

*Załącznik nr 1.6 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 250

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 250

**UWZGLĘDNIENIE PRAWA I REGULACJI
PODCZAS BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 250 UWZGLĘDNIENIE PRAWA I REGULACJI
PODCZAS BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Wpływ prawa i regulacji	2
Odpowiedzialność za przestrzeganie prawa i regulacji	3-8
Data wejścia w życie	9
Cele	10
Definicja	11
Wymogi	
Uwzględnienie przez biegłego rewidenta przestrzegania prawa i regulacji	12-17
Procedury badania w przypadku rozpoznania lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji	18-21
Informowanie o rozpoznanym lub podejrzanym naruszeniu prawa i regulacji	22-28
Dokumentacja	29
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Odpowiedzialność za przestrzeganie prawa i regulacji	A1-A6
Uwzględnienie przez biegłego rewidenta przestrzegania prawa i regulacji	A7 -A12
Procedury badania w przypadku rozpoznania lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji	A13-A18
Informowanie o rozpoznanym lub podejrzanym naruszeniu prawa i regulacji	A19-A20
Dokumentacja	A21

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 250 „Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych. Niniejszy standard nie odnosi się do innych zleceń usług atestacyjnych, w ramach których biegły rewident ma szczególny obowiązek badania przestrzegania specyficznych praw lub regulacji i sporządzenia oddzielnego sprawozdania na ten temat.

Wpływ prawa i regulacji

2. Wpływ prawa i regulacji na sprawozdania finansowe może się znacząco różnić. Prawa i regulacje, którym podlega jednostka tworzą prawne i regulacyjne ramy jej funkcjonowania. Niektóre prawa i regulacje wpływają bezpośrednio na sprawozdania finansowe poprzez to, że określają kwoty, które są wykazywane i informacje, które są ujawniane w sprawozdaniach finansowych jednostki. Inne prawa lub regulacje wymagają ich przestrzegania przez kierownictwo lub określają zasady, w oparciu o które jednostka może prowadzić działalność gospodarczą, ale nie wpływają bezpośrednio na sprawozdania finansowe jednostki. Niektóre jednostki prowadzą działalność w branżach o wysokim stopniu uregulowania (np. banki lub przedsiębiorstwa sektora chemicznego). Inne podlegają jedynie licznym prawom i regulacjom dotyczącym głównie operacyjnych aspektów działalności (np. dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy czy równych szans zawodowych). Naruszenie prawa i regulacji może skutkować grzywnami, postępowaniem sądowym lub innymi konsekwencjami dla jednostki mogącymi wywierać istotny wpływ na jej sprawozdania finansowe.

Odpowiedzialność za przestrzeganie prawa i regulacji (zob. par. A1-A6)

3. Kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za zapewnienie zgodności działalności jednostki z prawem i regulacjami, w tym za zapewnienie przestrzegania prawa i regulacji określających kwoty i ujawnienia wykazywane w sprawozdaniach finansowych jednostki.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

4. Wymogi niniejszego standardu mają umożliwić biegłemu rewidentowi rozpoznanie istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych powstałych na skutek naruszenia prawa i regulacji. Biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności za zapobieganie przypadkom naruszenia prawa i regulacji i nie można od niego wymagać, aby wykrył wszystkie przypadki naruszenia prawa i regulacji.

5. Biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych zniekształceń spowodowanych przez oszustwa lub błędy¹. Przeprowadzając badanie sprawozdań finansowych, biegły rewident uwzględnia mające zastosowanie ramowe wymogi prawne i regulacyjne. Z nieodłącznymi ograniczeniami badania wiąże się nieuchronne ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych nie zostaną wykryte, nawet jeśli badanie było odpowiednio zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB². W przypadku prawa i innych regulacji potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy z następujących powodów:

- liczne prawa i regulacje dotyczą przede wszystkim działalności operacyjnej jednostki i zazwyczaj nie wywierają istotnego wpływu na sprawozdania finansowe ani też nie są wychwycone przez systemy informacyjne jednostki dotyczące sprawozdawczości finansowej,

- naruszenie prawa i regulacji może być celowo ukrywane i polegać na zмовie, fałszerstwie, świadomym niezaksięgowaniu transakcji, obejściu kontroli przez kierownictwo lub zamierzonym wprowadzeniu w błąd biegłego rewidenta,

- podstawą stwierdzenia, czy dane działanie stanowi naruszenie [prawa i regulacji], jest ostateczne orzeczenie sądu.

Zazwyczaj, im luźniejszy jest związek naruszenia [prawa i regulacji] ze zdarzeniami i transakcjami przedstawionymi w sprawozdaniach finansowych, tym mniejsze jest prawdopodobieństwo, że biegły rewident będzie świadomy tego naruszenia lub, że je rozpozna.

6. Niniejszy MSB określa odpowiedzialność biegłego rewidenta za przestrzeganie prawa i regulacji w dwóch następujących obszarach:

(a) prawa i regulacje, które są ogólnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych takie, jak prawo podatkowe czy prawo i regulacje dotyczące świadczeń emerytalnych (zob. par. 13) oraz

(b) inne prawa i regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalanie kwot i ujawnień prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, lecz ich przestrzeganie może mieć zasadnicze znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej, możliwości kontynuacji działalności przez jednostkę lub uniknięcia istotnych kar (np. zgodność z warunkami koncesji, przestrzeganie regulacji dotyczących wypłacalności lub regulacji dotyczących ochrony środowiska); naruszenie takich praw i regulacji może z tego względu mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe (zob. par. 14).

7. W niniejszym standardzie zostały określone różnorodne wymogi dotyczące każdej z wymienionych powyżej kategorii praw i regulacji. W odniesieniu do kategorii określonej w paragrafie 6(a) biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji. W przypadku kategorii, o której mowa w paragrafie 6(b), odpowiedzialność biegłego rewidenta jest ograniczona do zastosowania odpowiednich procedur badania umożliwiających rozpoznanie naruszenia tych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe.

8. Niniejszy MSB zobowiązuje biegłego rewidenta do bycia wyczulonym na to, że inne procedury badania zastosowane w celu wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych mogą mu wskazać przypadki rozpoznania lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania, zgodnie z MSB 200³, uwzględniając zakres prawa i regulacji wpływających na jednostkę, ma w związku z tym istotne znaczenie.

Data wejścia w życie

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

Cele

10. Celem biegłego rewidenta jest:

¹ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 5.

² MSB 200, paragraf A51.

³ MSB 200, paragraf 15.

(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji, które ogólnie uznaje się za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych,

(b) przeprowadzenie określonych procedur badania pomocnych w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe oraz

(c) właściwa reakcja na rozpoznane podczas badania przypadki naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji.

Definicja

11. Na potrzeby niniejszego standardu poniższy termin ma następujące znaczenie:

Naruszenie [prawa i regulacji] – zaniechanie lub podjęcie przez jednostkę – w sposób zamierzony lub niezamierzony – działania niezgodnego z obowiązującym prawem lub regulacjami. Do działań tych należą transakcje przeprowadzone przez jednostkę lub w jej imieniu bądź w jej imieniu przez reprezentujące ją osoby sprawujące nadzór, kierownictwo lub pracowników. Naruszenie prawa i regulacji nie obejmuje indywidualnych, niewłaściwych zachowań (niezwiązanych z działalnością gospodarczą jednostki) osób sprawujących nadzór, kierownictwa lub jej pracowników.

Wymogi

Uwzględnienie przez biegłego rewidenta przestrzegania prawa i regulacji

12. Zapoznając się z jednostką i jej otoczeniem, zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego)⁴, biegły rewident uzyskuje* podstawową znajomość:

(a) ramowych założeń prawnych i regulacyjnych dotyczących jednostki i branży lub sektora, w którym prowadzi ona działalność oraz określa

(b) na ile jednostka przestrzega tych założeń (zob. par. A7).

13. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych praw i regulacji, które generalnie uznaje się za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień prezentowanych w sprawozdaniach finansowych (zob. par. A8).

14. Biegły rewident przeprowadza następujące procedury badania, pomagające w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe (zob. par. A9-A10):

(a) kieruje do kierownictwa i, gdy jest to uzasadnione, osób sprawujących nadzór zapytania, czy jednostka przestrzega tych praw i regulacji oraz

(b) sprawdza korespondencję z odpowiednimi organami koncesyjnymi lub regulacyjnymi, jeśli takowe istnieją.

15. W trakcie badania biegły rewident pozostaje wyczulony na to, że inne zastosowane procedury badania mogą mu wskazać przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia prawa i regulacji (zob. par. A11).

16. Biegły rewident zwraca się z zapytaniem do kierownictwa i, gdy jest to uzasadnione, do osób sprawujących nadzór, o przedstawienie pisemnych oświadczeń, że zostały mu ujawnione wszystkie znane lub podejrzanego przypadki naruszenia prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdań finansowych (zob. par. A12).

17. W przypadku braku rozpoznanych lub podejrzanego przypadków naruszenia prawa i regulacji biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur badania dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż określone w paragrafach 12-16.

Procedury badania w przypadku rozpoznania lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji

18. Uzyskawszy informacje dotyczące naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji biegły rewident (zob. par. A13):

(a) zaznajamia się z charakterem zdarzenia i okolicznościami, w których ono zaszło oraz

(b) uzyskuje dalsze informacje, które pozwolą na ocenę możliwego wpływu na sprawozdania finansowe (zob. par. A14).

⁴ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 11.

* *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 poprzez 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.

19. Jeśli biegły rewident podejrzewa, że mogło dojść do naruszenia prawa i regulacji, omawia to zagadnienie z kierownictwem oraz, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór. Jeśli kierownictwo lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczą wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzega prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdania finansowe może być w ocenie biegłego rewidenta istotny, wówczas biegły rewident rozważa konieczność skorzystania z porady prawnej (zob. par. A15-A16).

20. Jeśli nie można uzyskać wystarczających informacji o domniemanym naruszeniu prawa i regulacji, biegły rewident ocenia wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta.

21. Biegły rewident ocenia wpływ, jaki to naruszenie wywiera na inne aspekty badania, w tym na własną ocenę ryzyka i wiarygodność pisemnych oświadczeń oraz podejmuje odpowiednie działania (zob. par. A17-A18).

Informowanie o rozpoznanym lub podejrzanym naruszeniu prawa i regulacji

Informowanie osób sprawujących nadzór o naruszeniu prawa i regulacji

22. Jeśli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką i z tego względu nie są świadome zakomunikowanych już przez biegłego rewidenta spraw⁵, z którymi wiąże się rozpoznane lub podejrzanego naruszenie prawa i regulacji, biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o zauważonych podczas badania sprawach związanych z naruszeniem prawa i regulacji, które nie są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi.

23. Jeśli w ocenie biegłego rewidenta naruszenie, o którym mowa w paragrafie 22, można uznać za zamierzone i istotne, biegły rewident informuje niezwłocznie o tej sprawie osoby sprawujące nadzór.

24. Jeśli biegły rewident podejrzewa, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczą w naruszeniu prawa i regulacji, informuje o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierowniczy w jednostce, o ile takowy istnieje, jak komitet audytu lub rada nadzorcza. Jeśli w jednostce nie istnieje wyższy szczebel kierowniczy lub gdy biegły rewident sądzi, że jego informacja może nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie jest pewny, kogo poinformować, rozważa konieczność uzyskania porady prawnej.

Informowanie o naruszeniu prawa i regulacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych

25. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że naruszenie prawa i regulacji istotnie wpływa na sprawozdania finansowe, jak również, że nie zostało właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych, zgodnie z MSB 705 wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną o sprawozdaniach finansowych⁶.

26. Jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór utrudniają biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania służących ocenie, czy mogło nastąpić lub nastąpiło naruszenie prawa i regulacji mogące wywrzeć istotny wpływ na sprawozdania finansowe, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii ze względu na ograniczenie zakresu badania zgodnie z MSB 705.

27. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie stwierdzić, czy naruszenie prawa i regulacji nastąpiło ze względu na ograniczenia wynikające z danych okoliczności czy z działań kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, to zgodnie z MSB 705 ocenia, jaki może mieć to wpływ na opinię biegłego rewidenta.

Informowanie organów regulacyjnych i nadzorujących o naruszeniu

28. Jeśli biegły rewident rozpoznał lub podejrzewa naruszenie prawa i regulacji, wówczas rozważa, czy jest zobowiązany do przedstawienia rozpoznanego lub podejrzanego naruszenia stronom spoza jednostki (zob. par. A19-A20).

Dokumentacja

29. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania rozpoznane lub podejrzanego przypadki naruszenia prawa i regulacji oraz wyniki rozmów z kierownictwem i, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór oraz stronom spoza jednostki⁷ (zob. par. A21).

* * *

⁵ MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 13.

⁶ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragrafy 7-8.

⁷ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 oraz paragraf A6.

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Odpowiedzialność za przestrzeganie prawa i regulacji (zob. par. 3-8)

A1. Kierownictwo wraz z osobami sprawującymi nadzór jest odpowiedzialne za zapewnienie zgodności działań jednostki z prawem i regulacjami. Prawa i regulacje mogą wpływać na sprawozdania finansowe jednostki w różnoraki sposób, np. bezpośrednio wpływać na specyficzne wymogi dotyczące ujawnień w sprawozdaniach finansowych danej jednostki lub określać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Mogą również ustanawiać pewne prawa lub obowiązki jednostki, spośród których niektóre będą ujęte w sprawozdaniach finansowych. Ponadto prawa i regulacje mogą nakładać kary związane z ich naruszeniem.

A2. Zasady i procedury przedstawione poniżej mogą być przyjęte przez jednostkę, aby umożliwić zapobieganie i wykrywanie przypadków naruszenia przepisów prawa i regulacji:

- śledzenie wymogów prawnych i upewnianie się, że ustalone procedury działania pozwalają spełnić wymogi prawa,
- ustanowienie i zapewnienie działania odpowiednich systemów kontroli wewnętrznej,
- opracowanie, opublikowanie i przestrzeganie „kodeksu postępowania”,
- zapewnienie właściwego przeszkolenia pracowników umożliwiającego im zrozumienie „kodeksu postępowania”,
- ciągła kontrola przestrzegania „kodeksu postępowania” i właściwe dyscyplinowanie pracowników, którzy go naruszają,
- zaangażowanie doradców prawnych do pomocy przy śledzeniu wymogów prawnych,
- prowadzenie rejestru ważniejszych praw i regulacji, których jednostka danej branży musi przestrzegać oraz rejestru skarg.

W większych jednostkach przedstawione zasady i procedury mogą być uzupełnione o przekazanie odpowiednich uprawnień następującym organom:

- komórce rewizji wewnętrznej,
- komitetowi audytu,
- komórce monitorującej przestrzeganie prawa i regulacji.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

A3. Naruszenie przez jednostkę prawa i regulacji może skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdań finansowych. Wykrycie naruszenia przepisów prawa i regulacji, bez względu na istotność, może wpływać na inne aspekty badania, w tym na przykład na rozważenie przez biegłego rewidenta uczciwości kierownictwa lub pracowników.

A4. Stwierdzenie, czy dane działanie można uznać za naruszenie prawa lub regulacji stanowi przedmiot rozstrzygnięć prawnych, które wykraczają zazwyczaj poza kompetencje zawodowe biegłego rewidenta. Tym niemniej, wykształcenie biegłego rewidenta, jego doświadczenie oraz znajomość jednostki i jej branży lub sektora mogą umożliwić mu stwierdzenie, że pewne działania, na które zwrócił uwagę, naruszają prawa i regulacje.

A5. Zgodnie z określonymi wymogami ustawowymi biegły rewident może być w sposób szczególnie zobowiązany do zamieszczenia w sprawozdaniu z badania sprawozdań finansowych informacji o tym, czy dana jednostka przestrzega określonych przepisów prawa lub regulacji. MSB 700⁸ oraz MSB 800⁹ regulują w takich przypadkach sposób uwzględnienia takiego zakresu odpowiedzialności związanej z badaniem w opinii biegłego rewidenta. Dodatkowo, jeśli istnieją określone wymogi ustawowe dotyczące sprawozdawczości, konieczne może okazać się uwzględnienie w planie badania odpowiednich testów na przestrzeganie tych przepisów prawa i regulacji.

Rozważania szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A6. W przypadku sektora publicznego na biegłym rewidencie może spoczywać dodatkowa odpowiedzialność za uwzględnienie przestrzegania prawa i regulacji, związana z badaniem sprawozdań finansowych lub dotycząca innych aspektów działalności jednostki.

Uwzględnianie przez biegłego rewidenta przestrzegania prawa i regulacji

Zapoznanie się z ramowymi założeniami prawnymi i regulacyjnymi (zob. par. 12)

⁸ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdawczość dotycząca sprawozdań finansowych”, paragraf 38.

⁹ MSB 800 „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego założenia – uwagi szczególne”, paragraf 11.

A7. W celu ogólnego zapoznania się z ramowymi założeniami prawnymi i regulacyjnymi oraz ustalenia, na ile jednostka przestrzega tych założeń, biegły rewident może przykładowo:

- wykorzystać posiadaną już znajomość branży jednostki, regulacji oraz innych czynników zewnętrznych,
- uaktualnić znajomość prawa i regulacji, które bezpośrednio wpływają na kwoty i ujawnienia prezentowane w sprawozdaniach finansowych,
- zapytać kierownictwo o inne przepisy prawa lub regulacje, które mogą, zgodnie z oczekiwaniami, wywierać zasadniczy wpływ na działalność jednostki,
- zapytać kierownictwo o zasady i procedury stosowane przez jednostkę w celu przestrzegania prawa i regulacji oraz
- zapytać kierownictwo o zasady lub procedury stosowane do rozpoznania, wyceny i księgowania roszczeń spornych.

Prawa i regulacje, które można zasadniczo uznać za mające bezpośredni wpływ na określanie istotnych kwot i ujawnień prezentowanych w sprawozdaniach finansowych (zob. par. 13)

A8. Niektóre prawa i regulacje są powszechnie przyjęte, dobrze znane jednostce i innym podmiotom danej branży lub sektora oraz istotne dla jej sprawozdań finansowych (jak to omówiono w paragrafie 6(a)). Prawa i regulacje mogą na przykład dotyczyć:

- formy i treści sprawozdań finansowych,
- zagadnień sprawozdawczości finansowej specyficznych dla danej branży,
- księgowania transakcji wynikających z kontraktów rządowych lub
- naliczania bądź ujmowania kosztów dla celów podatku dochodowego lub świadczeń emerytalnych.

Niektóre z postanowień tych praw i regulacji mogą mieć bezpośrednie znaczenie dla specyficznych stwierdzeń sprawozdań finansowych (np. dotyczących kompletności rezerw na podatek dochodowy), podczas gdy inne mogą mieć bezpośrednie znaczenie dla sprawozdań finansowych jako całości (np. wymagane sprawozdania składające się na kompletne sprawozdania finansowe). Celem wymogu zawartego w paragrafie 13 jest uzyskanie przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ustalenia kwot i ujawnień prezentowanych w sprawozdaniach finansowych zgodnie ze stosownymi przepisami tych praw i regulacji.

Naruszenie innych praw i regulacji może skutkować dla jednostki karami, postępowaniem sądowym lub innymi konsekwencjami, których koszty mogą wymagać uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym, co jednak nie jest uważane za mające bezpośredni wpływ na sprawozdania finansowe w sposób określony w paragrafie 6(a).

Procedury służące rozpoznaniu przypadków naruszenia przepisów prawa i regulacji (zob. par. 14)

A9. Niektóre przepisy prawa i regulacje mogą wymagać szczególnej uwagi biegłego rewidenta ze względu na ich zasadniczy wpływ na działalność jednostki (jak zostało to opisane w paragrafie 6(b)). Naruszenie przepisów prawa i regulacji, które mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki może spowodować konieczność zakończenia przez nią działalności lub postawić pod znakiem zapytania przyjęte założenie kontynuacji działalności. Na przykład taki właśnie wpływ może mieć naruszenie warunków koncesji przyznanej jednostce lub innego pozwolenia na prowadzenie działalności (np. w przypadku banku naruszenie wymogów kapitałowych lub inwestycyjnych). Istnieje również wiele przepisów prawa i regulacji, które odnoszą się głównie do operacyjnych aspektów działalności jednostki i zazwyczaj nie wpływają na sprawozdania finansowe oraz nie są rejestrowane przez system informacyjny jednostki związany ze sprawozdawczością finansową.

A10. W związku z tym, że dla sprawozdawczości finansowej konsekwencje innych przepisów prawa i regulacji mogą zależeć od transakcji przeprowadzanych przez jednostkę, procedury badania wymagane przez paragraf 14 są ukierunkowane na dostarczenie biegłemu rewidentowi informacji o przypadkach naruszenia przepisów prawa i regulacji, które mogą znacząco wpływać na sprawozdania finansowe.

Przypadki naruszenia przepisów prawa, o których biegły rewident dowiedział się w wyniku przeprowadzenia innych procedur badania (zob. par. 15)

A11. Biegły rewident ma na uwadze, że przeprowadzenie procedur badania służących wyrażeniu opinii o sprawozdaniach finansowych może spowodować ujawnienie przypadków naruszenia przepisów prawa i innych regulacji lub wzbudzić podejrzenie takiego naruszenia. Może to np. nastąpić podczas:

- lektury protokołów,
- zadawania pytań kierownictwu jednostki, jak również wewnętrznym lub zewnętrznym doradcom prawnym w związku z sporami sądowymi, roszczeniami i szacunkami oraz
- przeprowadzania testów szczegółowych dla grup transakcji, sald kont lub ujawnień.

Pisemne oświadczenia (zob. par. 16)

A12. W związku z tym, że przepisy prawa i regulacji mogą wpływać na sprawozdania finansowe w różnoraki sposób, pisemne oświadczenia stanowią konieczny dowód badania dotyczący wiedzy kierownictwa o

rozpoznanych lub podejrzewanych przypadkach naruszenia prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe. Jednakże pisemne oświadczenia nie zapewniają same w sobie wystarczających i odpowiednich dowodów badania i w związku z tym nie wpływają na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które mają być uzyskane przez biegłego rewidenta¹⁰.

Procedury badania w przypadku rozpoznania lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji

Oznaki wskazujące na naruszenie prawa i regulacji (zob. par. 18)

A13. Jeżeli biegły rewident jest świadomy występowania lub uzyska informacje o następujących sprawach, może to być oznaką naruszenia prawa i regulacji:

- dochodzenia prowadzone przez organy regulacyjne lub organy administracji państwowej, bądź zapłata grzywien lub kar,
- płatności za nieokreślone usługi lub pożyczki na rzecz doradców, podmiotów powiązanych, pracowników własnych lub pracowników organów administracji państwowej,
- prowizje od sprzedaży lub opłaty na rzecz pośredników, które wydają się zbyt wysokie w porównaniu z zazwyczaj płaconymi w danej jednostce lub branży bądź w stosunku do faktycznie wykonanych usług,
- zakupy po cenach znacząco wyższych lub niższych od cen rynkowych,
- nietypowe płatności gotówkowe, zakupy opłacane czekami na okaziciela lub przelewy środków na rachunki bankowe określone tylko numerem (bez podania właściciela),
- nietypowe transakcje z firmami zarejestrowanymi w rajach podatkowych,
- płatności za towary lub usługi kierowane do kraju innego niż kraj pochodzenia tych towarów lub usług,
- płatności dokonywane bez należytego udokumentowania kontroli wymiany walutowej,
- istnienie systemu informacyjnego, który nie zapewnia – z założenia lub przypadkowo – możliwości przesłania podczas badania przeprowadzonych operacji lub uzyskania wystarczających dowodów,
- transakcje niezatwierdzone lub niewłaściwie ewidencjonowane,
- nieprzychylnie informacje prasowe.

Sprawy istotne dla oceny biegłego rewidenta (zob. par. 18(b))

A14. Ocena możliwego wpływu na sprawozdania finansowe przeprowadzona przez biegłego rewidenta obejmuje następujące kwestie:

- potencjalne konsekwencje finansowe wpływu naruszenia prawa i regulacji na sprawozdania finansowe obejmujące przykładowo nałożenie grzywien, kar, odszkodowań, zagrożenie konfiskatą majątku, przymusowe zaprzestanie prowadzenia działalności oraz postępowanie sądowe,
- rozważenie, czy potencjalne konsekwencje finansowe wymagają ujawnienia,
- rozważenie, czy potencjalne konsekwencje finansowe są na tyle poważne, że poddają w wątpliwość rzetelną prezentację sprawozdań finansowych lub w inny sposób czynią je wprowadzającymi w błąd.

Procedury badania (zob. par. 19)

A15. Biegły rewident może omówić wyniki badania z osobami sprawującymi nadzór, jeśli mogą one zapewnić dodatkowe dowody badania. Na przykład biegły rewident może potwierdzić, że osoby sprawujące nadzór w ten sam sposób rozumieją fakty i okoliczności istotne dla transakcji lub zdarzeń, które doprowadziły do naruszenia prawa i regulacji.

A16. Jeżeli informacje od kierownictwa lub odpowiednio od osób sprawujących nadzór o faktycznym przestrzeganiu przez jednostkę prawa i regulacji nie są wystarczające, biegły rewident może uznać za stosowne skonsultowanie się z działem prawnym jednostki lub zewnętrznym doradcą prawnym w sprawie zakresu stosowania prawa i regulacji w danych okolicznościach, w tym możliwości wystąpienia oszustwa, oraz ewentualnych skutków dla sprawozdań finansowych. Jeśli biegły rewident nie uzna za celowe przeprowadzania konsultacji z działem prawnym jednostki lub też opinia działu prawnego nie jest dla biegłego rewidenta satysfakcjonująca, może on rozważyć możliwość zasięgnięcia opinii własnego doradcy prawnego w celu stwierdzenia, czy doszło do naruszenia prawa lub regulacji, jak również ustalenia możliwych konsekwencji prawnych, w tym możliwości oszustwa oraz tego, czy i jakie działania biegły rewident powinien podjąć.

Ocena wpływu naruszenia prawa i regulacji (zob. par. 21)

A17. Zgodnie z wymogami paragrafu 21 biegły rewident dokonuje oceny wpływu naruszenia prawa i regulacji na inne aspekty badania, w tym na ryzyko oceny biegłego rewidenta oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń. Wpływ, jaki wywiera rozpoznanie przez biegłego rewidenta poszczególnych przypadków naruszenia prawa i regulacji, będzie zależny od związku między popełnieniem takiego czynu i jego zatajeniem (o ile ono nastąpiło) a określonymi działaniami o charakterze kontrolnym, jak również od tego, jaki szczebel w hierarchii

¹⁰ MSB 580 „Pisemne oświadczenia”, paragraf 4.

organizacyjnej zajmują uwikłani w naruszenie prawa i regulacji członkowie kierownictwa lub pracownicy jednostki, a w szczególności wpływ, jaki może wynikać z uwikłania kierownictwa wysokiego szczebla jednostki.

A18. W wyjątkowych przypadkach, o ile jest to możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji, biegły rewident może rozważyć wycofanie się z realizacji badania, gdy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podejmą działań naprawczych uznanych przez biegłego rewidenta za niezbędne w danych okolicznościach, nawet jeśli naruszenie nie ma istotnego wpływu na sprawozdania finansowe. Rozpatrując, czy wycofanie się z realizacji zlecenia jest konieczne, biegły rewident może rozważyć zasięgnięcie porady prawnej. Jeśli wycofanie się z realizacji zlecenia nie jest możliwe, biegły rewident może rozważyć działania zastępcze, w tym opis naruszenia prawa i regulacji w paragrafie objaśniającym w sprawozdaniu biegłego rewidenta¹¹.

Informowanie o rozpoznanym lub podejrzewanym naruszeniu prawa i regulacji

Informowanie organów regulacyjnych i nadzorujących o naruszeniu prawa i regulacji (zob. par. 28)

A19. Obowiązek zachowania przez biegłego rewidenta w tajemnicy uzyskanych informacji może wykluczać informowanie stron spoza jednostki o rozpoznanych lub podejrzewanych przypadkach naruszenia prawa i regulacji. Jednakże obowiązki prawne biegłego rewidenta różnią się w zależności od systemu prawnego i w pewnych okolicznościach obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przestaje obowiązywać na podstawie przepisów prawa, regulacji lub postanowienia sądu. W pewnych systemach prawnych biegły rewident badający sprawozdania finansowe instytucji finansowych ma prawny obowiązek informowania organów nadzoru o wystąpieniu lub podejrzeniu naruszenia prawa i regulacji. W niektórych systemach prawnych biegły rewident ma również obowiązek informować odpowiednie władze o nieprawidłowościach w tych przypadkach, gdy kierownictwo oraz, gdy jest to uzasadnione, osoby sprawujące nadzór, nie podejmują działań naprawczych. Biegły rewident może rozważyć skorzystanie z pomocy prawnej w celu ustalenia właściwych działań.

Rozważania szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A20. Biegły rewident działający w sektorze publicznym może być zobowiązany do informowania o przypadkach naruszenia prawa i regulacji ustawowego organu nadrzędnego lub innego organu nadzorującego bądź też do przedstawienia ich w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Dokumentacja (zob. par. 29)

A21. Dokumentacja ustaleń biegłego rewidenta dotycząca rozpoznanych lub podejrzewanych przypadków naruszenia prawa i regulacji może przykładowo obejmować:

- kopie zapisów i dokumentów,
- protokoły z przeprowadzonych rozmów z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór oraz stronami spoza jednostki.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 250
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 Polską 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 250* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 250* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

¹¹ MSB 706 „Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 8.