

**MATERIAŁ O CHARAKTERZE POMOCNICZYM I EDUKACYJNYM**

**ZMIANY DO KRAJOWYCH STANDARDÓW WYKONYWANIA ZAWODU  
ORAZ KRAJOWYCH STANDARDÓW KONTROLI JAKOŚCI  
WYNIKAJĄCE Z PRZYJĘCIA  
KRAJOWEGO STANDARDU BADANIA 250 (ZMIENIONEGO)**

**w brzmieniu**

**ZMIAN DOSTOSOWAWCZYCH DO INNYCH STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH  
WYNIKAJĄCYCH Z PRZYJĘCIA  
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 250 (ZMIENIONEGO)**

**ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI W BADANIU SPRAWOZDANIA  
FINANSOWEGO**

## ZMIANY UZGODNIENIOWE DO INNYCH STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH

**Uwaga:** Poniższe stanowią zmiany uzgodnieniowe do innych Międzynarodowych Standardów, będące rezultatem zatwierdzenia MSB 250 (zmienionego). Zmiany te wejdą w życie w tym samym czasie, co MSB 250 (zmieniony) i są zaznaczone jako zmiany w ostatniej zatwierdzonej wersji Międzynarodowych Standardów, które podlegają zmianie. Numery w przypisach dolnych zamieszczone w niniejszych zmianach nie korespondują z Międzynarodowymi Standardami, które podlegają poprawie i powinno zostać zrobione odniesienie do tych Międzynarodowych Standardów. Niniejsze zmiany uzgodnieniowe zostały zatwierdzone przez PIOB, która stwierdziła, że przestrzegano odpowiedniego procesu w trakcie opracowywania zmian uzgodnieniowych i zwrócono odpowiednią uwagę na interes publiczny.

### ***MSKJ 1, Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych***

#### **Zastosowania i inne materiały objaśniające**

Poufność, bezpieczne przechowywanie, spójność, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia (Zob. par. 46)

A56. Odpowiednie wymogi etyczne nakładają na personel firmy obowiązek przestrzegania w każdym przypadku poufności informacji zamieszczonych w dokumentacji zlecenia, chyba że klient udzielił specjalnego upoważnienia do ujawnienia informacji ~~lub też istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia~~ albo przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne przewidują obowiązek ich ujawnienia<sup>1</sup>. Określone przepisy prawa lub regulacja mogą nakładać dodatkowe obowiązki na personel firmy w celu zapewnienia klientowi poufności, zwłaszcza gdy dotyczy to danych osobowych.

### ***MSB 210, Uzgadnianie warunków zlecenia badania***

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Uzgodnienie warunków zlecenia badania**

- A26. W razie potrzeby w umowie o badanie można również uwzględnić następujące zagadnienia:
- ustalenia dotyczące zaangażowania innych biegłych rewidentów oraz ekspertów do niektórych prac związanych z badaniem,
  - ustalenia dotyczące zaangażowania do badania audytorów wewnętrznych oraz innych pracowników jednostki,
  - ustalenia dotyczące kontaktu z poprzednim biegłym rewidentem, o ile był powołany, w przypadku podjęcia się badania po raz pierwszy,
  - nawiązanie do, oraz opis obowiązków biegłego rewidenta wynikających z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych dotyczących informowania właściwego organu spoza jednostki o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji,
  - jakiegokolwiek ograniczenia odpowiedzialności biegłego rewidenta, jeżeli mogą wystąpić,
  - nawiązanie do wszelkich dalszych uzgodnień między biegłym rewidentem a jednostką,
  - wszelkie obowiązki udostępnienia dokumentacji badania stronom trzecim.

---

<sup>1</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 140.7 i Sekcja 225.35 Kodeksu IESBA.

Przykład umowy zlecenia badania zamieszczono w Załączniku 1.

## **MSB 220, *Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego***

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz zleceń badania (Zob. par. 12)**

A8a. Przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne<sup>2</sup> mogą wymagać od biegłego rewidenta, aby przed akceptacją zlecenia, zwrócił się do poprzedniego biegłego rewidenta z prośbą o przekazanie znanych mu informacji dotyczących wszelkich faktów lub okoliczności, których w ocenie poprzedniego biegłego rewidenta, biegły rewident powinien być świadomy przed podjęciem decyzji o akceptacji zlecenia. W pewnych okolicznościach, aktualny biegły rewident może żądać od lub zwrócić się z prośbą do poprzedniego biegłego rewidenta o przekazanie informacji dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji. Przykładowo, jeśli poprzedni biegły rewident wycofał się ze zlecenia na skutek zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji, kodeks IESBA wymaga, aby poprzedni biegły rewident, na prośbę proponowanego następnego biegłego rewidenta, przedstawił mu wszystkie fakty i inne informacje dotyczące takiego naruszenia, których, w opinii poprzedniego biegłego rewidenta, proponowany następny biegły rewident powinien być świadomy przed podjęciem decyzji, czy zaakceptować zlecenie badania<sup>3</sup>.

## **MSB 240, *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw***

### **Wprowadzenie**

#### **Odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustwa**

##### *Obowiązki biegłego rewidenta*

...

8a. Biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki, zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi, odnoszące się do naruszenia przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, w tym oszustw, które mogą różnić się od, lub wykraczać poza niniejszy i inne MSB, takie jak: (zob. par. A5a)

- (a) reagowanie na zidentyfikowane lub podejrzanego naruszenie przepisów prawa i regulacji, w tym wymogi dotyczące specyficznej komunikacji z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór, ocena stosowności ich odpowiedzi na naruszenie i ustalanie, czy potrzebne jest dalsze działanie,
- (b) przekazywanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji innym biegłym rewidentom (na przykład przy badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej) oraz
- (c) wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

Wypełnianie wszystkich dodatkowych obowiązków może dostarczyć dalszych informacji, które mają znaczenie dla pracy biegłego rewidenta, zgodnie z niniejszym i innymi MSB (na przykład dotyczących uczciwości kierownictwa lub gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór).

<sup>2</sup> Patrz na przykład Sekcja 210.14 Kodeksu IESBA.

<sup>3</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 225.31 Kodeksu IESBA.

## Wymogi

### **Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującym nadzór**

40. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował oszustwo lub otrzymał informacje wskazujące na możliwość wystąpienia oszustwa, biegły rewident bez zbędnej zwłoki informuje o tych sprawach, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, kierownictwo odpowiedniego szczebla, aby informacje te, w zakresie mającym związek z ich obowiązkami, dotarły do osób ponoszących główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw. (Zob. par. A59a – A60)
41. O ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, a biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa oszustwo z udziałem:
- (a) kierownika jednostki,
  - (b) pracowników odgrywających znaczącą rolę w ramach kontroli wewnętrznej lub
  - (c) innych osób, jeżeli oszustwo prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego

informuje on bez zbędnej zwłoki o tych sprawach osoby sprawujące nadzór. Jeżeli biegły rewident podejrzewa oszustwo z udziałem kierownictwa, informuje o swych podejrzeniach osoby sprawujące nadzór i omawia z nimi rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania niezbędnych do zakończenia badania. Taka komunikacja z osobami sprawującymi nadzór jest wymagana, o ile nie jest zakazana przez przepisy prawa lub regulację. (Zob. par. A59a, A61 – A63)

42. Biegły rewident informuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, osoby sprawujące nadzór o wszelkich innych sprawach związanych z oszustwem, które w jego ocenie mają związek z ich odpowiedzialnością. (Zob. par. A59a, A64)

### **Komunikowanie się z regulatorami i organami egzekucyjnymi Informowanie o oszustwie odpowiedniego organu spoza jednostki**

43. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa oszustwo, biegły rewident ustala czy wymogi przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych: ~~spoczywa na nim obowiązek przekazania informacji o stwierdzonym lub podejrzewanym oszustwie stronom spoza jednostki. Pomimo, że spoczywający nabiegłym rewidentem zawodowy obowiązek zachowania poufności na temat klienta może wykluczać przekazywanie tego rodzaju informacji, tym niemniej spoczywająca nabiegłym rewidentem prawną odpowiedzialność może uchylić w pewnych okolicznościach obowiązek zachowania poufności.~~ (Zob. par. A65-A67)
- (a) wymagają od biegłego rewidenta poinformowania odpowiedniego organu spoza jednostki,
  - (b) ustanawiają obowiązki, zgodnie z którymi informowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być odpowiednie w danych okolicznościach.

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### **Odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw**

*Obowiązki biegłego rewidenta (Zob. par. 8a)*

A5a. Przepis prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać od biegłego rewidenta wykonania dodatkowych procedur i podjęcia dalszych działań. Przykładowo, Kodeks etyki zawodowych Księgowych wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla

Księgowych (Kodeks IESBA) wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków w odpowiedzi na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji oraz określenia, czy potrzebne jest dalsze działanie. Takie kroki mogą obejmować przekazywanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa, regulacji innym biegłym rewidentom wewnątrz grupy, włączając kluczowego biegłego rewidenta grupy, biegłych rewidentów części składowych grupy lub innych biegłych rewidentów wykonujących prace dotyczącą części składowych grupy dla celów innych niż badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>4</sup>.

**Komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 40-42)**

A59a. W niektórych systemach prawnych przepis prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o określonych sprawach kierownictwo jednostki i osoby sprawując nadzór. Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania o oszustwie odpowiedniego organu zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach, kwestie rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

**Komunikowanie się z regulatorami organami egzekucyjnymi Informowanie o oszustwie odpowiedniego organu spoza jednostki (Zob. par. 43)**

A65. MSB 250 (zmieniony)<sup>5</sup> zawiera dalsze wskazówki odnoszące się do rozstrzygnięcia, czy przekazanie przez biegłego rewidenta informacji na temat zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa lub regulacji odpowiednim organom spoza jednostki, jest wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, mając na uwadze rozważenie obowiązku zachowania przez biegłego rewidenta tajemnicy zawodowej. Obowiązek zawodowy biegłego rewidenta zachowania poufności na temat klienta może wykluczać informowanie stron trzecich o oszustwach popełnionych w jednostce. Jednakże zakres prawnej odpowiedzialności biegłego rewidenta jest różny w krajach i w pewnych okolicznościach obowiązek zachowania poufności może zostać uchylony przez statut, przepisy lub nakaz sądowy. W niektórych krajach biegły rewident instytucji finansowej ma ustawowy obowiązek informowania organów nadzoru o zaistnieniu oszustwa. W niektórych krajach biegły rewident ma również obowiązek informowania o zniknięciach odpowiednie władze wówczas, gdy kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór nie podjęły działań naprawczych.

A66. Rozstrzygnięcie wymagane przez paragraf 43 może obejmować skomplikowane rozważania i zawodowe osady. Odpowiednio, biegły rewident może rozważyć wewnętrzne konsultacje (na przykład w ramach firmy lub sieci firm) lub na zasadach poufności, z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, lub spowoduje złamanie tajemnicy zawodowej). Biegły rewident może również uznać za stosowne rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby poznać możliwości, jakie posiada oraz zawodowe lub prawne skutki przyjęcia określonego sposobu postępowania działań niezbędnych do uwzględnienia aspektów interesu publicznego zidentyfikowanego oszustwa.

<sup>4</sup> Patrz Sekcje 225.21–225.22 Kodeksu IESBA.

<sup>5</sup> MSB 250 (zmieniony), „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, paragrafy A28–A34

## **MSB 260, (zmieniony), *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór***

### **Wprowadzenie**

#### **Rola komunikowania się**

7. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o określonych sprawach kierownictwo jednostki i osoby sprawujące nadzór. ~~Na przykład~~ Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa lub regulacji zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W pewnych takich okolicznościach, sprawy rozważane przez biegłego rewidenta potencjalny konflikt między zobowiązaniem biegłego rewidenta do zachowania poufności, a obowiązkiem komunikowania się mogą być skomplikowane w takich przypadkach i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

## **MSB 450, *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania***

### **Wymogi**

#### **Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie**

8. Biegły rewident informuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, w odpowiednim czasie kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach zidentyfikowanych w trakcie badania ~~chyba że nie zezwalają na to przepisy prawa lub regulacja<sup>6</sup>.~~ Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o skorygowanie tych zniekształceń. (Zob. par A7-A9).

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie (Zob. par. 8–9)**

- A11. W niektórych systemach prawnych przepis prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o określonych sprawach kierownictwo jednostki i osoby sprawujące nadzór. ~~Na przykład~~ Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie, włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa lub regulacji zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W pewnych takich okolicznościach, potencjalny konflikt między zobowiązaniem biegłego rewidenta do zachowania poufności, a obowiązkiem komunikowania się mogą być skomplikowane. W takich przypadkach sprawy rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

## **MSB 500, *Dowody badania***

### **Wymogi**

---

<sup>6</sup> MSB 260 (zmieniony), „*Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*”, paragraf 7

### **Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania**

7. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. (Zob. par. A26 – A33a)

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania**

*Stosowność i wiarygodność* (Zob. par. 7)

A26. Jak wskazano w paragrafie A1, podczas gdy dowody badania są uzyskiwane głównie w wyniku przeprowadzenia podczas badania procedur badania, mogą one obejmować również informacje uzyskane z innych źródeł takich, jak np. wcześniejsze badania, w określonych okolicznościach i procedury kontroli jakości przy akceptacji i kontynuacji badania oraz przestrzeganie określonych dodatkowych obowiązków wynikających z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych (na przykład dotyczących naruszenia przez jednostkę przepisów prawa i regulacji). Na jakość wszystkich dowodów badania wpływa stosowność i wiarygodność informacji, na których opierają się dowody.

A33a.MSB 250 (zmieniony)<sup>7</sup> zawiera dalsze wskazówki dotyczące przestrzegania przez biegłego rewidenta wszelkich dodatkowych obowiązków wymaganych przez przepisy prawa, regulację lub odpowiednie wymogi etyczne odnoszących się do zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji, które mogą dostarczyć dodatkowych informacji mających znaczenie dla pracy biegłego rewidenta zgodnej z MSB oraz oceny skutków naruszenia w odniesieniu do innych aspektów badania.

### **MSUP 2400 (zmieniony), Przegląd historycznych sprawozdań finansowych**

#### **Wymogi**

#### **Wykonanie zlecenia**

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur*

48. Zapytania biegłego rewidenta kierowane do kierownika jednostki i jeżeli to właściwe, do innych osób z jednostki, dotyczą następujących zagadnień (zob. par. A84–A87a):

...

- (d) wystąpienia wszelkich faktycznych, podejrzananych lub domniemanych:
- (i) oszustw lub nielegalnych działań wpływających na jednostkę oraz
  - (ii) przypadków naruszenia postanowień przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takich jak przepisy prawa i regulacje podatkowe i emerytalne,

Oszustwo i naruszenie przepisów prawa i ~~lub~~ regulacji

52. Jeżeli istnieje przesłanka wskazująca na to, że w jednostce wystąpiło oszustwo lub naruszenie przepisów prawa i ~~lub~~ regulacji lub podejrzenie oszustwa lub naruszenia przepisów prawa i ~~lub~~ regulacji, biegły rewident:

---

<sup>7</sup> MSB 250 (zmieniony), „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, paragraf 9

- (a) informuje o tej kwestii, o ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja, odpowiednio, właściwy poziom kierownictwa lub osoby sprawujące nadzór, (zob. par. A91a)
- (b) zwraca się do kierownika jednostki z prośbą o oszacowanie wpływu, jeżeli jakiegokolwiek występuje, na sprawozdanie finansowe,
- (c) rozważa wpływ, jeżeli jakiegokolwiek występuje, oszacowania skutków zidentyfikowanego lub podejrzanego oszustwa lub naruszenia przepisów prawa i ~~lub~~ regulacji wykonanego przez kierownictwo, przedstawionego biegłemu rewidentowi, na wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego oraz na raport biegłego rewidenta, oraz
- (d) ustala, czy przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne ~~czy spożywa na nim odpowiedzialność poinformowania podmiotów zewnętrznych o wystąpieniu lub podejrzeniu oszustwa lub nielegalnych działań~~ (zob. par. A92-A92d):
  - (i) wymagają, aby biegły rewident poinformował odpowiedni organ spoza jednostki,
  - (ii) ustanawiają obowiązki zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

## **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

### **Wykonanie zlecenia**

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur* (Zob. par. 47, 55)

*Zapytania* (Zob. par. 46–48)

A87a. Biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki w świetle przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych, odnoszące się do naruszenia przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, włączając oszustwo, które mogą różnić się od lub wykraczać poza niniejszy i inne MSUP, takie jak:

- (a) reagowanie na zidentyfikowane lub podejrzanego naruszenie przepisów prawa i regulacji, włączając wymogi dotyczące szczególnej komunikacji z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór oraz rozważenie, czy potrzebne jest dalsze działanie;
- (b) przekazywanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji biegłemu rewidentowi na przykład kluczowemu biegłemu rewidentowi grupy<sup>8</sup> oraz
- (c) wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

Wypełnianie dodatkowych obowiązków może dostarczyć dalszych informacji, które mają znaczenie dla pracy biegłego rewidenta, zgodnie z niniejszym i innymi MSUP (na przykład dotyczących oceny uczciwości kierownictwa lub gdzie to stosowne osób sprawujących nadzór).

Procedury odnoszące się do konkretnych okoliczności

Oszustwo i nieprzestrzeganie przepisów prawa ~~lub~~ i regulacji (Zob. par. 52(a) i (d))

Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

---

<sup>8</sup> Patrz, na przykład, Sekcje od 225.44 do 225.48 Kodeksu IESBA.



A91a. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o określonych sprawach kierownictwa jednostki i osoby sprawując nadzór. Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach, sprawy rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki

A92. Zgodnie z niniejszym MSUP, jeżeli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa oszustwo lub nielegalne działania, biegły rewident jest zobowiązany ustalić, czy spoczywa na nim obowiązek zgłoszenia wystąpienia lub podejrzenia oszustwa stronie spoza jednostki. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, ponieważ:

- (a) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta poinformowania o nich,
- (b) biegły rewident uznał, że poinformowanie o nich jest właściwym działaniem, jako odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi (patrz paragraf A92a) lub
- (c) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne zapewniają biegłemu rewidentowi uprawnienie do takiego działania (patrz paragraf A92b).

~~Chociaż zawodowy obowiązek biegłego rewidenta do zachowania tajemnicy zawodowej o kliencie może wykluczać takie informowanie, obowiązki prawne biegłych rewidentów mogą w danych okolicznościach zastąpić obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej.~~

A92a. W niektórych przypadkach, odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać, aby biegły rewident zawiadomił lub rozważył, czy przekazanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniemu organowi spoza jednostki jest odpowiednim działaniem w danych okolicznościach. Przykładowo, Kodeks IESBA wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków w odpowiedzi na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji i rozważenia, czy potrzebne jest dalsze działanie, które może obejmować poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki<sup>9</sup>. Kodeks IESBA wyjaśnia, że takie informowanie nie będzie uznane za złamanie tajemnicy zawodowej zgodnie z Kodeksem IESBA<sup>10</sup>.

A92b. Nawet, jeśli przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne nie zawierają wymogów dotyczących informowania o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu, mogą wskazywać uprawnienie biegłego rewidenta do informowania o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki.

<sup>9</sup> Patrz, na przykład Sekcje 225.51-225.52 Kodeksu IESBA.

<sup>10</sup> Patrz, na przykład Sekcja 140.7 oraz Sekcja 225.53 Kodeksu IESBA.

A92c. W innych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być uniemożliwione obowiązkiem zachowania przez biegłego rewidenta tajemnicy zawodowej, wynikającym z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych.

A92d. Rozstrzygnięcie wymagane przez paragraf 52(d) może obejmować skomplikowane rozważania i zawodowe osady. Odpowiednio, biegły rewident może rozważyć wewnętrzne konsultacje (na przykład w ramach firmy lub sieci firm) lub na zasadach poufności z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, lub spowoduje złamanie tajemnicy zawodowej). Biegły rewident może również rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby poznać możliwości, jakie posiada oraz zawodowe lub prawne skutki przyjęcia określonego sposobu postępowania.

## **MSUA 3000 (zmieniony), Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych**

### **Wymogi**

#### **Planowanie i wykonywanie zlecenia**

*Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia*

45. Biegły rewident kieruje zapytania do odpowiedniej (ch) strony (stron) odnośnie tego:
- (a) czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzanym lub domniemanym celowych zniekształceniach lub naruszeniu przepisów prawa i regulacji, wpływających na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, (zob. par. A101 – A101a)
  - (b) czy strona odpowiedzialna posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, kieruje dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, oraz
  - (c) czy strona odpowiedzialna korzystała z jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

*Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji*

78. Biegły rewident rozważa, czy zgodnie z warunkami zlecenia oraz innymi okolicznościami zlecenia, uwagę biegłego rewidenta zwróciła jakakolwiek sprawa, o której należy poinformować stronę odpowiedzialną, osobę dokonującą pomiaru lub oceny, stronę zlecającą, osoby sprawujące nadzór lub inne osoby. (Zob. par. A192 – A192f).

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

##### **Planowanie i wykonywanie zlecenia**

*Zrozumienie okoliczności zlecenia (Zob. par. 45–47R)*

A101a. Biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki, zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi, odnoszące się do naruszenia przepisów prawa i regulacji przez jednostkę które mogą być różne od lub wykraczać poza niniejszy i inne MSUA, takie jak:

- (a) reagowanie na zidentyfikowane lub podejrzanym naruszenie przepisów prawa i regulacji, łącznie z wymogami dotyczącymi szczególnej komunikacji z kierownictwem jednostki i osobami sprawującymi nadzór i ustalenie, czy potrzebne jest dalsze działanie,

- (b) przekazywanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji innemu biegłemu rewidentowi<sup>11</sup> oraz
- (c) wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

Wypełnianie wszystkich dodatkowych obowiązków może dostarczyć dalszych informacji, które mają znaczenie dla pracy biegłego rewidenta, zgodnie z niniejszym i innymi MSUA (na przykład dotyczących oceny uczciwości strony odpowiedzialnej lub osób sprawujących nadzór). Paragrafy A192a – A192e zawierają dalsze wskazanie obowiązków biegłego rewidenta przewidzianych przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi odnoszącymi się do kwestii komunikowania i raportowania na temat zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

### **Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji (Zob. par. 78)**

#### *Komunikowanie się z kierownictwem jednostki i osobami sprawującymi nadzór*

A192a. Odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać wymóg przedstawienia zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji odpowiedniemu poziomowi kierownictwa lub osobom sprawującym nadzór. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o pewnych sprawach strony odpowiedzialnej, kierownictwa jednostki lub osób sprawujących nadzór. Przepisy prawa lub regulacja mogą w szczególności zabronić informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzanym bezprawne działanie, włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach, kwestie rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

#### *Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki*

A192b. Przepis prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą:

- (a) wymagać od biegłego rewidenta poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki,
- (b) ustanawiać obowiązki zgodnie, z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach<sup>12</sup>.

A192c. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, ponieważ:

- (a) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta informowania,

---

<sup>11</sup> Patrz, na przykład, Sekcje od 225.44 do 225.48 Kodeksu IESBA.

<sup>12</sup> Patrz, na przykład, Sekcja od 225.51 do 225.52 Kodeksu IESBA.

- (b) biegły rewident uznał, że informowanie jest właściwym działaniem, jako odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi lub
- (c) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne uprawniają biegłego rewidenta do takiego działania.

A192d. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi może obejmować naruszenie przepisów prawa i regulacji, które biegły rewident podejrzewa lub jest ich świadomy w trakcie wykonywania zlecenia, ale które może nie mieć wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Zgodnie z niniejszym MSUA, od biegłego rewidenta nie oczekuje się posiadania stopnia zrozumienia przepisów prawa i regulacji wykraczającego poza poziom wpływający na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Jednakże, przepis prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać oczekiwanie, że biegły rewident zastosuje wiedzę, zawodowy osąd oraz doświadczenie reagując na takie naruszenie. Stwierdzenie, czy dane działanie stanowi faktyczne naruszenie jest ostatecznie kwestią, która jest rozstrzygana przez sąd lub inny odpowiedni organ orzekający.

A192e. W niektórych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być uniemożliwione koniecznością zachowania tajemnicy zawodowej przez biegłego rewidenta, zgodnie z przepisem prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi. W innych przypadkach, informowanie odpowiedniego organu spoza jednostki o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu, nie byłoby uznane za złamanie tajemnicy zawodowej w świetle stosownych wymogów etycznych<sup>13</sup>.

A192f. Biegły rewident może rozważyć konsultowanie się wewnątrz (na przykład wewnątrz firmy lub w sieci firm), uzyskanie porady prawnej, aby uzyskać zrozumienie zawodowych lub prawnych skutków przyjęcia określonego sposobu postępowania lub konsultowanie się na zasadach poufności z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację lub spowoduje złamanie tajemnicy zawodowej)<sup>14</sup>.

## **MSUA 3402, Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej**

### **Wymogi**

#### **Pozostałe obowiązki dotyczące komunikowania się**

56. Jeżeli biegły rewident organizacji usługowej dowiaduje się o naruszeniu przepisów prawa i regulacji, oszustwie lub nieskorygowanych błędach, które można przypisać organizacji usługowej i które nie są w sposób oczywisty błahie oraz które mogą wpłynąć na jedną lub więcej jednostek korzystających z organizacji usługowej, biegły rewident organizacji usługowej ustala, czy dana kwestia została odpowiednio przedstawiona jednostkom korzystającym z organizacji usługowej. Jeżeli kwestia nie została przedstawiona i organizacja usługowa jest niechętna to wykonać, biegły rewident organizacji usługowej podejmuje odpowiednie działanie. (Zob. par. A53)

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

**Pozostałe obowiązki dotyczące komunikowania się (Zob. par. 56)**

<sup>13</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 140.7 i Sekcja 225.53 Kodeksu IESBA.

<sup>14</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 225.55 Kodeksu IESBA.

A53. Odpowiednie działania w ramach reakcji na okoliczności zidentyfikowane w paragrafie 56, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, mogą obejmować:

- uzyskanie porady prawnej na temat skutków różnych kierunków działań,
- komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w organizacji usługowej,
- określenie, czy informować strony trzecie (na przykład przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać wymóg, aby biegły rewident organizacji usługowej poinformował odpowiednie organy spoza jednostki lub zewnętrznego biegłego rewidenta organizacji usługowej<sup>15</sup> lub ustalać obowiązki, zgodnie z którymi przekazanie tych informacji może być właściwe w danych okolicznościach), komunikowanie się ze stronami trzecimi (na przykład z regulatorem), jeśli jest to wymagane
- zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta organizacji usługowej lub dodanie akapitu dotyczącego innej sprawy,
- wycofanie się ze zlecenia.

### **MSUA 3410, Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych**

#### **Wymogi**

##### **Inne wymogi dotyczące informowania**

78. Biegły rewident informuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, osobę(-y) odpowiedzialną(-e) za nadzór nad sprawozdaniem GC o następujących kwestiach, które zwróciły jego uwagę w trakcie wykonywania zlecenia i ustala, czy istnieje obowiązek powiadomienia o nich innej strony w jednostce lub spoza niej:

- (a) słabości kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są wystarczająco ważne, aby zasługiwały na uwagę,
- (b) zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwa oraz
- (c) kwestie obejmujące zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa ~~lub~~ i regulacji, innych niż te, które są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi. (Zob. par. A87)

### **MSUP 4410 Zmieniony), Usługi kompilacji**

#### **Wymogi**

##### **Wymogi etyczne**

21. Biegły rewident przestrzega odpowiednich wymogów etycznych. (Zob. par. A19 – A21e)

##### **Komunikacja z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór**

27. W trakcie zlecenia kompilacji biegły rewident informuje niezwłocznie, odpowiednio, kierownictwo jednostki lub osoby sprawujące nadzór, o wszystkich kwestiach dotyczących zlecenia kompilacji, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są na tyle ważne, aby zwróciły uwagę, odpowiednio, kierownictwa jednostki lub osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A41 – A41a)

---

<sup>15</sup> Patrz, na przykład, Sekcje od 225.44 do 225.48 Kodeksu IESBA.

**Wymogi etyczne (Zob. par. 21)**

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki

A21a. Przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą:

- (a) wymagać od biegłego rewidenta poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki,
- (b) ustanawiać obowiązki zgodnie, z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach<sup>16</sup>.

A21b. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, ponieważ:

- (a) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta poinformowania,
- (b) biegły rewident uznał, że poinformowanie jest właściwym działaniem jako odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie, zgodnie ze odpowiednimi wymogami etycznymi lub
- (c) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne zapewniają biegłemu rewidentowi uprawnienie do takiego działania.

A21c. Zgodnie z paragrafem 28 niniejszego MSUP, od biegłego rewidenta nie oczekuje się posiadania stopnia zrozumienia przepisów prawa i regulacji wykraczającego poza poziom niezbędny do wykonania zlecenia kompilacji. Jednakże, przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać oczekiwanie, że biegły rewident zastosuje wiedzę, zawodowy osąd oraz doświadczenie odpowiadając na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie. Stwierdzenie, czy dane działanie stanowi faktyczne naruszenie jest sprawą, która jest rozstrzygana przez sąd lub inny odpowiedni organ orzekający.

A21d. W niektórych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być uniemożliwione koniecznością zachowania tajemnicy zawodowej przez biegłego rewidenta, zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi, W innych przypadkach, informowanie odpowiedniego organu spoza jednostki o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu, nie byłoby uznane za złamanie tajemnicy zawodowej w świetle odpowiednich wymogów etycznych<sup>17</sup>.

A21e. Biegły rewident może rozważyć skonsultowanie wewnętrznie (na przykład wewnątrz firmy lub w firmie sieci), uzyskanie porady prawnej, aby uzyskać zrozumienie zawodowych lub prawnych skutków przyjęcia określonego sposobu postępowania lub skonsultowanie się na zasadach poufności z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, lub spowoduje złamanie tajemnicy zawodowej)<sup>18</sup>.

**Komunikacja z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 27)**

---

<sup>16</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 225.51 do 225.52 Kodeksu IESBA.

<sup>17</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 140.7 i Sekcja 225.53 Kodeksu IESBA.

<sup>18</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 225.55 Kodeksu IESBA.

A41a. Odpowiednie wymogi etyczne mogą zawierać wymóg przedstawienia zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji odpowiedniemu poziomowi kierownictwa lub osobom sprawującym nadzór. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o pewnych sprawach kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór. Przepisy prawa lub regulacja mogą w szczególności zabronić informowania lub innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzanego bezprawne działanie, włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach, sprawy rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

Niniejsze *Zmiany dostosowawcze do innych standardów międzynarodowych wynikające z przyjęcia MSB 250 (zmienionego), Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*, uchwalone przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowane w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku, zostały przetłumaczone na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w sierpniu 2020 roku i są powielane za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia międzynarodowych standardów 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 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 *Zmian dostosowawczych do innych standardów międzynarodowych wynikających z przyjęcia MSB 250 (zmienionego), Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego* w języku angielskim © 2016 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Zmian dostosowawczych do innych standardów międzynarodowych wynikających z przyjęcia MSB 250 (zmienionego), Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego* w języku polskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Conforming Amendments to Other International Standards as a result of the approval of ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3.

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