

Załącznik nr 1.2 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

Material o charakterze edukacyjnym

Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych
uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany zaznaczone na zielono),
uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko)
oraz uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)

KRAJOWY STANDARD BADANIA 210

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 210

UZGADNIANIE WARUNKÓW ZLECEŃ BADANIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 210
UZGADNIANIE WARUNKÓW ZLECEŃ BADANIA

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Data wejścia w życie	2
Cel	3
Definicje	4-5
Wymogi	
Wstępne warunki badania	6-8
Uzgodnienie warunków zlecenia badania	9-12
Kolejne badania.....	13
Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania	14-17
Dodatkowe uwagi związane z przyjęciem zlecenia	18-21
Zastosowanie i inne materiały objaśniające	
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSB	A1
Wstępne warunki badania	A2-A21
Uzgodnienie warunków zlecenia badania	A22-A29
Kolejne badania.....	A30
Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania	A31-A35
Dodatkowe rozważania przy akceptacji zlecenia badania	A36-A39
Załącznik 1: Przykładowa umowa zlecenia badania	
Załącznik 2: Określenie akceptowalności ramowych założeń ogólnego przeznaczenia	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 210 „Uzgadnianie warunków zleceń badania” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. ~~Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzgodnienie warunków zlecenia badania z kierownikiem jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór. Wymaga to przyjęcia założenia, że występują określone wstępne warunki badania, za które odpowiada kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór. MSB 220¹ dotyczy tych aspektów akceptacji zlecenia, które znajdują się pod kontrolą biegłego rewidenta. (Zob. par. A1)~~
1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w zakresie uzgodnienia warunków zlecenia badania z kierownikiem jednostki oraz, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór. Obejmuje to ustalenie, że występują pewne warunki konieczne dla badania, za które odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki oraz, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór. MSB 220 (zmieniony)¹ dotyczy tych aspektów akceptacji zlecenia, które znajdują się pod kontrolą biegłego rewidenta. (Zob. par. A1)

Data wejścia w życie

2. Niniejszy standard stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

3. Celem biegłego rewidenta jest akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy zasady, w oparciu o które zlecenie badania będzie wykonane, zostały uzgodnione poprzez:
 - (a) ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania oraz
 - (b) potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownikiem jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osobami sprawującymi nadzór istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania.

Definicje

4. Dla celów MSB następujące pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej:
Wstępne warunki badania – zastosowanie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zgoda kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór na przyjęcie założenia² w oparciu, o które przeprowadza się badanie.
5. Dla celów niniejszego standardu wszelkie odwołania do „kierownictwa” należy rozumieć jako „kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór”.

Wymogi

Wstępne warunki badania

6. W celu ustalenia, czy występują wstępne warunki badania, biegły rewident:

⁺ ~~MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”.~~

¹ MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”.

² MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13.

- (a) ustala*, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego są akceptowalne, (zob. par. A2-A10) oraz
- (b) uzyskuje od kierownika jednostki zapewnienie, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność: (zob. par. A11-A14, A21)
 - (i) za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym gdzie to stosowne, za ich rzetelną prezentację, (zob. par. A15)
 - (ii) za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za nieodzowną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem oraz (zob. par. A16-A19)
 - (iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:
 - a. dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy księgowo, dokumentacja oraz inne sprawy, co do których kierownik jednostki jest świadomy, że mają znaczenie dla sporządzania sprawozdania finansowego,
 - b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby badania poprosić kierownika jednostki oraz
 - c. nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.

Ograniczenie zakresu badania przed akceptacją zlecenia badania

7. Jeśli kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór w ramach warunków proponowanego zlecenia badania nakładają ograniczenie na zakres badania w sposób, który zdaniem biegłego rewidenta, doprowadzi do odstąpienia przez biegłego rewidenta od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, biegły rewident nie akceptuje tak ograniczonego zlecenia jako zlecenia badania, chyba że tego wymagają od niego przepisy prawa lub regulacja.

Inne czynniki wpływające na akceptację zlecenia badania

8. Jeśli wstępne warunki badania nie występują, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki. O ile nie wymagają tego przepisy prawa lub regulacja, biegły rewident nie akceptuje zaproponowanego zlecenia badania:
- (a) jeżeli stwierdził, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego nie są akceptowalne, z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w paragrafie 19 lub
 - (b) Jeżeli nie uzyskał potwierdzenia, o którym mowa w paragrafie 6(b).

Uzgodnienie warunków zlecenia badania

9. Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór. (Zob. par. A22)

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident 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 biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

10. O ile nie ma zastosowania paragraf 11, uzgodnione warunki zlecenia badania zapisuje się w formie umowy zlecenia badania lub innej właściwej formie pisemnego porozumienia i obejmują one: (zob. par. A23-A27)
- (a) cel i zakres badania sprawozdania finansowego,
 - (b) odpowiedzialności biegłego rewidenta,
 - (c) odpowiedzialności kierownika jednostki,
 - (d) wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz
 - (e) informację o oczekiwanej formie i treści wszelkich sprawozdań, które będą wydane przez biegłego rewidenta oraz (zob. par. A24)
 - (f) oświadczenie, że mogą wystąpić okoliczności sprawiające, że sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści.
11. Jeśli przepisy prawa lub regulacja odpowiednio szczegółowo określają warunki zlecenia badania, o których mowa w paragrafie 10, biegły rewident nie musi zamieszczać ich w pisemnym porozumieniu [w sprawie warunków zlecenia badania], z wyjątkiem adnotacji, że takie przepisy prawa lub regulacja mają zastosowanie, a kierownik jednostki potwierdza i rozumie swoje odpowiedzialności zgodnie z zapisami paragrafu 6(b). (Zob. par. A23, A28-A29).
12. Jeśli przepisy prawa lub regulacja określają odpowiedzialności kierownika jednostki w sposób podobny do ich odpowiedzialności przedstawionych w paragrafie 6(b), biegły rewident może stwierdzić zgodnie ze swoim osądem, że przepisy prawa lub regulacja obejmują odpowiedzialności, które w efekcie równoważną odpowiedzialności przedstawione w tym paragrafie. W przypadku gdy odpowiedzialności są równoważne, biegły rewident może skorzystać ze sformułowań zaczerpniętych z przepisów prawa lub regulacji, aby opisać je w pisemnej umowie. W przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja nie określają odpowiedzialności, które byłyby równoważne, biegły rewident zamieszcza w pisemnej umowie opis przedstawiony w paragrafie 6(b). (Zob. par. A28)

Kolejne badania

13. Podejmując się kolejnych badań, biegły rewident rozważa, czy okoliczności wymagają zmiany warunków zlecenia badania, jak również, czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania. (Zob. par. A30)

Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania

14. Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli nie ma racjonalnego uzasadnienia, żeby dokonać tej zmiany. (Zob. par. A31-A33)
15. Jeśli przed zakończeniem zlecenia badania biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które dostarcza niższego poziomu pewności, ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania. (Zob. par. A34-A35)
16. Jeśli warunki zlecenia badania zostały zmienione, biegły rewident oraz kierownik jednostki potwierdzają i zamieszczają nowe warunki zlecenia w umowie zlecenia lub w innym odpowiednim pisemnym porozumieniu.
17. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, a kierownik jednostki nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas biegły rewident:

- (a) wycofuje się ze zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacji oraz
- (b) rozważa, czy ciążą na nim umowne lub innego rodzaju zobowiązania do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, takich jak osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów.

Dodatkowe uwagi związane z akceptacją zlecenia

Standardy sprawozdawczości finansowej uzupełnione przez przepisy prawa lub regulację

18. Jeśli standardy sprawozdawczości finansowej ustalone przez upoważnioną do tego organizację ustanawiającą standardy są uzupełniane przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident określa, czy pomiędzy standardami sprawozdawczości finansowej a dodatkowymi wymogami istnieje jakikolwiek konflikt. Jeśli taki konflikt istnieje, biegły rewident omawia z kierownikiem jednostki rodzaj dodatkowych wymogów i ustala, czy:

- (a) dodatkowe wymogi mogą być spełnione przez dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub
- (b) opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu finansowym może być odpowiednio zmieniony.

Jeśli żadne z powyższych działań nie jest możliwe, ustala, czy konieczna byłaby modyfikacja opinii biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym)³. (Zob. par. A36)

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację - inne sprawy wpływające na akceptację zlecenia

19. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby nie do przyjęcia, gdyby nie fakt ich ustanowienia przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident akceptuje zlecenie badania tylko wtedy, gdy zostały spełnione następujące warunki: (zob. par. A37)

- (a) kierownik jednostki zgadza się na dokonanie dodatkowych ujawnień w sprawozdaniu finansowym wymaganych aby sprawozdanie to nie wprowadzało w błąd oraz
- (b) w warunkach zlecenia badania uzgodniono, że:
 - (i) sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego będzie zawierało paragraf objaśniający, który zwróci uwagę użytkowników na dodatkowe ujawnienia zgodnie z MSB 706 (zmieniony)⁴ oraz
 - (ii) opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym nie będzie zawierała sformułowań „rzetelnie przedstawia we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej chyba, że zamieszczenia tych sformułowań wymagają od biegłego rewidenta przepisy prawa lub regulacja.

³ MSB 705 (zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

⁴ MSB 706 (zmieniony) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

20. Jeśli warunki wymienione w paragrafie 19 nie zostały spełnione, a biegły rewident nie jest zobligowany przepisami prawa lub regulacją do przyjęcia zlecenia badania, wówczas biegły rewident:
- (a) ocenia wpływ wprowadzającego w błąd sprawozdania finansowego na sprawozdanie biegłego rewidenta oraz
 - (b) zamieszcza odpowiednie odniesienie do tej sprawy w warunkach zlecenia badania.

Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez przepisy prawa lub regulację

21. W pewnych sytuacjach przepisy prawa lub regulacja obowiązujące w danym systemie prawa określa format lub treść sprawozdania biegłego rewidenta w formie lub warunkach znacząco odmiennych od wymogów MSB. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia:
- (a) czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć poziom pewności, jakiej dostarcza badanie sprawozdania finansowego, a jeśli tak, to
 - (b) czy dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta mogą ograniczyć możliwe nieporozumienia⁵.

Jeśli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie mogą ograniczyć możliwych nieporozumień, biegły rewident nie może przyjąć zlecenia badania, chyba że wymagają tego od niego przepisy prawa lub regulacja. Badanie sprawozdania finansowego przeprowadzone zgodnie z takimi przepisami prawa lub regulacją nie jest zgodne z MSB. W takiej sytuacji biegły rewident nie może w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdzić, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB⁶. (Zob. par. A38-A39)

* * *

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 1)

~~A1. Usługi atestacyjne, które obejmują również zlecenia badania, mogą być zaakceptowane tylko w przypadku, gdy biegły rewident rozważy, czy zostały spełnione odpowiednie wymogi etyczne, takie jak niezależność i kompetencje zawodowe, a zlecenie posiada określone cechy⁷. Odpowiedzialności biegłego rewidenta za spełnianie wymogów etycznych w kontekście akceptacji zlecenia badania, w zakresie będącym pod kontrolą biegłego rewidenta, zostały uregulowane w MSB 220⁸. Niniejszy standard dotyczy spraw (lub warunków wstępnych), które są pod kontrolą jednostki i które koniecznie powinny być przedmiotem uzgodnień pomiędzy kierownikiem jednostki a biegłym rewidentem.~~

A1. MSZJ 1⁷ dotyczy obowiązków firmy w związku z akceptacją i kontynuacją relacji z klientami i konkretnych zleceń. Obowiązki biegłego rewidenta w odniesieniu do stosownych wymogów

⁵ MSB 706 (zmieniony).

⁶ Zob. także MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”, paragraf 43.

⁷ „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”, paragraf 17.

⁸ MSB 220, paragrafy 9-11.

⁷ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”, paragraf 30.

etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, w kontekście akceptacji zlecenia badania w zakresie będącym pod kontrolą biegłego rewidenta, zostały uregulowane w MSB 220 (zmienionym)⁸. Niniejszy standard dotyczy tych spraw (lub warunków koniecznych), które są pod kontrolą jednostki i których uzgodnienie pomiędzy biegłym rewidentem i kierownikiem jednostki jest konieczne.

Wstępne warunki badania

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 6(a))

- A2. Warunkiem akceptacji zlecenia atestacyjnego jest to, aby kryteria, o których mowa w definicji zlecenia atestacyjnego były odpowiednie i dostępne dla zamierzonych użytkowników⁹. Kryteria są wzorcem używanym do oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, wzorcem prezentacji i ujawniania. Właściwe kryteria umożliwiają przeprowadzenie wystarczająco spójnej oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia przy zastosowaniu zawodowego osądu. Dla celów niniejszego MSB mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dostarczają kryterium stosowane przez biegłego rewidenta przy badaniu sprawozdania finansowego, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, jego rzetelnej prezentacji.
- A3. Bez możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownik jednostki nie dysponuje odpowiednią podstawą sporządzania sprawozdania finansowego, a biegły rewident właściwymi kryteriami badania sprawozdania finansowego. W wielu przypadkach biegły rewident może założyć, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne, zgodnie z paragrafami A8-A9.

Określenie akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

- A4. Czynniki, które są istotne dla biegłego rewidenta przy określaniu akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane do sporządzania sprawozdania finansowego, obejmują:
- charakter jednostki (na przykład, czy jest to działalność gospodarczą, jednostka sektora publicznego lub organizacja non-profit),
 - cel sporządzania sprawozdania finansowego (na przykład, czy jest ono sporządzane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników lub w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych specyficznej grupy użytkowników),
 - charakter sprawozdania finansowego (na przykład, czy sprawozdanie finansowe jest kompletnym sprawozdaniem finansowym, czy też pojedynczym składnikiem sprawozdania finansowego) oraz
 - czy przepisy prawa lub regulacja opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.
- A5. Wielu użytkowników sprawozdania finansowego nie może spodziewać się, że sprawozdanie finansowe zostanie dostosowane do ich określonych potrzeb informacyjnych. O ile nie można zaspokoić wszystkich potrzeb informacyjnych określonych użytkowników, o tyle istnieją potrzeby informacyjne, które są powszechne dla szerokiego kręgu użytkowników. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej

⁸ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 16-21.

⁹ „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”, paragraf 17 (b)(ii).

opracowanymi w celu sprostania powszechnym potrzebom informacyjnym szerokiego kręgu użytkowników są określane mianem sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia.

- A6. W niektórych przypadkach sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej opracowanymi w celu sprostania potrzebom informacyjnym określonych użytkowników. Takie sprawozdanie finansowe określane jest mianem sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia. W takich okolicznościach potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników określają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. MSB 800 omawia akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej opracowanych w celu sprostania potrzebom informacyjnym określonych użytkowników¹⁰.
- A7. Po przyjęciu zlecenia badania mogą wystąpić słabości w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, sugerujące, że założenia te nie są akceptowalne. W przypadku, gdy wykorzystanie tych założeń określają przepisy prawa lub regulacja, zastosowanie mają wymogi zawarte w paragrafach 19-20. W przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja nie określają wykorzystania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownik jednostki może podjąć decyzję o przyjęciu innych akceptowalnych ramowych założeń. W takim przypadku, zgodnie z wymogami paragrafu 16, należy dokonać zmiany warunków zlecenia badania w celu odzwierciedlenia zmiany ramowych założeń, gdyż poprzednio uzgodnione warunki są już nieaktualne.

Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia

- A8. Obecnie nie ma żadnej obiektywnej i miarodajnej podstawy, która byłaby powszechnie uznawana na świecie i służyła ocenie akceptowalności ramowych założeń ogólnego przeznaczenia. Wobec braku takiej podstawy, standardy sprawozdawczości finansowej ustanawiane przez organizacje, które są upoważnione lub uznane, by je ogłaszać w celu stosowania przez niektóre rodzaje jednostek, uważa się za akceptowalne dla sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia sporządzonego przez takie jednostki pod warunkiem, że organizacje ogłaszające standardy będą stosowały ustalony i przejrzysty proces obejmujący rozważanie i uwzględnianie opinii szerokiego kręgu interesariuszy. Przykłady takich standardów sprawozdawczości finansowej obejmują:

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) ogłaszane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości,
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) ogłaszane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego oraz
- zasady rachunkowości ogłaszane przez upoważnione lub uznane organizacje ustanawiające standardy w danym systemie prawnym pod warunkiem, że organizacja przestrzega ustalonego i przejrzystego procesu obejmującego rozważanie i uwzględnianie opinii szerokiego kręgu interesariuszy.

Powyższe standardy sprawozdawczości finansowej często określane są w przepisach prawa lub regulacji, regulujących sporządzanie sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jako mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację

¹⁰ MSB 800 (zmieniony) „Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia”.

- A9. Zgodnie z paragrafem 6(a) od biegłego rewidenta wymaga się ustalenia, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego są akceptowalne. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą określać ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia dla określonych rodzajów jednostek. Wobec braku przesłanek wskazujących na coś przeciwnego, zakłada się, że takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są prawdopodobnie akceptowalne przy sporządzaniu przez te jednostki sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. W przypadku, gdy ramowe założenia nie są uznane za akceptowalne, zastosowanie mają paragrafy 19-20.

Systemy prawa, w których nie ma organizacji tworzących standardy oraz ustanowionych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

- A10. W przypadku, gdy jednostka jest zarejestrowana lub prowadzi działalność w systemie prawnym, w którym nie ma upoważnionej lub uznanej organizacji tworzącej standardy lub gdzie przepisy prawa lub regulacja nie określają ramowych założeń sprawozdawczości finansowej te, które mają mieć zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, ustala kierownik jednostki. Załącznik 2 zawiera wytyczne dotyczące ustalania w takich okolicznościach akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Ustalenie odpowiedzialności kierownika jednostki (Zob. par. 6(b))

Ustalenie odpowiedzialności kierownictwa

- A11. Badanie zgodne z MSB jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownik jednostki potwierdził i rozumie, że spoczywają na nim odpowiedzialności określone w paragrafie 6(b)¹¹. W niektórych systemach prawnych odpowiedzialności kierownika jednostki mogą być określone przez przepisy prawa lub regulację. W innych mogą występować nieliczne lub nie występować wcale prawne lub regulacyjne definicje takich odpowiedzialności. MSB nie uchylają przepisów prawa ani regulacji w zakresie tych spraw. Jednakże koncepcja niezależnego badania wymaga, aby rola biegłego rewidenta nie obejmowała przyjęcia odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego lub za powiązaną kontrolę wewnętrzną jednostki oraz, że biegły rewident może racjonalnie oczekiwać uzyskania informacji niezbędnych do badania w zakresie, (w tym informacje uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych) w jakim kierownik jednostki jest w stanie je dostarczyć lub sporządzić. Dlatego też przesłanka ta ma fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia niezależnego badania. W celu uniknięcia nieporozumień uzyskuje się od kierownika jednostki zapewnienie, że potwierdza on i rozumie swoje odpowiedzialności, co stanowi element ustalania i opisywania warunków zlecenia badania określonych w paragrafach 9-12.
- A12. Sposób, w jaki odpowiedzialności dotyczące sprawozdawczości finansowej są podzielone pomiędzy kierownika jednostki a osoby sprawujące nadzór, różni się w zależności od zasobów i struktury jednostki oraz odpowiednich przepisów prawa i regulacji oraz poszczególnych ról w jednostce kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór. W większości przypadków kierownik jednostki odpowiada za wykonawstwo, a osoby sprawujące nadzór mają nadzór nad kierownikiem jednostki. W niektórych przypadkach osoby sprawujące nadzór będą odpowiedzialne, albo przyjmą na siebie odpowiedzialność, za akceptację sprawozdania finansowego lub za monitorowanie kontroli wewnętrznej jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej. W większych jednostkach lub jednostkach publicznych na organy złożone z osób

¹¹ MSB 200, paragraf A4

sprawujących nadzór, takich jak komitet audytu, mogą zostać nałożone określone odpowiedzialności związane z monitorowaniem.

- A13. MSB 580 wymaga, aby biegły rewident uzyskał od kierownika jednostki pisemne oświadczenia, że wywiązał się on ze swoich odpowiedzialności¹². Dlatego też, stosownym może być powiadomienie kierownika jednostki o tym, że oczekuje się otrzymania takiego pisemnego oświadczenia, łącznie z innymi pisemnymi oświadczeniami wymaganymi przez inne MSB, oraz tam gdzie jest to konieczne, pisemnych oświadczeń na potwierdzenie innych dowodów badania mających znaczenie dla sprawozdania finansowego, lub jednego albo więcej stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym.
- A14. Jeżeli kierownik jednostki nie potwierdzi swoich odpowiedzialności lub nie zgodzi się na dostarczenie pisemnego oświadczenia, biegły rewident nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania¹³. W takich okolicznościach akceptacja zlecenia badania przez biegłego rewidenta nie byłaby odpowiednia, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. W przypadku, gdy od biegłego rewidenta wymaga się akceptacji zlecenia badania, biegły rewident może być zobowiązany, do wyjaśnienia kierownikowi jednostki znaczenia tych zagadnień oraz ich wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta.

Sporządzanie sprawozdania finansowego (zob. par. 6(b)(i))

- A15. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wymogi dotyczące prezentacji sprawozdania finansowego, w przypadku takich ramowych założeń *sporządzanie* sprawozdania finansowego zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmuje również jego *prezentację*. W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji znaczenie celu sprawozdawczego, jakim jest rzetelna prezentacja polega na tym, że uzgodniona z kierownikiem jednostki przesłanka zawiera odniesienia do rzetelnej prezentacji lub do odpowiedzialności mającej na celu zapewnienie, że sprawozdanie finansowe „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Kontrola wewnętrzna (Zob. par. 6(b)(ii))

Kontrola wewnętrzna

- A16. Kierownik jednostki zapewnia taką kontrolę wewnętrzną, którą uważa za konieczną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Kontrola wewnętrzna, bez względu na to jak jest skuteczna, może zapewnić jednostce tylko umiarkowaną pewność, co do osiągnięcia przez jednostkę celów sprawozdawczości finansowej z uwagi na nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej¹⁴.
- A17. Niezależne badanie przeprowadzone zgodnie z MSB nie stanowi substytutu utrzymywania kontroli wewnętrznej, która jest niezbędna przy sporządzaniu przez kierownika jednostki sprawozdania finansowego. Dlatego od biegłego rewidenta wymaga się, aby uzyskał od kierownika jednostki zapewnienie, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną. Jednakże zapewnienie wymagane przez paragraf 6(b)(ii) nie zakłada, że

¹² MSB 580 „Pisemne oświadczenia”, paragrafy 10-11.

¹³ MSB 580, paragraf A26.

¹⁴ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf A54.

biegły rewident uzna, że kontrola wewnętrzna utrzymywana przez kierownika jednostki osiągnęła swój cel lub że jest wolna od słabości.

~~A18. Do obowiązków kierownika jednostki należy określenie, jaka kontrola wewnętrzna jest nieodzowna dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego. Termin „kontrola wewnętrzna” obejmuje szeroki zakres działań w ramach składników, które można określić jako składające się na środowisko kontroli: proces oszacowania ryzyka jednostki, system informacyjny, obejmujący powiązane procesy gospodarcze mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, komunikacja, działania kontrolne oraz monitorowanie kontroli. Podział ten jednakże nie do końca odzwierciedla, jak dana jednostka może projektować, wdrażać oraz utrzymywać swoją kontrolę wewnętrzną, ani jak może klasyfikować poszczególne jej składniki¹⁵. System kontroli wewnętrznej jednostki (w szczególności jej księgi rachunkowe i zapisy księgowy lub systemy księgowy) odzwierciedla potrzeby kierownika jednostki i złożoność działalności, charakter ryzyka, na które jednostka jest narażona oraz odnośne przepisy prawa i regulacje.~~

A18. Do kierownictwa należy określenie, jaka kontrola wewnętrzna jest niezbędna, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego. Termin „kontrola wewnętrzna” obejmuje szeroki zakres działań podejmowanych w ramach elementów systemu kontroli wewnętrznej, które mogą być określone jako środowisko kontroli; proces oszacowania ryzyka przez jednostkę, proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę, system informacyjny, komunikacja oraz działania kontrolne. Jednakże podział ten niekoniecznie odzwierciedla, jak konkretna jednostka może projektować, wdrożyć oraz utrzymać swoją kontrolę wewnętrzną, ani jak może sklasyfikować jakkolwiek z poszczególnych jej elementów¹⁵. Kontrola wewnętrzna jednostki (w szczególności jej księgi rachunkowe i zapisy księgowy lub systemy księgowy) odzwierciedla potrzeby kierownictwa, złożoność działalności, charakter ryzyka, na które narażona jest jednostka oraz stosowne przepisy prawa lub regulacje.

A19. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą odnosić się do odpowiedzialności kierownika jednostki za poprawność ksiąg rachunkowych i zapisów księgowych lub systemów księgowych. W niektórych przypadkach ogólna praktyka może przyjąć rozdział pomiędzy księgami rachunkowymi i zapisami księgowymi lub systemami księgowymi z jednej strony, a kontrolą wewnętrzną lub kontrolami z drugiej strony. Ponieważ księgi rachunkowe i zapisy księgowy lub systemy księgowy są integralną częścią kontroli wewnętrznej zgodnie z paragrafem A18, nie ma do nich szczegółowego nawiązania w paragrafie 6(b)(ii) opisującym odpowiedzialność kierownika jednostki. W celu uniknięcia nieporozumień, może być odpowiednie, aby biegły rewident wyjaśnił kierownikowi jednostki zakres tej odpowiedzialności.

Informacje dodatkowe (Zob. par. 6 (b)(iii)b)

A20. Dodatkowe informacje, których biegły rewident może zażądać od kierownika jednostki na potrzeby badania, mogą obejmować, w stosownych przypadkach, kwestie związane z innymi informacjami zgodnie z MSB 720 (zmienionym). W przypadku, gdy biegły rewident spodziewa się uzyskać inne informacje po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, warunki zlecenia badania mogą również potwierdzać odpowiedzialności biegłego rewidenta związane z tymi innymi informacjami, w tym w stosownych przypadkach, działania, które mogą być odpowiednie lub konieczne, jeżeli biegły rewident uzna, że w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta występuje istotne zniekształcenie tych innych informacji.

¹⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf A59 oraz Załącznik 1.

¹⁵ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A91 i Załącznik 3.

Szczególne rozważania dotyczące mniejszych jednostek (Zob. par. 6(b))

A21. Jednym z celów ustalania warunków zlecenia badania jest uniknięcie nieporozumień, co do zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki i biegłego rewidenta. Na przykład, gdy przy sporządzaniu sprawozdania finansowego pomagała strona trzecia, przydatnym może być przypomnienie kierownikowi jednostki, że sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości pozostaje w sferze jego odpowiedzialności.

Uzgodnienie warunków zlecenia badania

Uzgodnienie warunków zlecenia badania (Zob. par. 9)

A22. Rola kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór przy uzgadnianiu warunków zlecenia badania jednostki zależy od struktury zarządczej jednostki oraz odpowiednich przepisów prawa i regulacji.

*Umowa zlecenia badania lub inna forma pisemnego porozumienia*¹⁶ (Zob. par. 10-11)

A23. Wysłanie przez biegłego rewidenta umowy zlecenia badania przed jego rozpoczęciem leży zarówno w interesie jednostki, jak i biegłego rewidenta, gdyż pozwala uniknąć nieporozumień związanych z badaniem. Jednakże, w niektórych krajach prawo określa cel i zakres badania oraz odpowiedzialności kierownika jednostki i biegłego rewidenta w wystarczający sposób, tj. reguluje sprawy opisane w paragrafie 10. Chociaż w takich przypadkach paragraf 11 zezwala biegłemu rewidentowi na zmieszczenie w umowie zlecenia tylko wzmianki o tym, że mają zastosowanie odpowiednie przepisy prawa lub regulacja oraz, że kierownik jednostki potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność zgodnie z zapisami paragrafu 6(b), tym niemniej biegły rewident może uznać za odpowiednie, w celu poinformowania kierownika jednostki, zamieszczenie w umowie zlecenia badania spraw opisanych w paragrafie 10.

Forma i treść umowy zlecenia badania

A24. Forma i treść umowy zlecenia badania może być różna w zależności od danej jednostki. Informacje zawarte w umowie zlecenia badania opisujące odpowiedzialność biegłego rewidenta mogą opierać się na MSB 200¹⁷. Paragrafy 6(b) oraz 12 niniejszego standardu opisują zakres odpowiedzialności kierownika jednostki. Oprócz zagadnień wymaganych przez paragraf 10, w umowie zlecenia badania mogą znaleźć się na przykład odniesienia do:

- szczegółowych omówień zakresu badania, łącznie z powołaniem odpowiedniego ustawodawstwa, regulacji, MSB oraz etycznych lub innego rodzaju orzeczeń wydanych przez organizacje zawodowe, do których należy biegły rewident,
- formy przekazywania wszelkich innych informacji na temat wyników zlecenia badania,
- wymogów komunikowania przez biegłego rewidenta kluczowych spraw związanych z badaniem w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 701¹⁸,
- faktu, że ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, połączone z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne

¹⁶ W poniższych paragrafach wszelkie odwołania do umowy zlecenia badania należy traktować jako odwołania do umowy zlecenia badania lub innej odpowiedniej formy pisemnego porozumienia.

¹⁷ MSB 200, paragrafy 3-9.

¹⁸ MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB,

- ustalenia związanego z planowaniem i przeprowadzeniem badania, w tym skład zespołu wykonującego zlecenie,
- oczekiwania odnośnie dostarczenia przez kierownika jednostki pisemnych oświadczeń, (zob. także par. A13),
- oczekiwania, że kierownik jednostki zapewni dostęp do wszystkich informacji, o których wie, że są istotne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, w tym oczekiwanie, że kierownik jednostki zapewni dostęp do informacji istotnych ze względu na ujawnienia,
- zgoda kierownika jednostki na udostępnienie biegłemu rewidentowi wstępnej wersji sprawozdania finansowego, w tym wszystkich informacji istotnych do jego przygotowania, niezależnie od tego czy uzyskano je w ramach lub poza ramami ogólnymi i księgi pomocnicze (obejmujące informacje istotne dla przygotowania ujawnień) i inne informacje¹⁹, jeśli występują w odpowiednim czasie w celu umożliwienia biegłemu rewidentowi zakończenia badania w zaproponowanym terminie,
- zgody kierownika jednostki na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach mogących wpływać na sprawozdanie finansowe, o których dowiedział się kierownik jednostki w okresie pomiędzy datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą udostępnienia sprawozdania finansowego,
- podstawy wyliczenia wynagrodzenia oraz ustaleń dotyczących fakturowania usługi,
- prośby do kierownika jednostki o potwierdzenie, że otrzymało umowę zlecenia badania i zgodziło się na przedstawione w niej warunki,

A25. W przypadku gdy biegły rewident nie ma obowiązku informowania o kluczowych sprawach badania, może okazać się pomocne dla biegłego rewidenta ujęcie w warunkach zlecenia badania odniesienia do możliwości zamieszczenia w sprawozdaniu z badania informacji o kluczowych sprawach badania, a w niektórych systemach prawnych może być konieczne, by biegły rewident zamieścił odniesienie do takiej możliwości, aby ją zachować.

~~A26. W razie potrzeby w umowie zlecenia badania można również uwzględnić następujące zagadnienia:~~

- ~~• ustalenia dotyczące zaangażowania innych biegłych rewidentów oraz ekspertów do niektórych prac związanych z badaniem,~~
- ~~• ustalenia dotyczące zaangażowania do badania audytorów wewnętrznych oraz innych pracowników jednostki,~~
- ~~• ustalenia dotyczące kontaktu z poprzednim biegłym rewidentem, o ile był powołany, w przypadku podjęcia się badania po raz pierwszy,~~
- ~~• jakiegokolwiek ograniczenia odpowiedzialności biegłego rewidenta, jeżeli mogą wystąpić,~~
- ~~• nawiązanie do wszelkich dalszych uzgodnień pomiędzy biegłym rewidentem a jednostką,~~
- ~~• wszelkie obowiązki dostarczenia dokumentów z badania stronom trzecim.~~

~~Przykład umowy zlecenia badania zamieszczono w Załączniku 1.~~

¹⁹ Według definicji w MSB 720 (zmienionym) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

A26. W razie potrzeby w umowie o badanie można również uwzględnić następujące zagadnienia:

- ustalenia dotyczące zaangażowania innych biegłych rewidentów oraz ekspertów do niektórych prac związanych z badaniem,
- ustalenia dotyczące zaangażowania do badania audytorów wewnętrznych oraz innych pracowników jednostki,
- ustalenia dotyczące kontaktu z poprzednim biegłym rewidentem, o ile był powołany, w przypadku podjęcia się badania po raz pierwszy,
- nawiązanie do, oraz opis obowiązków biegłego rewidenta wynikających z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych dotyczących informowania właściwego organu spoza jednostki o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji,
- jakiegokolwiek ograniczenia odpowiedzialności biegłego rewidenta, jeżeli mogą wystąpić,
- nawiązanie do wszelkich dalszych uzgodnień między biegłym rewidentem a jednostką,
- wszelkie obowiązki udostępnienia dokumentacji badania stronom trzecim.

Przykład umowy zlecenia badania zamieszczono w Załączniku 1.

Badanie części grupy

A27. Jeżeli biegły rewident jednostki dominującej, bada jednocześnie część składową grupy, to na decyzję, czy do części składowej grupy kierować odrębną umowę zlecenia badania mogą wpływać następujące czynniki:

- kto powołał biegłego rewidenta części składowej grupy,
- czy z badania części składowej grupy zostanie sporządzone odrębne sprawozdanie biegłego rewidenta,
- wymogi prawne związane z otrzymanym zleceniem badania,
- wielkość udziałów jednostki dominującej oraz
- stopień niezależności kierownika jednostki części składowej grupy od jednostki dominującej.

Odpowiedzialność kierownika jednostki określona przez przepisy prawa lub regulację (Zob. par. 11-12)

A28. Jeśli w okolicznościach opisanych w paragrafach A23 oraz A29, biegły rewident uzna, że nie jest konieczne spisywanie niektórych warunków w umowie zlecenia badania, to zgodnie z paragrafem 11, powinien dążyć do uzyskania od kierownika jednostki pisemnego porozumienia, że potwierdza ono i rozumie swoje odpowiedzialności określone w paragrafie 6(b). Jednakże, zgodnie z paragrafem 12, w takim pisemnym porozumieniu można stosować zapisy zgodne z przepisami prawa lub regulacji, jeżeli określają one odpowiedzialności kierownika jednostki, tak że są w efekcie równoważne tym opisanym w paragrafie 6(b). Profesja księgowych, organ ustanawiający standardy badania lub regulator rewizji finansowej mogą w danym systemie prawnym udostępniać wytyczne, czy dane przepisy prawa lub regulacja są równoważne.

Specyficzne uwagi dotyczące jednostek sektora publicznego

A29. Przepisy prawa lub regulacja określające działania związane z badaniem jednostek sektora publicznego nakładają obowiązek wyznaczania biegłego rewidenta badającego jednostkę sektora

publicznego i zwykle określają jego obowiązki i uprawnienia, w tym prawo dostępu do zapisów księgowych i innych informacji. Jeśli przepisy prawa lub regulacja wystarczająco szczegółowo określają warunki zlecenia badania, biegły rewident jednostki sektora publicznego może tym niemniej stwierdzić, że istnieją korzyści płynące ze sporządzenia rozszerzonej umowy zlecenia badania aniżeli ta, na którą zezwała paragraf 11.

Kolejne badania (Zob. par. 13)

A30. Biegły rewident może zdecydować, by przy każdym kolejnym badaniu nie wysyłać nowych umów zlecenia badania lub innych pisemnych potwierdzeń. Jednakże, poniższe czynniki mogą sprawić, że odpowiednim będzie skorygowanie warunków zlecenia badania lub przypomnienie jednostce o istniejących warunkach:

- wszelkie oznaki, że jednostka niewłaściwie rozumie cel i zakres badania,
- wszelkie zmiany lub wprowadzenie specjalnych warunków zlecenia badania,
- niedawne zmiany kadry kierowniczej wyższego szczebla,
- znaczące zmiany w strukturze własnościowej,
- znacząca zmiana rodzaju lub rozmiaru działalności gospodarczej jednostki,
- zmiany w prawie lub regulacji,
- zmiana ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przyjętych do sporządzania sprawozdania finansowego,
- zmiany innych wymogów sprawozdawczości.

Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania

Prośba o zmianę warunków zlecenia badania (Zob. par. 14)

A31. Prośba jednostki o dokonanie zmiany warunków zlecenia badania może być spowodowana zmianą okoliczności wpływających na zapotrzebowanie jednostki na usługę, niezrozumieniem istoty pierwotnie uzgodnionych warunków zlecenia badania lub też ograniczeniem zakresu zlecenia badania wynikającym z decyzji kierownika jednostki bądź spowodowanym innymi okolicznościami. Biegły rewident zgodnie z wymogami paragrafu 14 rozważa przyczynę, dla której jednostka zwraca się z taką prośbą, a zwłaszcza konsekwencje, jakie pociąga za sobą ograniczenie zakresu zlecenia badania.

A32. Zmiana okoliczności, która wpływa na zmianę wymogów jednostki oraz niezrozumienie, co do rodzaju pierwotnie zleconej usługi, stanowią uzasadnioną podstawę wniosku o dokonanie zmian warunków zlecenia badania.

A33. Przeciwnie, nie można jednak uznać zmiany za uzasadnioną, jeżeli, jak się wydaje, zmiana wiąże się z informacjami, które są niepoprawne, niekompletne lub z innych przyczyn niezadowolające. Za przykład mógłby posłużyć przypadek, w którym biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących należności, a jednostka wnioskuje o zmianę zlecenia badania na zlecenie przeglądu, aby zapobiec wyrażeniu opinii z zastrzeżeniem lub odmowie wyrażenia opinii.

Prośba o zmianę badania na przegląd lub usługę pokrewną (Zob. par. 15)

A34. Przed wyrażeniem zgody na zmianę zlecenia badania na przegląd lub usługę pokrewną biegły rewident, który został powołany do przeprowadzenia badania zgodnie z MSB, powinien

rozważyć, poza sprawami, o których mowa w paragrafach A31-A33 powyżej, wszelkie prawne lub umowne konsekwencje takiej zmiany.

- A35. Jeżeli biegły rewident uzna, że zmiana zlecenia badania na usługę przeglądu lub usługę pokrewną jest sensownie uzasadniona, to czynności badania wykonane do dnia zmiany mogą mieć znaczenie dla zmienionego zlecenia, jednakże praca, jaką należy wykonać oraz sprawozdanie, jakie należy wydać, powinny być odpowiednie dla zmienionego zlecenia. Aby uniknąć wprowadzenia w błąd czytelnika sprawozdanie na temat usług pokrewnych, nie powinno nawiązywać do:
- (a) pierwotnego zlecenia badania, lub
 - (b) wszelkich procedur, które mogły być przeprowadzone w trakcie pierwotnego zlecenia badania, z wyjątkiem przypadku zmiany pierwotnego zlecenia badania na zlecenie polegające na wykonaniu uzgodnionych procedur, a wtedy nawiązanie do procedur stanowi standardową część sprawozdania biegłego rewidenta.

Dodatkowe rozważania przy akceptacji zlecenia badania

Standardy sprawozdawczości finansowej uzupełnione przez przepisy prawa lub regulację (Zob. par. 18)

- A36. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą uzupełniać standardy sprawozdawczości finansowej ustalone przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy dodatkowymi wymogami dotyczącymi sporządzania sprawozdania finansowego. W tych systemach prawnych mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dla celów stosowania MSB obejmują zarówno określone założenia sprawozdawczości finansowej, jak i dodatkowe wymogi pod warunkiem, że nie są one sprzeczne z uznanymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Może mieć to na przykład miejsce, gdy przepisy prawa lub regulacja określają dodatkowe ujawnienia, które są wymagane przez standardy sprawozdawczości finansowej lub gdy zawężają one zakres dopuszczalnych wyborów w ramach standardów sprawozdawczości finansowej²⁰.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację - inne zagadnienia mające wpływ na akceptację (Zob. par. 19)

- A37. Przepisy prawa lub regulacja mogą określać, aby treść opinii biegłego rewidenta zawierała sformułowania „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz”, w przypadku gdy biegły rewident stwierdza, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby w przeciwnym razie nieakceptowalne. W takim przypadku warunki związane z treścią sprawozdania biegłego rewidenta różnią się znacząco od wymogów zawartych w MSB. (Zob. par. 21)

Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez przepisy prawa lub regulację (Zob. par. 21)

- A38. MSB wymagają, aby biegły rewident nie potwierdzał przestrzegania MSB, o ile nie przestrzegał wymogów wszystkich MSB mających zastosowanie do badania²¹. W przypadku gdy przepisy prawa lub regulacja określają format lub treść sprawozdania biegłego rewidenta, które znacząco różnią się od wymogów MSB, a biegły rewident stwierdza, że dodatkowe wyjaśnienia w jego

²⁰ MSB 700 (zmieniony), paragraf 15 zawiera wymóg oceny, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio odnosi się lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

²¹ MSB 200, paragraf 20.

sprawozdaniu nie mogą ograniczyć możliwych nieporozumień, to może rozważyć dołączenie do sprawozdania biegłego rewidenta oświadczenia, że badanie nie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB. Zachęca się tym niemniej biegłego rewidenta, aby dążył do stosowania MSB, w tym MSB dotyczących sprawozdania biegłego rewidenta, w zakresie w jakim jest to wykonalne, pomimo iż biegłemu rewidentowi nie wolno odnieść do tego, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB.

Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego

- A39. W sektorze publicznym mogą istnieć specjalne wymogi zawarte prawie regulującym badanie, na przykład: biegły rewident może mieć obowiązek bezpośredniego informowania ministra, organów ustawodawczych lub opinii publicznej o ograniczeniach zakresu badania.

Przykładowa umowa zlecenia badania

Poniższe stanowi przykładową umowę zlecenia badania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, sporządzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Poniższą umowę nie należy traktować autorytatywnie, tylko jako wskazówkę w powiązaniu z rozważaniami zawartymi w niniejszym standardzie. Umowa powinna być dostosowana do indywidualnych wymogów i okoliczności. Przykład umowy został zamieszczony w celu wykorzystania go przy badaniu sprawozdań finansowych przez jeden okres sprawozdawczy i wymaga dostosowania, jeżeli zamierza się go wykorzystywać przy kolejnych badaniach (zob. par. 13). Zasadnym może być zasięgnięcie porady prawnej, czy zaproponowana umowa jest odpowiednia.

* * *

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór w Spółce ABC
1:

[Cel i zakres badania]

Zostaliśmy poproszeni² o zbadanie sprawozdania finansowego Spółki ABC, na które składa się sprawozdanie z sytuacji finansowej sporządzone na dzień 31 grudnia 20X1 r. i rachunek z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych dla zakończonego roku oraz noty objaśniające do sprawozdania finansowego w tym opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości. Z przyjemnością potwierdzamy niniejszym listem, że przyjęliśmy i rozumiemy warunki podjęcia się tego zlecenia badania.

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem, oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność to wysoki poziom pewności, ale nie jest to gwarancja, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) będzie zawsze wykrywało istotne zniekształcenia, jeśli takie wystąpią. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustw lub błędów i są uznawane za istotne, jeżeli pojedynczo lub łącznie można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

[Odpowiedzialności biegłego rewidenta]

Nasze badanie przeprowadzimy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych. W ramach badania przeprowadzonego zgodnie z MSB, posługujemy się zawodowym osądem i stosujemy zawodowy sceptycyzm przez cały okres trwania badania. A ponadto:

- Identyfikujemy i szacujemy ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym spowodowanego oszustwem lub błędem, planujemy i przeprowadzamy procedury

¹ Adresaci i odwołania zawarte w umowie powinny być odpowiednie do okoliczności zlecenia i zgodne z odnośnym systemem prawnym. Ważne jest, aby zwracać się do właściwych osób - zobacz paragraf A22.

² W umowie odwołania do „wy”, „my”, „nas”, „kierownik jednostki”, „osoby sprawujące nadzór” oraz „biegły rewident” stosuje się lub zmienia w zależności od tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach.

badania uwzględniające te ryzyka, a także uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie dla wyrażenia naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustw jest wyższe niż wynikających z błędów, ponieważ oszustwo może obejmować zomowę, fałszerstwo, celowe pominięcie, podanie fałszywych informacji lub obejście kontroli wewnętrznej.

- Uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej właściwej dla badania w celu zaplanowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności działania kontroli wewnętrznej w jednostce³. Jednakże, poinformujemy Państwa na piśmie o wszelkich znaczących słabościach w zakresie kontroli wewnętrznej mających związek z badaniem sprawozdania finansowego, które wykryliśmy w trakcie badania.
- Oceniamy odpowiedniość stosowanych przez kierownika jednostki zasad (polityki) rachunkowości oraz racjonalności szacunków księgowych i związanych z nimi ujawnieniami.
- Wyciągamy wnioski na temat prawidłowości stosowania przez kierownika jednostki zasad rachunkowości przy założeniu kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność co do zdarzeń lub okoliczności, które mogą rodzić poważne wątpliwości co do możliwości kontynuowania działalności przez Spółkę. Jeżeli stwierdzimy, że istnieje znacząca niepewność, jesteśmy zobowiązani do zwrócenia uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia zawarte w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli są one nieadekwatne, do modyfikacji naszej opinii. Nasze wnioski oparte są na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność.
- Oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz to, czy sprawozdanie finansowe przedstawia transakcje i zdarzenia leżące u jego podstaw w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania oraz nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej, istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, mimo że badanie jest prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB.

[Odpowiedzialność kierownika jednostki i wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (dla celów tego przykładu zakłada się, że biegły rewident nie stwierdził, aby przepisy prawa lub regulacja określały te odpowiedzialności w odpowiednich warunkach, w takim przypadku należy stosować postanowienia zawarte w paragrafie 6(b) niniejszego standardu).]

Nasze badanie będzie przeprowadzone w oparciu o założenie, że [kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór]⁴ potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność:

- (a) za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej⁵,

³ To wyrażenie mogłoby być zmodyfikowane stosownie do okoliczności, w przypadku kiedy biegły rewident ponosi także odpowiedzialność, jeżeli wydaje opinię o skuteczności w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

⁴ Należy używać terminologii odpowiedniej do okoliczności.

⁵ Lub, tam gdzie ma to zastosowanie, „Za sporządzenie sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”.

- (b) za wprowadzenie takiej kontroli wewnętrznej, jaką [kierownik jednostki] uzna za stosowną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem (zob. par. A16-A19):
- (c) zapewnienie nam⁶:
 - (i) dostępu do wszystkich informacji, co do których [kierownik jednostki] jest świadomy, że mają znaczenie dla sporządzania sprawozdania finansowego, takich jak zapisy księgowe, dokumentacja i inne zagadnienia,
 - (ii) dodatkowych informacji, o które możemy poprosić [kierownika jednostki] na potrzeby badania oraz
 - (iii) nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznamy za konieczne.

W trakcie naszego procesu badania zwrócimy się z prośbą do [kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór] o pisemne potwierdzenie oświadczeń złożonych nam w związku z badaniem.

Liczymy na pełną współpracę z pracownikami podczas naszego badania.

[Inne ważne informacje]

[Inne informacje dodatkowe, takie jak umowy w sprawie wynagrodzenia, fakturowania i inne szczegółowe warunki.]

[Sprawozdawczość]

[Wstawić odpowiednie odniesienie do oczekiwanej formy lub treści sprawozdania biegłego rewidenta, w tym, w stosownych przypadkach, sprawozdawczość dotycząca innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmieniony).]

Forma i treść naszego sprawozdania może ulec zmianie w świetle uzyskanych ustaleń z naszego badania.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszej umowy dla wykazania Państwa potwierdzenia i zgody na umowę na nasze badanie sprawozdania finansowego w tym naszych poszczególnych odpowiedzialności.

XYZ & Spółka

Zatwierdził i zaakceptował w imieniu Spółki ABC

(podpisano)

.....

Nazwisko i tytuł

Data

⁶ Patrz paragraf A24 dla przykładów innych zagadnień związanych z odpowiedzialnościami kierownika jednostki, które mogą być ujęte.

Określenie akceptowalności ramowych założeń ogólnego przeznaczenia

Systemy prawne, które nie mają upoważnionych lub uznanych organizacji tworzących standardy lub określonych przez przepisy prawa lub regulację ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

1. Jak wyjaśnia paragraf A10 niniejszego standardu, jeżeli jednostka jest zarejestrowana lub działa w systemie prawnym, który nie ma upoważnionych lub uznanych organizacji tworzących standardy bądź przepisy prawa lub regulacja, nie określają ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownik jednostki wskazuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Częstą praktyką w takich systemach prawnych jest korzystanie ze standardów sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez jedną z organizacji opisanych w paragrafie A8 niniejszego standardu.
2. Alternatywnie mogą istnieć reguły rachunkowości w danym systemie prawnym, które są ogólnie uznawane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej na potrzeby sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia sporządzanych przez specyficznie określone jednostki działające w tym systemie prawnym. W przypadku przyjęcia takich ramowych założeń sprawozdawczości finansowej biegły rewident, zgodnie z paragrafem 6(a) niniejszego standardu, ocenia, czy łącznie reguły rachunkowości mogą być uznane za akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej na potrzeby sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia. Gdy reguły rachunkowości są powszechnie stosowane w danym systemie prawnym, zawód księgowych w tym systemie prawnym mógł rozważyć akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w imieniu biegłych rewidentów. Alternatywnie, biegły rewident może to ustalić poprzez rozważenie, czy reguły rachunkowości wykazują właściwości, które zwykle są wykazywane przez akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zob. par. 3 poniżej) lub przez porównanie reguł rachunkowości z wymogami istniejących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej uznanych za akceptowalne (zob. par. 4 poniżej).
3. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wykazują zazwyczaj następujące właściwości, które powodują, że w rezultacie informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są przydatne dla zamierzonych użytkowników:
 - (a) przydatność, która oznacza, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie do rodzaju jednostki i celu sprawozdania finansowego. Na przykład w przypadku, gdy przedsiębiorstwo sporządza sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia, przydatność jest oceniana pod kątem informacji niezbędnych dla zaspokojenia potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników podejmujących decyzje gospodarcze. Potrzeby te są z reguły zaspokajane poprzez prezentację sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych przedsiębiorstwa,
 - (b) kompletność oznacza, że transakcje i zdarzenia, salda i ujawnienia, które mogą mieć wpływ na wnioski formułowane w oparciu o sprawozdanie finansowe, nie są pominięte,
 - (c) wiarygodność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych oznacza, że:
 - (i) tam gdzie ma to zastosowanie, odzwierciedlają one ekonomiczną treść zdarzeń i transakcji, a nie tylko ich formę prawną oraz

- (ii) zapewniają wystarczającą spójność oceny, pomiaru, prezentacji i ujawnień, gdy są stosowane w podobnych warunkach,
 - (d) neutralność oznacza, że przyczynia się do tego, aby informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym były neutralne (tj. bezstronne),
 - (e) zrozumiałość oznacza, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są jasne i wyczerpujące oraz nie podlegają znacząco różnym interpretacjom.
4. Biegły rewident może podjąć decyzję o porównaniu reguł rachunkowości z wymogami istniejących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej uznanych za akceptowalne. Na przykład biegły rewident może porównać reguły rachunkowości z MSSF. W przypadku badania małej jednostki, biegły rewident może podjąć decyzję o porównaniu reguł rachunkowości z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej specjalnie opracowanymi dla takich jednostek przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy. Jeżeli biegły rewident dokona takiego porównania i zauważy różnice, to przy podejmowaniu decyzji o tym, czy reguły rachunkowości przyjęte do sporządzania sprawozdania finansowego stanowią akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, powinien rozważyć przyczyny tych różnic oraz, czy zastosowanie tych reguł rachunkowości lub opis ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu finansowym może sprawić, że sprawozdanie finansowe będzie wprowadzać w błąd.
5. Zbiór reguł rachunkowości dostosowanych do zaspokojenia indywidualnych preferencji nie stanowi akceptowalnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej na potrzeby sporządzania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia. Podobnie ramowe założenia zgodności nie mogą być akceptowalnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, chyba że są powszechnie przyjęte w danym systemie prawnym przez podmioty sporządzające sprawozdania finansowe i przez użytkowników.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement- Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 210 Agreeing the Terms of Audit Engagements*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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