

Załącznik Nr 1.2
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

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. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Data wejścia w życie	2
Cel	3
Definicje	4-5
Wymogi	
Warunki konieczne dla badania.....	6-8
Uzgodnienie warunków zlecenia badania	9-12
Cykliczne badania	13
Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania	14-17
Dodatkowe rozważania podczas akceptacji zlecenia	18-21
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSB	A1
Warunki konieczne dla badania.....	A2-A21
Uzgodnienie warunków zlecenia badania	A22-A29
Cykliczne badania	A30
Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania	A31-A35
Dodatkowe rozważania podczas akceptacji zlecenia	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 połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora w zakresie uzgodnienia warunków zlecenia badania z kierownictwem oraz tam, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór. Obejmuje to ustalenie, że występują pewne warunki konieczne dla badania, za które odpowiedzialność ponosi kierownictwo oraz – tam, gdzie to odpowiednie – osoby sprawujące nadzór. MSB 220 (zmieniony)¹ dotyczy tych aspektów akceptacji zlecenia, które znajdują się pod kontrolą audytora. (Zob. par. A1)

Data wejścia w życie

2. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub później.

Cel

3. Celem audytora jest akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy podstawa, w oparciu o którą będzie ono wykonywane, została uzgodniona poprzez:
 - (a) ustalenie, czy występują warunki konieczne dla badania oraz
 - (b) potwierdzenie, że pomiędzy audytorem a kierownictwem oraz – tam, gdzie to odpowiednie – osobami sprawującymi nadzór istnieje wspólne zrozumienie warunków zlecenia badania.

Definicje

4. Dla celów MSB następujące pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej:
Warunki konieczne dla badania – zastosowanie przez kierownictwo akceptowalnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej podczas sporządzania sprawozdania finansowego i zgoda kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór na przyjęcie założenia², w oparciu o które przeprowadza się badanie.
5. Dla celów niniejszego MSB odwołania do „kierownictwa” należy czytać dalej jako „kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór”.

Wymogi

Warunki konieczne dla badania

6. W celu ustalenia, czy występują warunki konieczne dla badania, audytor:
 - (a) ustala*, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane dla sporządzania sprawozdania finansowego są akceptowalne, oraz (zob. par. A2-A10)
 - (b) uzyskuje zgodę kierownictwa, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność: (zob. par. A11-A14, A21)

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

² MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 13.

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

- (i) za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym tam, gdzie to stosowne, jego rzetelną prezentację, (zob. par. A15)
- (ii) za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz (zob. par. A16-A19)
- (iii) za zapewnienie audytorowi:
 - a. dostępu do wszystkich informacji, których kierownictwo jest świadome, a które są stosowne dla sporządzania sprawozdania finansowego, takich jak zapisy księgowe, dokumentacja oraz inne sprawy,
 - b. dodatkowych informacji, których audytor może zażądać od kierownictwa dla celów badania, oraz
 - c. nieograniczonego dostępu do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania audytor uznaje za konieczne.

Ograniczenie zakresu badania przed akceptacją zlecenia badania

7. Jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nakładają ograniczenie na zakres pracy audytora w ramach warunków proponowanego zlecenia badania, które zdaniem audytora skutkować będzie odstępianiem przez audytora od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, audytor nie akceptuje tak ograniczonego zlecenia jako zlecenia badania, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja.

Inne czynniki wpływające na akceptację zlecenia badania

8. Jeżeli warunki konieczne dla badania nie występują, audytor omawia tę sprawę z kierownictwem. O ile nie wymagają tego przepisy prawa lub regulacja, audytor nie akceptuje zaproponowanego zlecenia badania:
 - (a) jeżeli audytor stwierdził, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego, nie są akceptowalne, z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w paragrafie 19, lub
 - (b) jeżeli nie uzyskano porozumienia, o którym mowa w paragrafie 6(b).

Uzgodnienie warunków zlecenia badania

9. Audytor uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, zależnie kto jest właściwy. (Zob. par. A22)
10. Z zastrzeżeniem paragrafu 11, uzgodnione warunki zlecenia badania zapisuje się w formie umowy o badanie lub innej właściwej formie pisemnego porozumienia i obejmują one: (zob. par. A23-A27)
 - (a) cel i zakres badania sprawozdania finansowego,
 - (b) odpowiedzialność audytora,
 - (c) odpowiedzialność kierownictwa,
 - (d) identyfikację mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dla sporządzenia sprawozdania finansowego oraz

- (e) odwołanie do oczekiwanej formy i treści wszelkich sprawozdań, które mają zostać wydane przez audytora, oraz (zob. par. A24)
 - (f) oświadczenie, że mogą wystąpić okoliczności, w których sprawozdanie może się różnić od oczekiwanej formy i treści.
11. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja wystarczająco szczegółowo określają warunki zlecenia badania, o których mowa w paragrafie 10, audytor nie musi zapisywać ich w pisemnej umowie, z wyjątkiem faktu, że takie przepisy prawa lub regulacja mają zastosowanie, a kierownictwo potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność zgodnie z zapisami paragrafu 6(b). (Zob. par. A23, A28-A29)
 12. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja określają odpowiedzialność kierownictwa w sposób podobny do tej opisanej w paragrafie 6(b), audytor może ustalić, że przepisy prawa lub regulacja obejmują odpowiedzialność, która zgodnie z osądem audytora, ma ekwiwalentny efekt do tej ustalonej w tym paragrafie. Dla takiej ekwiwalentnej odpowiedzialności audytor może wykorzystać sformułowania z przepisów prawa lub regulacji, aby opisać ją w pisemnej umowie. Dla odpowiedzialności, która nie jest opisana przez przepisy prawa lub regulację w taki sposób, który wskazuje na ekwiwalentność efektów, pisemne porozumienie wykorzystuje opis zawarty w paragrafie 6(b). (Zob. par. A28)

Cykliczne badania

13. Podczas badań cyklicznych audytor ocenia, czy okoliczności wymagają, aby warunki zlecenia badania zostały zmienione oraz czy występuje potrzeba przypomnienia jednostce o istniejących warunkach zlecenia badania. (Zob. par. A30)

Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania

14. Audytor nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia badania, gdy nie ma dla tego racjonalnego uzasadnienia. (Zob. par. A31-A33)
15. Jeżeli przed zakończeniem zlecenia badania audytor jest proszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które dostarcza niższego poziomu pewności, audytor ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla dokonania tego. (Zob. par. A34-A35)
16. Jeżeli warunki zlecenia badania są zmieniane, audytor oraz kierownictwo uzgadniają i zapisują nowe warunki zlecenia w umowie lub innym właściwym pisemnym porozumieniu.
17. Jeżeli audytor nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, a kierownictwo nie zezwala mu na kontynuowanie pierwotnego zlecenia badania, audytor:
 - (a) wycofuje się ze zlecenia badania tam, gdzie to możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją oraz
 - (b) ustala, czy istnieje jakieś zobowiązanie albo umowne, albo innego rodzaju, aby powiadomić o okolicznościach inne strony, takie jak osoby sprawujące nadzór, właściciele lub regulatorów.

Dodatkowe rozważania podczas akceptacji zlecenia

Standardy sprawozdawczości finansowej uzupełnione przez przepisy prawa lub regulację

18. Jeżeli standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy są uzupełniane przez przepisy prawa lub regulację, audytor ustala, czy istnieje jakikolwiek konflikt pomiędzy standardami sprawozdawczości finansowej a dodatkowymi wymogami. Jeżeli taki konflikt istnieje, audytor omawia z kierownictwem

charakter dodatkowych wymogów i uzgadnia, czy:

- (a) dodatkowe wymogi mogą być spełnione poprzez 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, audytor ustala, czy będzie konieczne, aby zmodyfikować opinię audytora zgodnie z MSB 705³. (Zob. par. A36)

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

19. Jeżeli audytor ustalił, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby nieakceptowalne, ale ze względu na fakt, że są określone przez przepisy prawa lub regulację, audytor akceptuje zlecenie badania tylko wtedy, jeżeli zostały spełnione następujące warunki: (zob. par. A37)

- (a) kierownictwo zgadza się zapewnić dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniu finansowym wymagane, aby uniknąć sytuacji, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd oraz
- (b) uznano w warunkach zlecenia badania, że:
 - (i) sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym będzie zawierało akapit objaśniający, zwracający uwagę użytkowników na dodatkowe ujawnienia zgodnie z MSB 706 (zmienionym)⁴ oraz
 - (ii) opinia audytora o sprawozdaniu finansowym nie będzie zawierała wyrażen „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, chyba że przepisy prawa lub regulacja wymagają od audytora wyrażenia opinii audytora o sprawozdaniu finansowym poprzez użycie tych wyrażen.

20. Jeżeli warunki wymienione w paragrafie 19 nie zostały spełnione, a przepisy prawa lub regulacja wymagają od audytora podjęcia się zlecenia badania, audytor:

- (a) ocenia wpływ wprowadzającego w błąd charakteru sprawozdania finansowego na sprawozdanie audytora oraz
- (b) zawiera odpowiednie odwołanie do tej sprawy w warunkach zlecenia badania.

Sprawozdanie audytora określone przez przepisy prawa lub regulację

21. W niektórych sytuacjach przepisy prawa lub regulacja stosownego systemu prawa określają format lub sformułowania sprawozdania audytora w formie lub w warunkach, które są znacząco różne od wymogów MSB. W tych okolicznościach audytor ocenia:

- (a) czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć zapewnienie uzyskiwane z badania sprawozdania finansowego, a jeżeli tak,
- (b) czy dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu audytora mogą złagodzić możliwe błędne

³ MSB 705 *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

⁴ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

zrozumienie⁵.

Jeżeli audytor stwierdza, że dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu audytora nie mogą złagodzić możliwego błędnego zrozumienia, audytor nie akceptuje zlecenia badania, chyba że wymagają tego od niego przepisy prawa lub regulacja. Badanie przeprowadzone zgodnie z takimi przepisami prawa lub regulacją nie jest zgodne z MSB. W związku z tym audytor nie zawiera w sprawozdaniu audytora żadnego odniesienia, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB⁶. (Zob. par. A38-A39)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 1)

- A1. MSZJ 1⁷ dotyczy obowiązków firmy w związku z akceptacją i kontynuacją relacji z klientami i konkretnych zleceń. Obowiązki audytora w odniesieniu do stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, w kontekście akceptacji zlecenia badania w zakresie będącym pod kontrolą audytora, zostały uregulowane w MSB 220 (zmienionym)⁸. Niniejszy MSB dotyczy tych spraw (lub warunków koniecznych), które są pod kontrolą jednostki i których uzgodnienie pomiędzy audytorem i kierownictwem jest konieczne.

Warunki konieczne dla badania

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

- A2. Warunkiem akceptacji zlecenia atestacyjnego jest to, że kryteria, o których mowa w definicji zlecenia atestacyjnego, są odpowiednie i dostępne dla zamierzonych użytkowników⁹. Kryteria są wzorcami wykorzystywanymi do oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, w tym tam, gdzie to stosowne, wzorcami prezentacji i ujawniania. Właściwe kryteria umożliwiają dokonanie racjonalnie spójnej oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w kontekście zawodowego osądu. Dla celów MSB mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dostarczają kryteriów, które audytor wykorzystuje do badania sprawozdania finansowego, w tym tam, gdzie to stosowne, jego rzetelnej prezentacji.
- A3. Bez akceptowalnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownictwo nie ma odpowiedniej podstawy do sporządzania sprawozdania finansowego, a audytor nie ma właściwych kryteriów do badania sprawozdania finansowego. W wielu przypadkach audytor może założyć, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne zgodnie z opisem w paragrafach A8-A9.

Ustalenie akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

- A4. Czynniki, które są stosowne dla ustalenia przez audytora akceptowalności ramowych założeń

⁵ MSB 706 (zmieniony).

⁶ Zobacz także MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, paragraf 50.

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.

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

⁹ *Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych*, paragraf 22(b)(ii).

sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane dla sporządzenia sprawozdania finansowego, obejmują:

- charakter jednostki (na przykład, czy jest to działalność gospodarcza, jednostka sektora publicznego, czy organizacja nie działająca dla zysku),
- cel sporządzania sprawozdania finansowego (na przykład, czy jest ono sporządzane, aby zaspokoić powszechne potrzeby dotyczące informacji finansowych szerokiego zakresu użytkowników, czy potrzeby dotyczące informacji finansowych szczególnych 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 określają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

A5. Wielu użytkowników sprawozdania finansowego nie znajduje się w takiej pozycji, aby żądać sprawozdania finansowego dostosowanego do zaspokojenia ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Podczas gdy wszystkie potrzeby informacyjne poszczególnych użytkowników nie mogą zostać zaspokojone, istnieją potrzeby informacyjne, które są powszechne dla szerokiego zakresu użytkowników. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej zaprojektowanymi, aby zaspokoić powszechne potrzeby informacyjne szerokiego zakresu użytkowników jest określane jako sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia.

A6. W niektórych przypadkach sprawozdanie finansowe będzie sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej zaprojektowanymi, aby spełnić potrzeby dotyczące informacji finansowych konkretnych użytkowników. Takie sprawozdanie finansowe określane jest jako sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia. W takich okolicznościach potrzeby dotyczące informacji finansowych zamierzonych użytkowników będą wyznaczały mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. MSB 800 omawia akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zaprojektowanych, aby spełnić potrzeby dotyczące informacji finansowych konkretnych użytkowników¹⁰.

A7. Po zaakceptowaniu zlecenia badania można napotkać słabości w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które wskazują, że ramowe założenia nie są akceptowalne. Gdy wykorzystanie tych ramowych założeń jest określone przez przepisy prawa lub regulację, zastosowanie mają wymogi paragrafów 19-20. Gdy wykorzystanie tych ramowych założeń nie jest określone przez przepisy prawa lub regulację, kierownictwo może podjąć decyzję o przyjęciu innych ramowych założeń, które są akceptowalne. Gdy kierownictwo dokonuje tego, jak wymaga tego paragraf 16, nowe warunki zlecenia badania są uzgadniane, aby odzwierciedlić zmianę w ramowych założeniach, ponieważ poprzednio uzgodnione warunki nie będą już właściwe.

Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia

A8. Obecnie nie ma żadnej obiektywnej i miarodajnej podstawy, która byłaby powszechnie uznawana na świecie dla oceny akceptowalności ramowych założeń ogólnego przeznaczenia. Wobec braku

¹⁰ MSB 800 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*, paragraf 8.

takiej podstawy, standardy sprawozdawczości finansowej ustanawiane przez organizacje upoważnione lub uznane, aby ogłaszać standardy, które mają być wykorzystywane przez pewne rodzaje jednostek, uważa się za akceptowalne dla sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia sporządzonego przez takie jednostki pod warunkiem, że organizacje stosują ustalony i przejrzysty proces obejmujący konsultacje i rozważenie opinii szerokiego zakresu 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 konkretnym systemie prawnym pod warunkiem, że organizacja przestrzega ustanowionego i przejrzystego procesu obejmującego konsultacje i rozważanie opinii szerokiego zakresu interesariuszy.

Te standardy sprawozdawczości finansowej są często określane w przepisach prawa lub regulacji dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jako mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację

A9. Zgodnie z paragrafem 6(a) od audytora wymaga się ustalenia, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być stosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego, są akceptowalne. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą określać ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być wykorzystywane podczas sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia dla pewnych rodzajów jednostek. Wobec braku przeciwwskazań, zakłada się, że takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne dla sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzanych przez takie jednostki. W przypadku, gdy ramowe założenia nie są uznane za akceptowalne, zastosowanie mają paragrafy 19-20.

Systemy prawne, które nie posiadają organizacji ustanawiających standardy lub określonych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

A10. Gdy jednostka jest zarejestrowana lub działa w systemie prawnym, który nie posiada upoważnionej lub uznanej organizacji ustanawiającej standardy lub gdy wykorzystanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej nie jest określone przez przepisy prawa lub regulację, kierownictwo identyfikuje ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Załącznik 2 zawiera wytyczne dotyczące ustalania akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w takich okolicznościach.

Porozumienie dotyczące odpowiedzialności kierownictwa (Zob. par. 6(b))

A11. Badanie zgodnie z MSB jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo potwierdził i rozumie, że ponosi odpowiedzialność określoną w paragrafie 6(b)¹¹. W pewnych systemach prawnych taka odpowiedzialność może być wyszczególniona w przepisach prawa lub regulacji. W innych może być niewiele lub nie ma żadnych prawnych lub regulacyjnych definicji takiej

¹¹ MSB (PL) 200, paragraf A2.

odpowiedzialności. MSB nie zastępują przepisów prawa lub regulacji w takich sprawach. Jednakże koncepcja niezależnego badania wymaga, aby rola audytora nie obejmowała wzięcia odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego lub za powiązaną kontrolę wewnętrzną jednostki oraz, że audytor ma racjonalnie oczekiwanie uzyskania informacji niezbędnych do badania (w tym informacji uzyskanych spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych) w tak szerokim zakresie, w jakim kierownictwo jest w stanie je dostarczyć lub pozyskać. Dlatego też przesłanka ta jest fundamentalna dla przeprowadzenia niezależnego badania. W celu uniknięcia nieporozumienia, zawiera się porozumienie z kierownictwem, że potwierdza ono i rozumie, że ponosi taką odpowiedzialność, jako część uzgadniania i zapisywania warunków zlecenia badania określonych w paragrafach 9-12.

- A12. Sposób, w jaki odpowiedzialność za sprawozdawczość finansową jest podzielona pomiędzy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór, będzie się różnić zależnie od zasobów i struktury jednostki oraz wszelkich stosownych przepisów prawa lub regulacji oraz odpowiednich ról w jednostce kierownictwa i osób sprawujących nadzór. W większości przypadków kierownictwo jest odpowiedzialne za realizację, podczas gdy osoby sprawujące nadzór mają nadzór nad kierownictwem. W niektórych przypadkach osoby sprawujące nadzór będą miały lub przyjmą odpowiedzialność za akceptację sprawozdania finansowego lub monitorowanie kontroli wewnętrznej jednostki związanej ze sprawozdawczością finansową. W większych lub publicznych jednostkach podgrupa osób sprawujących nadzór, taka jak komitet audytu, może zostać obciążona pewnymi obowiązkami nadzorczymi.
- A13. MSB 580 wymaga, aby audytor wystąpił do kierownictwa o dostarczenie pisemnego oświadczenia, że wypełnił on pewne swoje obowiązki¹². W związku z tym może być odpowiednie, aby poinformować kierownictwo, że oczekuje się otrzymania takiego pisemnego oświadczenia, łącznie z pisemnymi oświadczeniami wymaganymi przez inne MSB oraz tam, gdzie jest to konieczne, pisemnymi oświadczeniami, aby wspierać inne dowody badania stosowne dla sprawozdania finansowego, jednego lub wielu konkretnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym.
- A14. Tam, gdzie kierownictwo nie potwierdzi swojej odpowiedzialności lub nie zgodzi się na dostarczenie pisemnego oświadczenia, audytor nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania¹³. W takich okolicznościach nie byłoby odpowiednie, aby audytor zaakceptował zlecenie badania, chyba że wymagają tego od niego przepisy prawa lub regulacja. W przypadkach, gdy od audytora wymaga się zaakceptowania zlecenia badania, audytor może być zmuszony, aby wyjaśnić kierownictwu znaczenie tych zagadnień oraz ich wpływ na sprawozdanie audytora.

Sporządzenie sprawozdania finansowego (Zob. par. 6(b)(i))

- A15. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wymogi związane z prezentacją sprawozdania finansowego; dla takich ramowych założeń *sporządzenie* sprawozdania finansowego zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmuje również *prezentację*. W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji znaczenie celu sprawozdawczego rzetelnej prezentacji polega na tym, że uzgodnione z kierownictwem założenie zawiera konkretne odniesienie do rzetelnej prezentacji lub do odpowiedzialności, aby zapewnić, że sprawozdanie finansowe „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

¹² MSB 580 *Pisemne oświadczenia*, paragrafy 10-11.

¹³ MSB 580, paragraf A26.

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

- A16. Kierownictwo utrzymuje taką kontrolę wewnętrzną, jaką określa, że jest konieczna, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem. Kontrola wewnętrzna, bez względu na to jak jest skuteczna, może zapewnić jednostce tylko racjonalną pewność co do osiągnięcia celów sprawozdawczości finansowej jednostki z uwagi na nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej¹⁴.
- A17. Niezależne badanie przeprowadzone zgodnie z MSB nie stanowi substytutu dla utrzymywania kontroli wewnętrznej niezbędnej dla sporządzenia przez kierownictwo sprawozdania finansowego. Dlatego od audytora wymaga się, aby uzyskał porozumienie z kierownictwem, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną. Jednakże porozumienie wymagane przez paragraf 6(b)(ii) nie zakłada, iż audytor uzna, że kontrola wewnętrzna utrzymywana przez kierownictwo osiągnęła swój cel lub nie będzie zawierała słabości.
- A18. To kierownictwo określa, jaka kontrola wewnętrzna jest niezbędna, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego. Pojęcie „kontrola wewnętrzna” obejmuje szeroki zakres działań w ramach elementów systemu kontroli wewnętrznej, które mogą zostać określone jako środowisko kontroli; proces oszacowania ryzyka przez jednostkę; proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę, system informacyjny oraz komunikacja i czynności kontrolne. Jednakże podział ten niekoniecznie odzwierciedla, jak konkretna jednostka może zaprojektować, wdrożyć oraz utrzymywać swoją kontrolę wewnętrzną, lub jak może klasyfikować poszczególne elementy¹⁵. Kontrola wewnętrzna jednostki (w szczególności jej księgi rachunkowe i zapisy księgowe lub systemy księgowe) odzwierciedla potrzeby kierownictwa, złożoność działalności, charakterystykę ryzyk, na które narażona jest jednostka oraz stosowne przepisy prawa i regulację.
- A19. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą odnosić się do odpowiedzialności kierownictwa za adekwatność ksiąg rachunkowych i zapisów księgowych lub systemów księgowych. W niektórych przypadkach ogólna praktyka może zakładać 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 księgowe, lub systemy księgowe, są integralną częścią kontroli wewnętrznej, do której odnosi się paragraf A18, żadne szczególne odwołanie nie zostało zrobione do nich w paragrafie 6(b)(ii) dla opisu odpowiedzialności kierownictwa. Aby uniknąć nieporozumienia, może być odpowiednie, aby audytor wyjaśnił kierownictwu zakres tej odpowiedzialności.

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

- A20. Dodatkowe informacje, o które audytor może wystąpić do kierownictwa dla celów badania, mogą obejmować, gdy ma to zastosowanie, sprawy związane z innymi informacjami zgodnie z MSB 720 (zmienionym). Gdy audytor spodziewa się uzyskać inne informacje po dacie sprawozdania audytora, warunki zlecenia badania mogą również potwierdzać obowiązki audytora związane z takimi innymi informacjami, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, działania, które mogą być odpowiednie lub konieczne, jeżeli audytor wyciągnie wnioski, że w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania audytora występuje istotne zniekształcenie tych innych

¹⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, Załącznik 3, paragraf 22.

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

informacji.

Rozważania stosowne dla mniejszych jednostek (Zob. par. 6(b))

A21. Jednym z celów uzgadniania warunków zlecenia badania jest uniknięcie nieporozumienia dotyczącego odpowiedniej odpowiedzialności kierownictwa i audytora. Na przykład, gdy strona trzecia pomagała przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, przydatne może być przypomnienie kierownictwu, że sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej pozostaje jego odpowiedzialnością.

Porozumienie dotyczące warunków zlecenia badania

Uzgadnianie warunków zlecenia badania (Zob. par. 9)

A22. Role kierownictwa i osób sprawujących nadzór podczas uzgadniania warunków zlecenia badania dla jednostki zależą od struktury nadzoru nad jednostką oraz stosownych przepisów prawa lub regulacji.

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

A23. Jest w interesie zarówno jednostki, jak i audytora, aby audytor wysłał umowę o badanie przed rozpoczęciem badania, aby pomóc w uniknięciu nieporozumień w odniesieniu do badania. Jednakże, w niektórych krajach cel i zakres badania oraz odpowiedzialność kierownictwa i audytora mogą być wystarczająco ustanowione przez przepisy prawa, to jest określają one sprawy opisane w paragrafie 10. Chociaż w tych okolicznościach paragraf 11 zezwala audytorowi, aby zawrzeć w umowie tylko odniesienie do faktu, że mają zastosowanie stosowne przepisy prawa lub regulacja oraz, że kierownictwo potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność określoną w paragrafie 6(b), niemniej jednak audytor może uznać za odpowiednie, aby zawrzeć sprawy opisane w paragrafie 10 w umowie do wiadomości kierownictwa.

Forma i zawartość umowy o badanie

A24. Forma i zawartość umowy o badanie mogą się różnić dla każdej jednostki. Informacje zawarte w umowie o badanie dotyczące obowiązków audytora mogą być oparte na MSB (PL) 200¹⁷. Paragrafy 6(b) i 12 niniejszego MSB dotyczą opisu odpowiedzialności kierownictwa. Poza zawarciem spraw wymaganych przez paragraf 10, umowa o badanie może odwoływać się na przykład do:

- omówienia zakresu badania, w tym odwołania do mającego zastosowanie ustawodawstwa, regulacji, MSB oraz etycznych lub innych publikacji organizacji zawodowych, do których należy audytor,
- formy wszelkiej innej komunikacji dotyczącej wyników zlecenia badania,
- wymogu komunikowania przez audytora kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 701¹⁸,
- faktu, że ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, łącznie z nieodłącznymi

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

¹⁷ MSB (PL) 200, paragrafy 3-9.

¹⁸ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

ograniczeniami kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, pomimo że badanie zostało poprawnie zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB,

- ustaleń dotyczących planowania i wykonywania badania, w tym składu zespołu wykonującego zlecenie,
 - oczekiwania, że kierownictwo dostarczy pisemne oświadczenia, (zobacz także paragraf A13),
 - oczekiwania, że kierownictwo zapewni dostęp do wszystkich informacji, których kierownictwo jest świadome, a które są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, w tym oczekiwania, że kierownictwo zapewni dostęp do informacji stosownych dla ujawnień,
 - uzgodnienia z kierownictwem, że udostępni audytorowi roboczą wersję sprawozdania finansowego, w tym wszystkie informacje stosowne dla jego przygotowania, niezależnie od tego, czy uzyskano je z, czy spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych (w tym wszelkie informacje stosowne dla sporządzenia ujawnień) i inne informacje¹⁹, jeżeli jakiegokolwiek występują, w czasie umożliwiającym audytorowi zakończenie badania zgodnie z zaproponowanym harmonogramem,
 - uzgodnienia z kierownictwem, że poinformuje audytora o faktach, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, a których kierownictwo może się dowiedzieć w okresie od daty sprawozdania audytora do daty wydania sprawozdania finansowego,
 - podstawy, od której wyliczane jest wynagrodzenie, oraz wszelkich uzgodnień dotyczących fakturowania,
 - żądania od kierownictwa, aby potwierdziło otrzymanie umowy o badanie i, aby zgodziło się na warunki zlecenia w niej wyszczególnione.
- A25. Gdy od audytora nie jest wymagane komunikowanie kluczowych spraw badania, pomocne może być, aby audytor odwołał się w warunkach zlecenia badania do możliwości komunikowania kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora oraz, w pewnych systemach prawnych, może być konieczne, aby audytor zawarł odwołanie do takiej możliwości, aby zachować tę zdolność.
- A26. Gdy jest to stosowne, następujące punkty mogłyby także zostać umieszczone w umowie o badanie:
- ustalenia dotyczące zaangażowania innych audytorów oraz ekspertów w niektórych aspektach badania,
 - ustalenia dotyczące zaangażowania audytorów wewnętrznych oraz innego personelu jednostki,
 - ustalenia, które mają zostać dokonane z poprzednim audytorem, o ile był jakiegokolwiek, w przypadku badania po raz pierwszy,
 - odwołanie do, oraz opis obowiązków audytora zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub stosownymi wymogami etycznymi, które dotyczą zgłaszania zidentyfikowanej lub

¹⁹ Według definicji w MSB 720 (zmienionym) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*.

podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami do właściwego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki,

- wszelkie ograniczenia odpowiedzialności audytora, gdy istnieje taka możliwość,
- odwołanie do wszelkich dalszych uzgodnień pomiędzy audytorem a jednostką,
- wszelkie obowiązki dostarczania arkuszy roboczych badania innym stronom.

Przykład umowy o badanie zamieszczono w Załączniku 1.

Badania części składowych grupy

A27. Gdy audytor jednostki dominującej jest także audytorem części składowej grupy, czynniki, które mogą wpływać na decyzję, czy do części składowej grupy wysłać odrębną umowę o badanie, obejmują następujące:

- kto wybiera audytora części składowej grupy,
- czy ma zostać wydane odrębne sprawozdanie audytora dotyczące części składowej grupy,
- wymogi prawne związane z wyborem do badania,
- stopień posiadania udziałów przez jednostkę dominującą oraz
- stopień niezależności kierownictwa części składowej grupy od jednostki dominującej.

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

A28. Jeżeli w okolicznościach opisanych w paragrafach A23 i A29 audytor uznaje, że nie jest konieczne zapisywanie pewnych warunków zlecenia badania w umowie o badanie, to zgodnie z paragrafem 11 od audytora nadal jest wymagane dążenie do pisemnego porozumienia z kierownictwem, że potwierdza ono i rozumie, iż ponosi ono odpowiedzialność określoną w paragrafie 6(b). Jednakże, zgodnie z paragrafem 12, takie pisemne porozumienie może używać sformułowań z przepisów prawa lub regulacji, jeżeli takie przepisy prawa lub regulacja ustanawiają odpowiedzialność dla kierownictwa, która jest w efekcie równoważna z tą opisaną w paragrafie 6(b). Profesja księgowych, organ ustanawiający standardy badania lub regulator w zakresie badania w danym systemie prawnym mogli udostępnić wytyczne odnośnie do tego, czy opis w przepisach prawa lub regulacji jest równoważny.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A29. Przepisy prawa lub regulacja określające działalność w zakresie badań w sektorze publicznym zazwyczaj nakładają obowiązek powołania audytora sektora publicznego i zwykle określają obowiązki i uprawnienia audytora sektora publicznego, w tym prawo dostępu do zapisów i innych informacji jednostki. Gdy przepisy prawa lub regulacja wystarczająco szczegółowo określają warunki zlecenia badania, audytor sektora publicznego może jednak stwierdzić, że istnieją korzyści płynące ze sporządzenia pełniejszej umowy o badanie niż dozwolona przez paragraf 11.

Cykliczne badania (Zob. par. 13)

A30. Audytor może zdecydować, aby nie wysyłać nowej umowy o badanie lub innych pisemnych porozumień w każdym okresie. Jednakże poniższe czynniki mogą sprawić, że odpowiednim będzie, aby zweryfikować warunki zlecenia badania lub przypomnieć jednostce o istniejących warunkach:

- jakiegokolwiek oznaki, że jednostka niewłaściwie rozumie cel i zakres badania,

- jakiegokolwiek zmienione lub szczególne warunki zlecenia badania,
- niedawne zmiany kierownictwa wyższego szczebla,
- znaczące zmiany w strukturze własnościowej,
- znacząca zmiana rodzaju lub rozmiaru działalności gospodarczej jednostki,
- zmiany w wymogach prawnych lub regulacyjnych,
- zmiana ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przyjętych do sporządzania sprawozdania finansowego,
- zmiany innych wymogów sprawozdawczych.

Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania

Żądanie zmiany warunków zlecenia badania (Zob. par. 14)

- A31. Żądanie jednostki, aby audytor zmienił warunki zlecenia badania, może wynikać ze zmiany okoliczności wpływających na zapotrzebowanie na usługę, niezrozumienia co do charakterystyki badania zgodnie z pierwotnym zamówieniem lub ograniczenia zakresu zlecenia badania, niezależnie od tego, czy zostało ono narzucone przez kierownictwo, czy spowodowane innymi okolicznościami. Audytor zgodnie z wymogami paragrafu 14 rozważa uzasadnienie przedstawione dla żądania, w szczególności konsekwencje ograniczenia zakresu zlecenia badania.
- A32. Zmiana okoliczności, która wpływa na wymagania jednostki, oraz nieporozumienie dotyczące rodzaju pierwotnie żądanej usługi, mogą zostać uznane za uzasadnioną podstawę dla żądania zmian w zleceniu badania.
- A33. Przeciwnie, nie można uznać zmiany za uzasadnioną, jeżeli wydaje się, że zmiana wiąże się z informacjami, które są niepoprawne, niekompletne lub w inny sposób niezadowolające. Przykładem mogłoby być, gdzie audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących należności, a jednostka wnioskuje o zmianę zlecenia badania na zlecenie przeglądu, aby uniknąć opinii z zastrzeżeniem lub odmowy wyrażenia opinii.

Żądanie zmiany na przegląd lub usługę pokrewną (Zob. par. 15)

- A34. Przed wyrażeniem zgody na zmianę zlecenia badania na przegląd lub usługę pokrewną audytor, który został zaangażowany do przeprowadzenia badania zgodnie z MSB, może być zmuszony ocenić oprócz spraw, o których mowa w paragrafach A31-A33 powyżej, wszelkie prawne lub umowne konsekwencje zmiany.
- A35. Jeżeli audytor uzna, że istnieje racjonalne uzasadnienie, aby zmienić zlecenie badania na przegląd lub usługę pokrewną, to czynności rewizyjne wykonane do dnia zmiany mogą być stosowne dla zmienionego zlecenia; jednakże praca wymagana do wykonania oraz sprawozdanie, jakie ma zostać wydane, byłyby tymi odpowiednimi dla zmienionego zlecenia. W celu uniknięcia zdezorientowania czytelnika sprawozdanie z usługi pokrewnej nie zawierałoby odwołania do:
- (a) pierwotnego zlecenia badania lub
 - (b) jakichkolwiek procedur, które mogły zostać wykonane podczas pierwotnego zlecenia badania, z wyjątkiem przypadku, gdy zlecenie badania jest zmieniane na zlecenie wykonania uzgodnionych procedur, a przez to odwołanie do wykonanych procedur jest standardową częścią sprawozdania.

Dodatkowe rozważania podczas akceptacji zlecenia

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 ustanowione 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 zidentyfikowane ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, jak i takie dodatkowe wymogi, pod warunkiem, że nie są one sprzeczne ze zidentyfikowanymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Na przykład, może tak być w przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja określają ujawnienia dodatkowe do tych wymaganych przez standardy sprawozdawczości finansowej lub gdy zawężają one zakres akceptowalnych wyborów, których można dokonać 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, że sformułowanie opinii audytora używa wyrażen „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” w przypadku, gdy audytor stwierdza, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby inaczej nieakceptowalne. W tym przypadku warunki dla wskazanego sformułowania sprawozdania audytora są znacząco różne od wymogów MSB (zobacz paragraf 21).

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

A38. MSB wymagają, aby audytor nie składał oświadczenia o zgodności z MSB, jeżeli audytor nie przestrzegał wszystkich MSB stosownych do badania²¹. Gdy przepisy prawa lub regulacja określają format lub sformułowania sprawozdania audytora w formie lub w warunkach, które są znacząco różne od wymogów MSB, a audytor stwierdza, że dodatkowe wyjaśnienie w sprawozdaniu audytora nie może złagodzić możliwego błędnego zrozumienia, audytor może rozważyć zamieszczenie w sprawozdaniu audytora oświadczenia, że badanie nie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB. Jednakże zachęca się audytora, aby stosował MSB, w tym MSB, które dotyczą sprawozdania audytora, w możliwym do zastosowania zakresie, pomimo iż audytorowi nie wolno odnieść się do tego, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB.

Szczegółne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A39. W sektorze publicznym mogą istnieć szczególne wymogi w prawie regulujące powołanie do badania, na przykład: od audytora może być wymagane, aby bezpośrednio raportował do ministra, organów ustawodawczych lub publicznie, jeżeli jednostka próbuje ograniczyć zakres badania.

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

²¹ MSB (PL) 200, paragraf 20.

Przykładowa umowa o badanie

Poniższe stanowi przykład umowy o badanie dla badania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, sporządzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Umowa ta nie jest obligatoryjna, ale w zamierzeniu ma być tylko wskazówką, która może zostać wykorzystana w połączeniu z rozważaniami zawartymi w niniejszym MSB. Będzie ona wymagała zmian zgodnie z indywidualnymi wymogami i okolicznościami. Została ona roboczo opracowana, aby odnosić się do badania sprawozdania finansowego dla jednego okresu sprawozdawczego i wymagałaby dostosowania, jeżeli zamierza się lub oczekuje stosować ją do badań cyklicznych (zobacz paragraf 13). Właściwe może być zasięgnięcie porady prawnej, że zaproponowana umowa jest odpowiednia.

* * *

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownictwa lub osób sprawujących nadzór Spółki ABC¹:

[Cel i zakres badania]

Zostaliśmy poproszeni² o zbadanie sprawozdania finansowego Spółki ABC, które składa się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. i sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz not objaśniających do sprawozdania finansowego, w tym podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości. Z przyjemnością potwierdzamy w formie niniejszego listu, że przyjęliśmy i rozumiemy niniejsze zlecenie badania.

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie jest gwarancją, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono występuje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustw lub błędów i są uznawane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

[Odpowiedzialność audytora]

Nasze badanie przeprowadzimy zgodnie z MSB. Standardy te wymagają, abyśmy przestrzegali wymogów etycznych. Jako część badania zgodnie z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm podczas całego badania. A ponadto:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostały one spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające na te ryzyka, a także uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie do zapewnienia podstawy dla naszej opinii.

¹ Adresaci i odwołania w umowie byłyby tymi, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia, w tym stosowny systemem prawny. Ważne jest, aby zwracać się do właściwych osób - zobacz paragraf A22.

² W całej niniejszej umowie odwołania do „wy”, „my”, „nas”, „kierownictwo”, „osoby sprawujące nadzór” oraz „audytor” byłyby stosowane lub zmieniane odpowiednio w danych okolicznościach.

Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż dla tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejście kontroli wewnętrznej,

- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki³. Jednakże, poinformujemy Państwa na piśmie o wszelkich znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej stosownych dla badania sprawozdania finansowego, które zidentyfikowaliśmy podczas badania,
- oceniamy odpowiedniość wykorzystywanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień dokonanych przez kierownictwo,
- wyciągamy wnioski na temat prawidłowości wykorzystania przez kierownictwo zasady rachunkowości dotyczącej kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do możliwości kontynuowania działalności przez Spółkę. Jeżeli stwierdzamy, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikacja naszej opinii. Nasze wnioski oparte są na dowodach badania uzyskanych do daty sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność,
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz to, czy sprawozdanie finansowe przedstawia transakcje i zdarzenia bazowe w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania wraz z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, pomimo że badanie zostało prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB.

[Odpowiedzialność kierownictwa oraz identyfikacja mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (dla celów tego przykładu zakłada się, że audytor nie ustalił, że przepisy prawa lub regulacja określają tę odpowiedzialność w odpowiedni sposób; przez to wykorzystywane są opisy zawarte w paragrafie 6(b) niniejszego MSB.)]

Nasze badanie zostanie przeprowadzone na podstawie tego, że [kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór]⁴ potwierdzają i rozumieją, że ponoszą odpowiedzialność:

- (a) za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej⁵,
- (b) za taką kontrolę wewnętrzną, jaką [kierownictwo] uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz:

³ To zdanie zostałoby zmodyfikowane stosownie do okoliczności, gdy audytor ponosi także odpowiedzialność, aby wydać opinię o skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

⁴ Użyj terminologii odpowiedniej w danych okolicznościach.

⁵ Lub, jeżeli to odpowiednie, „Za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”.

(c) za zapewnienie nam⁶:

- (i) dostępu do wszystkich informacji, których [kierownictwo] jest świadome, a które są stosowne dla sporządzania sprawozdania finansowego, takich jak zapisy księgowe, dokumentacja i inne sprawy,
- (ii) dodatkowych informacji, o które możemy prosić [kierownika jednostki] dla celów badania, oraz
- (iii) nieograniczonego dostępu do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznamy za konieczne.

Jako część naszego procesu badania zwrócimy się z prośbą do [kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór] o pisemne potwierdzenie dotyczące oświadczeń złożonych nam w związku z badaniem.

Liczymy na pełną współpracę z Państwa pracownikami podczas naszego badania.

[Inne stosowne informacje]

[Wstaw inne informacje, takie jak ustalenia dotyczące wynagrodzenia, fakturowania i inne szczególne warunki, jeżeli są odpowiednie.]

[Sprawozdawczość]

[Wstaw odpowiednie odwołanie do oczekiwanej formy i zawartości sprawozdania audytora, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, sprawozdawczości dotyczącej innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym).]

Forma i zawartość naszego sprawozdania mogą wymagać zmian w świetle ustaleń naszego badania.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszego listu, aby wykazać Państwa potwierdzenie i zgodę na ustalenia dla naszego badania sprawozdania finansowego, w tym naszej odnośnej odpowiedzialności.

XYZ i Spółka

Potwierdził i uzgodnił w imieniu Spółki ABC

(podpisano)

.....

Nazwisko i tytuł

Data

⁶ Zobacz paragraf A24 dla przykładów innych spraw związanych z odpowiedzialnością kierownictwa, które mogą być ujęte.

Określanie akceptowalności ramowych założeń ogólnego przeznaczenia

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

1. Jak zostało wyjaśnione w paragrafie A10 niniejszego MSB, gdy jednostka jest zarejestrowana lub działa w systemie prawnym, który nie ma upoważnionych lub uznanych organizacji ustanawiających standardy, bądź gdzie wykorzystanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej nie jest określone przez przepisy prawa lub regulację, kierownictwo identyfikuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Praktyką w takich systemach prawnych jest często wykorzystywanie standardów sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez jedną z organizacji opisanych w paragrafie A8 niniejszego MSB.
2. Alternatywnie, mogą być ustanowione konwencje rachunkowości w konkretnym systemie prawnym, które są ogólnie uznawane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dla sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzanych przez pewne szczególne jednostki działające w tym systemie prawnym. Gdy takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są przyjęte, od audytora wymagane jest przez paragraf 6(a) niniejszego MSB, aby ustalił, czy konwencje rachunkowości łącznie mogą zostać uznane za stanowiące akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dla sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia. Gdy konwencje rachunkowości są szeroko stosowane w konkretnym systemie prawnym, profesja księgowych w tym systemie prawnym mogła rozważyć akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w imieniu audytorów. Alternatywnie, audytor może dokonać tego ustalenia poprzez rozważenie, czy konwencje rachunkowości wykazują cechy zwykle wykazywane przez akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zobacz paragraf 3 poniżej) lub poprzez porównanie konwencji rachunkowości do wymogów istniejących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej uznanych za akceptowalne (zobacz paragraf 4 poniżej).
3. Akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zazwyczaj wykazują następujące cechy, które skutkują tym, że informacje dostarczane w sprawozdaniu finansowym są przydatne dla zamierzonych użytkowników:
 - (a) stosowność – że informacje dostarczone w sprawozdaniu finansowym są stosowne do charakteru jednostki i celu sprawozdania finansowego. Na przykład w przypadku przedsiębiorstwa, które sporządza sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia, stosowność jest oceniana w kategoriach informacji niezbędnych dla zaspokojenia powszechnych potrzeb w zakresie informacji finansowych szerokiego zakresu użytkowników podczas podejmowania decyzji gospodarczych. Potrzeby te są zwykle zaspokajane poprzez prezentowanie sytuacji finansowej, wyników finansowych oraz przepływów pieniężnych przedsiębiorstwa,
 - (b) kompletność – że transakcje i zdarzenia, salda kont i ujawnienia, które mogłyby mieć wpływ na wnioski oparte na sprawozdaniu finansowym, nie zostały pominięte,
 - (c) wiarygodność – że informacje dostarczone w sprawozdaniu finansowym:
 - (i) tam, gdzie ma to zastosowanie, odzwierciedlają sens ekonomiczny zdarzeń i transakcji, a nie głównie ich formę prawną, oraz

- (ii) skutkują racjonalnie spójnymi oceną, wyceną, prezentacją i ujawnieniem, gdy są wykorzystywane w podobnych warunkach,
 - (d) neutralność – że przyczynia się do informacji w sprawozdaniu finansowym, które są bezstronne,
 - (e) zrozumiałość – że informacje w sprawozdaniu finansowym są jasne i wyczerpujące oraz nie podlegają znacząco różnym interpretacjom.
- 4. Audytor może podjąć decyzję, aby porównać konwencje rachunkowości do wymogów istniejących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej uznanych za akceptowalne. Na przykład audytor może porównać konwencje rachunkowości do MSSF. Dla badania małej jednostki audytor może podjąć decyzję, aby porównać konwencje rachunkowości do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnie opracowanych dla takich jednostek przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy. Gdy audytor dokonuje takiego porównania i identyfikowane są różnice, to decyzja co do tego, czy konwencje rachunkowości przyjęte podczas sporządzania sprawozdania finansowego stanowią akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, obejmuje rozważenie przyczyn dla tych różnic oraz tego, czy zastosowanie konwencji rachunkowości lub opis ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu finansowym mogłyby skutkować sprawozdaniem finansowym, które wprowadza w błąd.
- 5. Konglomerat konwencji rachunkowości opracowanych, aby odpowiadały indywidualnym preferencjom, nie stanowi akceptowalnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dla sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia. Podobnie, ramowe założenia zgodności nie będą akceptowalnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, chyba że są powszechnie akceptowane w konkretnych systemach prawnych przez sporządzających i użytkowników.

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

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

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

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

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

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

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania*

w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 210, *Agreeing the Terms of Audit Engagements*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



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

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

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

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™