

*Załącznik nr 1.7 do uchwały Nr 2041/37a/2018  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 5 marca 2018 r.*

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 260**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 260**

**KOMUNIKOWANIE SIĘ  
Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR**

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 260 KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

## SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-3
Rola komunikowania się	4-7
Data wejścia w życie	8
<b>Cele</b>	9
<b>Definicje</b>	10
<b>Wymogi</b>	
Osoby sprawujące nadzór	11-13
Sprawy, które należy zakomunikować	14-17
Proces komunikowania się	18-22
Dokumentacja	23
<b>Zastosowania i inne materiały objaśniające</b>	
Osoby sprawujące nadzór	A1-A8
Sprawy, które należy zakomunikować	A9-A27
Proces komunikowania się	A28-A44
Dokumentacja	A45
<i>Załącznik 1: Szczególne wymogi dotyczące komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór, zawarte w MSKJ 1 i innych MSB</i>	
<i>Załącznik 2: Jakościowe aspekty praktyki rachunkowości</i>	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” 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 komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór podczas badania sprawozdań finansowych. Pomimo że niniejszy standard stosuje się bez względu na strukturę lub wielkość nadzoru nad jednostką, to szczególnej uwagi wymaga przypadek, gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w kierowaniu jednostką oraz gdy jednostka jest notowana na giełdzie. Niniejszy standard nie ustala wymogów dotyczących komunikowania się biegłego rewidenta z kierownictwem lub właścicielami jednostki, jeżeli nie pełnią oni również funkcji nadzorczych.

2. Niniejszy standard został opracowany w związku z badaniem sprawozdań finansowych, ale może również być stosowany, po dostosowaniu w miarę potrzeby do okoliczności, przy badaniu innych historycznych informacji finansowych, gdy osoby sprawujące nadzór ponoszą odpowiedzialność za nadzorowanie sporządzania innych historycznych informacji finansowych.

3. Uznając wagę skutecznego dwustronnego komunikowania się podczas badania sprawozdań finansowych, niniejszy standard przedstawia najważniejsze założenia dotyczące komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór i wskazuje na niektóre specyficzne sprawy, które biegły rewident przekazuje tym osobom. Dodatkowe sprawy, które należy zakomunikować, a które uzupełniają wymogi przewidziane w niniejszym standardzie, określają inne MSB (zob. załącznik 1). Ponadto MSB 265<sup>1</sup> określa specyficzne wymogi dotyczące informowania osób sprawujących nadzór o znaczących niedociągnięciach kontroli wewnętrznej, które biegły rewident rozpoznał podczas badania. Komunikowanie innych spraw, niewymagane przez niniejszy lub inne MSB, może być wymagane przez prawo lub regulacje, porozumienie z jednostką lub dodatkowe

<sup>1</sup> MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej”.

wymogi mające zastosowanie do zlecenia badania, na przykład przewidziane w standardach krajowej organizacji zawodowych księgowych. Żaden zapis niniejszego standardu nie zakazuje biegłemu rewidentowi komunikowania jakichkolwiek innych spraw osobom sprawującym nadzór (zob. par. A24-A27).

### **Rola komunikowania się**

4. Niniejszy standard koncentruje się głównie na komunikowaniu się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór. Jednak ważne jest wzajemne skuteczne komunikowanie się, gdyż pomaga:

(a) biegłemu rewidentowi i osobom sprawującym nadzór zrozumieć sprawy związane z badaniem w danym kontekście i nawiązać konstruktywną roboczą współpracę. Współpraca ta nie może jednak naruszać niezależności i obiektywizmu biegłego rewidenta,

(b) biegłemu rewidentowi – uzyskać od osób sprawujących nadzór informacje ważne dla badania. Na przykład osoby sprawujące nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w zapoznaniu się z jednostką i jej otoczeniem, rozpoznaniu odpowiednich źródeł dowodów badania oraz dostarczeniu informacji na temat specyficznych transakcji lub zdarzeń oraz

(c) osobom sprawującym nadzór – wywiązać się z ich odpowiedzialności za nadzór procesu sprawozdawczości finansowej, a tym samym zmniejszyć ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych.

5. Pomimo że biegły rewident jest odpowiedzialny za przekazywanie spraw wymaganych przez niniejszy standard, to także kierownictwo odpowiada za informowanie o sprawach znaczących dla pełnienia nadzoru osób sprawujących nadzór. Przekazywanie informacji przez biegłego rewidenta nie zwalnia kierownictwa z tej odpowiedzialności. Podobnie zakomunikowanie przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór spraw, które zobowiązany jest zakomunikować im biegły rewident, nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za ich zakomunikowanie. Zakomunikowanie tych spraw przez kierownictwo może jednak wpływać na formę lub termin komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

6. Jasne zakomunikowanie szczególnych spraw, wymagających zakomunikowania w myśl MSB, stanowi integralną część każdego badania. MSB nie wymagają jednak od biegłego rewidenta przeprowadzania odrębnych procedur dla rozpoznania jakichkolwiek innych spraw, które należałoby zakomunikować osobom sprawującym nadzór.

7. Prawo lub regulacje mogą w niektórych sprawach ograniczać komunikowanie się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór. Na przykład prawo lub regulacje mogą w szczególności zabraniać komunikowania się lub innych działań, które mogą negatywnie wpłynąć na śledztwo przeprowadzane przez odpowiednie władze z uwagi na faktyczne lub podejrzewane nielegalne działania. W niektórych okolicznościach potencjalny konflikt między obowiązkiem biegłego rewidenta zachowania tajemnicy a obowiązkiem przekazania informacji może być złożony. W takich przypadkach biegły rewident może zasięgnąć porady prawnej.

### **Data wejścia w życie**

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

### **Cele**

9. Celem biegłego rewidenta jest:

(a) komunikowanie się w sposób jasny z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z odpowiedzialnością biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych jak również przeglądem zaplanowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania,

(b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania,

(c) przekazanie osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wynikających z badania spostrzeżeń, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej oraz

(d) promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

### **Definicje**

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

(a) osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organ (np. korporacyjny powiernik) odpowiedzialna(e) za nadzór nad kierunkiem strategii jednostki oraz na której(ych) spoczywają obowiązki związane z rozliczaniem się jednostki. Obejmują one nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. W przypadku niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych do osób sprawujących nadzór zalicza się kadrę kierowniczą, na przykład wykonawczych członków organu nadzorczego jednostek sektora prywatnego i publicznego lub

właścicieli sprawujących funkcje kierownicze. W związku z dyskusją na temat różnorodności struktur nadzorczych zob. par. A1-A8.

(b) kierownictwo – osoba(y) ponosząca(e) wykonawczą odpowiedzialność za działalność jednostki. W przypadku niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, w skład kierownictwa wchodzi pewne lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, np. członkowie wykonawczy organu nadzorczego lub właściciele sprawujący funkcje kierownicze.

## **Wymogi**

### **Osoby sprawujące nadzór**

11. Biegły rewident określa, z jaką<sup>2</sup> odpowiednią(nimi) osobą(ami) wchodzącą(jmi) w skład struktury nadzorczej jednostki, będzie się komunikował (zob. par. A1-A4).

#### *Komunikowanie się z zespołem wyłonionym spośród osób sprawujących nadzór*

12. Jeżeli biegły rewident komunikuje się z zespołem lub pojedynczymi osobami wyłonionymi spośród osób sprawujących nadzór, na przykład z komitetem audytu lub z jego przedstawicielem, to ustala, czy istnieje potrzeba komunikowania się również z organem nadzorczym (zob. par. A5-A7).

#### *Wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką*

13. W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, np. w małej jednostce, w której jedyny właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie pełni funkcji nadzorczej. W takich przypadkach, jeśli sprawy wymagające - w myśl standardu - przekazywania osobie (osobom) pełniącej (pełniącym) funkcje kierownicze i ta (te) osoba (osoby) pełni (pełnią) również funkcje nadzorcze, to sprawy te nie muszą być ponownie komunikowane tej samej osobie (tym samym osobom) ze względu na ponoszoną przez nią (nie) odpowiedzialność za nadzór. Sprawy te zostały przedstawione w paragrafie 16(c). Biegły rewident jednak upewnia się, że komunikowanie się z osobą (osobami) ponoszącą (ponoszącymi) odpowiedzialność kierowniczą zapewnia jednocześnie odpowiednie informowanie wszystkich tych osób, z którymi biegły rewident komunikowałby się ze względu na ponoszoną przez nie odpowiedzialność za nadzór (zob. par. A8).

### **Sprawy, które należy zakomunikować**

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z badaniem sprawozdań finansowych*

14. Biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór w sprawach objętych odpowiedzialnością biegłego rewidenta w związku z badaniem sprawozdań finansowych, z tym że:

(a) biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych sporządzonych przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór oraz

(b) badanie sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności (zob. par. A9-A10).

#### *Planowany zakres i rozłożenie w czasie badania*

15. Biegły rewident zapewnia osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania (zob. par. A11-A15).

#### *Znaczące ustalenia z badania*

16. Biegły rewident komunikuje osobom sprawującym nadzór (zob. par. A16):

(a) swoją opinię na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Jeżeli to potrzebne, to biegły rewident wyjaśnia osobom sprawującym nadzór, dlaczego uważa dane rozwiązanie w rachunkowości, które jest dopuszczone w ramach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za nieodpowiednie w specyficznych okolicznościach właściwych dla jednostki (zob. par. A17);

(b) znaczące trudności, napotkane podczas badania, jeśli występują (zob. par. A18);

---

<sup>2</sup> *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.

(c) o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką:

(i) znaczące sprawy, wynikłe podczas badania, które były przedmiotem rozmów lub korespondencji z kierownictwem, jeśli takie miały miejsce oraz (zob. par. A19)

(ii) pisemne oświadczenia, o jakie prosił oraz

(d) inne wynikające z badania sprawy, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, są znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, jeśli takie stwierdzono (zob. par. A20).

#### *Niezależność biegłego rewidenta*

17. W przypadku jednostek notowanych na giełdzie biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór:

(a) oświadczenie, że zespół wykonujący zlecenie badania i inne właściwe osoby z firmy audytorskiej oraz, gdy ma to zastosowanie, wchodzące w skład sieci firm audytorskich, przestrzegały odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności oraz

(b) (i) informacje o wszystkich związkach i innych sprawach zachodzących pomiędzy firmą audytorską, firmami wchodzącymi w skład sieci firm audytorskich a jednostką, które - zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta - mogłyby zostać zasadnie uznane za wpływające na niezależność. Informacja ta powinna obejmować także łączne wynagrodzenia – naliczone przez firmę audytorską i firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich przez cały okres objęty sprawozdaniami finansowymi – za badanie i usługi niebędące badaniem świadczone przez firmę i firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich na rzecz jednostki i jednostek przez nią kontrolowanych. Wynagrodzenia te powinny być przyporządkowane do odpowiednich kategorii usług, aby w ten sposób pomóc osobom sprawującym nadzór ocenie wpływu usług na niezależność biegłego rewidenta oraz

(ii) powiązane z tym zabezpieczenia, które zastosowano w celu wyeliminowania rozpoznanych zagrożeń niezależności lub zredukowania ich do dającego się zaakceptować poziomu (zob. par. A21-23).

#### **Proces komunikowania się**

##### *Zapoczątkowanie procesu komunikowania się*

18. Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o formie, terminach i przewidywanej ogólnej treści przekazu informacji (zob. par. A28-A36).

##### *Formy komunikowania się*

19. Biegły rewident przekazuje na piśmie osobom sprawującym nadzór informacje o znaczących ustaleniach z badania jeżeli, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, ustny przekaz informacji nie byłby odpowiedni. Informacje przekazywane na piśmie nie muszą zawierać wszystkich spraw, które wynikły w toku badania (zob. par. A37-A39).

20. Biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje na piśmie o niezależności biegłego rewidenta, jeżeli wymaga tego paragraf 13.

##### *Terminy komunikowania się*

21. Biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór bez zbędnej zwłoki (zob. par. 40-A41).

##### *Odpowiedniość procesu komunikowania się*

22. Biegły rewident ocenia, czy dwustronne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór jest odpowiednie do celu badania. Jeśli nie, biegły rewident ocenia wpływ tego, jeżeli ma to miejsce, na jego ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia i na zdolność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz podejmuje stosowne działania (zob. par. A42-A44).

#### **Dokumentacja**

23. W przypadku gdy sprawy, których zakomunikowania wymaga niniejszy standard są przekazywane ustnie, biegły rewident uwzględnia je w dokumentacji badania, a także wskazuje datę i osobę, której je przekazał. W przypadku gdy sprawy te zostały przekazane na piśmie, biegły rewident zachowuje kopię informacji jako część dokumentacji badania<sup>3</sup> (zob. par. A45).

\* \* \*

---

<sup>3</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania” paragrafy 8-11 i paragraf A6.

## Zastosowania i inne materiały objaśniające

### Osoby sprawujące nadzór (zob. par.7)

A1. Struktury nadzoru różnią się w zależności od systemu prawnego i rodzaju jednostki, odzwierciedlając takie wpływy, jak różne tło środowiska kulturowego i prawnego oraz wielkość i charakter własności, np.:

- w niektórych systemach prawnych istnieje rada nadzorcza (całkowicie lub głównie niewykonawcza), która z prawnego punktu widzenia jest odrębna od organu zarządzającego (kierownictwa) – jest to tzw. „struktura dwupoziomowa”. W innych systemach prawnych zarówno za sprawowanie funkcji nadzorczej, jak i wykonawczej odpowiada prawnie jedno lub wieloosobowy organ („struktura jednopoziomowa”),

- w niektórych jednostkach osoby sprawujące nadzór zajmują stanowiska, które są integralną częścią struktury prawnej jednostki, np. dyrektorów firmy. W innych jednostkach, np. w jednostkach rządowych, organem odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru jest organ niebędący częścią jednostki,

- niekiedy niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką (w innych przypadkach osoby sprawujące nadzór i kierownictwo nie są tożsame),

- w niektórych przypadkach na osobach sprawujących nadzór spoczywa odpowiedzialność za aprobatę sprawozdań finansowych<sup>4</sup> (w innych przypadkach odpowiedzialność ta spoczywa na kierownictwie).

A2. W większości jednostek nadzór stanowi wspólną odpowiedzialność organu nadzoru, takiego jak zarząd, rada nadzorcza, partnerzy, właściciele, komitet zarządzający, rada osób zarządzających, powiernicy lub podobne osoby. W niektórych mniejszych jednostkach za sprawowanie nadzoru może jednak odpowiadać jedna osoba, na przykład właściciel-kierownik w przypadku, gdy nie ma innych właścicieli, lub sam powiernik. Gdy nadzór stanowi wspólną odpowiedzialność, wyłoniony zespół osób, np. komitet audytu lub także pojedyncza osoba, może pełnić szczególne funkcje, wspierając organ nadzoru w wywiązywaniu się z jego odpowiedzialności. W innym wypadku zespół lub pojedyncza osoba mogą mieć szczególną, prawnie określoną odpowiedzialność różniącą się od odpowiedzialności organu nadzoru.

A3. Taka różnorodność powoduje, że nie jest możliwe, aby niniejszy standard mógł dla wszystkich badań określić osobę (osoby), z którą (którymi) biegły rewident będzie komunikował się w poszczególnych sprawach. W niektórych przypadkach odpowiednia(e) osoba(y), z którą (którymi) należy się komunikować może (mogą) nie być jasno określona(e) w obowiązującym systemie prawa lub w warunkach zlecenia, np. w jednostkach, w których struktura nadzorcza nie jest formalnie zdefiniowana, jak np. w jednostkach będących własnością rodzinną, niektórych organizacjach niezarobkowych i jednostkach rządowych. W takich przypadkach biegły rewident może uznać za celowe wyjaśnienie i ustalenie ze zleceniodawcą badania odpowiedniej osoby (osób), z którą (którymi) będzie się komunikował. Określając, z kim będzie się komunikował, ważne jest, aby biegły rewident posiadał uzyskaną w myśl MSB 315 (zmienionego)<sup>5</sup> wiedzę o strukturze nadzoru i procesach jednostki. Odpowiednia(e) osoba(y), z którą komunikuje się biegły rewident, może (mogą) być różna(e) w zależności od spraw, które mają być zakomunikowane.

A4. MSB 600 określa szczególne sprawy, które powinny być przekazywane przez grupę biegłych rewidentów osobom sprawującym nadzór<sup>6</sup>. W przypadku gdy jednostka stanowi część grupy, odpowiednia osoba(y), z którą(y) komunikuje się biegły rewident jednostki stanowiącej część grupy zależy od okoliczności badania i sprawy, którą należy zakomunikować. W niektórych przypadkach kilka jednostek stanowiących część grupy może prowadzić ten sam rodzaj działalności i być objętych tym samym systemem kontroli wewnętrznej oraz stosować tę samą praktykę rachunkowości. W przypadku gdy te same osoby sprawują nadzór nad jednostkami stanowiącymi część grupy (np. wspólny zarząd), można uniknąć powtarzania informacji, kontaktując się – dla potrzeb komunikacji – z tymi jednostkami jednocześnie.

### *Komunikowanie się z zespołem wyłonionym spośród osób sprawujących nadzór (zob. par. 12)*

A5. Oceniając komunikowanie się z zespołem wyłonionym spośród osób sprawujących nadzór, biegły rewident może wziąć pod uwagę takie sprawy, jak:

- zakres odpowiedzialności spoczywającej odpowiednio na zespole i organie nadzoru,
- rodzaj sprawy, którą należy przekazać,
- odpowiednie wymogi prawa lub regulacji,

---

<sup>4</sup> Zgodnie z paragrafem A40 MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdawczość dotycząca sprawozdań finansowych” odpowiedzialność za aprobatę sprawozdań finansowych oznacza w tym kontekście posiadanie uprawnień do stwierdzenia, że wszystkie sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone.

<sup>5</sup> MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

<sup>6</sup> MSB 600 „Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”, paragrafy 46-49.

- czy zespół ma uprawnienia do podjęcia działania w związku z otrzymaną informacją i może dostarczyć dalszych informacji i wyjaśnień, ewentualnie potrzebnych biegłemu rewidentowi.

**A6.** Decydując o tym, czy istnieje potrzeba przekazania informacji, pełnej lub skróconej, również organowi nadzoru, biegły rewident może kierować się swoją oceną stopnia efektywności i adekwatności przekazywania odnośnych informacji organowi nadzoru przez zespół. Ustalając warunki zlecenia badania, biegły rewident może zachować prawo do bezpośredniego komunikowania się z organem nadzoru, chyba że zakazuje tego prawo lub regulacje.

**A7.** Powołanie komitetu audytu (lub podobnego zespołu o innej nazwie) przewiduje wiele systemów prawnych. Pomimo że określone uprawnienia i funkcje komitetu audytu mogą się różnić, komunikowanie się z nim, jeśli następuje, stało się kluczowym elementem komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór. Dobre zasady nadzoru zawierają sugestie, aby:

- biegły rewident był zapraszany do regularnego udziału w posiedzeniach komitetu audytu,
- przewodniczący komitetu audytu oraz, gdy to niezbędne, inni członkowie komitetu audytu okresowo komunikowali się z biegłym rewidentem,
- komitet audytu spotykał się z biegłym rewidentem bez udziału kierownictwa co najmniej raz do roku.

*Wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką (zob. par. 13)*

**A8.** Niekiedy wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, stąd stosowanie wymogów dotyczących komunikowania się należy zmodyfikować w celu uwzględnienia takiego stanu rzeczy. W takich przypadkach komunikowanie się z osobą (osobami) ponoszącą (ponoszącymi) odpowiedzialność kierowniczą może prowadzić do nieadekwatnego informowania wszystkich tych osób, z którymi biegły rewident komunikowałby się w związku ze sprawowanymi przez nie funkcjami nadzorczymi. Na przykład w firmie, w której wszyscy dyrektorzy uczestniczą w zarządzaniu jednostką, niektórzy dyrektorzy (np. dyrektor odpowiedzialny za marketing) mogą nie być świadomi znaczących zagadnień omawianych z innym dyrektorem (np. odpowiedzialnym za sporządzanie sprawozdań finansowych).

## **Sprawy, które należy zakomunikować**

*Odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z badaniem sprawozdań finansowych (zob. par. 14)*

**A9.** Odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z badaniem sprawozdań finansowych jest często określana w umowie badania lub innego właściwej formie pisemnych ustaleń zawierających uzgodnione warunki zlecenia badania. Przekazanie osobom sprawującym nadzór kopii listu intencyjnego lub innej właściwego porozumienia w formie pisemnej umowy może być odpowiednim sposobem zakomunikowania im takich spraw, jak:

- odpowiedzialność biegłego rewidenta za przeprowadzenie zgodnie z MSB badania, którego celem jest wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych. Sprawy, których przekazania wymagają MSB, obejmują dlatego znaczące sprawy wynikające z badania sprawozdań finansowych, istotne dla osób sprawujących nadzór z uwagi na nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej,
- to, że MSB nie wymagają od biegłego rewidenta opracowania procedur w celu rozpoznania dodatkowych spraw, o których należy poinformować osoby sprawujące nadzór,
- jeżeli ma to zastosowanie, przekazywanie innych spraw wymaganych przez prawo lub regulacje, wynikających z uzgodnienia z jednostką lub dodatkowych wymogów mających zastosowanie do badania, jak na przykład standardów krajowej organizacji zawodowych księgowych.

**A10.** Prawo lub regulacje, uzgodnienie z jednostką lub dodatkowe wymogi mające zastosowanie do badania, mogą przewidywać rozleglejsze komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, np.: (a) uzgodnienie z jednostką może przewidywać przekazywanie szczególnych spraw, gdy wynikają one ze świadczonych przez firmę audytorską lub firmę wchodzącą w skład sieci firm audytorskich usług innych niż badanie sprawozdań finansowych lub (b) mandat biegłego rewidenta sektora publicznego może przewidywać przekazywanie spraw, które biegły rewident zauważył w wyniku innej pracy, takiej jak przeprowadzanie badań.

*Planowany zakres i rozłożenie w czasie badania (zob. par. 15)*

**A11.** Komunikowanie się w sprawie planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania może:

- (a) pomóc osobom sprawującym nadzór lepiej zrozumieć skutki pracy biegłego rewidenta, omówić z biegłym rewidentem zagadnienia ryzyka i koncepcję istotności oraz rozpoznać obszary, w odniesieniu do których mogą zwrócić się do biegłego rewidenta z prośbą o przeprowadzenie dodatkowych procedur oraz
- (b) pomóc biegłemu rewidentowi w lepszym poznaniu jednostki i jej otoczenia.

**A12.** Przy przekazywaniu osobom sprawującymi nadzór informacji o planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania wymagana jest ostrożność, aby nie podważyć efektywności samego badania, w szczególności wtedy, gdy niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką. Na przykład

informowanie o rodzaju i terminach szczegółowych procedur badania może zmniejszyć skuteczność tych procedur, wobec uczynienia ich zbyt przewidywalnymi.

**A13.** Przekazywane sprawy mogą dotyczyć:

- sposobu, w jaki biegły rewident zamierza postąpić w przypadku znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem bądź błędem,
- podejścia biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej powiązanej z badaniem,
- stosowania koncepcji istotności w warunkach badania<sup>7</sup>.

**A14.** Inne sprawy związane z planowaniem, których omówienie z osobami sprawującymi nadzór może być odpowiednie, obejmują:

- w przypadku gdy w jednostce działa rewizja wewnętrzna – zakres, w jakim biegły rewident chce wykorzystywać dorobek rewizji wewnętrznej oraz jak biegły rewident i rewident wewnętrzny mogą najlepiej współpracować ze sobą w sposób konstruktywny i uzupełniający się;

- pogląd osób sprawujących nadzór dotyczący:
  - odpowiedniej osoby (osób) wchodzącej (wchodzących) w skład struktury nadzorczej jednostki, z którą (którymi) należy się komunikować,
  - podziału odpowiedzialności pomiędzy osoby sprawujące nadzór i kierownictwo,
  - celów i strategii jednostki i związanego z tym ryzyka handlowego, które może spowodować istotne zniekształcenia,
  - spraw, które osoby sprawujące nadzór uznają za warte szczególnej uwagi podczas badania i obszary, które postulują poddać dodatkowym procedurom,
  - znaczących informacji przekazywanych regulatorom,
  - innych spraw, które zdaniem osób sprawujących nadzór, mogą wpływać na badanie sprawozdań finansowych;

- postawy, świadomość i działania osób sprawujących nadzór dotyczące (a) kontroli wewnętrznej i jej znaczenia dla jednostki, w tym informacje na temat sposobu nadzorowania przez osoby sprawujące nadzór skuteczności kontroli wewnętrznej oraz (b) wykrywania lub możliwości dokonywania oszustw,

- działania podejmowane przez osoby sprawujące nadzór w odpowiedzi na zmiany standardów rachunkowości, praktyk nadzoru korporacyjnego, zasad uczestniczenia w giełdzie i inne powiązane zagadnienia,

- reakcja osób sprawujących nadzór na wcześniejsze informacje przekazane przez biegłego rewidenta.

**A15.** Pomimo że komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór może pomóc biegłemu rewidentowi w zaplanowaniu zakresu i rozłożenia w czasie badania, nie zmienia to indywidualnej odpowiedzialności biegłego rewidenta za opracowanie ogólnej strategii i planu badania, w tym rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur niezbędnych dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

*Znaczące ustalenia badania* (zob. par. 16)

**A16.** Komunikowanie ustaleń badania może obejmować prośbę o dalsze informacje od osób sprawujących nadzór w celu uzupełnienia uzyskanych dowodów badania. Na przykład biegły rewident może potwierdzić, że osoby sprawujące nadzór tak samo zrozumiąły fakty i okoliczności dotyczące określonych transakcji i zdarzeń.

*Znaczące jakościowe aspekty praktyki rachunkowości* (zob. par. 16(a))

**A17.** Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zwykle pozwalają jednostce na ustalanie wartości szacunkowych i stosowanie osądów dotyczących zasad (polityki) rachunkowości i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Otwarte i konstruktywne komunikowanie się w sprawie znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki może obejmować uwagi co do akceptowalności stosowanych przez nią znaczących praktyk rachunkowości. Załącznik 2 przedstawia sprawy, które mogą zostać uwzględnione przy komunikowaniu się na ten temat.

*Szczególne trudności napotkane podczas badania* (zob. par. 16(b))

**A18.** Szczególne trudności napotkane podczas badania mogą obejmować takie zagadnienia, jak:

- znaczące opóźnienia w przekazywaniu przez kierownictwo wymaganych informacji,
- nieodpowiednio krótki termin, w którym badanie ma zostać zakończone,
- nieoczekiwanie duży wysiłek wymagany dla uzyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania,
- niedostępność oczekiwanych informacji,
- ograniczenia nałożone na biegłego rewidenta przez kierownictwo,
- niechęć kierownictwa, gdy zostało o to poproszone, do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności lub poszerzenia zakresu tej oceny.

---

<sup>7</sup> MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”.



W niektórych okolicznościach trudności takie mogą stanowić ograniczenie zakresu badania, co prowadzi do modyfikacji opinii biegłego rewidenta.<sup>8</sup>

Znaczące sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownictwem (zob. par. 16(c)(i))

**A19.** Znaczące sprawy będące przedmiotem rozmów lub korespondencji z kierownictwem mogą obejmować takie sprawy, jak:

- warunki prowadzenia działalności gospodarczej, wpływające na jednostkę oraz plany i strategie działalności, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia,
- obawy co do konsultowania się kierownictwa z innymi księgowymi w sprawach rachunkowości i badania,
- rozmowa lub korespondencja w związku z wyborem biegłego rewidenta po raz pierwszy, jak i kolejny dotycząca praktyki rachunkowości, zastosowania standardów badania, wynagrodzenia za badanie i inne usługi.

Inne sprawy znaczące dla procesu sprawozdawczości finansowej (zob. par. 12(d))

**A20.** Inne znaczące sprawy wynikłe z badania, które bezpośrednio wiążą się z nadzorem procesu sprawozdawczości finansowej przez osoby sprawujące nadzór, mogą obejmować takie zagadnienia, jak istotne zniekształcenia faktów lub istotne niespójności informacji dołączonych do badanych sprawozdań finansowych, które zostały poprawione.

*Niezależność biegłego rewidenta (zob. par. 17)*

**A21.** Od biegłego rewidenta wymaga się przestrzegania stosownych wymogów etycznych odnoszących się do zleceń badania sprawozdań finansowych, w tym wymogów dotyczących niezależności<sup>9</sup>.

**A22.** Powiązania i inne zagadnienia oraz zabezpieczenia, o których należy poinformować, różnią się w zależności od okoliczności zlecenia, ale na ogół dotyczą:

(a) zagrożeń niezależności, które można podzielić na: zagrożenie czerpania korzyści własnych, zagrożenie dokonywania samokontroli, zagrożenie nadmiernego zaangażowania po stronie jednostki, zagrożenie nadmiernej zażyłości, zagrożenie zastraszenia oraz

(b) zabezpieczenia stworzonego przez zawód, prawo lub regulację, zabezpieczenia w obrębie jednostki i zabezpieczenia w ramach własnych systemów i procedur firmy audytorskiej.

Komunikowanie się wymagane w myśl paragrafu 17(a), może obejmować nieświadome naruszenie odnośnych wymogów etycznych dotyczących niezależności biegłego rewidenta i wszelkich podjętych lub zaproponowanych działań zaradczych.

**A23.** Wymogi komunikowania się dotyczące niezależności biegłego rewidenta, stosowane w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, mogą również być odpowiednie w przypadku niektórych innych jednostek, szczególnie tych, które mogą być jednostkami zainteresowania publicznego ponieważ, z uwagi na ich działalność, wielkość lub status korporacyjny, mają one dużą liczbę interesariuszy. Przykłady jednostek, które nie są notowane na giełdzie, ale w odniesieniu do których zasadne może być informowanie o niezależności biegłego rewidenta, stanowią jednostki sektora publicznego, instytucje kredytowe, firmy ubezpieczeniowe i fundusze emerytalne. Z drugiej strony mogą występować przypadki, gdy informowanie o niezależności może nie być uzasadnione, np. gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór zostały poinformowane o odnośnych faktach w toku pełnienia przez nie funkcji kierowniczych. Szczególnie może mieć to miejsce, gdy jednostka jest zarządzana przez właścicieli i firma audytorska oraz firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich mają niewiele wspólnego z jednostką poza badaniem jej sprawozdań finansowych.

*Dodatkowe sprawy (zob. par. 3)*

**A24.** Nadzór osób sprawujących nadzór nad kierownictwem obejmuje upewnienie się, że jednostka zaprojektowała, wdrożyła i stosuje odpowiednią kontrolę wewnętrzną nad wiarygodnością sprawozdawczości finansowej, skutecznością i wydajnością działań oraz przestrzeganiem obowiązującego prawa i regulacji.

**A25.** Biegły rewident może napotkać dodatkowe sprawy, które niekoniecznie dotyczą nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, ale które mimo to mogą być znaczące z uwagi na odpowiedzialność osób sprawujących nadzór związane z nadzorem kierunku strategii działalności jednostki lub obowiązku jednostki dotyczącego rozliczenia się. Takie zagadnienia mogą obejmować, np. znaczące sprawy dotyczące struktury lub procesów nadzoru i podejmowanie znaczących decyzji lub działań przez wyższe kierownictwo bez odpowiedniego zezwolenia.

**A26.** Decydując o tym czy należy zakomunikować dodatkowe sprawy osobom sprawującym nadzór, biegły rewident może omówić z kierownictwem odpowiednie szczebla znane mu sprawy tego rodzaju, o ile w danych okolicznościach nie jest to niewskazane.

---

<sup>8</sup> MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” .

<sup>9</sup> MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 14.

A27. W przypadku komunikowania dodatkowych spraw może okazać się zasadne, aby biegły rewident powiadomił osoby sprawujące nadzór o tym, że:

(a) rozpoznanie i zakomunikowanie takich spraw ma charakter uboczny w stosunku do celu badania, którym jest sformułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych,

(b) nie przeprowadzono żadnych innych procedur w odniesieniu do sprawy, poza tymi, które były konieczne do sformułowania opinii o sprawozdaniach finansowych oraz

(c) nie przeprowadzono żadnych innych procedur celem określenia, czy istnieją jeszcze inne sprawy tego rodzaju.

### **Proces komunikowania się**

*Zapoczątkowanie procesu komunikowania się* (zob. par. 18)

A28. Jasne przekazywanie informacji o odpowiedzialności biegłego rewidenta, planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania oraz oczekiwanej ogólnej treści przekazywanych informacji pomaga ustalić podstawy skutecznego dwustronnego komunikowania się.

A29. Sprawy, które mogą również wpływać na wzajemne efektywne komunikowanie się obejmują wymianę poglądów na temat:

- celu komunikowania się. W przypadku, gdy cel jest jasny, biegły rewident i osoby sprawujące nadzór są w lepszym położeniu wobec obopólnego zrozumienia odnośnych spraw i przewidywanych działań wynikających z procesu komunikowania się,

- formy komunikowania się,

- osób w zespole wykonującym zlecenie badania i osób sprawujących nadzór, które będą komunikować się w określonych sprawach,

- oczekiwań biegłego rewidenta, że komunikowanie się będzie wzajemne i że osoby sprawujące nadzór będą komunikować biegłemu rewidentowi sprawy uznane za ważne dla badania, np. strategiczne decyzje, które mogą znacząco wpłynąć na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, podejrzwane lub wykryte oszustwa, problemy dotyczące uczciwości lub kompetencji kierownictwa wyższego szczebla,

- procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazanych przez biegłego rewidenta,

- procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazanych przez osoby sprawujące nadzór.

A30. Proces komunikowania się różni się w zależności od okoliczności, w tym rozmiaru i struktury nadzoru nad jednostką, sposobu działania osób sprawujących nadzór i poglądu biegłego rewidenta na temat wagi przekazywanych spraw. Trudność ustanowienia skutecznego dwustronnego komunikowania się może wskazywać na to, że komunikowanie się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór nie jest odpowiednie do celu badania (zob. par. A48).

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A31. W przypadku badania mniejszych jednostek, biegły rewident może komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w mniej złożony sposób niż w przypadku jednostek notowanych na giełdzie lub większych.

Komunikowanie się z kierownictwem

A32. Wiele spraw może być omawianych z kierownictwem w toku badania, w tym sprawy, których zakomunikowanie osobom sprawującym nadzór wymaga niniejszy standard. Takie rozmowy uwzględniają spoczywającą na kierownictwie odpowiedzialność wykonawczą za działalność jednostki, a w szczególności odpowiedzialność kierownictwa za sporządzenie sprawozdań finansowych.

A33. Przed zakomunikowaniem spraw osobom sprawującym nadzór biegły rewident może omówić je z kierownictwem, o ile nie jest to niewskazane. Na przykład niewskazane może być omawianie z kierownictwem spraw dotyczących kompetencji lub uczciwości kierownictwa. Oprócz faktu uwzględnienia wykonawczej odpowiedzialności kierownictwa, początkowe rozmowy mogą wyjaśniać fakty i sprawy oraz dawać kierownictwu sposobność do przekazania dalszych informacji i wyjaśnień. Podobnie, jeżeli w jednostce działa rewizja wewnętrzna, biegły rewident może omówić sprawy z wewnętrznym rewidentem przed przekazaniem ich osobom sprawującym nadzór.

Komunikowanie się ze stronami trzecimi

A34. Osoby sprawujące nadzór mogą życzyć sobie przekazania stronom trzecim, np. bankom lub określonym organom regulacyjnym, kopii pisemnych informacji uzyskanych od biegłego rewidenta. W niektórych przypadkach ujawnianie tych informacji stronom trzecim może być niezgodne z prawem lub też z innymi przyczyn niewskazane. Gdy pisemne informacje przygotowane dla osób sprawujących nadzór zostaną

przekazane stronom trzecim, ważne może okazać się poinformowanie stron trzecich o tym, że informacje te nie zostały sporządzone z myślą o nich, np. przez zamieszczenie w korespondencji z osobami sprawującymi nadzór adnotacji, że:

(a) informacje zostały przygotowane na wyłączny użytek osób sprawujących nadzór, i tam gdzie ma to zastosowanie, na potrzeby kierownictwa grupy czy biegłych rewidentów grupy i że strony trzecie nie powinny na nich polegać,

(b) biegły rewident nie przyjmuje na siebie żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich oraz

(c) za ujawnienie lub przekazanie stronom trzecim nie grożą żadne restrykcje.

**A35.** W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacje mogą wymagać od biegłego rewidenta np.:

- poinformowania organu regulacyjnego lub organizacji egzekwującej stosowanie prawa o określonych sprawach komunikowanych osobom sprawującym nadzór. Na przykład w niektórych krajach biegły rewident ma obowiązek informowania o zniekształceniach odpowiednie władze w przypadku, gdy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką nie podjęły działań naprawczych,

- dostarczyć kopie niektórych sprawozdań przygotowanych dla osób sprawujących nadzór odpowiednim organom regulacyjnym lub nadzoru nad papierami wartościowymi bądź innym organom takim, jak władze centralne w przypadku niektórych jednostek sektora publicznego lub

- uczynić sprawozdania przygotowane dla osób sprawujących nadzór ogólnie dostępnymi.

**A36.** Z wyjątkiem przypadku, kiedy prawo lub regulacje wymagają dostarczenia stronie trzeciej kopii pisemnych informacji przekazanych przez biegłego rewidenta osobom sprawującym nadzór, biegły rewident zanim będzie mógł to uczynić, może być zobowiązany do uzyskania na to wcześniejszej zgody osób sprawujących nadzór.

*Formy komunikowania się (zob. par. 19-20)*

**A37.** Skuteczne komunikowanie się może obejmować prezentacje i pisemne raporty, jak również mniej sformalizowane sposoby komunikowania się, w tym rozmowy. Biegły rewident może komunikować sprawy inne niż określone w paragrafach 19 i 20 zarówno ustnie jak i pisemnie. Pisemne informacje mogą obejmować umowę o badanie dostarczaną osobom sprawującym nadzór.

**A38.** Dodatkowo na znaczenie określonej sprawy i formę komunikowania (np. czy powinien to być przekaz ustny czy pisemny, jaka powinna być szczegółowość lub skalanie komunikowanych informacji, czy komunikowanie się powinno mieć charakter mniej czy bardziej sformalizowany) mogą wpływać następujące czynniki:

- czy dana sprawa została rozwiązana w sposób satysfakcjonujący,
- czy kierownictwo poinformowało wcześniej o danej sprawie,
- wielkość, struktura operacyjna, środowisko kontroli i forma prawna jednostki,
- w przypadku badania sprawozdań finansowych o specjalnym przeznaczeniu, fakt czy biegły rewident bada również sprawozdania finansowe jednostki o ogólnym przeznaczeniu,
- wymogi prawa. W niektórych systemach prawnych wymagane jest pisemne przekazanie informacji z osobami sprawującymi nadzór w formie określonej przez krajowe prawo,
- oczekiwania osób sprawujących nadzór, w tym porozumienie co do okresowych spotkań lub wymiany informacji z biegłym rewidentem,
- ilość bieżących kontaktów i rozmów biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór,
- czy nastąpiły znaczące zmiany w składzie organu nadzorującego.

**A39.** Gdy znacząca sprawa jest omawiana z pojedynczym przedstawicielem osób sprawujących nadzór, np. przewodniczącym komitetu audytu, właściwe może okazać się streszczenie tej sprawy przez biegłego rewidenta w później przekazywanych informacjach, aby osoby sprawujące nadzór dysponowały pełnymi i wyważonymi informacjami.

*Terminy komunikowania się (zob. par. 21)*

**A40.** Odpowiednie terminy komunikowania się będą różne w zależności od okoliczności związanych ze zleceniem badania. Odpowiednie okoliczności obejmują znaczenie i rodzaj sprawy oraz działanie, którego podjęcia oczekuje się od osób sprawujących nadzór, np.:

- informacje dotyczące zagadnień planowania mogą zwykle być przekazywane na początku badania a w przypadku pierwszego badania mogą stanowić część uzgodnionych warunków zlecenia badania,

- stosowne może być przekazanie informacji o znaczącej trudności napotkanej podczas badania, tak szybko jak to wykonalne, jeśli osoby sprawujące nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w pokonaniu trudności lub jeśli może to prowadzić do wyrażenia zmodyfikowanej opinii. Podobnie biegły rewident może bezzwłocznie ustnie powiadomić osoby sprawujące nadzór o rozpoznanych przez siebie znaczących

niedociągnięciach kontroli wewnętrznej, zanim poinformuje o nich na piśmie zgodnie z tym, jak wymaga tego MSB 265<sup>10</sup>,

- przekazywanie informacji o niezależności może być odpowiednie wtedy, gdy dokonano znaczących osądów na temat zagrożeń niezależności i powiązanych zabezpieczeń, np. w przypadku przyjęcia zlecenia świadczenia usług niebędących badaniem oraz podsumowującej narady. Podsumowująca narada może również być odpowiednią okazją do przekazania ustaleń z badania, w tym opinii biegłego rewidenta na temat jakościowych aspektów rachunkowości jednostki,

- podczas jednoczesnego badania zarówno sprawozdań finansowych o ogólnym jak i specjalnym przeznaczeniu, odpowiednie może być koordynowanie terminów komunikowania się.

A41. Do innych czynników, które mogą być znaczące dla terminu komunikowania się zalicza się:

- wielkość, strukturę działalności, środowisko kontroli i formę prawną badanej jednostki,
- wszelkie prawne obowiązki informowania o pewnych sprawach w określonych ramach czasowych,
- oczekiwania osób sprawujących nadzór, w tym porozumienia co do okresowych spotkań lub wymiany informacji z biegłym rewidentem,

- czas, w którym biegły rewident rozpoznaje pewne sprawy, np. biegły rewident może nie rozpoznać określonej sprawy (np. niezgodności z prawem) w czasie potrzebnym do podjęcia działania zapobiegawczego, ale poinformowanie o tej sprawie może umożliwić podjęcie działania naprawczego.

*Odpowiedniość procesu komunikowania się (zob. par. 22)*

A42. Biegły rewident nie musi opracowywać określonych procedur wspomagających ocenę wzajemnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór; ocena taka może natomiast być oparta na spostrzeżeniach wynikających z procedur badania przeprowadzonych w innych celach. Spostrzeżenia te mogą obejmować:

- odpowiedniość i terminowość podjętych przez osoby sprawujące nadzór działań jako reakcja na sprawy zgłoszone przez biegłego rewidenta. W przypadku, gdy przekazane poprzednio znaczące sprawy nie zostały należycie rozwiązane, zasadne może być, aby biegły rewident zapytał, dlaczego nie podjęto odpowiednich działań i rozważył ponowne podniesienie danej kwestii. Pozwala to uniknąć ryzyka sprawiania wrażenia, że biegły rewident uznaje sposób rozwiązania sprawy za odpowiedni lub że sprawa przestała już być znacząca,

- wyraźna otwartość osób sprawujących nadzór podczas komunikowania się z biegłym rewidentem,
- chęć i zdolność osób sprawujących nadzór do spotkania się z biegłym rewidentem bez udziału kierownictwa,

- wyraźna zdolność osób sprawujących nadzór do pełnego zrozumienia spraw poruszanych przez biegłego rewidenta, np. zakres, w jakim osoby sprawujące nadzór badają zagadnienie i rozważają przekazane im w związku z nim zalecenia,

- trudność zapewnienia z osobami sprawującymi nadzór jednakowego rozumienia formy, terminów i oczekiwanej ogólnej treści przekazywanych wiadomości,

- jeżeli wszystkie lub niektóre osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, ich faktyczne zrozumienie sposobu, w jaki sprawy omawiane z biegłym rewidentem wpływają na ich szeroką odpowiedzialność za nadzór lub odpowiedzialność za zarządzanie,

- czy dwustronne komunikowanie się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór spełnia wymogi prawa i regulacji.

A43. Jak wskazano w paragrafie A1 skuteczna wzajemna komunikacja pomaga zarówno biegłemu rewidentowi jak i osobom sprawującym nadzór. Co więcej, MSB 315 (zmieniony) wymienia jako element środowiska kontroli jednostki udział w komunikowaniu się osób sprawujących nadzór, w tym ich oddziaływanie na rewizję wewnętrzną oraz na zewnętrznych biegłych rewidentów. Nieodpowiednie wzajemne komunikowanie się może wskazywać na niezadowolające środowisko kontroli<sup>11</sup> i wpływać na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia. Istnieje również ryzyko niezyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania służących sformułowaniu opinii o sprawozdaniach finansowych.

A44. Jeżeli wzajemne komunikowanie się biegłego rewidenta i osób sprawujących nadzór nie jest odpowiednie i nie można znaleźć wyjścia z tej sytuacji, biegły rewident może podjąć takie działania, jak:

- zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta na skutek ograniczenia zakresu badania,
- uzyskanie porady prawnej co do możliwych skutków różnych sposobów działania,
- komunikowanie się ze stronami trzecimi (np. regulatorem) lub wyższymi władzami w strukturze nadzoru spoza jednostki, takimi jak właściciele firmy (np. udziałowcy w czasie walnego zgromadzenia) lub odpowiedzialny minister w rządzie lub parlament w sektorze publicznym,

---

<sup>10</sup> MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej”, paragrafy 9 i A14.

<sup>11</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A66.

- wycofanie się z badania, o ile jest to możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.

#### **Dokumentacja** (zob. par. 23)

A45. Dokumentacja ustnego przekazu informacji może obejmować kopie protokołów sporządzonych przez jednostkę zachowane jako część dokumentacji badania, w której protokoły te stanowią odpowiedni zapis tego przekazu informacji.

#### **Załącznik 1**

(zob. par. 3)

#### **Szczególne wymogi dotyczące komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór, zawarte w MSKJ 1 i innych MSB**

Niniejszy załącznik wskazuje paragrafy w MSKJ 1<sup>12</sup> oraz innych MSB stosujących się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r., które zawierają wymóg przekazywania określonych spraw osobom sprawującym nadzór. Lista nie zwalnia z rozważenia wymogów i powiązanych z nimi zastosowań, a także innych materiałów objaśniających zawartych w MSB.

- MSKJ 1 „Kontrola jakości w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne” – paragraf 30 (a),
- MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw” – paragrafy 21, 38(c)(i) i 40-42,
- MSB 250 „Uwzględnienie przestrzegania prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych” – paragrafy 14, 19 i 22-24,
- MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej” – paragraf 9,
- MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania” – paragrafy 12-13,
- MSB 505 „Potwierdzenia zewnętrzne” – paragraf 9,
- MSB 510 „Pierwsze badanie – bilans otwarcia” – paragraf 7,
- MSB 550 „Podmioty powiązane” – paragraf 27,
- MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragrafy 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17,
- MSB 570 „Kontynuacja działalności” – paragraf 23,
- MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne” – paragraf 49,
- MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” – paragrafy 12, 14, 19(a) i 28,
- MSB 706 „Akapit objaśniający oraz inne wyjaśnienia w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” – paragraf 9,
- MSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdań finansowych” – paragraf 18,
- MSB 720 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe” – paragrafy 10, 13, 16.

#### **Załącznik 2**

(zob. par. 16(a), A17)

#### **Jakościowe aspekty praktyki rachunkowości**

Komunikowanie się, o którym mowa w paragrafie 16(a) i omówione w paragrafie A17 może obejmować takie sprawy, jak:

#### **Zasady (polityka) rachunkowości**

• Dostosowanie zasad (polityki) rachunkowości do szczególnych warunków właściwych dla jednostki, przy uwzględnieniu potrzeby zrównowazenia kosztów dostarczenia informacji z wyraźną korzyścią dla użytkowników sprawozdań finansowych jednostki. W przypadku gdy istnieją możliwe do zastosowania alternatywne zasady (polityka) rachunkowości, przekazywane informacje mogą obejmować wskazanie pozycji sprawozdań finansowych, na które wpłynął wybór znaczących zasad (polityki) rachunkowości, jak również informacje na temat zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przez podobne jednostki.

---

<sup>12</sup> MSKJ 1 „Kontrola jakości w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne”.

- Początkowy dobór i zmiany znaczących zasad (polityki) rachunkowości, w tym zastosowanie nowych regulacji w dziedzinie rachunkowości. Przekazywane informacje mogą obejmować: wpływ terminu i sposobu przyjęcia zmiany zasad (polityki) rachunkowości na bieżące i przyszłe dochody jednostki oraz termin zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z oczekiwanymi nowymi regulacjami w dziedzinie rachunkowości.

- Wpływ znaczących zasad (polityki) rachunkowości na kontrowersyjne lub rozwijające się obszary (lub specyficzne dla branży, w szczególności gdy brakuje autorytatywnych wytycznych lub uzgodnień).

- Wpływ terminu dokonania transakcji na okres, w którym są one rejestrowane.

#### **Wartości szacunkowe**

- W przypadku pozycji, których szacunki są znaczące, zagadnienia omówione w MSB 540<sup>13</sup> obejmują na przykład:

- wskazanie wartości szacunkowych przez kierownictwo,
- stosowany przez kierownictwo proces ustalania wartości szacunkowych,
- ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia,
- symptomy możliwej stronniczości kierownictwa,
- ujawnienie niepewności co do szacunków w sprawozdaniach finansowych.

#### **Ujawnienia w sprawozdaniach finansowych**

- Występujące sprawy i związane z tym osądy przy formułowaniu szczególnie drażliwych ujawnień w sprawozdaniach finansowych (np. ujawnień związanych z ujmowaniem przychodów, wynagrodzeniem, kontynuacją działalności, późniejszymi zdarzeniami i zobowiązaniami warunkowymi).

- Ogólna neutralność, spójność i jasność informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych.

#### **Powiązane zagadnienia**

- Potencjalny wpływ, jaki na sprawozdania finansowe mogą wywierać znaczące ryzyka, zagrożenia lub niepewności – jak np. nierozstrzygnięty spór prawny – które są ujawniane w sprawozdaniach finansowych.

#### *Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 260*

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 260* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 260* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

---

<sup>13</sup> MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień”.