatem stosowania założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej w zakresie ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania, takich jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (kryteria) do sytuacji finansowej jednostki, wyników jej działalności finansowej oraz przepływów pieniężnych (zagadnienie będące przedmiotem usługi),

---

<sup>2</sup> W przypadku usług atestacyjnych dotyczących w szczególności historycznych informacji finansowych, usługi atestacyjne dające wystarczającą pewność nazywa się badaniem, zaś usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność nazywa się przeglądem.

<sup>3</sup> W czasie gdy niniejsze, założenia koncepcyjne zostały zatwierdzone, MSKJ I „Kontrola jakości firm świadczących usługi badania i przegląd historycznych informacji finansowych oraz inne usługi atestacyjne i usługi pokrewne” nie został jeszcze wydany, ale oczekuje się, że zostanie on wydany przed datą wejścia w życie MSUA 3000 „Usługi atestacyjne inne niż badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych”. Dodatkowe standardy i wytyczne dotyczące procedur kontroli jakości w przypadku określonych rodzajów usług atestacyjnych zawarte są w MSB, MSUP i MSUA.

- stwierdzenie na temat skuteczności kontroli wewnętrznej (wynik) jest rezultatem zastosowania założeń koncepcyjnych służących ocenie skuteczności kontroli wewnętrznej takich jak COSO<sup>4</sup> lub CoCo<sup>5</sup> (kryteria) do kontroli wewnętrznej jako procesu (zagadnienie będące przedmiotem usługi).

W dalszej części niniejszych założeń koncepcyjnych na określenie wyniku oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi stosuje się termin „informacje na temat danego zagadnienia”. To właśnie w związku z informacjami na temat danego zagadnienia praktyk gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody dostarczające wystarczających podstaw do sformułowania wniosku w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej.

9. Informacje na temat danego zagadnienia mogą nie zostać właściwie wyrażone w świetle zagadnienia będącego przedmiotem usługi i kryteriów, a zatem mogą być nieprawidłowe i to nawet w znaczącym stopniu. Zdarza się to w przypadku, gdy informacje na temat danego zagadnienia niewłaściwie odzwierciedlają zastosowanie kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem usługi, np. gdy sprawozdanie finansowe jednostki nie przekazuje jasnego i rzetelnego obrazu (lub nie przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach) sytuacji finansowej jednostki, wyników działalności finansowej i przepływów środków pieniężnych w rozumieniu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej lub gdy stwierdzenie jednostki o skuteczności kontroli wewnętrznej nie zostało wyrażone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach w oparciu o kryteria COSO lub CoCo.

10. W przypadku niektórych usług atestacyjnych, oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi dokonuje strona odpowiedzialna, a informacje na temat danego zagadnienia przyjmują formę stwierdzenia strony odpowiedzialnej udostępnionego zamierzonym użytkownikom. Usługi te noszą nazwę „usług opartych na stwierdzeniach”. W przypadku innych usług atestacyjnych praktyk sam dokonuje oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi lub uzyskuje oświadczenie od odpowiedzialnej strony, która dokonała oceny lub pomiaru, które nie zostały udostępnione zamierzonym użytkownikom. Informacje na temat danego zagadnienia są przedstawiane zamierzonym użytkownikom w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej. Usługi te noszą nazwę „usług sprawozdawczości bezpośredniej”.

11. Zgodnie z niniejszymi założeniami koncepcyjnymi dopuszcza się świadczenie przez praktyka dwóch rodzajów usług atestacyjnych: usług atestacyjnych dających wystarczającą pewność i usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność. Celem usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność jest ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w okolicznościach towarzyszących danej usłudze<sup>6</sup>, co stanowi podstawę do sformułowania przez praktyka wniosku w formie potwierdzenia (przez afirmację). Celem usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do poziomu możliwego do zaakceptowania w okolicznościach towarzyszących danej usłudze (ale wyższego niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność), co stanowi podstawę do sformułowania przez praktyka wniosku w formie zaprzeczenia (przez negację).

### **Zakres założeń koncepcyjnych**

12. Nie wszystkie usługi wykonywane przez praktyków są usługami atestacyjnymi. Do innych często świadczonych usług, które nie spełniają wymogów powyższej definicji (i dlatego nie są objęte zakresem niniejszych założeń koncepcyjnych) należą:

- usługi objęte zakresem Międzynarodowych Standardów Usług Powiązanych, takie jak usługi na wykonanie uzgodnionych procedur czy kompilacja informacji finansowych lub innych informacji,
- sporządzanie zeznań podatkowych, bez formułowania wniosku atestacyjnego,
- usługi konsultingowe (lub doradcze)<sup>7</sup>, takie jak konsulting podatkowy i menedżerski.

13. Usługa atestacyjna może być częścią większej usługi, na przykład w przypadku, gdy usługa konsultingowa z zakresu przejmowania innych podmiotów wymaga dostarczenia pewności na temat historycznych lub

---

<sup>4</sup> „Kontrola wewnętrzna – zintegrowane założenia koncepcyjne”, Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway'a.

<sup>5</sup> „Wytłumaczenie do opiniowania kontroli – zasady CoCo”, Kryteria Rady ds. Kontroli, Kanadyjski Instytut Biegłych Księgowych.

<sup>6</sup> Do okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi zalicza się warunki podjęcia się realizacji usługi, w tym ustalenie, czy jest to usługa atestacyjna dająca wystarczającą, czy ograniczoną pewność, cechy zagadnienia będącego przedmiotem usługi, kryteria z jakich będzie się korzystało, potrzeby zamierzonych użytkowników, odnośne cechy strony odpowiedzialnej i jej środowiska oraz inne zagadnienia, np. zdarzenia, transakcje, uwarunkowania i praktyki, jakie mogą mieć istotny wpływ na wykonywaną usługę.

<sup>7</sup> Przy wykonywaniu usług konsultingowych zawodowy księgowy korzysta ze swoich umiejętności technicznych, wykształcenia, obserwacji, doświadczenia oraz znajomości procesów konsultacyjnych. Proces konsultacyjny jest procesem analitycznym, na który zazwyczaj składają się działania związane z: wyznaczeniem celów, ustalaniem faktów, definiowaniem problemów lub możliwości, oceną rozwiązań alternatywnych, opracowaniem zaleceń również w zakresie działań, jakie należy podjąć, przekazaniem wyników, a czasami wdrożeniem zaleceń i dalszą obserwacją. Sprawozdania (o ile są sporządzane) zazwyczaj przyjmują formę opisową (zwaną też „formą-długą”). Zasadniczo z wykonaną pracą zapoznaje się i korzysta z niej tylko klient. Rodzaj i zakres pracy ustalany jest w umowie między zawodowym księgowym a klientem. Usługa, która spełnia warunki definicji usługi atestacyjnej nie jest usługą konsultingową, ale usługą atestacyjną.

prognozowanych informacji finansowych. W takich okolicznościach mniejsze założenia koncepcyjne odnoszą się tylko do atestacyjnej części usługi.

14. Niniejszych założeń koncepcyjnych nie należy stosować przy świadczeniu następujących usług, mogących odpowiadać definicji z punktu<sup>7</sup>:

a) usługi polegające na wykonywaniu roli biegłego w postępowaniu sądowym w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej, podatków lub innych zagadnień oraz

b) usługi obejmujące wyrażenie profesjonalnej opinii, poglądu lub sformułowania, z których użytkownik może uzyskać jakąś pewność, jeżeli występują wszystkie poniższe okoliczności:

i) te opinie, poglądy lub sformułowania w stosunku do całej usługi mają charakter incydentalny,

ii) jakiegokolwiek pisemne sprawozdanie jest wyraźnie zastrzeżone, do użytku jedynie, dla użytkowników określonych w sprawozdaniu,

iii) zgodnie z pisemnym potwierdzeniem otrzymanym, od określonych zamierzonych użytkowników, dana usługa nie ma być usługą atestacyjną oraz

iv) dana usługa nie jest przedstawiona jako usługa atestacyjna w sprawozdaniu zawodowego księgowego.

### **Sprawozdania z usług niebędących atestacyjnymi**

15. Praktyk sporządzający sprawozdanie z usługi, która zgodnie z niniejszymi założeniami koncepcyjnymi nie jest atestacyjna powinien wyraźnie zaznaczyć, że nie jest to sprawozdanie z usługi atestacyjnej. Dla uniknięcia wprowadzania użytkowników w błąd należy w sprawozdaniu z usługi niebędącej usługą atestacyjną unikać przykładowo:

- sugerowania zgodności z postanowieniami niniejszych założeń koncepcyjnych, MSB, MSUP lub MSUA,
- nieprawidłowego wykorzystywania słów „pewność”, „badanie” lub „przeгляд”,
- zamieszczania oświadczenia, które mogłoby zostać omyłkowo potraktowane, jako wniosek mający zwiększyć zaufanie zamierzonych użytkowników do wyniku dokonanej na podstawie kryteriów oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi.

16. Praktyk i strona odpowiedzialna mogą postanowić o stosowaniu zasad zawartych w niniejszych założeniach koncepcyjnych w przypadku, gdy oprócz strony odpowiedzialnej nie ma żadnych innych zamierzonych użytkowników, ale spełnione są wszystkie inne wymogi MSB, MSUP, MSUA. W takich przypadkach praktyk powinien zawrzeć w sprawozdaniu oświadczenie, że może z niego korzystać tylko strona odpowiedzialna.

### **Podjęcie się wykonania usługi**

17. Praktyk podejmuje się wykonania usługi tylko wtedy, gdy wstępne rozpoznanie okoliczności towarzyszących zleceniu wskazuje, że:

a) zostaną spełnione odnośne wymogi etyczne takie, jak niezależność i kompetencje zawodowe oraz

b) zlecenie charakteryzuje się wszystkimi poniższymi cechami:

i) zagadnienie będące przedmiotem usługi jest odpowiednie,

ii) kryteria jakie będą stosowane są właściwe i udostępnione zamierzonym użytkownikom,

iii) praktyk ma dostęp do wystarczających i odpowiednich dowodów na poparcie sformułowanego wniosku,

iv) wniosek praktyka, w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność lub usługi dającej ograniczoną pewność, zostanie zawarty w pisemnym sprawozdaniu oraz

v) praktyk jest przekonany o zasadności celu usługi. Zasadność celu usługi może być mało prawdopodobna, jeżeli występuje znaczące ograniczenie zakresu pracy praktyka (zob. punkt 55). Praktyk może również uznać, że zleceniodawca zamierza niewłaściwie wykorzystać nazwisko praktyka łącząc je z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi (zob. punkt 61).

Konkretne MSB, MSUP lub MSUA mogą zawierać dodatkowe wymogi, które powinny zostać spełnione przed podjęciem się wykonania usługi.

18. Jeżeli nie można się podjąć wykonania danej usługi jako usługi atestacyjnej, ponieważ nie charakteryzuje się ona wszystkimi cechami przedstawionymi w poprzednim punkcie, wówczas zleceniodawca może nie być w stanie wskazać na inny rodzaj usługi, który spełniałby potrzeby zamierzonych użytkowników, np.:

a) jeżeli pierwotne kryteria nie były właściwe, to wciąż można wykonać usługę atestacyjną, o ile:

i) zleceniodawca jest w stanie wskazać na taki aspekt pierwotnego zagadnienia będącego przedmiotem usługi, dla którego kryteria te będą właściwe, a praktyk mógłby wykonać usługę atestacyjną, której zagadnieniem przedmiotowym byłby ten właśnie aspekt. W takich przypadkach w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej należy wyraźnie wskazać, że nie odnosi się ono do całości pierwotnego zagadnienia mającego być przedmiotem usługi lub

ii) dla pierwotnego zagadnienia mającego być przedmiotem usługi można wybrać lub opracować alternatywne właściwe kryteria;

b) zleceniodawca może zwrócić się o wykonanie usługi, która nie będzie atestacyjną, np. usługi konsultingowej lub na wykonanie uzgodnionych procedur.

19. Podjąwszy się wykonania usługi praktyk nie może bez racjonalnego uzasadnienia zmienić jej charakteru na inny niż atestacyjny, ani zmienić z usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność na usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność. Zazwyczaj uznaje się, że zmiana okoliczności, która wpływa na zmianę wymogów stawianych przez zamierzonych użytkowników lub nieporozumienie, co do charakteru usługi, uzasadniają wniosek o zmianę charakteru usługi. Jeżeli taka zmiana zostanie dokonana praktyk nie pomija dowodów uzyskanych przed dokonaniem zmiany.

### **Elementy usługi atestacyjnej**

20. W niniejszym rozdziale omawia się następujące elementy usługi atestacyjnej:

- a) powiązanie trzech stron obejmujące zawodowego księgowego, stronę odpowiedzialną oraz zamierzonych użytkowników,
- b) odpowiednie zagadnienie będące przedmiotem usługi,
- c) właściwe kryteria,
- d) wystarczające i odpowiednie dowody oraz
- e) pisemne sprawozdanie z usługi atestacyjnej w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność lub usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

#### *Powiązanie trzech stron*

21. Usługi atestacyjne wiążą trzy odrębne strony: zawodowego księgowego, stronę odpowiedzialną oraz zamierzonych użytkowników.

22. Strona odpowiedzialna i zamierzeni użytkownicy mogą pochodzić z różnych jednostek lub z tej samej jednostki. Przykładem drugiego z przypadków jest sytuacja, gdy przy dwuwarstwowej strukturze zarządczej, rada nadzorcza zwraca się o atestację informacji dostarczonych przez radę zarządzającą danej jednostki. Powiązanie między stroną odpowiedzialną a zamierzonymi użytkownikami powinno być rozpatrywane w kontekście konkretnej usługi i może różnić się od bardziej tradycyjnie określonych zakresów odpowiedzialności. Na przykład kierownictwo wyższego szczebla (zamierzony użytkownik) może zlecić praktykowi wykonanie usługi atestacyjnej w odniesieniu do określonego aspektu działalności jednostki, za który bezpośrednio odpowiada kierownictwo niższego szczebla (strona odpowiedzialna), ale ostateczna odpowiedzialność za ten aspekt spoczywa na kierownictwie wyższego szczebla.

#### *Praktyk*

23. Termin „praktyk” stosowany w niniejszych założeniach koncepcyjnych ma szerszy zakres od stosowanego w MSB i MSUA terminu „biegły rewident”, który odnosi się tylko do praktyków wykonujących usługi badania lub przeglądu w odniesieniu do historycznych informacji finansowych.

24. Praktyk może podejmować się wykonania usług atestacyjnych dotyczących wielu zagadnień. Niektóre zagadnienia mogą wymagać specjalistycznych umiejętności i wiedzy, wykraczających poza zwykłe kompetencje praktyków. Zgodnie z punktem 17a) praktyk nie może podjąć się wykonania usługi, jeżeli wstępne rozpoznanie okoliczności towarzyszących zleceniu wskazuje, że nie zostaną spełnione wymogi etyczne dotyczące kompetencji zawodowych. W niektórych przypadkach wymóg ten może zostać jednak spełniony, jeżeli praktyk skorzysta z usług przedstawicieli innych zawodów, zwanych rzeczoznawcami. W takich przypadkach praktyk musi być przekonany, że osoby współdziałające przy wykonaniu usługi wspólnie posiadają niezbędne umiejętności i wiedzę, zaś on sam uzyskał odpowiedni poziom zaangażowania w usługę oraz zrozumienia prac, przy których korzystał z pomocy jakiegokolwiek rzeczoznawcy.

#### *Strona odpowiedzialna*

25. Stroną odpowiedzialną jest osoba (lub osoby), która:

a) w przypadku usługi sprawozdawczości bezpośredniej ponosi odpowiedzialność za zagadnienie będące przedmiotem usługi lub

b) w przypadku usługi opartej na stwierdzeniach ponosi odpowiedzialność za informacje na temat danego zagadnienia (stwierdzenie) i może odpowiadać za zagadnienie będące przedmiotem usługi. Przykładem sytuacji, w której strona odpowiedzialna odpowiada zarówno za informacje na temat danego zagadnienia jak i samo zagadnienie jest zlecenie praktykowi przez jednostkę wykonania usługi atestacyjnej dotyczącej sporządzonego przez jednostkę raportu na temat jej praktyk w zakresie stabilnego rozwoju. Przykładem sytuacji, w której strona odpowiedzialna odpowiada za informacje na temat danego zagadnienia, ale nie za samo zagadnienie, jest zlecenie praktykowi przez agendę rządową wykonania usługi atestacyjnej dotyczącej raportu na temat praktyk prywatnej spółki w zakresie stabilnego rozwoju, który agenda ta sporządziła i zamierza przekazać zamierzonym użytkownikom.

Strona odpowiedzialna może, ale nie musi, być stroną zlecającą wykonanie usługi praktykowi (zleceniodawcą).

26. Strona odpowiedzialna zazwyczaj przekazuje praktykowi pisemne oświadczenie zawierające ocenę lub pomiar zagadnienia będącego przedmiotem usługi w oparciu o określone kryteria niezależnie od tego czy

oświadczenie to zostanie udostępnione jako stwierdzenie zamierzonym użytkownikom. W przypadku usługi sprawozdawczości bezpośredniej praktyk może nie być w stanie uzyskać takiego oświadczenia, jeżeli zleceniodawcą nie jest strona odpowiedzialna.

#### *Zamierzeni użytkownicy*

27. Zamierzeni użytkownicy to osoba, osoby lub określona grupa osób, dla których praktyk sporządza sprawozdanie z usługi atestacyjnej. Strona odpowiedzialna może być jednym z zamierzonych użytkowników, ale nie jedynym.

28. O ile jest to wykonalne sprawozdanie z usługi atestacyjnej ma być adresowane do wszystkich [zidentyfikowanych] zamierzonych użytkowników, ale w niektórych przypadkach mogą występować też inni zamierzeni użytkownicy. Praktyk może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich, którzy będą czytali sprawozdanie z usługi atestacyjnej zwłaszcza w sytuacjach, gdy do sprawozdania ma dostęp wiele osób. W takich przypadkach, szczególnie jeżeli zagadnienie będące przedmiotem usługi interesuje ewentualnych czytelników w szerokim zakresie, można ograniczyć grono zamierzonych użytkowników do głównych interesariuszy o znaczących i wspólnych zainteresowaniach. Zamierzeni użytkownicy mogą zostać zidentyfikowani na wiele sposobów, na przykład w umowie między praktykiem a stroną odpowiedzialną lub zleceniodawcą, lub przepisami prawa.

29. O ile jest to wykonalne zamierzeni użytkownicy lub ich przedstawiciele mają brać udział w ustalaniu warunków zlecenia wraz z praktykiem i stroną odpowiedzialną (oraz zleceniodawcą, o ile nie jest nim strona odpowiedzialna). Jednak niezależnie od udziału innych osób i inaczej niż w przypadku usługi na wykonanie uzgodnionych procedur (która polega na sporządzeniu sprawozdania zawierającego oparte na procedurach ustalenia a nie wnioski):

a) praktyk odpowiada za określenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur oraz

b) praktyk jest zobowiązany do przeanalizowania każdego zagadnienia, o którym się dowiedział, a które wskazuje na potrzebę rozważenia, czy w informacjach na temat danego zagadnienia nie należy wprowadzić istotnej modyfikacji.

30. W niektórych przypadkach, zamierzeni użytkownicy (np. banki i organy regulacyjne) zobowiązują stronę odpowiedzialną (lub zleceniodawcę, jeżeli nie jest nim strona odpowiedzialna) lub występują do niej z postulatem o zlecenie wykonania usługi atestacyjnej w konkretnym celu. W przypadku, gdy usługi są przeznaczone dla konkretnych zamierzonych użytkowników lub mają konkretny cel, praktyk powinien rozważyć zawarcie w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej zastrzeżenia ograniczającego jego wykorzystanie tylko przez tych użytkowników lub w tym celu.

#### **Zagadnienie będące przedmiotem usługi**

31. Zagadnienie będące przedmiotem usługi atestacyjnej oraz informacje na temat danego zagadnienia mogą przyjmować różną postać, dotycząc:

- wyników działalności finansowej lub sytuacji finansowej (np. historycznej lub prognozowanej sytuacji finansowej, wyników działalności finansowej i przepływów środków pieniężnych), w przypadku których informacją na temat danego zagadnienia mogą być ujmowanie, wycena, prezentacja i ujawnienia przedstawione w sprawozdaniu finansowym,

- poza finansowych wyników działalności lub sytuacji (np. wyników działalności jednostki), w przypadku których informacją na temat danego zagadnienia mogą być kluczowe wskaźniki wydajności i skuteczności,

- cech fizycznych (np. zdolności produkcyjnych wydziału), w przypadku których informacją na temat danego zagadnienia może być dokumentacja techniczna,

- systemy i procesy (np. kontrola wewnętrzna lub system kontroli informacji (IT) jednostki), w przypadku których informacją na temat danego zagadnienia może być stwierdzenie na temat skuteczności,

- zachowania/postawy (np. nadzór właścicielski, zgodność z przepisami, praktyki stosowane wobec kadr), w przypadku których informacją na temat danego zagadnienia może być oświadczenie o zgodności z przepisami lub oświadczenie o skuteczności.

32. Zagadnienia będące przedmiotem usługi posiadają różne cechy z uwzględnieniem stopnia w jakim informacje na ich temat są jakościowe albo ilościowe, obiektywne albo subiektywne, historyczne albo prognozowane, odnoszące się do punktu w czasie albo dotyczące jakiegoś okresu. Cechy te wpływają na:

a) precyzję z jaką można przeprowadzić ocenę lub pomiar danego zagadnienia w oparciu o kryteria oraz

b) uprawdopodobniający charakter dostępnych dowodów.

W sprawozdaniu z usługi atestacyjnej przedstawia się cechy szczególnie przydane zamierzonym użytkownikom.

33. Odpowiednie zagadnienie będące przedmiotem usługi jest:

a) możliwe do zidentyfikowania i umożliwia dokonanie jego spójnej oceny lub pomiaru za pomocą określonych kryteriów oraz

b) w takiej formie, że informacje na jego temat mogą zostać poddane procedurom gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów na poparcie wniosku udzielającego – zgodnie z rodzajem usługi – wystarczającej lub ograniczonej pewności.

### **Kryteria**

34. Kryteria są to wzorce stosowane do oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi atestacyjnej, z uwzględnieniem – tam, gdzie ma to zastosowanie – wzorców prezentacji i ujawniania. Kryteria mogą być formalne, np. przy sporządzaniu sprawozdania finansowego kryteriami mogą być Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego; przy sporządzaniu sprawozdania na temat kontroli wewnętrznej kryteriami mogą być ustalone założenia kontroli wewnętrznej lub poszczególne cele kontroli zaprojektowanych specjalnie na potrzeby świadczonej usługi; natomiast przy sporządzaniu sprawozdania na temat przestrzegania przepisów, kryteriami mogą być stosowne przepisy prawa, inne regulacje lub postanowienia umowne. Przykładami mniej formalnych kryteriów są wewnętrznie opracowane kodeksy postępowania lub uzgodniony poziom wyników działalności (np. liczba spotkań w ciągu roku konkretnej komisji).

35. Dla przeprowadzenia drogą stosowania zawodowego osądu wystarczająco spójnej oceny lub pomiaru danego zagadnienia wymagane są właściwe kryteria. Przy braku układu odniesienia, jaki stanowią właściwe kryteria, każdy wniosek może być dowolnie interpretowany lub błędnie rozumiany. Właściwe kryteria uwzględniają kontekst danej usługi, czyli nie pomijają towarzyszących jej okoliczności. Kryteria mogą być różne nawet w przypadku tego samego zagadnienia będącego przedmiotem usługi. Na przykład, w przypadku, gdy danym zagadnieniem jest satysfakcja klientów, jedna odpowiedzialna strona może przyjąć za kryterium liczbę skarg, których satysfakcjonujące rozstrzygnięcie klienci potwierdzili; natomiast inna strona odpowiedzialna może przyjąć za kryterium pomiaru satysfakcji klientów liczbę zwrotów produktów w trzy miesiące od ich zakupu.

36. Właściwe kryteria charakteryzują się następującymi cechami:

a) przydatność: przydatne kryteria przyczyniają się do sformułowania wniosków ułatwiających zamierzonym użytkownikom podejmowanie decyzji,

b) kompletność: kryteria są dostatecznie kompletne, jeżeli w świetle okoliczności towarzyszących zleceniu nie zostały pominięte odnośne czynniki mogące wpływać na formułowane wnioski. Kompletność kryteriów obejmuje – tam, gdzie ma to zastosowanie – wzorce prezentacji i ujawniania,

c) wiarygodność: wiarygodne kryteria zapewniają wystarczającą spójność oceny lub pomiaru danego zagadnienia z uwzględnieniem – tam gdzie ma to zastosowanie – prezentacji i ujawnień, w przypadku gdy zostaną zastosowane przez praktyków posiadających podobne kwalifikacje, działających w podobnych warunkach,

d) neutralność: neutralne kryteria przyczyniają się do formułowania bezstronnych wniosków,

e) zrozumiałość: zrozumiałe kryteria przyczyniają się do formułowania wniosków, które są jasne, wyczerpują dany temat i nie są przedmiotem znacząco różnych interpretacji.

Oczekiwanie, osądy i doświadczenia praktyka nie stanowią właściwych kryteriów przy dokonywaniu oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi.

37. Praktyk opiniuje, czy kryteria są właściwe w przypadku danego zlecenia, poprzez analizę, czy noszą one powyższe cechy. Ustalenie relatywnej ważności każdej z cech w przypadku konkretnego zlecenia wymaga dokonania osądu. Kryteria mogą być gotowe lub specjalnie opracowane. Gotowe kryteria zawierają przepisy prawa lub inne regulacje, są też wydawane przez uprawnione lub uznane organizacje eksperckie w wyniku przejrzystego odpowiedniego procesu. Kryteria specjalnie opracowane, to kryteria zaprojektowane na potrzeby danej usługi. To czy kryteria są gotowe, czy specjalnie opracowane, wpływa na pracę wykonaną przez praktyka dla ustalenia, czy są one właściwe dla danej usługi.

38. Kryteria powinny być udostępnione zamierzonym użytkownikom, aby umożliwić im zrozumienie sposobu oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi. Kryteria udostępnia się zamierzonym użytkownikom na jeden lub kilka z następujących sposobów:

a) upubliczniając je,

b) przez wyraźne wyszczególnienie ich w prezentacji informacji na temat danego zagadnienia,

c) przez wyraźne wyszczególnienie ich w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej,

d) przez wynikanie z wiedzy ogólnej, np. kryterium pomiaru czasu w godzinach i minutach.

Kryteria mogą być także dostępne tylko określonym zamierzonym użytkownikom, np. jako warunki umowy lub kryteria stosowane przez stowarzyszenie branżowe dostępne tylko dla użytkowników z branży. W przypadku, gdy określone kryteria są dostępne tylko określonym zamierzonym użytkownikom lub dotyczą tylko określonego celu, wykorzystanie danego sprawozdania z usługi atestacyjnej ogranicza się do tych użytkowników lub tego celu<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Chociaż sprawozdanie z usługi atestacyjnej może zawierać zastrzeżenie, że jest ono skierowane tylko do określonych zamierzonych użytkowników lub ma tylko określony cel, to brak zastrzeżenia określającego czytelnika lub cel nie wskazuje

## **Dowody**

39. Praktyk planuje i wykonuje usługę atestacyjną kierując się zawodowym sceptycyzmem w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, że informacje na temat danego zagadnienia nie zawierają istotnych nieprawidłowości. Planując i wykonując usługę, a szczególnie ustalając rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur gromadzenia dowodów, praktyk analizuje istotność, ryzyko usługi atestacyjnej oraz liczbę i jakość dostępnych dowodów.

### *Zawodowy sceptycyzm*

40. Praktyk planuje i wykonuje usługę atestacyjną kierując się zawodowym sceptycyzmem i uznając możliwość istnienia okoliczności sprawiających, że informacje na temat danego zagadnienia zawierają istotne nieprawidłowości. Kierowanie się zawodowym sceptycyzmem oznacza, że praktyk z dociekliwością i krytycyzmem opiniuje zasadność uzyskanych dowodów i uwzględnia możliwość pojawienia się dowodów zaprzeczających lub kwestionujących wiarygodność dokumentów lub oświadczeń wydanych przez stronę odpowiedzialną. Przykładowo kierowanie się zawodowym sceptycyzmem jest niezbędne praktykowi przez cały czas wykonywania usługi dla ograniczenia ryzyka przeoczenia podejrzanych okoliczności, nadmiernego uogólniania podczas formułowania wniosków z obserwacji oraz przyjęcia błędnych założeń przy określaniu rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur gromadzenia dowodów i oceny wyników tych procedur.

41. Usługa atestacyjna rzadko wymaga orzekania o autentyczności dokumentacji, a praktyk ani nie jest przeszkolony w tym zakresie, ani też nie oczekuje się od niego takich umiejętności. Tym niemniej praktyk analizuje wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody, np. fotokopie, faksymilia, dokumenty w formie nagrań filmowych, dokumenty cyfrowe i inne dokumenty elektroniczne, jak również analizuje kontrole nad ich sporządzeniem i przechowywaniem.

### *Wystarczalność i odpowiedniość dowodów*

42. Wystarczalność jest miarą liczby dowodów. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów, to jest ich przydatności i wiarygodności. Na liczbę niezbędnych dowodów wpływa ryzyko, że informacje na temat danego zagadnienia zawierają istotne nieprawidłowości (im większe ryzyko tym więcej potrzeba dowodów), jak również jakość tych dowodów (im wyższa jakość tym mniej ich potrzeba). Zatem wystarczalność i odpowiedniość dowodów są ze sobą wzajemnie powiązane. Jednak samo uzyskanie większej liczby dowodów nie zadośćuczyni ich niskiej jakości.

43. Wiarygodność dowodów zależy od źródła, z jakich pochodzą oraz mają na nią wpływ konkretne okoliczności uzyskania tych dowodów. Można dokonywać uogólnień na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów, jednak od takich uogólnień obowiązują ważne wyjątki. Nawet, gdy uzyskane dowody pochodzą ze źródeł spoza jednostki, mogą istnieć okoliczności wpływające na wiarygodność pozyskanych informacji. Na przykład dowody uzyskane z niezależnego zewnętrznego źródła mogą nie być wiarygodne, jeżeli źródło nie dysponuje odpowiednią wiedzą. Uznając możliwość istnienia wyjątków, można z pożytkiem stosować następujące uogólnienia na temat dowodów:

- dowody są bardziej wiarygodne, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych źródeł zewnętrznych wobec jednostki,
  - dowody uzyskane od jednostki są bardziej wiarygodne, jeśli odnośne kontrole działają skutecznie,
  - dowody uzyskane bezpośrednio przez praktyka (przykładowo w drodze obserwacji stosowania kontroli) są bardziej wiarygodne niż dowody uzyskane pośrednio lub w wyniku rozmów (np. zadawanie pytań na temat stosowania kontroli),
  - bardziej wiarygodne są dowody w formie dokumentacji papierowej, elektronicznej lub zapisu na innych nośnikach (np. notatki sporządzone w trakcie spotkania są bardziej wiarygodne niż późniejsze ustne oświadczenia na temat omawianych zagadnień),
  - dowody w formie oryginalnych dokumentów są wiarygodniejsze od dowodów w postaci fotokopii lub faksymiliów.

44. Zazwyczaj praktyk uzyskuje większą pewność dzięki pochodzącym z różnych źródeł lub różnego rodzaju dowodom, które są ze sobą spójne niż dzięki analizie pojedynczych dowodów. Ponadto uzyskanie dowodów z różnych źródeł lub różnego rodzaju może wskazać na pojedyncze dowody, które nie są wiarygodne. Na przykład stopień pewności, jaki praktyk uzyskał dzięki oświadczeniu strony odpowiedzialnej może zostać zwiększony dzięki informacjom potwierdzającym uzyskanym ze źródła niezależnego od jednostki. Natomiast, jeżeli dowody uzyskane z jednego źródła są sprzeczne z dowodami uzyskanymi z innego źródła, to praktyk powinien określić, jakie dodatkowe procedury gromadzenia dowodów trzeba zastosować, by sprzeczność taką wyjaśnić.

---

na to, że na praktyku ciąży odpowiedzialność prawna w stosunku do tego czytelnika lub celu. To czy odpowiedzialność prawna ciąży na praktyku, zależy od okoliczności w danym przypadku oraz od systemu prawnego.

45. Zważywszy na konieczność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów zazwyczaj trudniej jest uzyskać pewność co do informacji na temat danego zagadnienia dotyczących pewnego okresu, niż informacji na temat danego zagadnienia dotyczących pewnego punktu w czasie. Ponadto wnioski dotyczące procesów zazwyczaj ograniczają się do okresów objętych usługą i praktyk nie przedstawia żadnego wniosku o tym, czy dany proces będzie funkcjonował w określony sposób w przyszłości.

46. Praktyk musi wziąć pod uwagę stosunek kosztów uzyskania dowodów do użyteczności uzyskanych informacji. Jednak trudności lub wydatki nie usprawiedliwiają zaniechania niezbędnej procedury gromadzenia dowodów, której nie można zastąpić inną procedurą. Oceniając liczbę i jakość dowodów, a tym samym ich wystarczalność i odpowiedniość dla poparcia sprawozdania z usługi atestacyjnej, praktyk korzysta z zawodowego osądu i kieruje się zawodowym sceptycyzmem.

#### *Istotność*

47. Istotność ma znaczenie przy określaniu przez praktyka rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur gromadzenia dowodów oraz przy opiniowaniu, czy informacje na temat danego zagadnienia nie zawierają nieprawidłowości. Analizując istotność, praktyk musi zrozumieć i ocenić czynniki, jakie mogą wpływać na decyzje podejmowane przez zamierzonych użytkowników. Przykładowo, jeżeli określone kryteria pozwalają na różne zaprezentowanie informacji na temat danego zagadnienia, praktyk musi rozważyć jaki jest wpływ przyjętego sposobu prezentacji na decyzje podejmowane przez zamierzonych użytkowników. Istotność analizuje się w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak ich względna waga, rodzaj i zakres ich wpływu na ocenę lub pomiar danego zagadnienia oraz w kontekście interesu zamierzonych użytkowników. W przypadku określonej usługi atestacyjnej, ocena istotności oraz względnego znaczenia czynników ilościowych i jakościowych zależy od osądu praktyka.

#### *Ryzyko usługi atestacyjnej*

48. Ryzyko usługi atestacyjnej jest to ryzyko sformułowania przez praktyka niewłaściwego wniosku, w przypadku, gdy informacje na temat danego zagadnienia zawierają istotne nieprawidłowości<sup>9</sup>. W przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, praktyk ma ograniczyć ryzyko usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w okolicznościach towarzyszących danej usłudze, aby uzyskać wystarczającą pewność, która będzie podstawą do sformułowania przez praktyka wniosku w formie potwierdzenia (przez afirmację). Poziom ryzyka usługi atestacyjnej jest wyższy w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, ponieważ te dwa rodzaje usług różnią się od siebie rodzajem, czasem przeprowadzenia i zakresem procedur gromadzenia dowodów. Tym niemniej w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, połączenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur gromadzenia dowodów pozwala praktykowi co najmniej na uzyskanie zasadnego poziomu pewności będącego podstawą do sformułowania wniosku w formie zaprzeczenia (przez negację). Poziom pewności uzyskany przez praktyka można uznać za zasadny, jeżeli może on zwiększyć zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji na temat danego zagadnienia w zauważalnym stopniu.

49. Zasadniczo ryzyko usługi atestacyjnej zawiera poniższe składniki, ale nie każdy z nich będzie obecny lub znaczący w przypadku każdej usługi atestacyjnej:

a) ryzyko, że informacje na temat danego zagadnienia zawierają istotne nieprawidłowości; na ryzyko to składają się:

i) ryzyko nieodłączone: oznacza podatność informacji na temat danego zagadnienia na istotne nieprawidłowości, przy założeniu, że nie zastosowano odnośnych kontroli oraz

ii) ryzyko kontroli: oznacza ryzyko, że odnośne kontrole wewnętrzne na czas nie zapobiegą powstaniu istotnej nieprawidłowości lub jej nie wykryją i nie skorygują. Jeżeli z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi wiąże się ryzyko kontroli, to ze względu na nieuniknione ograniczenia projektu i działania kontroli wewnętrznej pewne ryzyko kontroli zawsze będzie występowało oraz

b) ryzyko przeoczenia: oznacza ryzyko, że praktyk nie wykryje istniejących znaczących nieprawidłowości.

---

<sup>9</sup> a) Definicja ta obejmuje również ryzyko – w przypadku usług sprawozdawczości bezpośredniej, gdzie informacje na temat danego zagadnienia prezentowane są tylko we wniosku praktyka – że praktyk wyrazi nieprawidłowy wniosek, iż dane zagadnienie we wszystkich istotnych aspektach jest zgodne z kryteriami, np.: „Naszym zdaniem, w oparciu o kryteria XYZ, kontrola wewnętrzna jest skuteczna we wszystkich istotnych aspektach”.

b) Oprócz ryzyka usługi atestacyjnej praktyk narażony jest na ryzyko wyrażenia niewłaściwego wniosku w przypadku, gdy informację na temat danego zagadnienia nie zawierają istotnych nieprawidłowości oraz ryzyko poniesienia strat w wyniku postępowania sądowego, rozpowszechniania niepochlebnych opinii o nim lub innych zdarzeń wiążących się z danym zagadnieniem. Te rodzaje ryzyka nie stanowią części ryzyka usługi atestacyjnej.

Zakres, w jakim praktyk ocenia znaczenie każdego z tych składników ryzyka zależy od okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi, a w szczególności od rodzaju danego zagadnienia oraz rodzaju wykonywanej usługi atestacyjnej (dającej wystarczającą lub ograniczoną pewność).

#### *Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur gromadzenia dowodów*

50. Dokładny rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur gromadzenia dowodów będzie różny w przypadku poszczególnych usług. Teoretycznie możliwe jest tworzenie nieograniczonej ilości różnych procedur gromadzenia dowodów. W praktyce jednak trudno byłoby informować o tak zróżnicowanych procedurach w sposób wyraźny i niedwuznaczny. Praktyk powinien dołożyć starań, aby informować o procedurach w sposób wyraźny i niedwuznaczny i przyjąć dla takiej informacji formę odpowiednią dla usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność lub usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność<sup>10</sup>.

51. Koncepcja „wystarczającej pewności” odnosi się do zbierania dowodów niezbędnych praktykowi do sformułowania wniosków na temat całości informacji na temat danego zagadnienia. Aby móc wyrazić wniosek w formie potwierdzenia (przez afirmację), której wymaga usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność, praktyk musi uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w drodze powtarzalnego, systematycznego procesu realizowania usługi obejmującego:

a) zapoznanie się z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi oraz innymi okolicznościami towarzyszącymi usłudze, co – w zależności od danego zagadnienia – obejmuje zapoznanie się z kontrolą wewnętrzną,

b) oszacowanie – w oparciu o zdobytą wiedzę – ryzyka, że informacje na temat danego zagadnienia zawierają istotne nieprawidłowości,

c) reakcję na oszacowane ryzyko, w tym opracowanie ogólnych reakcji oraz określenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur,

d) przeprowadzenie dalszych procedur wyraźnie odnoszących się do rozpoznanych rodzajów ryzyka przy wykorzystaniu połączenia następujących metod: inspekcji, obserwacji, uzyskiwania potwierdzeń, ponowne przeliczanie, ponowne wykonywanie określonych czynności, procedur analitycznych i kierowania zapytań. Takie dalsze procedury obejmują badania wiarygodności w tym tam gdzie ma to zastosowanie – uzyskanie informacji potwierdzających ze źródeł niezależnych od strony odpowiedzialnej, jak również w zależności od rodzaju danego zagadnienia – testy skuteczności działania kontroli oraz

e) ocenę wystarczalności i odpowiedniości dowodów.

52. „Wystarczająca pewność” jest niższa od absolutnej pewności. Ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do zera jest bardzo rzadko osiągalne lub opłacalne m.in. ze względu na następujące czynniki:

- stosowanie testów wrywkowych,
- nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej,
- fakt, że większość dowodów dostępnych praktykowi, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający,

- kierowanie się osądem podczas zbierania i oceny dowodów oraz formułowania wniosków na podstawie tych właśnie dowodów,

- w niektórych przypadkach – cechy wykazywane przez zagadnienie będące przedmiotem usługi podczas dokonywania oceny lub pomiaru w oparciu o określone kryteria.

53. Zarówno usługi atestacyjne dające wystarczającą, jak i ograniczoną pewność wymagają wykorzystywania umiejętności i technik atestacji oraz gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów w ramach powtarzalnego, systematycznego procesu realizowania usługi obejmującego zapoznanie się z danym zagadnieniem oraz innymi okolicznościami wykonywania usługi. Jednak w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów są celowo ograniczone w stosunku do usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność. W przypadku niektórych zagadnień będących przedmiotem usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność mogą istnieć konkretne opracowania określające wytyczne dla procedur gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów. Na przykład MSUP 2400 (zmieniony) „Przegląd historycznych sprawozdań finansowych” określa, że przy przeglądzie sprawozdań finansowych wystarczające i odpowiednie dowody uzyskuje się przede wszystkim dzięki procedurom analitycznym oraz kierowaniu zapytań. Przy braku odnośnych opracowań, procedury gromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów będą różniły się w zależności od okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi, a w szczególności od zagadnienia będącego jej przedmiotem oraz potrzeb zamierzonych użytkowników i zleceniodawcy, w tym od ograniczeń czasowych i kosztowych. Zarówno przy świadczeniu usług atestacyjnych dających wystarczającą, jak i ograniczoną pewność, jeżeli praktyk dowie się o zagadnieniu, które wskazuje na potrzebę rozważenia, czy w informacjach na temat danego

---

<sup>10</sup> Jeżeli informacje na temat danego zagadnienia mają wiele aspektów, to można wyrazić osobne wnioski w odniesieniu do każdego z aspektów. Chociaż nie wszystkie takie wnioski muszą wiązać się z tym samym poziomem procedur gromadzenia dowodów, to każdy wniosek należy wyrazić w formie odpowiedniej do usługi atestacyjnej dającej wystarczającą lub ograniczoną pewność.

zagadnienia nie należy wprowadzić istotnej modyfikacji, to musi zająć się takim zagadnieniem przeprowadzając inne procedury, które wystarczą do ujęcia tego zagadnienia w sprawozdaniu.

#### *Liczba i jakość dostępnych dowodów*

54. Na liczbę i jakość dostępnych dowodów wpływają:

a) cechy zagadnienia będącego przedmiotem usługi oraz informacji na temat tego zagadnienia np. jeżeli informacje na temat danego zagadnienia dotyczą przyszłości, a nie przeszłości (zob. pkt 32), to można oczekiwać, że dowody będą mniej obiektywne oraz

b) okoliczności towarzyszące usłudze inne niż cechy zagadnienia będącego jej przedmiotem, gdy dowody, których istnienia można by zasadnie oczekiwać nie są dostępne, np. z powodu terminu zaangażowania praktyka, polityki jednostki w zakresie przechowywania dokumentów lub ograniczeń nałożonych przez stronę odpowiedzialną.

Zazwyczaj dostępne dowody mają raczej charakter uprawdopodobniający a nie rozstrzygający.

55. Przy świadczeniu obydwu rodzajów usług atestacyjnych, nie należy formułować wniosku bez zastrzeżeń, jeżeli istnieje istotne ograniczenie zakresu pracy praktyka, to znaczy, gdy:

a) okoliczności powstrzymują praktyka od uzyskania dowodów wymaganych do ograniczenia ryzyka usługi atestacyjnej do odpowiedniego poziomu lub

b) strona odpowiedzialna lub zleceniodawca powstrzymują praktyka od uzyskania dowodów wymaganych do ograniczenia ryzyka usługi atestacyjnej do odpowiedniego poziomu.

#### **Sprawozdanie z usługi atestacyjnej**

56. Praktyk ma przedstawić pisemny raport zawierający wniosek, który wyraża pewność uzyskaną co do informacji na temat danego zagadnienia. MSB, MSUP i MSUA określają podstawowe składniki sprawozdań z usługi atestacyjnej. Ponadto praktyk musi mieć na uwadze inne obowiązki sprawozdawcze, w tym informowanie w razie potrzeby osób sprawujących nadzór.

57. W przypadku usługi opartej na stwierdzeniach wniosek może być formułowany na dwa sposoby:

a) w odniesieniu do stwierdzenia strony odpowiedzialnej (np.: „Naszym zdaniem stwierdzenie strony odpowiedzialnej o skuteczności kontroli wewnętrznej zostało wyrażone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach w oparciu o kryteria XYZ”) lub

b) bezpośrednio w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem usługi i kryteriów (np.: „Naszym zdaniem, w oparciu o kryteria XYZ, kontrola wewnętrzna jest skuteczna we wszystkich istotnych aspektach”).

W przypadku usługi sprawozdawczości bezpośredniej, wniosek praktyka formułuje się bezpośrednio w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem usługi i kryteriów.

58. W przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, praktyk wyraża wniosek w formie potwierdzenia (przez afirmację), np.: „Naszym zdaniem, w oparciu o kryteria XYZ, kontrola wewnętrzna jest skuteczna we wszystkich istotnych aspektach”. Taka forma sformułowania wyraża „wystarczającą pewność”. Praktyk uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody służące ograniczeniu ryzyka usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w drodze przeprowadzenia procedur gromadzenia dowodów, których rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres były wystarczające w świetle cech zagadnienia będącego przedmiotem usługi i innych odnośnych okoliczności towarzyszących jej wykonywaniu opisanych w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej.

59. W przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, praktyk wyraża wniosek w formie zaprzeczenia (przez negację), np.: „Przy wykonywaniu prac opisanych w niniejszym sprawozdaniu, nie zauważyliśmy niczego, co w oparciu o kryteria XYZ, kazałoby nam sądzić, że kontrola wewnętrzna we wszystkich istotnych aspektach nie jest skuteczna”. Taka forma sformułowania wyraża poziom „ograniczonej pewności”, proporcjonalny do poziomu przeprowadzonych przez praktyka procedurach gromadzenia dowodów w świetle cech zagadnienia będącego przedmiotem usługi i innych odnośnych okoliczności towarzyszących jej wykonywaniu opisanych w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej.

60. Praktyk nie może wyrazić wniosku bez zastrzeżeń w przypadku każdego z rodzajów usług atestacyjnych, jeżeli występują poniższe okoliczności, których wpływ na dane zagadnienie – w osądzie praktyka – jest lub może być istotny:

a) nastąpiło ograniczenie zakresu pracy praktyka (zob. pkt 55). Praktyk powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub odstąpić od wydania wniosku w zależności od tego, jak istotne jest dane ograniczenie lub jak szeroki jest jego zakres. W niektórych przypadkach praktyk powinien rozważyć możliwość wycofania się realizacji usługi;

b) w przypadkach, gdy:

i) wniosek praktyka jest sformułowany w odniesieniu do stwierdzenia strony odpowiedzialnej, a stwierdzenie to nie zostało wyrażone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub

ii) wniosek praktyka jest sformułowany bezpośrednio w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem usługi i kryteriów, a informacje na temat danego zagadnienia zawierają istotne nieprawidłowości,<sup>11</sup> praktyk powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny w zależności od tego jak istotne jest dane zagadnienie lub jak szeroki jest jego zakres;

c) w przypadku, gdy już po podjęciu się wykonania usługi praktyk odkryje, że kryteria nie są właściwe lub zagadnienie będące przedmiotem usługi nie jest odpowiednie dla usługi atestacyjnej, wówczas praktyk powinien wyrazić:

i) wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny w zależności od tego, jak istotne jest dane zagadnienie lub jak szeroki jest jego zakres – jeżeli niewłaściwe kryteria lub nieodpowiednie zagadnienie mogłyby wprowadzić w błąd zamierzonych użytkowników,

ii) wniosek z zastrzeżeniem lub odstąpić od wydania wniosku w zależności od tego, jak istotne jest dane zagadnienie lub jak szeroki jest jego zakres – w pozostałych przypadkach.

W niektórych przypadkach praktyk powinien rozważyć możliwość wycofania się realizacji usługi.

### Niewłaściwe wykorzystanie nazwiska praktyka

61. Praktyk ma związek z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi, o ile sporządza on sprawozdanie o informacjach na temat danego zagadnienia lub wyraża zgodę na wykorzystanie swojego nazwiska w zawodowym kontekście w związku z danym zagadnieniem. Jeżeli tego rodzaju związki nie zachodzą, strony trzecie mogą zakładać, że praktyk nie ponosi odpowiedzialności za to zagadnienie. Jeżeli praktyk dowie się, że jakaś strona niewłaściwie wykorzystuje jego nazwisko łącząc je z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi, powinien zażądać od tej strony zaprzestania tego rodzaju postępowania. Powinien również rozważyć jakie inne kroki należałoby podjąć, na przykład poinformować wszelkie znane mu strony trzecie (użytkowników) o niewłaściwym wykorzystaniu jego nazwiska lub zasięgnąć porady prawnej.

### Specyfika sektora publicznego

1. *Niniejsze założenia koncepcyjne odnoszą się do wszystkich zawodowych księgowych pracujących w sektorze publicznym, którzy są niezależni od jednostki, na rzecz której świadczą usługi atestacyjne. Jeżeli zawodowi księgowi pracujący w sektorze publicznym nie są niezależni od jednostki, na rzecz której świadczą usługę atestacyjną, należy przyjąć wytyczne określone w przypisie 1.*

### Załącznik

#### Różnice między usługami atestacyjnymi dającymi wystarczającą pewność a usługami atestacyjnymi dającymi ograniczoną pewność

Niniejszy załącznik zawiera opis różnic między usługą atestacyjną dającą wystarczającą pewność a usługą atestacyjną dającą ograniczoną pewność, które zostały omówione w założeniach koncepcyjnych (zob. w szczególności przytoczane punkty).

Rodzaj usługi	Cel	Procedury gromadzenia dowodów <sup>12</sup>	Sprawozdanie z usługi atestacyjnej
Usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność	Ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu w okolicznościach towarzyszących danej usłudze, co stanowi podstawę do sformułowania przez praktyka wniosku w formie potwierdzenia (przez afirmacje) (punkt 11).	Wystarczające i odpowiednie dowody uzyskiwane są w ramach systematycznego procesu realizowania usługi, który obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>● zapoznanie się z okolicznościami towarzyszącymi usłudze,</li> <li>● oszacowanie ryzyka,</li> <li>● reakcję na oszacowane ryzyko,</li> <li>● przeprowadzenie dalszych procedur przy wykorzystaniu połączenia następujących</li> </ul>	Opis okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi oraz wniosek wyrażony w formie potwierdzenia (przez afirmacje) (punkt 58).

<sup>11</sup> W przypadku usług sprawozdawczości bezpośredniej, gdzie informacje na temat danego zagadnienia prezentowane są tylko we wniosku praktyka, a praktyk sformułuje wniosek, że dane zagadnienie nie jest zgodne we wszystkich istotnych aspektach z kryteriami, np.: „Naszym zdaniem, za wyjątkiem [...], kontrola wewnętrzna jest skuteczna we wszystkich istotnych aspektach w oparciu o kryteria XYZ” taki wniosek należałoby również uznać za wniosek z zastrzeżeniem (lub negatywny – jeśli ma to zastosowanie).

<sup>12</sup> Szczegółowe omówienie wymogów dotyczących gromadzenia dowodów jest możliwe tylko w MSUA dotyczących poszczególnych zagadnień będących przedmiotem usług.

		<p>metod: inspekcji, obserwacji, uzyskiwania potwierdzeń, ponowne przeliczanie, ponowne wykonywanie określonych czynności, procedur analitycznych i kierowania zapytań. Takie dalsze procedury obejmują badania wiarygodności w tym – tam gdzie ma to zastosowanie – uzyskanie informacji potwierdzających, jak również w zależności od rodzaju danego zagadnienia – testy skuteczności działania kontroli oraz</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ocenę uzyskanych dowodów (punkty 51 i 52).</li> </ul>	
--	--	--	--

Rodzaj usługi	Cel	Procedury gromadzenia dowodów	Sprawozdanie z usługi atestacyjnej
<b>Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność</b>	Ograniczenie ryzyka usługi atestacyjnej do poziomu akceptowalnego w okolicznościach towarzyszących danej usłudze, (ale wyższego niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność), co stanowi podstawę do sformułowania przez praktyka wniosku w formie zaprzeczenia (przez negację) (punkt 11).	Wystarczające i odpowiednie dowody uzyskiwane są w ramach systematycznego procesu realizowania usługi obejmującego zapoznanie się z danym zagadnieniem oraz innymi okolicznościami wykonywania usługi, ale proces ten jest celowo ograniczony w stosunku do usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność (punkt 53).	Opis okoliczności towarzyszących wykonywaniu usługi oraz wniosek wyrażony w formie zaprzeczenia (przez negację) (punkt 59).

Niniejsze *Międzynarodowe Założenia Konceptyjne Usług Atestacyjnych* opublikowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w styczniu 2005 r. w języku angielskim, zostały przetłumaczone na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) oraz Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lipcu 2005 r. Zostały wydane za zgodą IFAC. Tłumaczenie *Międzynarodowych Założeń Konceptyjnych Usług Atestacyjnych* zostało zatwierdzone przez IFAC i przeprowadzono je zgodnie z „*Oświadczeniem w sprawie tłumaczenia standardów i wytycznych wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem *Międzynarodowych Założeń Konceptyjnych Usług Atestacyjnych* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowe Założenia Konceptyjne Usług Atestacyjnych* © 2005 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowe Założenia Konceptyjne Usług Atestacyjnych* © 2005 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, ISBN: 1-931949-38-7.