

Załącznik nr 1.2 do uchwały Nr 2783/52/2015  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 10 lutego 2015 r.

**KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 210**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 210 (IAASB)**

**UZGADNIANIE WARUNKÓW ZLECENIA BADANIA**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 210**  
**UZGADNIANIE WARUNKÓW ZLECENIA BADANIA**  
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych  
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

	Paragrafy
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres standardu	1
Data wejścia w życie	2
<b>Cel</b>	3
<b>Definicje</b>	4-5
<b>Wymogi</b>	
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
<b>Zastosowania i inne materiały objaśniające</b>	
Zakres standardu	A1
Wstępne warunki badania	A2-A20
Uzgodnienie warunków zlecenia badania	A21-A27
Kolejne badania	A28
Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania	A29-A33
Dodatkowe rozważania przy przyjęciu zlecenia badania	A34-A37

*Załącznik 1:* Przykładowa umowa zlecenia badania

*Załącznik 2:* Określenie akceptowalności ramowych założeń ogólnego przeznaczenia

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

## **Wprowadzenie**

### **Zakres standardu**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzgodnienie warunków zlecenia badania z kierownictwem oraz, tam gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór. Wymaga to przyjęcia założenia, że występują określone wstępne warunki badania, za które odpowiada kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór. MSB 220<sup>1</sup> dotyczy tych aspektów przyjęcia zlecenia, które znajdują się pod kontrolą biegłego rewidenta (zob. par. A1).

### **Data wejścia w życie**

2. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

### **Cel**

3. Celem biegłego rewidenta jest przyjęcie lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy zasady, w oparciu o które zlecenie badania będzie wykonane, zostały uzgodnione przez:

- (a) ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania oraz
- (b) potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem oraz – tam gdzie to odpowiednie – osobami sprawującymi nadzór istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania.

---

<sup>1</sup> MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”.

## Definicje

4. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

Wstępne warunki badania – zastosowanie przez kierownictwo możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu sprawozdań finansowych i zgoda kierownictwa oraz – tam gdzie to odpowiednie – osób sprawujących nadzór, na przyjęcie przesłanki<sup>2</sup>, w oparciu o którą przeprowadza się badanie.

5. Dla celów niniejszego standardu wszelkie odwołania do kierownictwa należy rozumieć jako „kierownictwo oraz – tam gdzie to odpowiednie – osoby sprawujące nadzór”.

## Wymogi

### Wstępne warunki badania

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

(a) ustala\*, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są możliwe do zaakceptowania (zob. par. A2-A10) oraz

(b) uzyskuje od kierownictwa zapewnienie, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność za (zob. par. A11-A14, A20):

(i) sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym gdzie to stosowne, za ich rzetelną prezentację (zob. par. A15),

(ii) taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za nieodzowną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz (zob. par. A16-A19)

(iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:

a. dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których kierownictwo jest świadome, że mają znaczenie dla sporządzania sprawozdań finansowych,

b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby badania poprosić kierownictwo oraz

c. nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.

### Ograniczenie zakresu badania przed przyjęciem zlecenia badania

7. Jeśli kierownictwo 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 sprawozdaniach finansowych, biegły rewident nie przyjmuje tak ograniczonego zlecenia jako zlecenia badania, chyba że wymaga tego od niego prawo lub regulacje.

### Inne czynniki wpływające na przyjęcie zlecenia badania

8. Jeśli wstępne warunki badania nie występują, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownictwem. O ile nie wymaga tego prawo lub regulacje, biegły rewident nie przyjmuje zaproponowanego zlecenia badania, gdy:

(a) stwierdził, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być przyjęte przy sporządzaniu sprawozdań finansowych nie są możliwe do zaakceptowania, z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w paragrafie 19 lub

(b) nie uzyskał potwierdzenia, o którym mowa w paragrafie 6(b).

### Uzgodnienie warunków zlecenia badania

9. Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór (zob. par. A21).

10. O ile nie ma zastosowania paragraf 11, uzgodnione warunki zlecenia badania utrwalą się w formie umowy zlecenia badania lub innej formie pisemnego porozumienia i obejmują one (zob. par. A22-A25):

---

<sup>2</sup> MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta 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, *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 przywidziany w danym MSB.

- (a) cel i zakres badania sprawozdań finansowych,
- (b) odpowiedzialność biegłego rewidenta,
- (c) odpowiedzialność kierownictwa,
- (d) wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz
- (e) wzmiankę o oczekiwanej formie i treści wszelkich sprawozdań, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności sprawiające, że sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści.

11. Jeśli prawo lub regulacje 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 prawo lub regulacje mają zastosowanie, a kierownictwo potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność zgodnie z zapisami paragrafu 6(b) (zob. par. A22, A26-A27).

12. Jeśli prawo lub regulacje określają odpowiedzialność kierownictwa w sposób podobny do odpowiedzialności przedstawionej w paragrafie 6(b), biegły rewident może stwierdzić zgodnie ze swoim osądem, że prawo lub regulacje wskazują na odpowiedzialność w efekcie równoważną odpowiedzialności przedstawionej w tym paragrafie. W przypadku gdy odpowiedzialność jest równoważna, biegły rewident może skorzystać ze sformułowań zaczerpniętych z prawa lub regulacji, aby opisać ją w pisemnym porozumieniu [w sprawie warunków zlecenia badania]. W przypadku gdy prawo lub regulacje nie określają odpowiedzialności, która byłaby równoważna, biegły rewident zamieszcza w pisemnym porozumieniu opis odpowiedzialności przedstawiony w paragrafie 6(b) (zob. par. A26).

### **Kolejne badania**

13. Podejmując się kolejnego badania, biegły rewident rozważa, czy warunki zlecenia badania wymagają zmiany, jak również, czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania (zob. par. A28).

### **Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania**

14. Biegły rewident nie godzi się na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli zmiana ta nie jest racjonalnie uzasadniona (zob. par. A29-A31).

15. Jeśli przed zakończeniem badania biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które daje mniejszy poziom pewności, biegły rewident ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania (zob. par. A32-A33).

16. Jeśli warunki zlecenia badania zostały zmienione, biegły rewident oraz kierownictwo zamieszczają nowe warunki zlecenia w umowie lub w innym odpowiednim pisemnym porozumieniu.

17. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, a kierownictwo nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas biegły rewident:

(a) wycofuje się z wykonywania zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe - w myśl obowiązującego prawa - lub regulacji oraz

(b) rozważa, czy ciężą na nim umowne lub innego rodzaju zobowiązania do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, np. osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów.

### **Dodatkowe uwagi związane z przyjęciem zlecenia**

#### *Standardy sprawozdawczości finansowej uzupełnione przez prawo lub regulacje*

18. Jeśli standardy sprawozdawczości finansowej ustalone przez upoważnioną do tego organizację ustanawiającą standardy są uzupełniane przez prawo lub regulacje, biegły rewident określa, czy pomiędzy standardami sprawozdawczości finansowej a dodatkowymi wymogami istnieje jakikolwiek konflikt. Jeśli taki konflikt istnieje, biegły rewident omawia z kierownictwem charakter dodatkowych wymogów i ustala, czy:

(a) dodatkowe wymogi mogą być spełnione przez dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub

(b) można dokonać zmiany opisu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Jeśli żadne z powyższych działań nie jest możliwe, biegły rewident ustala, czy konieczna jest modyfikacja opinii biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705<sup>3</sup> (zob. par. A34).

#### *Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulacje - inne sprawy wpływające na przyjęcie zlecenia*

19. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulacje byłyby nie do przyjęcia, gdyby nie fakt ich ustanowienia przez prawo lub regulacje, biegły rewident przyjmuje zlecenie badania tylko wtedy, gdy zostały spełnione następujące warunki (zob. par. A35):

---

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

(a) kierownictwo zgadza się na dokonanie dodatkowych ujawnień w sprawozdaniach finansowych, aby sprawozdania te nie wprowadzały w błąd oraz

(b) w warunkach zlecenia badania uzgodniono, że:

(i) sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych będzie zawierało paragraf objaśniający, który zwróci uwagę użytkowników na dodatkowe ujawnienia zgodnie z MSB 706<sup>4</sup> oraz

(ii) opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych 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 wymaga od biegłego rewidenta prawo lub regulacje.

20. Jeśli warunki wymienione w paragrafie 19 nie zostały spełnione, a biegły rewident nie jest zobligowany prawem lub regulacjami do przyjęcia zlecenia badania, wówczas biegły rewident:

(a) ocenia wpływ wprowadzających w błąd sprawozdań finansowych na sprawozdanie biegłego rewidenta oraz

(b) zamieszcza odpowiednie odniesienie do tej sprawy w warunkach zlecenia badania.

#### *Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez prawo lub regulacje*

21. W niektórych sytuacjach prawo lub regulacje obowiązujące w danym systemie prawa określają format lub treść sprawozdania biegłego rewidenta w sposób odmienny od wymogów MSB. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia:

(a) czy użytkownicy mogą błędnie rozumieć poziom pewności, jakiej dostarcza badanie sprawozdań finansowych, a jeśli tak, to

(b) czy dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta mogą ograniczyć możliwe nieporozumienia<sup>5</sup>.

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 wymaga tego od niego prawo lub regulacje. Badanie sprawozdań finansowych przeprowadzone w myśl tego prawa lub regulacji nie jest zgodne z MSB. W takiej sytuacji biegły rewident nie może w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdzić, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB<sup>6</sup> (zob. par. A36-A37).

\* \* \*

## **Zastosowania i inne materiały objaśniające**

### **Zakres standardu** (zob. par. 1)

**A1.** Zlecenia atestacyjne, które obejmują również zlecenia badania, mogą być przyjęte tylko w przypadku, gdy praktyk rozważy, czy zostały spełnione wymogi etyczne, takie jak niezależność i kompetencje zawodowe, a zlecenie posiada określone cechy<sup>7</sup>. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za spełnianie wymogów etycznych w kontekście przyjęcia zlecenia badania, w zakresie będącym pod kontrolą biegłego rewidenta, została uregulowana w MSB 220<sup>8</sup>. Niniejszy standard dotyczy spraw (lub warunków wstępnych), które są pod kontrolą jednostki i które powinny być przedmiotem uzgodnień pomiędzy kierownictwem jednostki a biegłym rewidentem.

### **Wstępne warunki badania**

#### *Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej* (zob. par. 6(a))

**A2.** Warunkiem przyjęcia usługi atestacyjnej jest to, aby kryteria, o których mowa w definicji usługi atestacyjnej były odpowiednie i dostępne dla zamierzonych użytkowników<sup>9</sup>. Kryteria są wzorcem używanym do oszacowania lub oceny przedmiotu zlecenia, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, wzorcem prezentacji i ujawniania. Właściwe kryteria umożliwiają przeprowadzenie wystarczająco spójnej oceny lub pomiaru przedmiotu zlecenia przy zastosowaniu zawodowego osądu. Dla celów niniejszego standardu mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dostarczają kryteria stosowane przez biegłego

---

<sup>4</sup> MSB 706 „Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

<sup>5</sup> MSB 706.

<sup>6</sup> Zob. także MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”, paragraf 43.

<sup>7</sup> „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”, paragraf 17.

<sup>8</sup> MSB 220, paragrafy 9-11.

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

rewidenta przy badaniu sprawozdań finansowych, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, ich rzetelnej prezentacji.

A3. Bez możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownictwo nie dysponuje odpowiednią podstawą sporządzania sprawozdań finansowych, a biegły rewident właściwymi kryteriami badania sprawozdań finansowych. W wielu przypadkach biegły rewident może założyć, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są możliwe do zaakceptowania, 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 sprawozdań finansowych, obejmują:

- charakter jednostki (np. czy jest to jednostka prowadząca działalność gospodarczą, jednostka sektora publicznego lub organizacja *non-profit*),
- cel sporządzania sprawozdań finansowych (np. czy sprawozdania są sporządzane w celu zaspokojenia wspólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników lub w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych wąskiej grupy użytkowników),
- charakter sprawozdań finansowych (np. czy sprawozdania finansowe są kompletnymi sprawozdaniami finansowymi, czy też pojedynczym sprawozdaniem finansowym) oraz
- czy prawo lub inne regulacje opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

A5. Wielu użytkowników sprawozdań finansowych nie może spodziewać się, że sprawozdania finansowe zostaną dostosowane do ich indywidualnych potrzeb informacyjnych. O ile nie można zaspokoić wszystkich potrzeb informacyjnych określonych użytkowników, o tyle istnieją potrzeby informacyjne, które są wspólne dla szerokiego kręgu użytkowników. Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej opracowanymi w celu sprostania wspólnym potrzebom informacyjnym szerokiego kręgu użytkowników są określane mianem sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia.

A6. W niektórych przypadkach sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej opracowanymi w celu sprostania potrzebom informacyjnym określonych użytkowników. Takie sprawozdania finansowe określane są mianem sprawozdań finansowych 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 użytkowników<sup>10</sup>.

A7. Po przyjęciu zlecenia badania mogą wystąpić słabości mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sugerujące, że założenia te nie są możliwe do zaakceptowania. W przypadku gdy użycie tych założeń określa prawo lub regulacje, zastosowanie mają wymogi zawarte w paragrafach 19-20. W przypadku gdy prawo lub regulacje nie określają użycia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownictwo 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 sprawozdawczości finansowej, gdyż poprzednio uzgodnione warunki są już nieaktualne.

Ramowe założenia sprawozdawczości ogólnego przeznaczenia

A8. Obecnie nie ma żadnej obiektywnej i miarodajnej podstawy, która byłaby powszechnie uznawana na świecie i służyła ocenie akceptowalności mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej 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 na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia 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 (IASB).
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) ogłaszane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSASB) oraz

---

<sup>10</sup> MSB 800 „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia - uwagi szczególne”.

- zasady rachunkowości ogłaszane przez upoważnione lub uznane organizacje ustanawiające standardy w danym systemie prawnym pod warunkiem, że organizacja przestrzega ustalony i przejrzysty proces obejmujący rozważanie i uwzględnianie opinii szerokiego kręgu interesariuszy.

Powyższe standardy sprawozdawczości finansowej często określane są w prawie lub innych przepisach, regulujących proces sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jako mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulacje

**A9.** Zgodnie z paragrafem 6(a) biegły rewident powinien ustalić, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są akceptowalne. W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacje mogą określać ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia określonych rodzajów jednostek. Wobec braku przesłanek wskazujących na coś przeciwnego, zakłada się, że takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są 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 prawo lub regulacje nie określają ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają mieć zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, ustala kierownictwo. Załącznik 2 zawiera wytyczne dotyczące ustalania w takich okolicznościach akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

*Ustalenie odpowiedzialności kierownictwa (zob. par. 6(b))*

**A11.** Badanie zgodne z MSB jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo potwierdziło i rozumie, że spoczywa na nim odpowiedzialność określona w paragrafie 6(b)<sup>11</sup>. W niektórych systemach prawnych odpowiedzialność kierownictwa może być określona przez prawo lub regulacje. W innych mogą występować nieliczne lub nie występować wcale prawne lub regulacyjne definicje takiej odpowiedzialności. W takich przypadkach MSB nie uchylają prawa ani regulacji w zakresie tych spraw. Jednakże koncepcja niezależnego badania wymaga, aby rola biegłego rewidenta nie obejmowała przyjęcia odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych ani za powiązaną kontrolę wewnętrzną jednostki, a także zakłada, że biegły rewident może racjonalnie oczekiwać uzyskania informacji niezbędnych do badania w zakresie, w jakim kierownictwo 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 kierownictwa zapewnienie, że kierownictwo potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność, co stanowi element ustalania i spisywania warunków zlecenia badania określonych w paragrafach 9-12.

**A12.** Sposób, w jaki obowiązki dotyczące sprawozdawczości finansowej są podzielone pomiędzy kierownictwo a osoby sprawujące nadzór, różni się w zależności od zasobów i struktury jednostki, i odpowiednich praw i regulacji oraz roli, jaką w jednostce pełni kierownictwo i osoby sprawujące nadzór. W większości przypadków kierownictwo odpowiada za wykonawstwo, a osoby sprawujące nadzór nadzorują kierownictwo. W niektórych przypadkach osoby sprawujące nadzór będą odpowiedzialne, albo przyjmą na siebie odpowiedzialność, za akceptację sprawozdań finansowych lub za nadzorowanie kontroli wewnętrznej jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej. W większych jednostkach lub jednostkach publicznych na organy złożone z osób sprawujących nadzór, np. na komitet audytu, może zostać nałożona określona odpowiedzialność związana z nadzorowaniem.

**A13.** MSB 580 wymaga, aby biegły rewident uzyskał od kierownictwa pisemne oświadczenie, że wywiązało się ono ze swojej odpowiedzialności<sup>12</sup>. Dlatego też stosownym może być powiadomienie kierownictwa 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 sprawozdań finansowych lub jednego, lub więcej stwierdzeń zawartych w sprawozdaniach finansowych.

**A14.** Jeżeli kierownictwo nie potwierdzi swojej odpowiedzialności lub nie zgodzi się na dostarczenie pisemnego oświadczenia, biegły rewident nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> MSB 200, paragraf A2.

<sup>12</sup> MSB 580 „Pisemne oświadczenia”, paragrafy 10-11.

<sup>13</sup> MSB 580, paragraf A26.

W takich okolicznościach przyjęcie zlecenia badania przez biegłego rewidenta nie byłoby odpowiednie, chyba że wymaga tego prawo lub regulacje. W przypadku gdy od biegłego rewidenta wymaga się przyjęcia zlecenia badania, biegły rewident może być zobowiązany, aby wyjaśnić kierownictwu znaczenie tych zagadnień oraz ich wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.

*Sporządzanie sprawozdań finansowych* (zob. par. 6(b))

**A15.** Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wymogi dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych; w przypadku takich założeń *sporządzanie* sprawozdań finansowych obejmuje również ich *prezentację*. W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji znaczenie celu sprawozdawczego, jakim jest rzetelna prezentacja sprawozdań finansowych polega na tym, że uzgodniona z kierownictwem przesłanka zawiera odwołania do rzetelnej prezentacji lub do odpowiedzialności mającej na celu zapewnienie, że sprawozdania finansowe „przekazają prawdziwy i rzetelny obraz” zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

*Kontrola wewnętrzna* (zob. par. 6(b))

**A16.** Kierownictwo zapewnia kontrolę wewnętrzną, która jego zdaniem jest nieodzowna dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających 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 wewnętrznej<sup>14</sup>.

**A17.** Niezależne badanie przeprowadzone zgodnie z MSB nie stanowi substytutu kontroli wewnętrznej, która jest niezbędna przy sporządzaniu przez jednostkę sprawozdań finansowych. Dlatego od biegłego rewidenta wymaga się, aby uzyskał od kierownictwa zapewnienie, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną. Jednakże zapewnienie wymagane przez paragraf 6(b)(ii) nie zakłada, że biegły rewident uzna, że kontrola wewnętrzna utrzymywana przez kierownictwo osiągnęła swój cel lub że jest wolna od słabości.

**A18.** Do obowiązków kierownictwa należy określenie, jaka kontrola wewnętrzna jest nieodzowna dla umożliwienia sporządzania sprawozdań finansowych. Termin „kontrola wewnętrzna” obejmuje szeroki zakres działań przebiegających w ramach komponentów, które można określić jako składające się na środowisko kontroli: proces oceny ryzyka jednostki, system informacyjny, obejmujący powiązane procesy gospodarcze mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, komunikacja, działania kontrolne oraz nadzorowanie kontroli. Podział ten jednakże nie do końca odzwierciedla, jak dana jednostka może projektować, stosować oraz utrzymywać swoją kontrolę wewnętrzną ani jak klasyfikuje poszczególne jej komponenty<sup>15</sup>. System kontroli wewnętrznej jednostki (w szczególności księgi rachunkowe, zapisy księgowe lub systemy księgowe) odzwierciedla potrzeby kierownictwa, złożoność działalności jednostki, charakter ryzyk, na które jednostka jest narażona oraz odnośne prawa i regulacje.

**A19.** W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacje mogą odnosić się do odpowiedzialności kierownictwa za poprawność ksiąg rachunkowych, 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 księgowe lub systemy księgowe są integralną częścią kontroli wewnętrznej zgodnie z paragrafem A18, nie ma do nich szczegółowego nawiązania w paragrafie 6(b)(ii) opisującym odpowiedzialność kierownictwa. W celu uniknięcia nieporozumień może być odpowiednie, aby biegły rewident wyjaśnił kierownictwu zakres odpowiedzialności związanej z kontrolą wewnętrzną.

*Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek* (zob. par. 6(b))

**A20.** Jednym z celów ustalania warunków zlecenia badania jest uniknięcie nieporozumień co do zakresu odpowiedzialności kierownictwa i biegłego rewidenta. Na przykład, gdy przy sporządzaniu sprawozdań finansowych pomagała strona trzecia, przydatnym może być przypomnienie kierownictwu, że sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości pozostaje w sferze jego odpowiedzialności.

## **Uzgodnienie warunków zlecenia badania**

*Uzgodnienie warunków zlecenia badania* (zob. par. 9)

---

<sup>14</sup> MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf A46.

<sup>15</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A51 oraz Załącznik 1.



**A21.** Rola kierownictwa i osób sprawujących nadzór przy uzgadnianiu warunków zlecenia badania jednostki zależy od struktury zarządczej jednostki oraz odpowiednich praw i regulacji.

Umowa zlecenia badania lub inna forma pisemnego porozumienia<sup>16</sup> (zob. par. 10-11)

**A22.** 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 odpowiedzialność kierownictwa w wystarczający sposób, tj. reguluje sprawy opisane w paragrafie 10. Chociaż w takim przypadku paragraf 11 zezwala biegłemu rewidentowi na zmieszczenie w umowie zlecenia badania tylko wzmianki o tym, że ma zastosowanie odpowiednie prawo lub regulacje oraz że kierownictwo potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność zgodnie z zapisami paragrafu 6(b), tym niemniej biegły rewident może uznać za odpowiednie, w celu poinformowania kierownictwa, zamieszczenie w umowie zlecenia badania spraw opisanych w paragrafie 10.

Forma i treść umowy zlecenia badania

**A23.** 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 200<sup>17</sup>. Paragrafy 6(b) oraz 12 niniejszego standardu opisują zakres odpowiedzialności kierownictwa. Oprócz zagadnień wymaganych przez paragraf 10, w umowie zlecenia badania mogą znaleźć się na przykład następujące sprawy:

- szczegółowe omówienie zakresu badania, łącznie z powołaniem odpowiednich przepisów prawa, regulacji, MSB oraz etycznych lub innego rodzaju oświadczeń wydanych przez organizacje zawodowe, do których należy biegły rewident,
- formy wszelkich innych komunikatów na temat wyników zlecenia badania,
- faktu, że ze względu na nieodłączne ograniczenia badania połączone z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB,
- ustalenia związane z planowaniem i przeprowadzeniem badania, w tym skład zespołu wykonującego badanie,
- oczekiwanie odnośnie dostarczenia przez kierownictwo pisemnych oświadczeń (zob. także paragraf A13),
- zgoda kierownictwa na udostępnienie biegłemu rewidentowi wstępnej wersji sprawozdań finansowych i innych informacji uzupełniających w odpowiednim czasie w celu umożliwienia biegłemu rewidentowi zakończenia badania w zaproponowanym terminie,
- zgoda kierownictwa na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach mogących wpływać na sprawozdania finansowe, o których kierownictwo dowiedziało się w okresie pomiędzy datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą udostępnienia sprawozdań finansowych,
- zasady sposobu wyciszczenia wynagrodzenia oraz ustalenia dotyczące fakturowania usługi,
- prośby do kierownictwa o potwierdzenie, że otrzymało umowę zlecenia badania i zgodziło się na przedstawione w niej warunki.

**A24.** 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,
- awiżowanie 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 między biegłym rewidentem a jednostką,
- obowiązki dostarczenia dokumentacji badania stronom trzecim.

Przykład umowy zlecenia badania zamieszczono w Załączniku 1.

Badanie części grupy

**A25.** Jeżeli biegły rewident, badający sprawozdanie jednostki dominującej, bada jednocześnie część jej grupy, to na decyzję, czy do części grupy kierować odrębną umową zlecenia badania mogą wpływać następujące czynniki:

- kto powołał biegłego rewidenta do badania części grupy,

---

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

<sup>17</sup> MSB 200, paragrafy 3-9.

- czy z badania części grupy zostanie sporządzone odrębne sprawozdanie biegłego rewidenta,
- wymogi prawne związane z otrzymanym zleceniem,
- procent udziałów jednostki dominującej oraz
- stopień niezależności kierownictwa części grupy od jednostki dominującej. Odpowiedzialność kierownictwa określona przez prawo lub regulacje (zob. par. 11-12)

**A26.** Jeśli w okolicznościach opisanych w paragrafach A22 oraz A27, biegły rewident uzna, że nie jest konieczne spisywanie niektórych warunków zlecenia badania w umowie zlecenia badania, to zgodnie z paragrafem 11, powinien dążyć do uzyskania od kierownictwa pisemnego zapewnienia, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność określoną w paragrafie 6(b). Jednakże, zgodnie z paragrafem 12, w takim pisemnym zapewnieniu można stosować zapisy zgodne z prawem lub regulacją, jeżeli prawo lub regulacja określa odpowiedzialność kierownictwa w efekcie równoważną odpowiedzialności opisanej w paragrafie 6(b). Profesja księgowych, organ ustanawiający standardy rewizji finansowej lub regulator mogą w danym systemie prawnym dostarczać wytycznych czy dane zapisy prawa lub regulacji są równoważne.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

**A27.** Prawo lub regulacje dotyczące działań związanych z badaniem jednostek sektora publicznego określają sposób wyznaczania biegłego rewidenta badającego jednostkę sektora publicznego i zwykle ustalają zakres jego obowiązków i uprawnień, w tym prawo dostępu do zapisów księgowych i innych informacji jednostki. Jeśli prawo lub regulacje 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 zezwala paragraf 11.

**Kolejne badania** (zob. par. 13)

**A28.** 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 zaktualizowanie warunków zlecenia badania lub przypomnienie jednostce o istniejących warunkach:

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

**Akceptacja zmiany warunków zlecenia badania**

*Prośba o zmianę warunków zlecenia badania* (zob. par. 14)

**A29.** Prośba jednostki o dokonanie zmiany warunków zlecenia badania może być spowodowana zmianą okoliczności wpływających na zapotrzebowanie jednostki na usługę, niezrozumieniem istoty pierwotnie uzgodnionych warunków badania lub też ograniczeniem zakresu zlecenia badania wynikającym z decyzji kierownictwa bądź spowodowanym przez inne okoliczności. Biegły rewident zgodnie z wymogami paragrafu 14 powinien rozważyć przyczynę, dla której jednostka zwraca się z taką prośbą, a zwłaszcza konsekwencje, jakie pociąga za sobą ograniczenie zakresu zlecenia badania.

**A30.** Zazwyczaj uznaje się, że zmiana okoliczności, która wpływa na zmianę wymogów, jakie musi spełnić badana jednostka oraz nieporozumienie, co do istoty pierwotnie uzgodnionego rodzaju badania, stanowią uzasadnioną przyczynę wniosku o dokonanie zmian warunków zlecenia badania.

**A31.** Nie można jednak uznać wniosku o zmianę za uzasadniony, jeżeli – jak się wydaje – zmiana wiąże się z informacjami, które są niepoprawne, niekompletne lub z innych przyczyn niezadowolające. Za przykład może tu 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 przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem lub odmowie wyrażenia opinii.

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

**A32.** 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 A29-A31 powyżej – także prawne lub umowne konsekwencje takiej zmiany.

**A33.** Jeżeli biegły rewident uzna, że zmiana zlecenia badania na usługę przeglądu lub usługę pokrewną jest uzasadniona, to czynności badania wykonane do dnia zmiany mogą mieć znaczenie dla zmienionego zlecenia, jednakże praca, jaką należy wykonać oraz sprawozdania, 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 standardowy element sprawozdania biegłego rewidenta.

### **Dodatkowe rozważania przy przyjęciu zlecenia badania**

*Standardy sprawozdawczości finansowej uzupełnione przez prawo lub regulacje* (zob. par. 18)

**A34.** W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacje mogą uzupełniać standardy sprawozdawczości finansowej ustalone przez upoważnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy dodatkowymi wymogami dotyczącymi sporządzania sprawozdań finansowych. W tych systemach prawnych mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dla celów stosowania MSB obejmują zarówno rozpoznane założenia, jak i dodatkowe wymogi pod warunkiem, że nie są one sprzeczne z uznanymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Może mieć to na przykład miejsce, gdy prawo lub regulacje określają ujawnienia uzupełniające wymogi zawarte w standardach sprawozdawczości finansowej lub gdy zawężają one zakres możliwych wyborów w ramach standardów sprawozdawczości finansowej<sup>18</sup>.

*Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulacje – inne zagadnienia mające wpływ na akceptację* (zob. par. 19)

**A35.** Prawo lub regulacje mogą określać, aby opinia 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 prawo lub regulacje byłyby w przeciwnym razie niemożliwe do zaakceptowania. W takim przypadku warunki związane z treścią wymaganych sformułowań sprawozdania biegłego rewidenta różnią się znacząco od wymogów zawartych w MSB (zob. par. 21)

*Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez prawo lub regulacje* (zob. par. 21)

**A36.** MSB wymagają, aby biegły rewident nie potwierdzał przestrzegania MSB, o ile nie przestrzegał wymogów wszystkich MSB mających zastosowanie do badania<sup>19</sup>. W przypadku gdy prawo lub regulacje określają format lub treść sprawozdania biegłego rewidenta, które znacząco różnią się od wymogów MSB, a biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w jego 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 zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta adnotacji, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

**A37.** W sektorze publicznym mogą istnieć specjalne wymogi zawarte w przepisach prawa rządzących rewizją finansową, np, biegły rewident może mieć obowiązek bezpośredniego informowania ministra, organów ustawodawczych lub opinii publicznej, jeżeli jednostka próbuje ograniczyć zakres badania.

**Załącznik 1**  
(por. par. A23-24)

### **Przykładowa umowa zlecenia badania**

Poniżej znajduje się przykładowa umowa zlecenia badania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, sporządzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Poniższą umowę należy traktować jako wytyczną w powiązaniu z rozważaniami zawartymi w niniejszym standardzie nie zaś jako obowiązujący wzór. Umowa powinna być dostosowana do indywidualnych wymogów i okoliczności. Przykład umowy został

---

<sup>18</sup> MSB 700, paragraf 15 zawiera wymóg oceny, czy sprawozdania finansowe odpowiednio odnoszą się lub opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

<sup>19</sup> MSB 200, paragraf 20.

zamieszczony w celu wykorzystania go przy badaniu sprawozdań finansowych przez jeden okres sprawozdawczy i wymaga odpowiednich zmian, jeżeli zamierza się go wykorzystywać przy kolejnych badaniach (zob. par. 13 niniejszego standardu). Zasadnym może być zasięgnięcie porady prawnej czy zaproponowana umowa jest odpowiednia.

\* \* \*

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownictwa lub osób sprawujących nadzór w spółce ABC<sup>20</sup>:

*[Cel i zakres badania]*

Poproszono<sup>21</sup> nas o zbadanie sprawozdań finansowych spółki ABC, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek zysków i strat, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych oraz opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Z przyjemnością potwierdzamy niniejszym listem, że przyjęliśmy i rozumiemy warunki podjęcia się tego zlecenia badania. Przeprowadzone przez nas badanie będzie miało na celu wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych.

*[Odpowiedzialność biegłego rewidenta]*

Badanie przeprowadzimy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania połączone z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych nie zostaną wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB.

Dokonując oceny ryzyka, bierzemy pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Jednakże poinformujemy na piśmie o wszelkich znaczących, mających znaczenie dla badania sprawozdań finansowych, słabościach kontroli wewnętrznej, które wykryjemy podczas badania.

*[Odpowiedzialność kierownictwa i wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (dla celów tego przykładu zakłada się, że biegły rewident nie stwierdził, aby prawo lub regulacje określały zasady tej odpowiedzialności, w takim przypadku należy stosować postanowienia zawarte w paragrafie 6(b) niniejszego standardu).]*

Nasze badanie będzie przeprowadzone w oparciu o założenie, że [kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór]<sup>22</sup> potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność:

(a) za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania<sup>23</sup>;

(b) za wprowadzenie takiej kontroli wewnętrznej, jaką [kierownictwo] uzna za stosowną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia powstałego na skutek oszustwa lub błędu (zob. par. A16-A19):

(c) zapewnienie nam:

(i) dostępu do wszystkich informacji, co do których kierownictwo jest świadome, że mają znaczenie dla sporządzania sprawozdań finansowych, takich jak np. zapisy księgowo, dokumentacja i inne zagadnienia,

(ii) dodatkowych informacji, o które możemy poprosić [kierownictwo] na potrzeby badania oraz

---

<sup>20</sup> Adresaci i odwołania zawarte w umowie zlecenia badania powinny być odpowiednie do okoliczności i zgodne z odnośnym systemem prawnym. Ważne jest, aby zwracać się do właściwych osób – zobacz paragraf A21.

<sup>21</sup> W umowie odwołania do „wy”, „my”, „nas”, „kierownictwo”, „osoby sprawujące nadzór” oraz „biegły rewident” stosuje się lub zmienia w zależności od tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach.

<sup>22</sup> Należy używać terminologii odpowiedniej do okoliczności.

<sup>23</sup> Lub, tam gdzie ma to zastosowanie, „Za sporządzenie sprawozdań finansowych przekazujących rzetelną i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”.

(iii) nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznamy za konieczne.

W trakcie badania zwrócimy się z prośbą [do kierownictwa 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 jednostki podczas naszego badania.

*[Inne ważne informacje]*

*[Inne informacje dodatkowe, takie jak umowy w sprawie wynagrodzenia, fakturowania i, odpowiednio, inne specyficzne warunki]*

*[Sprawozdawczość]*

*[Wstawić odpowiednie odniesienie do oczekiwanej formy lub treści sprawozdania biegłego rewidenta]*

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

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszej umowy jako potwierdzenia, że jej treść odpowiada Państwa zrozumieniu uzgodnień dotyczących badania sprawozdań finansowych w tym zakresie naszej odpowiedzialności.

XYZ i Spółka

Zatwierdził i zaakceptował w imieniu spółki ABC

(podpisano)

Nazwisko i tytuł

Data

**Załącznik 2**  
(zob. par. A10)

### **Określenie akceptowalności ramowych założeń ogólnego przeznaczenia**

#### **Systemy prawne, które nie mają upoważnionych lub uznanych organizacji tworzących standardy lub określonych przez prawo lub regulacje ramowych założeń sprawozdawczości finansowej**

1. Zgodnie z tym 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 prawo lub regulacje nie określają ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownictwo 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 zasady rachunkowości w danym systemie prawnym, które są ogólnie uznawane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej na potrzeby sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzanych przez jednostki działające w tym systemie prawnym. W przypadku przyjęcia takich ramowych założeń sprawozdawczości finansowej biegły rewident, zgodnie z paragrafem 6(a) niniejszego standardu, powinien ocenić, czy zasady rachunkowości mogą być uznane za akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej na potrzeby sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Gdy zasady 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 zasady rachunkowości wykazują atrybuty, które zwykle są wykazywane przez akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zob. par. 3 poniżej), lub przez porównanie zasad rachunkowości z wymogami istniejących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej uznanych za akceptowalne (zob. par. 4 poniżej).

3. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wykazują zazwyczaj następujące atrybuty, które powodują, że informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych są przydatne dla zamierzonych użytkowników:

(a) przydatność, która oznacza, że informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie do rodzaju jednostki i celu sprawozdań finansowych, np. w przypadku, gdy jednostka sporządza sprawozdania 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 jednostki;

(b) kompletność oznacza, że transakcje i zdarzenia, salda i ujawnienia, które mogą mieć wpływ na wnioski sformułowane w oparciu o sprawozdania 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 sprawozdaniach finansowych były neutralne (tj. bezstronne);

(e) zrozumiałość oznacza, że informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych są jasne i wyczerpujące oraz nie podlegają znacząco różnym interpretacjom.

4. Biegły rewident może podjąć decyzję o porównaniu zasad rachunkowości z wymogami istniejących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej uznanych za akceptowalne. Na przykład biegły rewident może porównać zasady rachunkowości z MSSF. W przypadku badania małej jednostki, biegły rewident może podjąć decyzję o porównaniu zasad 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 zasady rachunkowości przyjęte do sporządzania sprawozdań finansowych stanowią akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, powinien rozważyć przyczyny tych różnic oraz czy zastosowanie zasad rachunkowości lub opis ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniach finansowych mogą sprawić, że sprawozdania finansowe będą wprowadzać w błąd.

5. Zbiór zasad rachunkowości dostosowanych do zaspokojenia indywidualnych preferencji nie stanowi akceptowalnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych 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 ich użytkowników.

**Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 210**

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 210* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 210* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*  
ISBN: 978-1-93477-992-7.